

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TRONG NGÀNH CÔNG NGHIỆP Ô TÔ Ở VIỆT NAM

TRẦN NGỌC HÙNG, NGUYỄN THỊ THÚY HẠNH

*Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh,
nguyenthithuyhanh@juh.edu.vn*

Tóm tắt. Kế toán quản trị môi trường (KTQTMT) là một bộ phận của kế toán môi trường, có thể dùng để hỗ trợ các nhà quản trị đánh giá được sự tác động đến môi trường do các hoạt động của doanh nghiệp gây ra, đặc biệt là cung cấp các thông tin về môi trường để các nhà quản trị ra quyết định. Tuy nhiên tại Việt Nam, việc vận dụng KTQTMT bị tác động không chỉ bởi các nhân tố áp lực cưỡng ép như các quy định về tiêu chuẩn ô nhiễm môi trường của Chính phủ hay các quy định của VAMA (Hiệp hội các nhà sản xuất ô tô Việt Nam) mà còn bị tác động bởi các nhân tố về lợi ích của doanh nghiệp khi áp dụng KTQTMT cũng như rào cản khác. Nghiên cứu này chỉ ra trong các doanh nghiệp ô tô Việt Nam, khả năng vận dụng KTQTMT bị tác động bởi các nhân tố như sự thúc đẩy giảm giá sản phẩm, sự phản ứng với các vấn đề môi trường, sự tuân thủ pháp luật, quy định cũng như quy chuẩn trong môi trường sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING ON THE AUTOMOBILE INDUSTRY IN VIETNAM

Từ khóa. kế toán quản trị môi trường (KTQTMT), nhân tố tác động, công nghiệp ô tô Việt Nam

Abstract. Environmental management accounting (EMA), as part of environmental accounting, may assist managements to assess environmental impacts of organizations' activities, particularly by providing environmental information for making decision. However, in Vietnam, the implementation of EMA is affected not only by pressure (coercive and/or normative) factors such as Government pollution standards, membership of VAMA etc but also by benefit and barriers when implementing EMA. This study found that in Vietnamese automobile enterprises, the possibility of EMA implementation was driven by some elements such as a motivation to reduce product costs, reactions to environmental issues, compliance to legislation, procedures and processes in the working environment which they are in business.

Keywords. environmental management accounting (EMA), impact factors, automobile industry.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Ngày nay, các vấn đề môi trường đã được quan tâm nghiêm túc trên toàn thế giới, khi ngày càng có nhiều mối đe dọa môi trường nghiêm trọng đối với tương lai của nhân loại. Chúng bao gồm, nhưng không giới hạn, không chỉ các thảm họa tự nhiên mà cả các thảm họa do con người gây ra do sự tiêu thụ quá mức các loại tài nguyên không tái tạo, ô nhiễm không khí toàn cầu (Jones, 2010). Một trong những chỉ báo về vấn đề này là ngày Trái đất vượt hạn – ngày mà nhân loại đã sử dụng hết lượng tài nguyên mà trái đất có thể đáp ứng trong một năm – càng năm càng đến sớm hơn kể từ khi được lập ra từ 1986. Khí thải các bon nic và khí thải nhà kính từ các tập đoàn lớn luôn đóng vai trò là một trong các nguyên nhân chính dẫn đến hiện tượng này (Worland, 2015; Quian, 2017). Sự ô nhiễm không khí có thể làm ảnh hưởng sức khỏe con người và sự phát triển của thực vật cũng như động vật, bắt nguồn từ khí thải từ các nguồn công nghiệp, phát điện và nhiệt, xử lý chất thải và vận hành động cơ đốt trong. Theo nghiên cứu thì việc đốt cháy nhiên liệu gây ra bởi sự tiêu thụ của con người, là một trong những nguyên nhân lớn nhất gây ra khí thải ô nhiễm không khí, với nguồn gốc từ ngành công nghiệp ô tô (Sharma & Sharma, 2014). Để đo lường sự

tác động đến môi trường, bao gồm cả lượng khí thải các bon nic, KTQTMT ngày càng nhận được nhiều sự quan tâm và khá nhiều công cụ của nó được vận dụng trong thực tiễn như quản lý chi phí dòng nguyên liệu, thẻ điểm phát triển bền vững ... nhằm để giảm thiểu tác động xấu đến môi trường từ phía các DN (Christ và Burritt, 2015; Hansen và Schaltegger, 2016). Kế toán quản trị môi trường, như một phần của kế toán môi trường, có thể hỗ trợ các nhà quản trị giải quyết các tác động đến môi trường của các tổ chức khi hoạt động, thông qua việc cung cấp các thông tin môi trường liên quan để ra quyết định. Nhiều nghiên cứu gần đây về KTQTMT từ các quan điểm khác nhau phản ánh tầm quan trọng của kế toán khi theo đuổi các chiến lược quản trị môi trường (Schaltegger và cộng sự, 2012). Có nhiều nghiên cứu về các hệ thống và sáng kiến quản trị môi trường đã được thực hiện ở các nền kinh tế phát triển (Hsiao và cộng sự, 2014). Tuy nhiên, nghiên cứu của KTQTMT ở các nước đang phát triển rất ít ỏi, và theo các nghiên cứu của Xiaomei (2004), Dayana (2010) ở Trung Quốc và Malaysia cho thấy phần lớn các doanh nghiệp ở các nước đang phát triển vẫn thua xa các nước tiên tiến về sự hiểu biết và áp dụng các kỹ thuật cũng như phương pháp vận dụng KTQTMT. Bên cạnh đó, mặc dù đã có nhiều nghiên cứu tập trung vào các ngành công nghiệp gây ô nhiễm và sử dụng nhiều năng lượng như ngành công nghiệp ô tô, như các nghiên cứu về tầm quan trọng và lợi ích khi vận dụng KTQTMT (Jamil và cộng sự, 2015), tuy nhiên trong thực tế mức độ vận dụng KTQTMT vẫn còn yếu ở đa số các công ty trên thế giới, đặc biệt là ở các nước đang phát triển, và Việt Nam cũng không ngoại lệ. Tuy nhiên, trong nền kinh tế đang phát triển như Việt Nam, khi áp dụng KTQTMT không chỉ bị ảnh hưởng bởi các yếu tố bên trong như nguồn nhân lực, sự tuân thủ pháp luật của doanh nghiệp mà còn bởi các yếu tố bên ngoài như yếu tố thị trường, khách hàng v.v. Khi tham gia hiệp định CPTPP sẽ có hiệu lực từ ngày 30 tháng 12 năm 2018, ngành công nghiệp ô tô Việt Nam phải đối mặt với những thách thức từ các đối thủ mạnh ở Canada, Nhật Bản... Trong khi đó theo chiến lược phát triển ngành công nghiệp ô tô Việt Nam đến năm 2025, với tầm nhìn đến năm 2035, ngành công nghiệp ô tô Việt Nam phải đảm bảo tổng thể xã hội hiệu quả kinh tế cũng như yêu cầu môi trường. Ngoài ra, nó cũng phải bắt kịp xu hướng tiết kiệm năng lượng cũng như đáp ứng nhu cầu tiêu thụ trong nước; và tham gia vào chuỗi cung ứng sản xuất trên toàn thế giới. Do đó, cần có một hệ thống thông tin kế toán khoa học và hiệu quả để cung cấp thông tin kế toán cho việc quản lý các hoạt động sản xuất và kinh doanh trong ngành sản xuất ô tô tại Việt Nam.

