

---

# CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN Ý ĐỊNH SỬ DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP THỦY SẢN TỈNH BẠC LIÊU

**Trịnh Hữu Lực**

Trường Đại học Bạc Liêu

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

**Tăng Thành Phước**

Trường Đại học Bạc Liêu

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

**Nguyễn Văn Ngoan**

Trường Đại học Bạc Liêu

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

Ngày nhận: 15/10/2020

Ngày nhận bản sửa: 22/01/2021

Ngày duyệt đăng: 10/3/2021

## **Tóm tắt:**

*Nghiên cứu này điều tra tác động của một số nhân tố đến ý định sử dụng kế toán quản trị môi trường (EMA) tại các doanh nghiệp thủy sản trên địa bàn tỉnh Bạc Liêu. Mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) được sử dụng để phân tích và kiểm định giả thuyết. Kết quả nghiên cứu cho thấy thái độ, kiểm soát hành vi cảm nhận và áp lực các bên liên quan tác động tích cực đến ý định sử dụng EMA. Cuối cùng, Kiểm soát hành vi sẽ làm tăng tác động của Thái độ, Áp lực các bên đến Ý định sử dụng EMA của bộ phận phụ trách công tác kế toán tại các doanh nghiệp. Kết quả của nghiên cứu tạo tiền đề cho sự phát triển của các nghiên cứu về EMA cũng như việc vận dụng EMA vào công tác kế toán quản trị của các doanh nghiệp tại Bạc Liêu nói riêng, Việt Nam nói chung.*

**Từ khóa:** Kế toán quản trị môi trường; doanh nghiệp thủy sản; lý thuyết dự đoán hành vi; phát triển bền vững.

**JEL Code: M41**

## **Determinants influencing the intention to use environmental management accounting in Bac Lieu aquatic firms**

### **Abstract:**

*This study investigates the impact of factors on the intention to use environmental management accounting (EMA) in aquatic enterprises in Bac Lieu province. Structural Equation Model (SEM) based on partial least squares is used to analyze and test the hypotheses. The results show that attitude, perceived behavioral control, stakeholders' pressure positively impact intention use EMA. Besides, Behavior Control as a moderator will increase the impact of attitude, stakeholders' pressure on the intention to use EMA of the accounting staff in the aquatic enterprises. Results of the study lay the groundwork for the development of research on EMA as well as the application of EMA in Bac Lieu aquatic firms in particular, and Vietnam in general.*

**Keywords:** Environmental management accounting; aquatic enterprises; theory of behavior prediction; sustainable development.

**JEL Code: M41**

---

## 1. Giới thiệu

Vấn đề phát triển bền vững ngày nay đang được con người quan tâm nhiều hơn, trong đó chú trọng đến yếu tố môi trường trong hệ thống thực hành kế toán. Mà đặc biệt kế toán quản trị môi trường (EMA) được xem như là sự phát triển cao hơn của kế toán quản trị truyền thống, được mong đợi như một công cụ hỗ trợ đắc lực cho doanh nghiệp trong việc ghi chép, đánh giá các chi phí, lợi ích và hiệu quả hoạt động quản lý liên quan đến môi trường (Jasch, 2003).

Cụ thể, EMA được định nghĩa là sự quản lý đồng thời cả thành quả hoạt động kinh tế và môi trường thông qua việc phát triển và áp dụng hệ thống kế toán quản trị các thông tin có liên quan đến môi trường. Việc sử dụng EMA mang lại nhiều lợi ích cho những nhà quản lý, đặc biệt là việc nhận dạng các loại chi phí môi trường mà thông thường các chi phí này ẩn trong chi phí chung tại doanh nghiệp, từ đó hỗ trợ việc ra quyết định hàng ngày một cách chính xác. Rất nhiều nghiên cứu đã nêu ra những lợi ích này, một vài trong số đó là cơ hội tiết kiệm chi phí, hỗ trợ ra quyết định trong việc tính toán chi phí, lợi ích tối ưu đối với các chiến lược về sản phẩm sạch, giảm các nguy cơ cũng như rủi ro liên quan đến môi trường và xã hội.

Có một thực tế là các quốc gia thành công trong quá trình công nghiệp hóa như Hoa Kỳ, Canada, Pháp, Đan Mạch, Nhật Bản, Hàn Quốc đều có vai trò rất lớn từ việc áp dụng EMA. Tuy vậy, đa phần các quốc gia đang phát triển đang bị tụt lại trong việc ứng dụng các phương pháp và kỹ thuật kế toán quản trị môi trường so với các nước phát triển, và trong đó có Việt Nam. Điều này thể hiện khi các nước phát triển đã áp dụng từ đầu những năm 2000 thì mãi đến những năm gần đây mới xuất hiện các bài nghiên cứu sâu về các nhân tố ảnh hưởng (Hoàng Thị Bích Ngọc, 2014).

