



## PERCEPTION OF THE ROLE OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING UNDER THE VIEW OF CONTINGENCY FACTORS

Trinh Huu Luc<sup>1\*</sup>, Nguyen Thi Thu<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Bac Lieu University

<sup>2</sup>University of Economics Ho Chi Minh City

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p>DOI: 10.52932/jfm.vi4.326</p> <p><i>Received:</i> September 12, 2022</p> <p><i>Accepted:</i> February 14, 2023</p> <p><i>Published:</i> August 25, 2023</p> <p><b>Keywords:</b> Contingency factors; Environmental management accounting; Perception; Sustainable development.</p>	<p>In recent years, when the issue of sustainable development is on the top care, Environmental Management Accounting (EMA) receives much attention from stakeholders. However, the use of EMA by enterprises in Vietnam is not corresponding to that expectation. Based on contingency theory, this study aimed to understand the impact of 4 contingency factors – organizational size, industry, environmental strategy, and top management support – to the perception of accountants to the role of EMA. The result suggests the accountant’s perception to the role of EMA is associated with size, industry, and top management support. The remaining factor, environment strategy, is not found to be associated. This result will be held to support government and business managers in generating appropriate policies and strategies in the modern business environment.</p>

\*Corresponding author:

Email: [thluc@blu.edu.vn](mailto:thluc@blu.edu.vn)



## NHẬN THỨC VỀ VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG DƯỚI GÓC NHÌN TỪ CÁC NHÂN TỐ TÌNH HUỐNG

Trịnh Hữu Lực<sup>1\*</sup>, Nguyễn Thị Thu<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Trường Đại học Bạc Liêu

<sup>2</sup>Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh

THÔNG TIN	TÓM TẮT
<p>DOI: 10.52932/jfm.vi4.326</p> <p>Ngày nhận: 12/09/2022</p> <p>Ngày nhận lại: 14/02/2023</p> <p>Ngày đăng: 25/08/2023</p> <p><b>Từ khóa:</b> Kế toán quản trị môi trường; Nhận thức; Nhân tố tình huống; Phát triển bền vững.</p>	<p>Trong những năm gần đây, khi vấn đề phát triển bền vững được đặt lên hàng đầu thì kế toán quản trị môi trường nhận được nhiều sự quan tâm từ các bên liên quan. Dù vậy, tình hình sử dụng kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp tại Việt Nam lại chưa tương ứng với sự mong đợi đó. Dựa trên lý thuyết tình huống, bài nghiên cứu này tác giả tìm hiểu sự tác động của 4 nhân tố tình huống quy mô, ngành, chiến lược môi trường và sự hỗ trợ của cấp trên đối với nhận thức của kế toán viên ở 210 doanh nghiệp đối với vai trò của kế toán quản trị môi trường. Kết quả cho thấy, ngoài nhân tố chiến lược môi trường, các nhân tố còn lại đều có tác động đến nhận thức của kế toán viên về vai trò của kế toán quản trị môi trường. Đây là cơ sở để các bên liên quan, đặc biệt là Chính phủ, các nhà quản lý doanh nghiệp có những chính sách, chiến lược phù hợp để tạo ra một môi trường kinh doanh phù hợp, vừa đảm bảo mục tiêu hoạt động, vừa phát triển bền vững trong thời gian sắp tới.</p>

### 1. Giới thiệu

Trong môi trường kinh doanh hiện tại, doanh nghiệp phải chịu rất nhiều áp lực từ các bên liên quan về vấn đề phát triển bền vững, đặc biệt là phải làm sao để làm giảm tác động của các hoạt động kinh doanh đến môi trường. Việt Nam nằm trong nhóm các quốc gia đang phát triển và hội nhập vô cùng mạnh mẽ, dù

vậy, ô nhiễm môi trường nhiều năm qua luôn được xem là vấn nạn. Theo Herzig và cộng sự (2012), Việt Nam là một trong những nước của khu vực Đông Nam Á đồng thời đạt tốc độ phát triển kinh tế nhanh cùng với nguy cơ cao trong vấn đề suy thoái của môi trường. Thực tế đã chứng minh rằng, trong nền kinh tế hiện đại, việc thất bại trong quá trình thu thập dữ liệu liên quan của các tác động môi trường đến hoạt động kinh doanh sẽ gây ra một số hậu quả nhất định trong việc sử dụng thông tin ra quyết định của các cấp quản lý doanh nghiệp (Jasch,

\*Tác giả liên hệ:

Email: [thluc@blu.edu.vn](mailto:thluc@blu.edu.vn)

2003). Trong tình huống này, Kế toán quản trị môi trường (Environmental Management Accounting – EMA) là một phương pháp có thể đáp ứng được mục tiêu và giải tỏa áp lực trên. Công cụ này tổng hợp nhiều nền tảng kỹ thuật khác nhau như kế toán chi phí đầy đủ, chi phí vòng đời, ngân sách vòng đời môi trường, đánh giá các khoản đầu tư vốn môi trường (Schaltegger & Csutora, 2012; Yakhou & Dorweiler, 2004). Chính điều này một mặt giúp các nhà quản lý phân bổ chi phí môi trường mà kế toán truyền thống thường xem nhẹ và ứng xử như là một khoản chi phí sản xuất chung (Jasch, 2003; Papaspyropoulos và cộng sự, 2012; Xiaomei, 2004). Mặt khác nó cung cấp cả dữ liệu tiền tệ và phi tiền tệ đối với các yếu tố liên quan đến môi trường để các nhà quản lý định hướng, đánh giá đúng bản chất các thời cơ, cơ hội cải thiện thành quả hoạt động môi trường và kinh tế (Gale, 2006; Schaltegger & Burritt, 2000).

Hiện tại, vẫn còn nhiều tranh cãi xoay quanh các lợi ích tác động của EMA (hay còn gọi là quá trình xanh hóa (greening) nền kế toán quản trị) và dù rất ít nhưng đã có những nghiên cứu hàn lâm điều tra tác động của EMA trong thực tế tại các doanh nghiệp (Burritt và cộng sự, 2009; Ferreira và cộng sự, 2010; Jamil và cộng sự, 2015; Phan và cộng sự, 2017). Tuy nhiên, việc giải thích dưới góc độ lý thuyết (theoretical explanations) cho tình trạng phát triển hiện tại của EMA thì thiếu rất nhiều (Christ & Burritt, 2013; Qian và cộng sự, 2011). Đây chính là cơ sở để tác giả thực hiện nghiên cứu khảo sát trong đó có vận dụng lý thuyết tình huống để giải thích, phát triển thêm sự hiểu biết về EMA dưới các đặc điểm, tình hình của các doanh nghiệp Việt Nam. Lý thuyết tình huống được lựa chọn để nghiên cứu với 2 lý do: (1) nhóm lý thuyết trên nền tảng xã hội phù hợp để nghiên cứu về EMA và lý thuyết tình huống thuộc vào nhóm này; (2) các nhóm tác giả trước đây khi nghiên cứu về EMA cho rằng các nhân tố tình huống chưa được khám phá nhiều nên cần được nghiên cứu lặp lại ở các thị trường khác nhau.