2. TỔNG QUAN LÝ THUYẾT

Theo số liệu trong các nghiên cứu của Vasile và Man (2012), các hệ thống kế toán quản trị thông thường dường như không thể tăng thêm giá trị về mặt cung cấp thông tin đầy đủ và phù hợp có ý nghĩa được sử dụng để hỗ trợ quản trị môi trường. Và điều này đã dẫn đến việc giảm các lợi ích mà thông thường các doanh nghiệp sẽ đạt được nếu họ áp dụng hoặc triển khai các công cụ KTQTMT phù hợp (Christ và Burritt, 2013). Gần đây, ngày càng có nhiều cuộc điều tra về KTQTMT để lấp đầy khoảng trống này và các nhà nghiên cứu cũng chỉ ra rằng việc triển khai các công cụ KTQTMT trong các doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi không chỉ các yếu tố bên trong mà cả các yếu tố bên ngoài (Mensah, 2014).

Theo định nghĩa của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), KTQTMT đã được định nghĩa là : *“quản trị hiệu quả kinh tế và lợi ích của môi trường thông qua việc phát triển và thực hiện các hệ thống và thông lệ kế toán phù hợp với môi trường. Mặc dù điều này có thể bao gồm báo cáo và kiểm toán ở một số công ty, KTQTMT thường bao gồm chi phí vòng đời, kế toán chi phí đầy đủ, đánh giá lợi ích và lập kế hoạch chiến lược cho quản trị môi trường”* (IFAC, 2005).

Quan điểm hơi khác, Bộ phận Phát triển bền vững của Liên hợp quốc (UNSD) coi hệ thống KTQTMT là bộ phận tạo ra thông tin cho việc ra quyết định nội bộ, và thông tin đó có thể là tiền tệ hoặc hiện vật. Họ nhấn mạnh rằng: *“Việc sử dụng phổ biến thông tin KTQTMT là để tính toán trong nội bộ tổ chức và ra quyết định. Các quy trình xử lý của KTQTMT cho việc ra quyết định nội bộ bao gồm cả các quy trình xử lý liên quan về hiện vật như dòng chảy và lượng phế thải cuối cùng của các vật liệu sản xuất và năng lượng được tiêu thụ; và các quy trình xử lý liên quan về hiện kim như chi phí phát sinh, chi phí tiết kiệm được và các khoản doanh thu, thu nhập có liên quan đến các hoạt động có tiềm năng tác động đến môi trường* (UNSD, 2001).

Để phục vụ cho các mục đích của nghiên cứu này, KTQTMT được xem như là một hệ thống thông

tin kế toán nhằm cung cấp các thông tin tiền tệ và phi tiền tệ với mục đích để các nhà quản trị có cơ sở đánh giá và cải tiến hiệu quả kinh tế cũng như môi trường của một doanh nghiệp. Với định nghĩa này, tầm quan trọng của thông tin được tạo ra bởi KTQMT được nhấn mạnh với vai trò giúp các nhà quản trị ra các quyết định để nâng cao hiệu quả kinh tế và cũng như môi trường trong một doanh nghiệp. Trong nhiều năm, đã có một số nghiên cứu được thực hiện để phát triển khuôn khổ toàn diện về KTQMT. Các tác giả đã phân tích các khía cạnh sau đây bao gồm: định nghĩa KTQMT, người sử dụng thông tin kế toán môi trường, các cách nhận biết và phân bổ thông tin hiện kim và hiện vật có liên quan đến các hoạt động môi trường của doanh nghiệp (Janković và Krivačić, 2014; Jamil và cộng sự, 2015).

Có ba yếu tố tích hợp của KTQMT khiến nó trở thành một công cụ cực kỳ quan trọng không chỉ đối với việc quản lý môi trường mà còn giúp cải thiện quy hoạch, phân bổ và kiểm soát chi phí hiệu quả, chiến lược giá tốt hơn và đánh giá hiệu quả sản xuất (Vasile và Man, 2012). Chúng bao gồm:

- Việc xác định, phân bổ và phân tích thông tin hiện kim và hiện vật - quá trình này có thể đòi hỏi phải theo dõi và phân tích các hoạt động của doanh nghiệp và sau đó phân bổ chi phí cho mỗi quan hệ nhân quả. Quá trình này có thể giúp xác định thông tin hiện kim và hiện vật chính xác, giúp khả năng tăng thêm giá trị trong việc xác định chi phí môi trường chính xác mà doanh nghiệp phải chịu.

- Chi phí môi trường (nội bộ và bên ngoài) - có sự đồng thuận chung về mặt kiến thức rằng chi phí môi trường là chi phí phát sinh từ các hoạt động của doanh nghiệp, tuy nhiên các hoạt động này có ảnh hưởng xấu đến cả các doanh nghiệp (về mặt nội bộ) và xã hội (về mặt bên ngoài). Các chi phí này là kết quả của các hoạt động của doanh nghiệp gây ảnh hưởng đến chất lượng môi trường và có thể được thể hiện bằng dưới dạng tiền tệ và phi tiền tệ (de Beer và Friend, 2006). Dù là loại chi phí môi trường nào, điều quan trọng là kết hợp chúng vào kế toán chi phí nội bộ để tạo thuận lợi cho việc ra quyết định nội bộ (Janković và Krivačić, 2014).

- Phân bổ chi phí - các học giả cho rằng chi phí môi trường nên được phân bổ trực tiếp cho các yếu tố dẫn dắt chi phí có liên quan, nghĩa là, phân bổ cho hoạt động gây ra các chi phí đó (de Beer và Friend, 2006; Chang, 2013). Các nhà quản trị có thể xác định các cơ hội tiết kiệm chi phí bằng cách xác định, phân tích và phân bổ chi phí môi trường (de Beer và Friend, 2006).

Trong bất kỳ doanh nghiệp (DN) nào, các hoạt động điều hành có thể dẫn đến chi phí nhất định phát sinh. Tuy nhiên, khi kết hợp thực tế quản trị môi trường hiệu quả với các hoạt động điều hành khác, điều này có thể dẫn đến các lợi ích cũng như tiết kiệm chi phí. Ngoài ra, nếu hệ thống kế toán có thể được sử dụng để tìm kiếm, xác định và khai thác tiết kiệm tài chính trong quá trình sử dụng tài nguyên, chất thải và năng lượng, thì điều đó có thể dẫn đến việc giảm thiểu các tác động môi trường của doanh nghiệp (Masanet-Llodra, 2006). Trong nghiên cứu của Setthasakko (2010), Jamil và cộng sự (2015), họ thấy rằng việc thiếu hướng dẫn về KTQMT gây ra những khó khăn trong việc thu thập, xác định, phân tích và đánh giá hiệu quả các dữ liệu liên quan đến môi trường. Vấn đề này được coi là rào cản chính đối với việc tích hợp các vấn đề môi trường vào các hệ thống và thông lệ kế toán hiện có, và cho đến nay, gây ra thách thức đối với việc đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường và đối sánh, đặc biệt là trong quản lý chất thải và phòng ngừa ô nhiễm môi trường.

Các hệ thống và cơ chế kế toán quản trị truyền thống đã được đánh giá là không thể làm gia tăng giá trị về mặt cung cấp kiến thức đầy đủ và có ý nghĩa phù hợp để hỗ trợ quản lý môi trường và quản lý môi trường liên quan đến quản lý (Vasile và Man, 2012). Ngoài ra, các hệ thống và thông lệ kế toán quản trị truyền thống có thể không cung cấp đủ thông tin chính xác cho quản trị môi trường và quản trị chi phí liên quan đến môi trường (Gale, 2006). Do đó, các doanh nghiệp đánh giá thấp đáng kể cả chi phí và lợi ích của việc quản trị môi trường lành mạnh. Để lấp đầy khoảng trống này, gần đây đã có một xu hướng nghiên cứu trong lĩnh vực KTQMT, như thành lập nhóm công tác chuyên gia (EWG) vào năm 1998, có trách nhiệm bao gồm việc thực hiện các cuộc thảo luận và đàm phán về các hoạt động thân thiện với môi trường. Các thành viên của tổ chức này là danh sách mở rộng bao gồm các thành viên của các cơ quan và bộ môi trường quốc gia, các tổ chức quốc tế, các đại diện ngành công nghiệp, công ty kế toán, học viện và các cơ quan của Liên Hợp Quốc (Jasch, 2003). Và vào năm 2001, EWG đã xuất bản một báo cáo có tiêu đề: “*Cải thiện vai trò của chính phủ trong việc thúc đẩy kế toán quản trị môi trường (KTQMT)*”, mô tả các nguyên tắc và thủ tục nhất định liên quan đến KTQMT, đặc biệt tập trung vào các kỹ thuật để định

lượng chi phí môi trường, nhằm xây dựng các quy tắc hướng dẫn và khung cho KTQTMT quốc gia. Báo cáo này tuyên bố rằng trong các tài khoản của cả hệ thống kế toán chi phí thông thường và hệ thống chi phí môi trường thì các chi phí môi trường đều được coi là ẩn đối với các nhà quản trị (Jasch, 2003; Farouk và cộng sự, 2012).

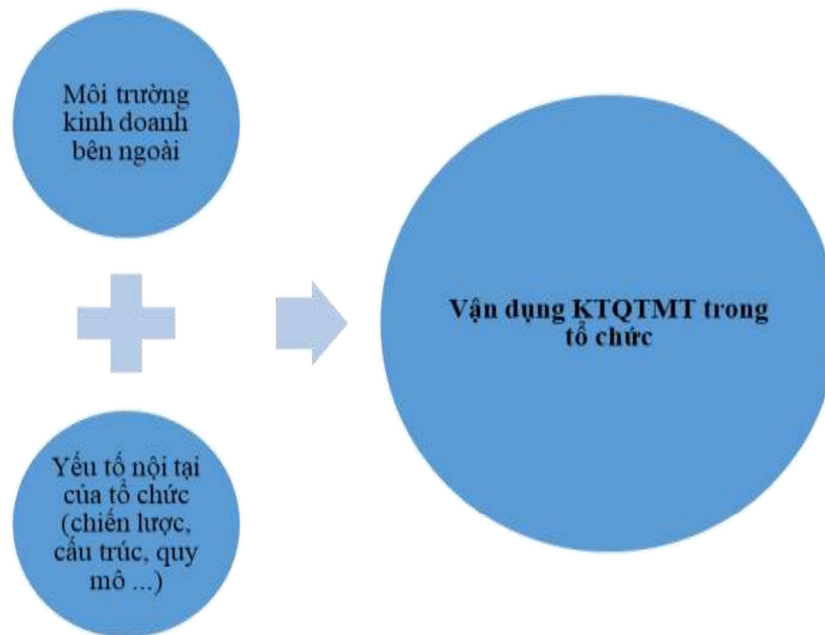
Nghiên cứu về sự khác biệt trong việc áp dụng toàn bộ hoặc mô phỏng việc thực hiện việc quản trị môi trường ở các nước phát triển và đang phát triển, đã có một số kết luận rằng các vấn đề môi trường ít được quan tâm hơn ở các nước có nền kinh tế đang phát triển so với các nước đã phát triển (Kang và cộng sự, 2012). Xác nhận những phát hiện trên, Hsiao và cộng sự (2014) tiết lộ rằng ở các nước đã phát triển, việc triển khai hệ thống quản lý môi trường (EMS), bao gồm cả KTQTMT, được quan tâm nhiều hơn. Hơn nữa, có sự khác biệt trong phạm vi mà các doanh nghiệp thực hiện quản lý môi trường, do đó, dẫn đến việc áp dụng EMS khác nhau về tính toàn diện của phạm vi bảo hiểm và tham vọng của các mục tiêu của họ (Phan và Baird, 2015). Ngoài ra cũng có sự nhấn mạnh về sự khác nhau trong việc vận dụng KTQTMT giữa các ngành công nghiệp khác nhau, ví dụ như các nghiên cứu tập trung vào các ngành sản xuất, hóa chất, nông nghiệp, xây dựng, nông nghiệp và điện tử, nhưng ít có các nghiên cứu được thực hiện trong các ngành dịch vụ như ngành khách sạn (Chan và Hawkins, 2012). Và trong các nghiên cứu của họ, Qian và cộng sự, (2015) cũng chỉ ra rằng trọng tâm chính của nghiên cứu KTQTMT là các ngành công nghiệp gây ô nhiễm và sử dụng nhiều năng lượng.

Liên quan đến nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTMT trong các công ty sản xuất tại Malaysia, Dayana và cộng sự (2011) đã thu thập ý kiến của 74 kế toán viên được phỏng vấn và cho thấy rằng họ bị áp lực bởi khách hàng, cổ đông, của chính hội sở doanh nghiệp và các cơ quan ban ngành chính phủ về hiệu ứng các hoạt động môi trường. Những áp lực này sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động kế toán quản trị của doanh nghiệp, bao gồm tác động đến việc lựa chọn áp dụng KTQTMT thông qua ảnh hưởng đến chính sách hoạt động của doanh nghiệp.