## 2. Tổng quan lý thuyết

### 2.1. Kế toán quản trị môi trường

Kể từ khi bản báo cáo Brundtland được xuất bản vào năm 1987, cụm từ “phát triển bền vững” được Chính phủ và các tổ chức nhắc đến thường xuyên hơn. Bản báo cáo này đã định nghĩa “phát triển bền vững” như là sự phát triển mà trong đó “thỏa mãn các nhu cầu hiện tại nhưng không làm ảnh hưởng đến việc thỏa mãn nhu cầu của các thế hệ sau này trong tương lai”. Cũng kể từ thời điểm đó, các doanh nghiệp chú trọng nhiều hơn đến việc phát triển theo mô hình này, đặc biệt có gắn kết với yếu tố thành quả môi trường (Gunarathne và cộng sự, 2021). Trong hoàn cảnh như vậy, kế toán đóng một vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ doanh nghiệp quản lý tốt hơn các vấn đề liên quan đến môi trường trong quá trình hoạt động kinh doanh trong những năm của thập niên 1990 và chính điều này là tác nhân quan trọng của sự ra đời của Kế toán quản trị môi trường (EMA) (Qian & Burritt, 2009).

Về mặt lý thuyết, có rất nhiều định nghĩa khác nhau về EMA. Tuy nhiên, thời gian gần đây, EMA dần được định nghĩa như là một công cụ cung cấp cả thông tin tài chính (Financial) và phi tài chính (Physical) liên quan đến tác động môi trường và thành quả hoạt động của một doanh nghiệp (Xiaomei, 2004). Bằng cách liên kết, tính toán các dữ liệu dưới góc độ tiền (như các khoản chi phí) và phi tiền (dưới dạng số lượng như lượng CO<sub>2</sub> thải ra), EMA sẽ cung cấp rất nhiều luồng thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng khác nhau tại doanh nghiệp, từ các nhà quản lý môi trường cho đến CEO cũng như các vị trí quản lý khác nhau từ cao xuống thấp (Rikhardsson, 2017).

Với việc cung cấp thông tin như vậy, EMA được kỳ vọng sẽ cải thiện hiệu quả của quá trình ra quyết định, từ đó kéo theo sự gia tăng thành quả hoạt động nói chung, thành quả môi trường nói riêng (Frost & Wilmschurst, 2000; Gale, 2006). Một số lợi ích cụ thể thường được nhắc đến khi nói về EMA như nhận dạng các cơ hội tiết kiệm chi phí; cải thiện các quyết định liên quan đến sản phẩm và giá; tránh một số

khoản chi phí trong tương lai liên quan đến các quyết định đầu tư và cải thiện thành quả môi trường (Burrill và cộng sự, 2002; Deegan, 2003; Ferreira và cộng sự, 2010). Ngoài ra, một số ít nghiên cứu cũng nói về các lợi ích của EMA liên quan đến việc tính toán chi phí, lợi ích tối ưu đối với chiến lược sản xuất sạch, vấn đề cải thiện hình ảnh doanh nghiệp, giữ chân người lao động, thậm chí là việc giảm thiểu sự chú ý của các cơ quan quản lý (Adams & Zutshi, 2004; Gale, 2006; Schaltegger & Csutora, 2012). Dù chưa có bất cứ nghiên cứu chính thức nào, nhưng chúng ta có quyền tin rằng trong thời kỳ hội nhập mạnh mẽ cũng như sự nóng lên của vấn đề môi trường toàn cầu, EMA sẽ mang đến lại những lợi ích nhất định, tạo ra lợi thế cạnh tranh và sự phát triển bền vững cho các doanh nghiệp ở Việt Nam. Dù đa số doanh nghiệp tại Việt Nam có quy mô vừa và nhỏ, nhưng Venturelli and Pilisi (2005) và Papaspyropoulos và cộng sự (2012) đã chứng minh rằng EMA hoàn toàn có thể mang lại lợi ích cho các doanh nghiệp thuộc quy mô này.

## 2.2. Lý thuyết tình huống

Trong khi số lượng lý thuyết chuyên dùng cho các nghiên cứu về EMA đang ngày càng tăng lên thì cho đến thời điểm này tồn tại rất ít các nghiên cứu được thực hiện để hiểu về các nhân tố đặc điểm doanh nghiệp (organisational factors) liên quan đến việc chấp nhận EMA. Các nghiên cứu tại Việt Nam cũng rất ít đề cập đến các nhân tố này (Nguyễn Thị Hằng Nga, 2019; Nguyễn Thị Minh Trâm, 2021). Điều này gây ra một lỗ hổng quan trọng đối với sự hiểu biết về EMA. Và nếu chúng ta nhìn vào khoảng cách không nhỏ giữa các nỗ lực thúc đẩy các hoạt động EMA với mức độ EMA đang được sử dụng trong thực tế thì rõ ràng việc phát triển sự hiểu biết hơn về các nhân tố tác động và thúc đẩy sự chấp nhận EMA tại các doanh nghiệp là một nhu cầu cần thiết. Các nghiên cứu trước đây cho rằng lý thuyết tình huống (contingency theory) hoàn toàn phù hợp trong việc cung cấp một lăng kính để ta kiểm định, phân tích vấn đề này (Abdel-Kader & Luther, 2008; Dent, 1990).

Lý thuyết tình huống là một trong những lý thuyết được các nhà nghiên cứu tiếp cận nhiều trong các nghiên cứu về kế toán quản trị - là nền tảng mà EMA dựa vào đó phát triển. Nội dung của lý thuyết này được mượn từ lý thuyết doanh nghiệp vào những năm 1970 và 1980 (Chenhall, 2003; Otley, 1980). Đặt dưới giả định rằng các hoạt động của doanh nghiệp là kết quả trực tiếp do yếu tố hoàn cảnh (context) mà doanh nghiệp đang hoạt động tạo nên, lý thuyết tình huống cho rằng khi mà các hoạt động kế toán phù hợp với hoàn cảnh thì kết quả hoạt động của doanh nghiệp sẽ được nâng cao (Chenhall, 2003).

Mặc dù nhận được sự quan tâm và sử dụng nhiều trong nhóm lý thuyết của lĩnh vực kế toán quản trị nói chung, nhưng việc ứng dụng lý thuyết tình huống trong nghiên cứu EMA chưa thật sự tương xứng trong mười năm trở lại đây. Nó chỉ bắt đầu được chú ý cho đến khi những năm gần đây một số nhà nghiên cứu đưa ra một số kết quả tích cực trong việc giải thích sự tác động của các nhân tố hoàn cảnh đến các hoạt động EMA (Christ & Burrill, 2013; Phan và cộng sự, 2017; Qian và cộng sự, 2011). Tuy vậy, các nghiên cứu này đa số sử dụng lý thuyết tình huống để khám phá EMA ở một doanh nghiệp cụ thể (case study) và tập trung chủ yếu ở khía cạnh tài chính (financial) cũng như phí tài chính (physical) (Christ & Burrill, 2013). Cho nên với việc thực hiện một nghiên cứu khảo sát (survey) khám phá về nhận thức của kế toán viên – những người có vai trò trực tiếp cung cấp dữ liệu tài chính và phi tài chính, mục tiêu của bài sẽ giúp chúng ta sẽ có một cái nhìn khái quát và hệ thống hơn về sự tác động của các nhân tố tình huống đến vai trò của EMA tại doanh nghiệp. Đây cũng là cách tiếp cận dưới góc độ các lý thuyết nền tảng xã hội (social system based theories) mà các nhà nghiên cứu trước đây đã làm với một vài lý thuyết cũng loại (lý thuyết hợp pháp, lý thuyết định chế) khi nghiên cứu về EMA (Qian và cộng sự, 2011).

Thông thường, khi ứng dụng lý thuyết tình huống trong xây dựng mô hình nghiên cứu sẽ có 3 hướng tiếp cận sau đây: hướng tiếp cận



lựa chọn (selection), hướng tiếp cận tương tác (interaction) và hướng tiếp cận hệ thống (systems) (Drazin & Van de Ven, 1985). Trong đó bài nghiên cứu này, tác giả lựa chọn tiếp cận theo hướng lựa chọn, nghĩa là chỉ kiểm định mối liên hệ giữa các biến tình huống và hoạt động tương ứng với các biến đó mà không đề cập đến việc có hay không việc mối liên hệ này tác động đến thành quả của doanh nghiệp. Dù Otley (1980) cho rằng hành động không đề cập đến thành quả sẽ làm cho bài nghiên cứu trở nên quá đơn điệu. Tuy vậy, tác giả đồng tình với những lập luận của Christ and Burritt (2013) rằng lý thuyết EMA chỉ mới phát triển trong thời gian gần đây và không được thừa hưởng từ những thành tựu nghiên cứu hàng thập kỷ như lĩnh vực kế toán quản trị cho nên tại thời điểm này việc chỉ tiếp cận dưới 1 góc độ là thận trọng và phù hợp hơn.

### 2.3. Phát triển giả thuyết

Nghiên cứu này khám phá nhận thức của kế toán viên đối với EMA dưới sự tác động của 4 biến tình huống (1) Chiến lược môi trường (Environmental strategy), (2) Ngành hoạt động (Industry), (3) Quy mô doanh nghiệp (Organisational size), (4) Sự hỗ trợ từ cấp trên (Top management support).

Một lưu ý trước khi biện luận các giả thuyết là do sự thiếu vắng các nghiên cứu tiếp cận lý thuyết tình huống trong lĩnh vực kế toán môi trường cho nên việc ta bám vào các nghiên cứu quản lý môi trường hay các lý thuyết trong kế toán quản trị trong quá trình lập luận lựa chọn các biến tình huống là điều hoàn toàn phù hợp và cần thiết (Christ & Burritt, 2013). Cụ thể việc biện luận các biến được thực hiện ở phần sau đây.

#### *Chiến lược môi trường*

Không bàn về việc tuân theo các định hướng của các chiến lược, các nghiên cứu dựa trên lý thuyết tình huống dự đoán các hành động tương ứng với những chiến lược cụ thể nào đó (Chenhall, 2003). Thông thường các nghiên cứu khi tiếp cận dựa trên lý thuyết này thường sử dụng các mô hình chiến lược như người

tiên phong – người phân tích – người bảo vệ (prospectors – analysers – defenders); xây – giữ – thu hoạch (build – hold – harvest); và đa dạng chi phí sản phẩm (product differentiation – cost). Trong khi những chiến lược này phần nào có hiện diện trong các nghiên cứu về EMA (Ferreira và cộng sự, 2010), thì việc khám phá các vấn đề liên quan đến chiến lược môi trường vẫn còn chưa được chú ý. Nghiên cứu của Parker (1997) cho thấy kế toán môi trường có thể phụ thuộc vào chiến lược quản lý môi trường của doanh nghiệp. Hay Qian and Burritt (2009) và Qian và cộng sự (2011) cũng đưa ra kết quả nghiên cứu chứng minh rằng mức độ chủ động của chiến lược môi trường có tác động trực tiếp đến kế toán môi trường trong việc quản lý rác thải của các cơ quan chính quyền địa phương. Gần đây nhất, Gunarathne và cộng sự (2021) chứng minh EMA bị tác động bởi chiến lược môi trường của doanh nghiệp. Với những kết quả đó, sẽ là hợp lý khi ta giả định rằng các hoạt động EMA bị tác động bởi mức độ chủ động và tích hợp của các hoạt động môi trường vào mục tiêu và kế hoạch chiến lược của các doanh nghiệp. Giả thuyết sau được đưa ra:

*Giả thuyết H1: Tôn tại mối quan hệ thuận chiều giữa chiến lược môi trường với nhận thức của kế toán viên về vai trò của EMA tại doanh nghiệp.*

#### *Ngành hoạt động*

Kết quả nghiên cứu của Frost and Wilmshurst (2000) cho thấy một doanh nghiệp hoạt động trong ngành bán lẻ sẽ có chính sách và quy trình quản lý môi trường khác với doanh nghiệp cùng quy mô nhưng hoạt động trong ngành công nghiệp khai khoáng hay hóa học. Tương tự, Ferreira và cộng sự (2010) cũng kiểm soát sự tác động của biến ngành hoạt động trong bài nghiên cứu về thực hành EMA, nghĩa là tác giả lo ngại rằng biến này sẽ làm thay đổi kết quả của bài nghiên cứu dù biến này không thuộc phạm vi kiểm định của tác giả. Ở đây rõ ràng mức độ áp lực mà các doanh nghiệp ở các ngành khác nhau phải đối mặt là không giống nhau, điều này xuất phát từ nhiều vấn đề liên quan như các quy định, sự kỳ vọng của xã hội, hoạt động

kinh doanh nhạy cảm hoặc ít nhạy cảm với môi trường... Do vậy, các hoạt động liên quan đến kế toán môi trường sẽ phần nào bị ảnh hưởng bởi điều này. Tuy nhiên trên thực tế, khi vận dụng lý thuyết này để nghiên cứu về EMA, vẫn tồn tại những kết quả không đồng nhất về nhân tố ngành hoạt động của doanh nghiệp. Chẳng hạn như Frost và Seamer (2002) cho rằng các ngành hoạt động trong lĩnh vực nhạy cảm với môi trường có xu hướng dễ chấp nhận việc thực hành quản lý môi trường, kéo theo các hoạt động liên quan đến EMA cũng được ứng dụng nhiều hơn. Kết quả này tiếp tục được Ferreira và cộng sự (2010) ủng hộ khi ông và cộng sự cho thấy ngành hoạt động là nhân tố duy nhất tác động vào việc thực hành EMA. Nhưng kết quả của Frost and Wilmshurst (2000) thì không như vậy khi khẳng định nhân tố này chỉ ảnh hưởng đến việc lập các báo cáo môi trường mà không có bất cứ tác động nào đến hoạt động của EMA. Sự không thống nhất giữa các kết quả này cho ta thấy sẽ là cần thiết trong việc thực hiện các nghiên cứu để mở rộng hơn nữa sự hiểu biết đối với nhân tố ngành hoạt động. Dựa trên các quy định về quản lý môi trường khác nhau cho các ngành nghề không giống nhau (dựa trên độ nhạy với môi trường) ở hầu hết các quốc gia, trong đó có Việt Nam, tác giả kỳ vọng mối quan hệ trực tiếp thuận chiều của ngành hoạt động với nhận thức của kế toán viên.