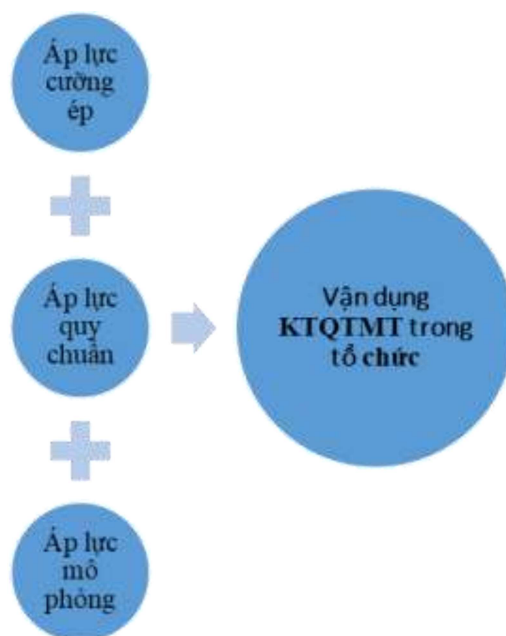
Trong nghiên cứu của họ được thực hiện vào năm 2015, Jamil và cộng sự đã phát hiện ra rằng các nhân tố áp lực cưỡng chế có ảnh hưởng đáng kể đến thực tiễn vận dụng KTQTMT và với áp lực cưỡng chế ngày càng tăng, các doanh nghiệp vừa và nhỏ trong lĩnh vực sản xuất sẵn sàng vận dụng KTQTMT (Che Zuriana Muhammad Jamil và cộng sự, 2015). Kết quả của họ phù hợp với kết quả trước đó của Chang (2007), DiMaggio và Powell (1983), trong đó các tác giả tuyên bố rằng có sự tác động của các tổ chức xã hội, kinh tế và chính trị đối với hành vi của tổ chức liên quan đến việc thay đổi và áp dụng các thông lệ mới. Dưới áp lực cưỡng chế của chính phủ và các cơ quan thi hành luật pháp, các tổ chức đã buộc phải thay đổi và áp dụng các thuộc tính nhất định để đạt được tính hợp pháp cho hoạt động của mình, chẳng hạn như áp dụng các kỹ thuật mới do cần phải tuân thủ các quy định về môi trường. Ngoài ra, phát hiện của họ cũng cho thấy rằng buộc tài chính là yếu tố đáng kể làm hạn chế sự phát triển của KTQTMT trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ trong lĩnh vực sản xuất. Bên cạnh đó, các yếu tố khác như kiến thức môi trường không đầy đủ (liên quan đến chi phí và lợi ích thực sự), các kỹ năng của nhân viên cũng góp phần làm hạn chế việc tích hợp các vấn đề môi trường vào hệ thống và thông lệ kế toán.

Bên cạnh các nghiên cứu kể trên, nhóm tác giả cũng đồng thời lược trích một vài lý thuyết để làm nền tảng cho nghiên cứu của mình, bao gồm lý thuyết bất định và lý thuyết thể chế. Lý thuyết bất định (ngẫu nhiên) đã được phát triển từ giữa những năm 1960, sau đó nó được sử dụng bởi các nhà nghiên cứu KTQT giữa những năm 1970 đến những năm 1980. Lý thuyết bất định có tầm quan trọng đáng kể để nghiên cứu KTQT vì nó đã thống trị kế toán hành vi từ năm 1975. Lý thuyết bất định nghiên cứu KTQT trong một tổ chức bất kỳ trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của tổ chức đó. Nói cách khác một hệ thống KTQT thích hợp với một tổ chức phụ thuộc vào đặc điểm của tổ chức và môi trường mà tổ chức đó đang hoạt động. Điều này cho thấy không thể xây dựng một mô hình KTQT khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các tổ chức mà việc vận dụng KTQT vào tổ chức phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô tổ chức, trình độ công nghệ sản xuất và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn. Điều này có nghĩa là việc xây dựng một hệ thống KTQT hiệu quả phải thích hợp với từng tổ chức, với môi trường bên trong và bên ngoài mà tổ chức đó đang hoạt động. Lý thuyết này được rất nhiều các nhà nghiên cứu lựa chọn để nghiên cứu các nhân tố bất định tác động đến sự vận dụng triển khai các kỹ thuật KTQT vào tổ chức (Gordon và Miller,

1976; Hayes, 1977; Waterhouse và Tiessen, 1978; Otley, 1980; Nicolaou, 2000; Gerdin và Greve, 2004). Sau đó Chenhall (2003) tiếp tục thảo luận khung lý thuyết bất định dựa trên khía cạnh chức năng với giả định rằng hệ thống kiểm soát quản trị được phát triển, lựa chọn nhằm mục đích giúp đạt được các chỉ tiêu và mục tiêu đề ra của tổ chức. Hệ thống KTQT trong trường hợp này là bất định đối với các yếu tố như môi trường kinh doanh bên ngoài, công nghệ của tổ chức, cấu trúc của tổ chức, quy mô tổ chức, chiến lược của tổ chức và văn hóa dân tộc. Trong nghiên cứu này khung lý thuyết bất định cập nhật của Chenhall (2003) được sử dụng để xem xét các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT nói chung hay KTQTMT nói riêng như sau:



Lý thuyết thể chế đề cập đến những thay đổi để tồn tại và phát triển hợp pháp về mặt hành vi của tổ chức (thay đổi mô hình, chiến lược, quy trình ...) do tác động đến từ áp lực của các bên liên quan. Theo đó, thể chế được xem là tính qui chuẩn của hành vi hoặc các quy tắc với mục đích xác định hành vi trong những tình huống cụ thể đã được các thành viên của một nhóm trong xã hội chấp nhận về cơ bản, và sự tuân thủ các quy tắc đó hoặc là do bản thân tự kiểm soát hoặc do quyền lực bên ngoài khống chế (Veblen, 2017). Như vậy rõ ràng có sự bất chước (áp lực của nhóm đồng đẳng) hay nói cách khác bản thân các tổ chức có sự ảnh hưởng lẫn nhau thông qua quá trình bắt chước; từ đó dẫn đến việc môi trường bên ngoài cũng có thể làm thay đổi các giá trị và cấu trúc của các tổ chức. Điều đó có nghĩa là, hoạt động tổ chức thực hiện KTQTMT ngoài việc bị chi phối bởi mục tiêu hiệu quả, thì còn chịu ảnh hưởng bởi các nhân tố về văn hóa, xã hội và những cân nhắc về tính hợp pháp cũng như sức ép từ các thể chế quyền lực, yêu cầu phải tuân thủ các quy chuẩn nghiệp vụ và mô phỏng các hình mẫu thành công. Trong nghiên cứu này khung lý thuyết thể chế được sử dụng để xem xét các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT nói chung hay KTQTMT nói riêng như sau:

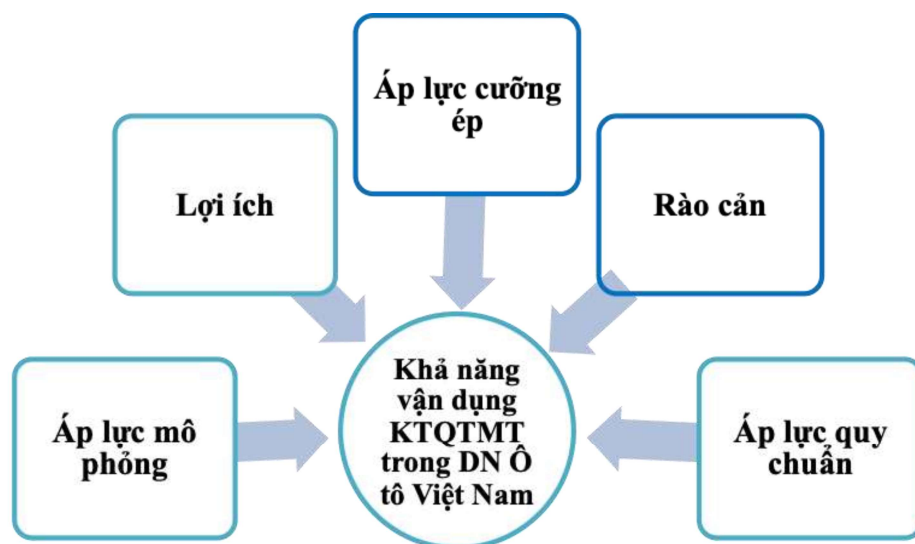


3. NỘI DUNG, PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Vận dụng phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả tiến hành **Phỏng vấn sâu** để tìm hiểu các vấn đề cụ thể xoay xung quanh việc xác định các nhân tố tác động đến khả năng áp dụng KTQTMT trong các DN ô tô Việt Nam, từ đó có thể thu thập thông tin về chủ đề đang nghiên cứu. Ngoài ra, thông qua các cuộc phỏng vấn tác giả có thể tìm hiểu sâu hơn về một số vấn đề và các tình huống cụ thể, để có thể có một góc nhìn sâu sắc về hiện tượng đang quan tâm. Việc tiến hành thảo luận và trao đổi trực tiếp được thực hiện với các chuyên gia có kinh nghiệm trong lĩnh vực KTQTMT cũng như các chuyên gia trong ngành công nghiệp ô tô tại Việt Nam.

Việc thu thập thông tin được thực hiện thông qua bảng câu hỏi được tác giả chuẩn bị từ trước nhằm yêu cầu các chuyên gia cho biết ý kiến về các nhân tố tác động đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN ô tô Việt Nam. Sau khi tổng hợp ý kiến chuyên gia, tác giả sẽ tiến hành đối chiếu với các kết quả tổng hợp nghiên cứu có liên quan trên thế giới và sẽ thảo luận với các chuyên gia để đi đến thống nhất cao về việc bổ sung, hiệu chỉnh và giữ lại những nhân tố được cho là phù hợp nhất đối với đặc thù của các DN ô tô Việt Nam cũng như môi trường văn hóa, bối cảnh kinh tế xã hội Việt Nam. Cuối cùng tác giả sẽ tổng hợp các ý kiến và gửi email cho các thành viên tham dự để thống nhất ý kiến lần cuối, từ đó làm cơ sở để hoàn thiện các thành phần của bảng câu hỏi cũng như thang đo các nhân tố. Bảng câu hỏi nhằm đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN ô tô Việt Nam trước khi gửi đến các DN để khảo sát sẽ được tham khảo ý kiến các chuyên gia một lần nữa để kiểm tra lại và thống nhất về ngôn ngữ trình bày. Tất cả các biến quan sát trong bảng câu hỏi (thành phần thang đo) đều sử dụng thang đo Likert 5 bậc với *việc lựa chọn số 1 là hoàn toàn không đồng ý* với phát biểu và *việc lựa chọn số 5 là hoàn toàn đồng ý* với phát biểu.

Dựa vào các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước đây trên thế giới về các nhân tố tác động đến khả năng vận dụng KTQTMT, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu bao gồm 05 nhân tố tác động đến khả năng vận dụng KTQTMT trong DN ô tô Việt Nam như sau: lợi ích thu được khi vận dụng KTQTMT, rào cản khi vận dụng KTQTMT, áp lực mô phỏng, áp lực cường ép và áp lực quy chuẩn.



Nguồn: tác giả tổng hợp

Từ mô hình nghiên cứu đề xuất ở trên, ban đầu tác giả đề xuất 05 giả thiết cần phải kiểm định, bao gồm:
Giả thiết H₁ – Áp lực mô phỏng có tác động trực tiếp đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN Ô tô Việt Nam.

Giả thiết H₂– Lợi ích DN thu được khi vận dụng KTQTMT có tác động trực tiếp đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN Ô tô Việt Nam.

Giả thiết H₃– Áp lực cưỡng ép có tác động trực tiếp đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN Ô tô Việt Nam.

Giả thiết H₄– Rào cản DN gặp phải khi vận dụng KTQTMT có tác động trực tiếp đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN Ô tô Việt Nam.

Giả thiết H₅– Áp lực quy chuẩn có tác động trực tiếp đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN Ô tô Việt Nam.

Sau đó chúng tôi tiến hành xây dựng các thang đo và các biến quan sát sử dụng thang điểm Likert (5 mức độ) nhằm xác định những nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong các DN Việt Nam, bao gồm 06 thang đo với 34 biến đặc trưng trong đó có 31 biến độc lập và 03 biến phụ thuộc (*Phụ lục số 01*).

4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU, THẢO LUẬN

Tác giả tiến hành gửi 300 bảng câu hỏi khảo sát đến các DN ô tô Việt Nam và thu về được 195 bảng trả lời câu hỏi hợp lệ sau khi đã loại bỏ các phiếu khảo sát không đạt yêu cầu (vd. phiếu không điền đầy đủ thông tin ..vv..), chiếm tỷ lệ 65%. Mục đích của đợt khảo sát là nhằm đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến khả năng vận dụng KTQTMT trong các DN ô tô Việt Nam, do vậy đối tượng của đợt khảo sát này là các DN ô tô đã, đang và sẽ vận dụng KTQTMT.

4.1. Kết quả phân tích mô hình dựa trên phân tích nhân tố khám phá

Với kết quả KMO thu được bằng 0,848 (thỏa mãn tiêu chí $0,5 \leq KMO \leq 1$), nên kết luận là phân tích yếu tố là thích hợp với dữ liệu thực tế, ngoài ra các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện do $Sig. = 0,000 \leq 0,5$ (Đinh Phi Hồ, 2011).