*Giả thuyết H2: Tồn tại mối quan hệ trực tiếp thuận chiều giữa Ngành hoạt động (Industry) và nhận thức của nhân viên kế toán về vai trò của EMA tại doanh nghiệp.*

### **Quy mô doanh nghiệp**

Các nghiên cứu trước đây cho rằng các doanh nghiệp có quy mô thì dễ dàng hơn trong việc chấp nhận các kỹ thuật kế toán quản trị phức tạp so với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ (Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2003). Điều này có thể được giải thích bằng lý do rằng việc chuyển từ các thực hành kế toán quản trị đơn giản sang các kỹ thuật phức tạp đòi hỏi phải có nguồn nhân lực cũng như vật lực, mà những điều này chỉ có các doanh nghiệp với quy mô lớn mới có thể đáp ứng được (Abdel-

Kader & Luther, 2008). Ngược lại, các doanh nghiệp với quy mô nhỏ thường gặp nhiều khó khăn liên quan đến nguồn lực liên quan đến đào tạo, trang bị máy móc, công nghệ cao. Điều này gây ra một số cản trở cho việc hình thành một hệ thống kế toán quản trị thực sự tại doanh nghiệp. Một số nghiên cứu xác định chi phí cảm nhận là một trong những yếu tố cản trở quá trình chấp nhận EMA, điều này càng củng cố thêm giả định rằng các hoạt động EMA sẽ không giống nhau ở các doanh nghiệp có quy mô khác nhau. Thêm vào đó, những doanh nghiệp với quy mô lớn thường nhận được sự quan tâm, giám sát nhiều hơn của xã hội, đặc biệt là của cơ quan chức năng đối với các vấn đề môi trường. Chính điều này phần nào làm gia tăng các hoạt động liên quan đến môi trường của các doanh nghiệp này, mà trong đó việc chấp nhận sử dụng EMA được xem như một phần trong các hoạt động đó (Patten, 2002). Thực tế cho thấy các nghiên cứu về tác động của nhân tố quy mô đến EMA vẫn chưa được thực hiện nhiều. Các nghiên cứu đã thực hiện thì lại khác nhau ở các thị trường và thời điểm. Chẳng hạn như trong khi một số kết quả cho thấy các doanh nghiệp có quy mô lớn thì mức độ ứng dụng EMA nhiều hơn (Christ & Burritt, 2013; Frost & Seamer, 2002) thì một số khác lại không tìm thấy sự tương quan nào giữa 2 biến này (Ferreira và cộng sự, 2010; Mokhtar và cộng sự, 2016; Phan và cộng sự, 2017). Do vậy, việc tiếp tục sử dụng nhân tố quy mô để tìm hiểu sự tác động đối với EMA là hoàn toàn phù hợp. Giả thuyết sau được đặt ra:

*Giả thuyết H3: Tồn tại mối quan hệ trực tiếp thuận chiều giữa Quy mô doanh nghiệp (Organisation Size) với nhận thức của nhân viên kế toán về vai trò của EMA tại doanh nghiệp.*

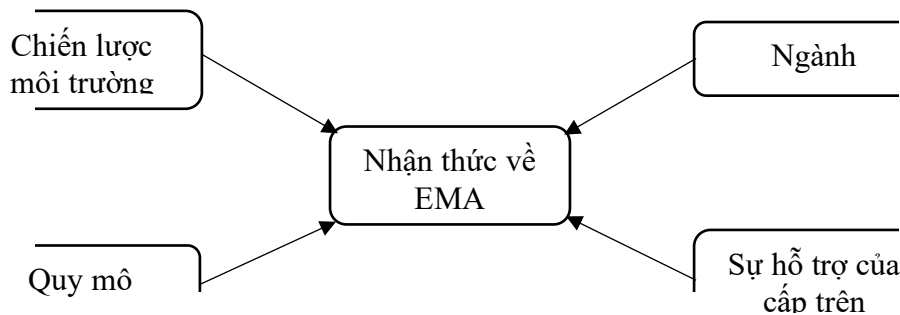
### **Sự hỗ trợ từ cấp trên**

Một số kết quả nghiên cứu cho thấy sự hỗ trợ từ cấp trên đóng một vai trò quan trọng trong việc doanh nghiệp chấp nhận sự thay đổi trong cách thức vận hành, quản lý. Cụ thể là các nhà quản lý cấp trên sẽ đáp ứng các vấn đề liên quan đến nguồn lực, đào tạo, sự gắn kết giữa các bộ phận và chính điều này sẽ tạo ra sự cam

kết của toàn thể nhân viên tại doanh nghiệp trong việc chấp nhận sự thay đổi này. Trong một nghiên cứu về EMA, Darnall và cộng sự (2008) kết luận sự hỗ trợ và mệnh lệnh từ các nhà quản lý là một yếu tố quan trọng để đảm bảo sự cam kết của doanh nghiệp đối với các vấn đề môi trường. Kết quả là các cam kết này sẽ từng bước giúp doanh nghiệp duy trì và cải thiện các vấn đề liên quan đến chiến lược môi trường. Kokubu and Nashioka (2005) cũng cho rằng việc ứng dụng và đạt được các lợi ích từ EMA sẽ rất khó khăn nếu không có sự hỗ trợ hay sự hiểu biết của quản lý cấp trên, bởi vì để đạt được bất kỳ lợi ích nào từ hệ thống thông tin quản lý chỉ hiện hữu khi các nhà quản lý

thật sự hiểu và sử dụng được dữ liệu từ hệ thống đó. Tương tự, kết quả nghiên cứu của Phan và cộng sự (2017) cũng cho thấy có mối tương quan giữa biến hỗ trợ của cấp trên với mức độ sử dụng EMA tại các doanh nghiệp Úc. Dù với vai trò quan trọng như thế, nhưng biến này không nhận được sự quan tâm đúng mức trong các nghiên cứu về EMA. Vì vậy, việc mở rộng nghiên cứu thêm nữa để hiểu biết hơn về mối quan hệ này là hoàn toàn cần thiết. Giả thuyết sau được đưa ra:

*Giả thuyết H4: Tồn tại mối quan hệ trực tiếp thuận chiều giữa Sự hỗ trợ từ cấp trên (Top management support) và nhận thức của nhân viên kế toán về vai trò của EMA tại doanh nghiệp.*



Sơ đồ 1. Mô hình nghiên cứu

### 3. Phương pháp nghiên cứu

#### *Thang đo các biến (xem Phụ lục 1 online)*

**Chiến lược môi trường:** sử dụng thang đo Likert 7 điểm với 4 biến quan sát của Banerjee và cộng sự (2003). Thang đo này yêu cầu người khảo sát chỉ ra mức độ các hoạt động môi trường được tích hợp trong quy trình hoạch định chiến lược của công ty (1 = hoàn toàn không đồng ý; 7 = hoàn toàn đồng ý):

**Ngành hoạt động:** được dùng để chỉ mức độ nhạy cảm với môi trường. Đây là hướng tiếp cận thường thấy của thang đo ngành hoạt động trong lĩnh vực kế toán môi trường (Christ & Burritt, 2013; Frost & Wilmschurst, 2000; Patten, 2002). Doanh nghiệp được khảo sát sẽ thuộc 1 trong 2 nhóm, hoặc là nhạy cảm với môi trường, hoặc là ít nhạy cảm với môi trường. Theo các nghiên cứu trước, các ngành sau thuộc

nhóm nhạy cảm với môi trường: Khai thác mỏ và tài nguyên; Hóa học; Dầu khí; Sản xuất hàng hóa; Giấy; Đồ gỗ. Những ngành ngoài nhóm này thuộc nhóm còn lại.