Bảng 1: Bảng kết quả hệ số KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.848
Approx. Chi-Square		3643.433
Bartlett's Test of Sphericity	Df	465
	Sig.	.000

Tiếp tục kiểm định phương sai trích (% cumulative variance) của các yếu tố, ta thấy trong Bảng tổng phương sai được giải thích (Total Variance Explained), phương sai cộng dồn của các yếu tố (cumulative %) là 68,78%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích phải > 50% (Hair 2009, theo Đinh Phi Hồ 2012). Điều này có nghĩa là 68,78% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát (thành phần của Factor). Ngoài ra, theo Gerbing và Anderson (1988), các nhân tố có Eigenvalue < 1 sẽ không có tác dụng tóm tắt thông tin tốt hơn biến gốc (biến tiềm ẩn trong các thang đo trước khi EFA). Vì thế, các nhân tố chỉ được rút trích tại Eigenvalue > 1 và được chấp nhận khi tổng phương sai trích \geq 50%. Kết quả nghiên cứu này có 7 nhân tố đại diện đảm bảo được tiêu chuẩn có Eigenvalue > 1 (*Phụ lục số 01*).

Bảng 2: Bảng tổng phương sai được giải thích

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared			Rotation Sums of Squared		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Loadings			Loadings		
				Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	9.076	29.278	29.278	9.076	29.278	29.278	6.583	21.235	21.235
2	3.568	11.511	40.789	3.568	11.511	40.789	4.270	13.776	35.011
3	2.918	9.414	50.203	2.918	9.414	50.203	2.942	9.492	44.503
4	2.167	6.989	57.192	2.167	6.989	57.192	2.606	8.407	52.909
5	1.269	4.093	61.285	1.269	4.093	61.285	1.859	5.995	58.905
6	1.226	3.956	65.241	1.226	3.956	65.241	1.608	5.188	64.093
7	1.098	3.542	68.783	1.098	3.542	68.783	1.454	4.690	68.783

Sau khi rút trích 31 biến quan sát thành 07 nhóm nhân tố đại diện (07 thang đo) và thang đo khả năng vận dụng KTQTMT (3 biến phụ thuộc), tiến hành kiểm định độ tin cậy và tiến hành loại bớt các biến quan sát không đạt yêu cầu, kết quả tất cả các thang đo với 34 biến đặc trưng có kết quả phân tích đáp ứng độ tin cậy của thang đo (Cronbach Alpha) là lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3 (*Phụ lục số 01*).

Bên cạnh đó, theo kết quả kiểm định, R^2 hiệu chỉnh (Adjusted R Square) là 0,566; có nghĩa là 56,6% sự thay đổi về khả năng vận dụng KTQTMT tại các DN ô tô Việt Nam được giải thích bằng 07 biến đại diện độc lập còn lại.

Bảng 3: Bảng tóm tắt mô hình

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.763 ^a	.582	.566	.65862631	.582	37.175	7	187	.000	1.953

Ngoài ra các biến độc lập này có Sig. = 0,000 (< 0,05) do đó các biến độc lập có tương quan với biến phụ thuộc.

Bảng 4: Bảng phân tích phương sai ANOVAa

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	112.882	7	16.126	37.175	.000 ^b
	Residual	81.118	187	.434		
	Total	194.000	194			

Và do phân tích thông qua EFA nên không có hiện tượng đa cộng tuyến (Collinearity Diagnostics). Tiếp tục kiểm định hệ số hồi quy chỉ có 2 trong 7 biến có mức ý nghĩa (Sig.) nhỏ hơn 0,01 là biến BEN, MIM, COE1 và COE3. Riêng biến BAR, COE2 và COE4 có Sig. > 0,05 nên không có ý nghĩa đối với biến phụ thuộc POS (*Phụ lục số 02*).

Bảng 5: Bảng kết quả phân tích hồi quy đa biến

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
(Constant)	3.162E-018	.047		.000	1.000	-.093	.093					
BEN	.491	.062	.491	7.878	.000	.368	.614	.712	.499	.373	.576	1.737
MIM	.296	.061	.296	4.862	.000	.176	.417	.558	.335	.230	.601	1.663
BAR	.061	.052	.061	1.187	.237	-.040	.163	.065	.086	.056	.842	1.187
COE1	.153	.059	.153	2.579	.011	.036	.269	.357	.185	.122	.639	1.565
COE2	.032	.058	.032	.555	.580	-.082	.146	.345	.041	.026	.674	1.483
COE3	.108	.052	.108	2.063	.041	.211	.005	.036	.149	.098	.817	1.224
COE4	-.027	.055	-.027	-.485	.628	-.134	.081	.236	-.035	-.023	.747	1.338

Ta có thể xác định mức độ tác động của các biến độc lập thông qua các hệ số hồi quy chuẩn hóa như sau:

Bảng 6: Bảng vị trí quan trọng của các yếu tố

Biến độc lập	Giá trị tuyệt đối	%
BEN	0.491	46.85
MIM	0.296	28.24
COE1	0.153	14.60
COE3	0.108	10.31
Tổng cộng	1,048	100

Dựa trên kết quả số liệu tổng hợp từ các phiếu khảo sát, ta có các kết quả đạt được sau khi kiểm định hồi quy được trình bày ở phần trên, phương trình hồi quy mới phản ánh mối tương quan giữa “*Khả năng vận dụng KTQMT trong các DN ô tô Việt Nam và các nhân tố tác động*” được kết luận như sau:

$$\text{Khả năng vận dụng KTQMT} = 0,491(\text{Lợi ích thu được khi triển khai KTQMT}) + 0,296 (\text{Áp lực mô phỏng}) + 0,153 (\text{Áp lực cưỡng ép-1}) + 0,108 (\text{Áp lực cưỡng ép-3})$$

Tuy vậy, mô hình với 04 nhân tố đại diện nhưng chỉ phản ánh được 56,6% vấn đề nghiên cứu có nghĩa là sẽ còn có những nhân tố khác, biến quan sát khác có thể cũng ảnh hưởng đến việc gia tăng khả năng vận dụng KTQMT trong DN ô tô Việt Nam nhưng chưa được nghiên cứu này bao quát hết trong mô hình nghiên cứu hiện tại do giới hạn về phạm vi, thời gian và loại hình doanh nghiệp được khảo sát đã nêu ra ở phần mở đầu. Qua kết quả hồi qui chúng ta vai trò của các yếu tố trong việc tác động đến khả năng vận dụng KTQMT trong DN ô tô Việt Nam được phân định thứ bậc rõ rệt. Ví thể, giải pháp nhằm tăng cường khả năng vận dụng KTQMT trong DN ô tô Việt Nam phải dựa vào kết quả kiểm định các nhân tố ảnh hưởng nhưng cần được điều chỉnh qua thời gian khi giá trị vị thế của các nhân tố trên có sự thay đổi theo thời gian, không gian và điều kiện kinh tế, chính trị.