**Quy mô hoạt động:** được đo lường bằng số lao động thường xuyên tại doanh nghiệp. Đây là cách phân loại doanh nghiệp một cách tương đối mà một số nghiên cứu khác có sử dụng (Christ & Burritt, 2013; Phan và cộng sự, 2017). Các nghiên cứu này tránh sử dụng các dữ liệu liên quan đến nguồn vốn do khó thu thập, dễ gây ra sự sai lệch cho dữ liệu, ảnh hưởng xấu đến kết quả của bài nghiên cứu. Và để dễ dàng cho người được khảo sát, nâng tỉ lệ phản hồi, tác giả không yêu cầu con số chính xác mà chỉ ước lượng một số tương đối trong các khoản: Từ 1 đến nhỏ hơn 10; Từ 10 đến nhỏ hơn 100; Từ 100 đến nhỏ hơn 200; Lớn hơn 200.

*Sự hỗ trợ từ cấp trên:* được đo lường bằng thang đo Likert 7 điểm với 4 biến quan sát, kế thừa từ nghiên cứu của Phan và cộng sự (2017). Người được khảo sát sẽ được yêu cầu chỉ ra mức độ mà các nhà quản lý cấp trên hỗ trợ, cung cấp nguồn lực trong các thực hành liên quan đến quản trị môi trường (1 = Rất không đồng ý; 7 = Rất đồng ý).

*Nhận thức của kế toán viên về vai trò của EMA:* được đo lường bằng thang đo Likert 7 điểm với 12 biến quan sát. Đây là thang đo bắt nguồn từ nghiên cứu của Ferreira và cộng sự (2010), tuy nhiên có sự điều chỉnh cho phù hợp với hoàn cảnh của bài nghiên cứu này. Thay vì hỏi về việc sử dụng EMA tại doanh nghiệp trong 3 năm quá khứ như thang đo gốc, tác giả hỏi về mức độ mà kế toán viên cho rằng doanh nghiệp nên thực hiện ở hiện tại và tương lai. Đây cũng là cách điều chỉnh của Christ và Burritt (2013) trong bài nghiên cứu của mình.

#### **Phương pháp thu thập dữ liệu**

Để đánh giá thang đo và kiểm định các giả thuyết, bảng câu hỏi được thiết kế sẵn để thu thập dữ liệu. Các câu hỏi trong bảng khảo sát được dịch sang tiếng Việt, sau đó dịch ngược lại sang tiếng Anh, công việc này được thực hiện bởi những 2 người đang giảng dạy tiếng Anh ở trường Đại học. Đặc biệt, EMA là một vấn đề mới, để đảm bảo người được khảo sát không hiểu sai nội dung, tác giả có giải thích ngắn gọn về EMA trong bảng câu hỏi. 20 bảng hỏi sẽ được

phát khảo sát thử nghiệm để điều chỉnh thang đo trước khi thực hiện khảo sát chính thức. Các bảng câu hỏi này được gửi qua email cho các nhân viên kế toán trong cả 2 lần thử nghiệm và chính thức. Đây được xem là cách thức vừa giúp ta thu thập dữ liệu từ một lượng mẫu lớn với mức chi phí thấp (Dillman, 2011).

#### **Mẫu nghiên cứu**

Đối tượng khảo sát là nhân viên kế toán đang làm việc tại các doanh nghiệp của 3 tỉnh An Giang, Bạc Liêu và Cà Mau. Để tối thiểu mức sai lệch của dữ liệu thu thập, tác giả cũng có nói ngắn gọn về ý nghĩa của bài nghiên cứu cũng như khẳng định tính bảo mật về thông tin của doanh nghiệp trên bảng khảo sát. Sau khi thu về, tác giả thực hiện thống kê, phân loại ngành nghề và quy mô. Trong đó các ngành ít nhạy cảm với môi trường (chủ yếu là các doanh nghiệp thương mại) được mã hóa là 0, ngược lại các ngành nhạy cảm với môi trường (các doanh nghiệp sản xuất, chế biến sản phẩm công nghiệp, hàng hóa là chủ yếu) sẽ được mã hóa là 1. Thêm vào đó, kết quả khảo sát thu về chỉ có 4 doanh nghiệp nằm trong mốc có số lao động từ 1 đến nhỏ hơn 10 và 3 doanh nghiệp có số lao động lớn hơn 200. Do vậy tác giả quyết định phân chia biến quy mô thành 2 nhóm. Lần lượt nhóm đầu tiên có số lao động từ 1 đến nhỏ hơn 100 được mã hóa là 0. Nhóm 2 có số lao động bằng hoặc lớn hơn 100 được mã hóa là 1. Số liệu cụ thể được thể hiện trong bảng 1.

**Bảng 1.** Thống kê ngành và quy mô

<b>Biến</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
<i>Ngành</i>		
Ít nhạy cảm với môi trường	125	59,5
Nhạy cảm với môi trường	85	40,5
<i>Quy mô doanh nghiệp</i>		
Ít hơn 100 lao động	151	71,9
Từ 100 lao động trở lên	59	28,1



#### 4. Kết quả nghiên cứu

##### *Giá trị và độ tin cậy thang đo*

Do đây là vấn đề mới tại môi trường Việt Nam, cho nên để đảm bảo tính hội tụ và khác biệt của thang đo, kiểm định Cronbach's Alpha với SPSS 25 và phân tích nhân tố khẳng định (CFA) với AMOS 24 được thực hiện trước khi đưa mô hình vào phân tích hồi quy.

Kết quả phân tích hệ số Cronbach Alpha cho thấy các thang đo lường các khái niệm nghiên cứu để đạt hệ số Alpha > 0,7, chạy từ 0,72 (Chiến lược môi trường) đến 0,91 (Nhận thức về EMA). Vì vậy các biến quan sát đều được giữ lại cho phân tích CFA. Các giá trị liên quan đến độ nhọn Kurtosis (-0,355 đến 0,253) và độ lệch Skewness (-0,512 đến 0,706) đều nằm trong mức cho phép (Skewness < 3 và Kurtosis < 10) (Kline, 2016), điều này chứng tỏ các biến có phân phối chuẩn. Ở các chỉ số đánh giá độ phù hợp của mô hình, sau 2 lần chạy CFA và loại ra 3 biến quan sát (2 biến của thang đo Nhận thức về vai trò của EMA; 1 biến

của thang đo Chiến lược môi trường) kết quả cho thấy  $\chi^2 = 161,388$  (df = 114);  $p = 0,002$ ; CMIN/ df = 1,416; CFI = 0,969; GFI = 0,920; IFI = 0,970; TLI = 0,963; RMSEA = 0,045. Điều này chứng tỏ mô hình và dữ liệu phù hợp với thị trường nghiên cứu. Ngoài ra, nhìn vào bảng 2 ta thấy, độ tin cậy tổng hợp CR của các thang đo vượt trên giá trị tối thiểu 0,60, dao động từ 0,790 (Chiến lược môi trường) đến 0,911 (Nhận thức về EMA), và phương sai trích AVE của tất cả các biến đều lớn hơn giá trị tối thiểu 0,5, dao động từ 0,507 (Nhận thức về vai trò của EMA) đến 0,559 (Chiến lược môi trường), thêm vào đó hệ số tải các nhân tố của thang đo đều đạt mức ý nghĩa ( $p < 0,001$ , t-value > 6), giá trị đạt từ 0,650 đến 0,807, cho nên giá trị hội tụ của thang đo trong mô hình được chấp nhận (Anderson & Gerbing, 1988). Cuối cùng, các chỉ số MSV đều nhỏ hơn AVE của từng biến cộng với việc căn bậc hai của AVE đều lớn hơn hệ số tương quan với các biến khác, qua đó cho khẳng định giá trị phân biệt của thang đo trong mô hình nghiên cứu.

**Bảng 2.** Các chỉ số đánh giá giá trị hội tụ và giá trị phân biệt

Các nhân tố	CR	AVE	MSV	Nhận thức về EMA	Hỗ trợ cấp trên	Chiến lược môi trường
Nhận thức về EMA	0,911	0,507	0,340	<b>0,712</b>		
Hỗ trợ cấp trên	0,814	0,523	0,340	0,583	<b>0,723</b>	
Chiến lược môi trường	0,790	0,559	0,000	-0,002	0,002	<b>0,747</b>

##### *Kiểm tra sai số do phương sai chung (Common method bias)*

Các nghiên cứu gần đây thường nhấn mạnh tầm quan trọng của sai số CMB vì nó có thể làm mất đi giá trị của các kết luận về mối quan hệ giữa các thang đo. Bài nghiên cứu này kiểm tra sai số CMB theo hướng tiếp cận hệ số nhân tố đơn lẻ (Podsakoff và cộng sự, 2003). Kết quả cho thấy mặc dù các chỉ số phù hợp của mô hình một nhân tố tốt hơn một ít so với mô hình của bài nghiên cứu (RMSEA: 0,032 so với 0,045; GFI: 0,938 so với 0,920; CFI: 0,987 so với 0,969; IFI: 0,987 so với 0,970; TLI: 0,981 so với 0,963) nhưng mối tương quan giữa các biến (biến

quan sát và tiềm ẩn) hầu như giống nhau giữa 2 mô hình. Chính vì vậy, sai lệch do phương sai chung không tồn tại có ý nghĩa trong bài nghiên cứu này (Podsakoff và cộng sự, 2003).

##### *Kết quả kiểm định các giả thuyết và thảo luận*

Để kiểm định các giả thuyết, tác giả sử dụng hồi quy bội trên SPSS 25. Kết quả hồi quy cho thấy tổng thể mô hình đạt ý nghĩa với Sig của kiểm định  $F = 0,000 < 0,05$ , chứng tỏ mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu. Với giá trị  $R^2$  hiệu chỉnh bằng 0,512 cho thấy biến độc lập đưa vào chạy hồi quy ảnh hưởng 51,2% sự thay đổi của biến phụ thuộc và giá trị này là hoàn toàn chấp nhận được trong mô

hình nghiên cứu (lớn hơn 50%). Các hệ số VIF các biến độc lập đều nhỏ hơn 2, chứng tỏ không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Cụ thể hơn, trong 4 biến độc lập đưa vào kiểm định sự tác động đến biến độc lập thì chỉ có 3 biến có ý nghĩa. Trong đó biến tác động mạnh nhất là Sự hỗ trợ của cấp trên với  $p < 0,001$ ,  $\beta = 0,352$ , chứng tỏ sự hỗ trợ của cấp trên càng nhiều thì nhận thức về vai trò EMA của kế toán viên càng cao, giả thuyết H4 được chấp nhận. Kết quả này có thể được giải thích là do từ trước biến này luôn là một trong nhân tố quan trọng tác động đến việc chấp nhận một hệ thống kế toán quản trị hiện đại (Baird và cộng sự, 2007; Tung và cộng sự, 2011). Trên thực tế tồn tại nhiều nghiên cứu có kết quả ủng hộ mối quan hệ giữa biến này với EMA (Kokubu và cộng sự, 2003; Phan và cộng sự, 2017). Khi nào vấn đề phát triển bền vững còn được quan tâm thì sự hỗ trợ của lãnh đạo vẫn cần được nghiên cứu, vì đây là yếu tố mang tính định hướng lâu dài cho sự tồn tại của doanh nghiệp trong tương lai.

Xếp thứ hai là biến Quy mô doanh nghiệp với  $p < 0,001$ ,  $\beta = 0,350$ , đồng nghĩa với việc doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì nhận thức của kế toán viên về vai trò EMA càng lớn, giả thuyết H3 được chấp nhận. Kết quả này cho thấy nguồn lực tác động lớn đến tâm lý, đặc biệt là những kế toán viên đang làm ở những doanh nghiệp vừa và nhỏ. Kết luận này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Christ and Burritt (2013). Dù vậy, Deegan (2003) đã khẳng định việc vận dụng EMA thật sự không cần nguồn

lực lớn, nên một số nghiên cứu vẫn tìm không được mối quan hệ có ý nghĩa giữa 2 biến này (Phan và cộng sự, 2017). Điều này gợi ý cần có nhiều những nghiên cứu hơn về cách thức vận dụng EMA ở những doanh nghiệp với quy mô vừa và nhỏ để tháo gỡ rào cản tâm lý này.

Cuối cùng là biến Ngành hoạt động với  $p < 0,001$ ,  $\beta = 0,314$ , tương tự tạo ra tác động thuận chiều đến nhận thức của kế toán viên về vai trò của EMA, và giả thuyết H2 được chấp nhận. Điều này là phù hợp khi các ngành khác nhau sẽ chịu áp lực khác nhau (Jasch & Savage, 2008), như giả định của Wilmshurst and Frost (2000) rằng các doanh nghiệp trong ngành bán lẻ sẽ ý thức về môi trường hơn các doanh nghiệp trong lĩnh vực khai khoáng hay hóa học. Tuy nhiên, khi kết quả nghiên cứu của Mokhtar và cộng sự (2016) phủ nhận điều này đã cho thấy biến Ngành hoạt động vẫn cần được xem xét nhiều hơn trong tương lai.

Với kết quả kiểm định của biến Chiến lược môi trường với  $p = 0,928$ ,  $\beta = 0,004$  thì đây là biến độc lập duy nhất không có ý nghĩa trong mô hình, có nghĩa là không tồn tại mối quan hệ nào giữa chiến lược môi trường với nhận thức của kế toán viên về vai trò của EMA tại doanh nghiệp, đồng thời giả thuyết H1 sẽ bị bác bỏ. Kết quả này trái ngược với hầu hết các nghiên cứu trước đây (Chenhall, 2003; Christ & Burritt, 2013; Nguyễn Thị Ngọc Oanh, 2016). Điều này tạo ra một khoảng trống nhất định khi Chính phủ Việt Nam vẫn đang cố gắng đưa ra những chính sách để định hướng chiến lược cho các doanh nghiệp trong giai đoạn hiện nay.