4.2. Thảo luận về kết quả nghiên cứu

Kết quả của nghiên cứu này chỉ ra rằng các yếu tố như lợi ích, áp lực mô phỏng và áp lực cưỡng chế có ảnh hưởng đáng kể đến khả năng vận dụng KTQMT trong DN ô tô Việt Nam. Doanh nghiệp ngày càng nhận thức rõ các lợi ích gia tăng như cải thiện giá thành sản phẩm, gia tăng vị thế, hình ảnh, uy tín của DN trên thị trường dẫn đến tăng lợi thế cạnh tranh v.v ... khi vận dụng KTQMT, và điều này càng kích thích họ triển khai. Kết quả của nghiên cứu này cũng phù hợp với một số nghiên cứu trước đây trên thế giới như: Bennett và cộng sự (2003); Lee (2011); Jamil và cộng sự (2015) cũng như trong nước như: Nguyễn Thị Nga (2016); Nguyễn Thị Hằng Nga (2018). Bên cạnh đó, việc sao chép hoặc mô phỏng làm theo các tổ chức khác trong xã hội khá phổ biến khi một hiện tượng, một thực tế, một tiêu chuẩn đã được xã hội công nhận (DiMaggio và Powell, 1983). Với sự non trẻ của ngành ô tô Việt Nam, xu hướng các DN ô tô Việt Nam mô phỏng, học hỏi theo các tập đoàn đa quốc gia hùng mạnh trong ngành ô tô trên thế giới là xu hướng tất yếu, kết quả nghiên cứu này tương thích với các kết quả nghiên cứu trong và ngoài nước trước đó của Qian và cộng sự (2011); Phạm Thị Bích Chi và cộng sự (2016); Nguyễn Thị Hằng Nga (2018). Ngoài ra, các yếu tố cưỡng ép cũng có ảnh hưởng đến thực tiễn vận dụng KTQMT. Do tuân thủ nghiêm ngặt luật pháp môi trường, các quy tắc, đường như gần đây các doanh nghiệp ô tô Việt Nam cần nhắc thực hành KTQMT ngày càng nhiều. Kết quả này phù hợp với các nghiên cứu trước đó nhấn mạnh rằng tác động của các tổ chức xã hội, kinh tế và chính trị đối với hành vi của một tổ chức liên quan đến việc thay đổi và áp dụng các thông lệ mới. Dưới áp lực cưỡng chế của chính phủ và các tổ chức môi trường có thể buộc các tổ chức thực hiện thay đổi hành vi và áp dụng các thuộc tính nhất định để đạt được tính hợp pháp cho hoạt động của họ. Đối với việc vận dụng KTQMT, áp lực cưỡng chế có thể dẫn đến việc áp dụng các kỹ thuật mới do phải tuân thủ các quy định về môi trường. Nếu không có áp lực từ chính phủ (thiết lập các hướng dẫn ràng buộc các tổ chức với các quy trình và thông lệ kế toán liên quan đến quản lý môi trường), các tổ chức sẽ ít chấp nhận vận dụng KTQMT (DiMaggio và Powell, 1983, Chang, 2007). Do đó, việc gia tăng áp lực cưỡng chế của chính phủ sẽ là một cách tốt để tác động mạnh mẽ đến ý định và sự sẵn lòng của các doanh nghiệp ô tô Việt Nam trong việc thực hiện KTQMT.

5. KẾT LUẬN VÀ CÁC GIẢI PHÁP GỢI Ý

Để tham gia vào chuỗi cung ứng toàn cầu, các DN trong ngành công nghiệp ô tô Việt Nam bên cạnh việc cần phải liên tục cải thiện hiệu quả hoạt động sản xuất thì còn phải bắt kịp xu hướng tiết kiệm năng lượng, sản xuất sạch và xanh trên toàn thế giới. Do đó, cần có một giải pháp đồng bộ để khuyến khích và

hỗ trợ các DN ô tô tại Việt Nam trong việc áp dụng các kỹ thuật quản trị mới, trong đó có việc vận dụng KTQTMT.

Đối với các trường đại học Việt Nam và các hiệp hội nghề nghiệp với xu hướng ngày càng quan tâm nhiều đến vấn đề hội nhập quốc tế thì việc đổi mới nội dung, phương pháp giảng dạy là điều tất yếu. Và một trong những nội dung giảng dạy cần tăng cường là các môn học về KTQT nói chung cũng như KTQTMT nói riêng nhằm giúp các sinh viên làm quen với việc vận dụng các kỹ thuật KTQTMT sau này. Bên cạnh việc học lý thuyết, các trường đại học Việt Nam cũng cần mạnh dạn kết hợp, hợp tác với các doanh nghiệp Việt Nam hoặc quốc tế đã và đang vận dụng KTQTMT để đưa sinh viên xuống tận nơi tham quan, thực tập cũng như chào hàng các gói dịch vụ tư vấn các tình huống quản trị phát sinh trong thực tiễn kinh doanh, nhằm giúp tạo ra nhiều tình huống và mô hình kinh doanh cho sinh viên có tư liệu học tập phong phú.

Đối với các cơ quan ban ngành Chính phủ Việt Nam, đặc biệt là Bộ Tài nguyên và Môi trường, cần đóng một vai trò chủ động trong việc thúc đẩy vận dụng KTQTMT thông qua việc ban hành các hướng dẫn và đào tạo phù hợp, đồng thời ban hành các chính sách, quy định nhằm kiểm soát chặt chẽ việc tuân thủ các quy chuẩn về môi trường sản xuất. Ngoài ra, ở một mức độ nào đó, cơ quan thuế nên đưa ra các ưu đãi về thuế để kích thích sự quan tâm của các doanh nghiệp ô tô Việt Nam khi thực hiện KTQTMT vì phát hiện này cho thấy các lợi ích về ưu đãi tài chính cũng là động lực quan trọng khuyến khích vận dụng KTQTMT. Bên cạnh đó, các cơ quan chuyên môn kế toán cũng nên tham gia vào việc thúc đẩy vận dụng KTQTMT bằng cách cung cấp một khuôn khổ tốt hơn cho các hoạt động của KTQTMT.