**Bảng 3.** Kết quả hồi quy tuyến tính bội

Biến số	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa	Tổng kê t	Sig.	Thống kê cộng tuyến	
	B	Sai số				Tolerance	VIF
(Hằng số)	1,555	0,201		7,418	0,000		
Ngành	0,552	0,091	0,314	6,058	0,000	0,869	1,151
Quy mô	0,719	0,109	0,350	6,622	0,000	0,835	1,198
Hỗ trợ của cấp trên	0,272	0,039	0,352	7,016	0,000	0,927	1,079
Chiến lược môi trường	0,004	0,043	0,004	0,090	0,928	0,980	1,020

*Biến phụ thuộc: Nhận thức về vai trò của EMA.*

## 5. Kết luận và hàm ý

Kết quả phân tích hồi quy cho thấy nhận thức của kế toán viên đối với vai trò của EMA tại doanh nghiệp bị tác động bởi 3 biến: Ngành hoạt động, Quy mô hoạt động và Sự hỗ trợ của cấp trên. Và dù biến Chiến lược môi trường được lập luận và hình thành giả thuyết từ một số nghiên cứu trước đây nhưng bài nghiên cứu lại không tìm thấy mối quan hệ có ý nghĩa của biến này trong mô hình. Những kết quả này phần nào cho ta một số hàm ý sau:

Xét ở phương diện lý thuyết, chúng ta nhìn thấy những điểm sau từ bài nghiên cứu. Thứ nhất, việc tìm thấy sự tác động có ý nghĩa của ba trong bốn biến tình huống minh chứng rằng các yếu tố liên quan đến hoàn cảnh doanh nghiệp (organisational context) đóng một vai trò quan trọng đối với việc xác định định hướng chấp nhận các thực hành liên quan đến EMA. Kết quả này cũng phần nào cho thấy sự thống nhất với nội dung của lý thuyết tình huống rằng các doanh nghiệp sẽ phản ứng hay hành động dựa trên những đặc điểm, hoàn cảnh nội tại của chính mình. Thứ hai, theo sự gợi ý trong một số nghiên cứu của một số tác giả trước đây như Parker (1997), Bouma and van der Veen (2002), Qian và cộng sự (2011), kết quả của bài nghiên cứu này cũng làm giảm bớt sự hoài nghi, cũng như tăng sự ủng hộ trong việc mở rộng lý thuyết tình huống trong các nghiên cứu về kế toán môi trường. Đây là cơ sở để các nhà nghiên cứu mạnh dạn hơn trong việc vận dụng lý thuyết này trong lĩnh vực kế toán quản trị môi trường. Đặc biệt, kết quả của bài nghiên cứu cũng phần nào khẳng định lại việc phải sử dụng các lý thuyết dựa trên nền tảng xã hội (social system-based theories) để nghiên cứu cũng như mở rộng hơn sự hiểu biết đối với các vấn đề liên quan đến thực hành EMA tại doanh nghiệp trong thực tế.

Xét ở phương diện thực tiễn, bài nghiên cứu cũng rút ra một số quan điểm như sau. Điều đầu tiên chúng ta có thể thấy được là trong nền kinh tế hiện đại, tư duy trách nhiệm trong hoạt động của các doanh nghiệp bắt đầu được hình thành và phát triển. Bằng chứng về sự tác động

có ý nghĩa của các biến cho ta thấy điều đó, mặc dù trung bình của biến nhận thức về vai trò của EMA chỉ chưa đến 50% (3,2 trên 7) nhưng đó vẫn là một tín hiệu mừng cho một nền kinh tế mới nổi và môi trường bị tàn phá nặng nề như Việt Nam. Thứ hai là sự tồn tại của mối quan hệ thuận chiều giữa quy mô doanh nghiệp và nhận thức về vai trò của EMA cho ta thấy doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì nhận thức này cũng sẽ cao hơn những doanh nghiệp với quy mô nhỏ. Tuy nhiên, với mục tiêu xây dựng một nền kinh tế phát triển bền vững, điều mà chúng ta hướng đến là tất cả các doanh nghiệp, dù ở bất cứ quy mô nào, cũng đều nâng cao nhận thức, trách nhiệm với các vấn đề xã hội. Các nhà hoạch định chính sách cần có cái nhìn cụ thể hơn về vấn đề này để xem lý do có phải chỉ là ở vấn đề nguồn lực của doanh nghiệp. Nên chăng Chính phủ cần tập hợp chuyên gia và một số tổ chức đã từng có kinh nghiệm trong lĩnh vực này, cả trong và ngoài nước, để có kế hoạch, lộ trình cụ thể trong việc xây dựng các văn bản pháp luật bắt buộc hay các hướng dẫn cụ thể làm sao phù hợp với đặc điểm doanh nghiệp Việt Nam. Điều này rất có lợi trong việc định hướng tư duy làm kinh doanh của cả nền kinh tế trong tương lai. Cuối cùng là việc không tìm thấy mối liên hệ giữa Chiến lược môi trường với nhận thức của kế toán viên về vai trò của EMA ở nghiên cứu này một mặt cho thấy hiện đang tồn tại nhiều kiểu chiến lược khác nhau ở doanh nghiệp đối với vấn đề môi trường. Mặt khác, điểm trung bình của biến Chiến lược môi trường ở mức rất thấp (2,5 trên 7) cũng khiến chúng ta phải suy ngẫm. Phải chăng phần lớn các doanh nghiệp không màng đến vấn đề môi trường khi lập mục tiêu, kế hoạch, chiến lược kinh doanh. Đây cũng là một vấn đề mà các nhà quản lý cần đánh giá và nhìn nhận một cách thấu đáo khi môi trường đang là ưu tiên và nhận được sự quan tâm hàng đầu trong xu hướng hiện đại của một nền kinh tế.

Tương tự như một số bài nghiên cứu khảo sát khác, nghiên cứu này cũng còn một số hạn chế nhất định. Dù có thực hiện giải thích về ý nghĩa và mục tiêu của nghiên cứu, nhưng chắc chắn sẽ không thể tránh khỏi các sai lệch trong quá

trình trả lời câu hỏi của các những người tham gia khảo sát do tâm lý sợ các định kiến xã hội (social desirability). Thêm vào đó, mẫu nghiên cứu tác giả dùng chỉ tập trung ở 3 tỉnh An Giang, Bạc Liêu và Cà Mau, ảnh hưởng phần nào đến tính khái quát của kết quả. Cuối cùng là số lượng các biến tình huống được lựa chọn còn hạn chế so với những đặc điểm, điều kiện hoạt động của doanh nghiệp trên thực tế. Chính vì điều này, các nghiên cứu trong tương lai có thể mở rộng hơn các biến tình huống khi nghiên cứu về EMA, việc này sẽ giúp mở rộng hơn sự hiểu

biết về cả EMA và lý thuyết tình huống khi được ứng dụng vào lĩnh vực này. Ngoài ra, phương pháp nghiên cứu định tính cũng nên được cân nhắc trong các nghiên cứu trong tương lai khi đa số doanh nghiệp Việt Nam hiện nay đang rất khó khăn trong việc tiếp cận nền kế toán quản trị hiện đại nói chung, EMA nói riêng. Bởi dẫu sao, phương pháp nghiên cứu định tính sẽ giúp chúng ta khám phá nhiều hơn, mà cụ thể là những nguyên nhân của những khó khăn mà chúng ta vừa đề cập.

### Tài liệu tham khảo

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Adams, C., & Zutshi, A. (2004). Corporate social responsibility: why business should act responsibly and be accountable. *Australian Accounting Review*, 14(34), 31-39. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2004.tb00238.x>
- Anderson, J. C., & Gerbing, D. W. J. P. b. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. *103(3)*, 411. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.103.3.411>
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2007). Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting & Finance*, 47(1), 47-67. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.2006.00195.x>
- Banerjee, S. B., Iyer, E. S., & Kashyap, R. K. (2003). Corporate environmentalism: Antecedents and influence of industry type. *Journal of Marketing*, 67(2), 106-122. <https://doi.org/10.1509/jmkg.67.2.106.18604>
- Bouma, J. J., & van der Veen, M. (2002). Wanted: a theory for environmental management accounting. In *Environmental management accounting: Informational and institutional developments* (pp. 279-290). Springer. [https://doi.org/10.1007/0-306-48022-0\\_22](https://doi.org/10.1007/0-306-48022-0_22)
- Burritt, R. L., Hahn, T., & Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting—Links between business actors and environmental management accounting tools. *Australian Accounting Review*, 12(27), 39-50. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2002.tb00202.x>
- Burritt, R. L., Herzig, C., & Tadeo, B. D. (2009). Environmental management accounting for cleaner production: the case of a Philippine rice mill. *Journal of Cleaner production*, 17(4), 431-439. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.07.005>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Christ, K. L., & Burritt, R. L. (2013). Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption. *Journal of Cleaner production*, 41, 163-173. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.10.007>
- Darnall, N., Henriques, I., & Sadorsky, P. (2008). Do environmental management systems improve business performance in an international setting? *Journal of International Management*, 14(4), 364-376. <https://doi.org/10.1016/j.intman.2007.09.006>
- Deegan, C. (2003). *Environmental management accounting: An introduction and case studies for Australia*. Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 3-25. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)



- Dillman, D. A. (2011). *Mail and Internet surveys: The tailored design method--2007 Update with new Internet, visual, and mixed-mode guide*. John Wiley & Sons.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 514-539. <https://doi.org/10.2307/2392695>
- Ferreira, A., Moulang, C., & Hendro, B. (2010). Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. *Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 920-948. <https://doi.org/10.1108/09513571011080180>
- Frost, G. R., & Seamer, M. (2002). Adoption of environmental reporting and management practices: an analysis of New South Wales public sector entities. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 103-127. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00147>
- Frost, G. R., & Wilmshurst, T. D. (2000). The Adoption of Environment-related management accounting: an analysis of corporate environmental sensitivity. *Accounting Forum*, 24(4), 344-365. <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00045>
- Gale, R. (2006). Environmental management accounting as a reflexive modernization strategy in cleaner production. *Journal of Cleaner Production*, 14(14), 1228-1236. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.008>
- Gunarathne, A. N., Lee, K. H., & Hitigala Kaluarachchilage, P. K. (2021). Institutional pressures, environmental management strategy, and organizational performance: The role of environmental management accounting. *Business Strategy and the Environment*, 30(2), 825-839. <https://doi.org/10.1002/bse.2656>
- Herzig, C., Viere, T., Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2012). *Environmental management accounting: case studies of South-East Asian companies*. Routledge.
- Jamil, C. Z. M., Mohamed, R., Muhammad, F., & Ali, A. (2015). Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 619-626. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.411>
- Jasch, C., & Savage, D. E. (2008). The IFAC international guidance document on environmental management accounting. In *Environmental Management Accounting for Cleaner Production* (pp. 321-336). Dordrecht: Springer Netherlands.
- Jasch, C. (2003). The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner production*, 11(6), 667-676. [https://doi.org/10.1016/s0959-6526\(02\)00107-5](https://doi.org/10.1016/s0959-6526(02)00107-5)
- Kline, R. B. (2016). *Principles and practice of structural equation modeling*. Guilford publications.
- Kokubu, K., & Nashioka, E. (2005). Environmental management accounting practices in Japan. In *Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges* (pp. 321-342). Springer.
- Kokubu, K., Nashioka, E., Saio, K., & Imai, S. (2003). Two governmental initiatives on environmental management accounting and corporate practices in Japan. In *Environmental management accounting—Purpose and progress* (pp. 89-113). Springer.
- Mokhtar, N., Jusoh, R., & Zulkifli, N. (2016). Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: evidence from Malaysian public listed companies (PLCs). *Journal of Cleaner Production*, 136, 111-122. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.085>
- Nguyễn Thị Hằng Nga (2019). *Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam - Nghiên cứu cho các tỉnh thành khu vực phía Nam*. Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Nguyễn Thị Minh Trâm (2021). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh*. Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016). *Các nhân tố ảnh hưởng đến ý định áp dụng kế toán quản trị môi trường (EMA) tại các doanh nghiệp sản xuất khu vực phía Nam Việt Nam*. Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. <https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8>
- Papaspypopoulos, K. G., Blioumis, V., Christodoulou, A. S., Birtsas, P. K., & Skordas, K. E. (2012). Challenges in implementing environmental management accounting tools: the case of a nonprofit forestry organization. *Journal of Cleaner Production*, 29, 132-143. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.02.004>
- Parker, L. D. (1997). Accounting for environmental strategy: cost management, control and performance evaluation. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 4(2), 145-173. <https://doi.org/10.1080/10293574.1997.10510518>

- Patten, D. M. (2002). The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 763-773. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00028-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00028-4)
- Phan, T. N., Baird, K., & Su, S. (2017). The use and effectiveness of environmental management accounting. *Australasian Journal of Environmental Management*, 24(4), 355-374. <https://doi.org/10.1080/14486563.2017.1354235>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>
- Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G. (2011). Environmental management accounting in local government: A case of waste management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 93-128. <https://doi.org/10.1108/09513571111098072>
- Qian, W., & Burritt, R. L. (2009). Contingency Perspectives on Environmental Accounting: An Exploratory Study of Local Government. *Accounting, Accountability & Performance*, 15(2), 39-70.
- Rikhardsson, P. M. (2017). Information systems for corporate environmental management accounting and performance measurement. In *Sustainable Measures* (pp. 132-150). Routledge.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. (2000). *Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice*. Greenleaf Publishing.
- Schaltegger, S., & Csutora, M. (2012). Carbon accounting for sustainability and management. Status quo and challenges. *Journal of Cleaner production*, 36, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.06.024>
- Tung, A., Baird, K., & Schoch, H. P. (2011). Factors influencing the effectiveness of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 31(12), 1287-1310. <https://doi.org/10.1108/01443571111187457>
- Venturelli, A., & Pilisi, A. (2005). Environmental Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises. In *Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges* (pp. 207-235). Springer.
- Wilmshurst, T. D., & Frost, G. R. (2000). Corporate environmental reporting: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(1), 10-26. <https://doi.org/10.1108/09513570010316126>
- Xiaomei, L. (2004). Theory and practice of environmental management accounting. *International Journal of Technology Management & Sustainable Development*, 3(1), 47-57. <https://doi.org/10.1386/ijtm.3.1.47/0>
- Yakhou, M., & Dorweiler, V. P. (2004). Environmental accounting: an essential component of business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 13(2), 65-77. <https://doi.org/10.1002/bse.395>