Tóm lại, trong bối cảnh ở Việt Nam nói chung và các DN ô tô Việt Nam nói riêng, việc theo đuổi việc tích hợp các vấn đề môi trường vào các hệ thống và thực tiễn kế toán hiện tại đòi hỏi phải có cơ chế học tập của tổ chức, ý thức trách nhiệm của DN lớn hơn và hướng dẫn, hỗ trợ đúng đắn về KTQTMT của các bên liên quan.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Bennett, M., Rikhardsson, P., & Schaltegger, S., Adopting environmental management accounting: EMA as a value-adding activity. In Tukker, A. (Ed.), *Environmental Management Accounting – Purpose and progress*, vol. 12, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, pp.1-14, 2003.
- [2] Burritt, R.L., Schaltegger, S., Kokubu, K., & Wagner, M., Environmental management accounting for staff appraisal: Evidence from Australia, Germany and Japan, *Environmental Management Accounting – Purpose and progress*, pp.151-188, 2003.
- [3] Chan, E.S.W. and Hawkins, R, Attitude towards EMSs in an international hotel: An exploratory case study, *International Journal of Hospitality Management*, vol. 29, pp. 641 – 651, 2010.
- [4] Chang, H-C, *Environmental Management Accounting Within Universities: Current State and Future Potential*, Unpublished PhD Thesis, RMIT University, 2007
- [5] Chenhall, R.H, Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 127-168, 2003
- [6] Christ, K.L., & Burritt, R.L., Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption, *Journal of Cleaner Production*, vol. 41, pp.163-173, 2013.
- [7] Dayana Jalaludin Maliah Sulaiman Nik Nazli Nik Ahmad, Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective, *Social Responsibility Journal*, vol. 7, no. 4, pp. 540 – 557, 2011.

- [8] Dayana, J, Environmental management accounting: A study of manufacturing companies in Malaysia, Unpublished PhD thesis, International Islamic University Malaysia, Kuala Lumpur, 2010
- [9] De Beer, P., & Friend, F. , Environmental accounting: A management tool for enhancing corporate environmental and economic performance, *Ecological Economics*, vol. 58, no. 3, pp. 548-560, 2006.
- [10] DiMaggio, P. & Powell, W., The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, pp. 147-160, 1983.
- [11] Đinh Phi Hồ, Phương pháp nghiên cứu định lượng và những nghiên cứu thực tiễn trong kinh tế phát triển – Nông nghiệp, NXB Phương Đông, 2011.
- [12] Gale, R., Environmental costs at a Canadian paper mill: A case study of Environmental Management Accounting (EMA), *Journal of Cleaner Production*, vol. 14, no. 14, pp. 1237-1251, 2006.
- [13] Gerdin, J. and Greve, J., Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, pp. 303-326, 2004.
- [14] Gordon, L.A. and Miller, D.. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 330, pp. 59-69, 1976.
- [15] Hayes, D.C. , The contingency theory of managerial accounting. *Accounting Review*, vol. 52, no. 1, pp. 22-39, 1977.
- [16] Hsiao, T.Y., Chuang, C.M, Kuoc, N.W. and Yu, S.M.F., Establishing attributes of an environmental management system for green hotel evaluation, *International Journal of Hospitality Management*, vol. 36, pp. 197 – 208, 2014.
- [17] IFAC , International Guidance Document: EMA, International Federation of Accountants, New York, 2005.
- [18] Jamil, C. Z. M., Mohamed, R., Muhammad, F., & Ali, A., Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, vol. 172, pp. 619-626, 2015.
- [19] Janković, S. and Krivačić, D., Environmental accounting as perspective for hotel sustainability: Literature review, *Tourism and Hospitality Management*, vol. 20, no.1, pp.103 – 120, 2014.
- [20] Jasch, C.. The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs, *Journal of Cleaner Production*, vol. 11, no. 6, pp. 667-676, 2003.
- [21] Jones, M.J. , Accounting for the environment: towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting, *Accounting Forum*, vol. 34, pp. 123 – 138, 2010.
- [22] Kang, K.H., Stein, L., Heo, C.Y. and Lee, S. , Consumers’ willingness to pay for green initiatives of the hotel industry, *International Journal of Hospitality Management*, vol. 31, pp. 564 – 572, 2012.
- [23] Koushal V, Sharma R, Sharma M, Sharma R, Sharma V, *Plastics: Issues Challenges and Remediation*, International Journal of Waste Resources, 2014.
- [24] Lee, K.H., Motivations, barriers, and incentives for adopting environmental management (cost) accounting and related guidelines: A study of the republic of Korea, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 18, pp. 39-49, 2011.
- [25] Masanet-Llodra, M.J.. Environmental Management Accounting: A case study research on innovative strategy, *Journal of Business Ethics*, vol. 68, pp.393 – 408, 2006.

- [26] Mensah, I. Stakeholder pressure and hotel environmental performance in Accra, Ghana. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, vol. 25, no. 2, pp. 227 – 243, 2014.
- [27] Nguyễn Thị Hằng Nga, Áp lực thể chế với việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam, *Tạp chí Kinh tế và phát triển*, số 250, tr 129 – 138, 2018.
- [28] Nguyễn Thị Nga, Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DNSX thép Việt Nam, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 8, tr. 34-37, 2016
- [29] Nicolaou, A.I., A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects, *Organizations and Society*, vol. 10, no. 3, pp. 303-328, 2000.
- [30] Otley, D.T. ,The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no. 4, pp. 413-428, 1980.
- [31] Phạm Thị Bích Chi, Lê Thị Tâm và Trần Anh Ngọc, ECMA tại Việt Nam – Nghiên cứu trường hợp DNSX gạch, *Tạp chí kinh tế và phát triển*, số 230, tr 72-79, 2016.
- [32] Phan, T.N. and Baird, K., The comprehensiveness of environmental management systems: The influence of institutional pressures and the impact on environmental performance, *Journal of Environmental Management*, vol. 160, pp. 45 – 56, 2015.
- [33] Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G., Environmental management accounting in local government: A case of waste management, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 24, no. 1, pp. 93-128, 2011.
- [34] Qian, W., Burritt, R. and Chen, J., The potential for environmental management accounting development in China, *Journal of Accounting and Organizational Change*, vol. 11, no. 3, pp. 406 – 428, 2015.
- [35] Setthasakko, W., “Barriers to the development of environmental management accounting- An exploratory study of pulp and paper companies in Thailand”, *Euro Med Journal of Business*, vol. 5, no. 3, pp. 315-331, 2010.
- [36] Schaltegger, S., Viere, T. and Zvezdov, D., Tapping environmental accounting potentials of beer brewing: Information needs for successful cleaner production, *Journal of Cleaner Production*, pp. 29-30, 2012.
- [37] UNDS (United Nations Department of Sustainable Development), *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, United Nations, New York, 2001.
- [38] Vasile, E. and Man, M., Current dimension of environmental management accounting, *Procedia – Social and Behavioural Sciences*, vol. 62, pp. 566 – 570, 2012.
- [39] Veblen, T., *The theory of the leisure class*, Routledge Publications, 2017.
- [40] Waterhouse, J. and Tiessen, P., A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, no. 1, pp. 65-76, 1978.
- [41] Xiaomei, L., Theory and practice of environmental management accounting: Experience of implementation in China. *International Journal of Technology Management and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, 47-57, 2004.

Ngày nhận bài: 11/11/2019

Ngày chấp nhận đăng: 25/02/2020