Tại Bạc Liêu, một tỉnh thuộc Đồng bằng sông Cửu Long đang phấn đấu trở thành thủ phủ của ngành tôm Việt Nam, bằng các chính sách thu hút, khuyến khích, tạo môi trường thông thoáng trong đầu tư, kinh doanh, cơ cấu nền kinh tế đã chuyển dịch theo hướng công nghiệp hóa mặc dù tốc độ còn chậm (Cục thống kê tỉnh Bạc Liêu, 2018) Tuy nhiên, làm đâu đâu các nhà quản lý và những người làm chính sách là vấn đề môi trường. Bởi qua nghiên cứu thực tế, dù số lượng các doanh nghiệp thủy sản trên địa bàn tỉnh Bạc Liêu rất lớn nhưng hầu như không có động thái nào cho thấy sẽ thu thập, xử lý các thông tin môi trường, ít nhất là trong hệ thống thông tin kế toán tại đơn vị. Mặc dù, có nhận thức được tầm quan trọng của kế toán quản trị nhưng công tác tổ chức còn đơn giản, không hoàn thiện, rất nhiều nội dung trùng lặp với kế toán tài chính, từ đó không phát huy được vai trò cung cấp, hoạch định, kiểm soát thông tin của hệ thống này (Tăng Thành Phước, 2015, 55).

Trong bối cảnh như vậy, cùng với những lợi ích đã được chứng minh mà EMA có thể mang lại thì việc có một nghiên cứu để tìm hiểu về ý định của các bộ phận có liên quan trong việc sử dụng công cụ phục vụ cho công tác bảo vệ môi trường nói riêng và định hướng phát triển bền vững nói chung (mà cụ thể ở đây là EMA) là hoàn toàn cần thiết. Ở góc độ lý thuyết, bài nghiên cứu này mở rộng thêm hiểu biết về EMA đang trong giai đoạn hình thành và phát triển ở Việt Nam. Xét dưới góc độ thực tiễn, kết quả của bài nghiên cứu sẽ là cơ sở để các nhà quản lý, những người làm chính sách ra các quyết định phù hợp phục vụ cho chiến lược bảo vệ môi trường, phát triển kinh tế bền vững tại tỉnh Bạc Liêu theo tinh thần của Chính phủ trong giai đoạn sắp tới.

## 2. Cơ sở lý thuyết, giả thuyết, mô hình nghiên cứu

### 2.1. Tổng quan về EMA

Theo ủy ban phát triển bền vững của Liên hợp quốc (United Nations Division for Sustainable Development, 2001), EMA là một công cụ để xác định và đo lường đầy đủ các chi phí môi trường phát sinh trong quá trình sản xuất cũng như lợi ích kinh tế của quá trình phòng ngừa ô nhiễm, tích hợp các thông tin chi phí và lợi ích liên quan đến hoạt động môi trường vào việc ra quyết định của doanh nghiệp.

EMA có thể chia ra làm 2 loại: kế toán quản trị môi trường tài chính (MEMA) và kế toán quản trị môi trường vật chất (PEMA). Trong đó, MEMA sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống (ABC; Life cycle costing) để ghi nhận yếu tố môi trường bằng đơn vị tiền. Ngược lại, PEMA ghi nhận các yếu tố này dưới dạng vật chất bằng các công cụ được thiết kế riêng, phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp (các công cụ đo lường, công cụ phân tích, công cụ kiểm soát).

### 2.2. Lý thuyết dự đoán hành vi

---

Đã gần 40 năm kể từ khi Ajzen & Fishbein (1980) cho xuất bản quyển Hiểu về thái độ và Dự đoán hành vi xã hội, trong đó có trình bày về cách tiếp cận cũng như cách thức mà các cấu trúc Thái độ, Chuẩn chủ quan, Kiểm soát hành vi cảm nhận và Ý định được sử dụng để dự đoán và giải thích hành vi của con người trong xã hội. Trong đó Thái độ là cảm nhận tích cực hay tiêu cực của việc thực hiện hành vi; Chuẩn chủ quan nói về nhận thức áp lực xã hội của một người; và sự tự nhận thức về khả năng thực hiện hành vi được gọi là Kiểm soát hành vi cảm nhận. Đây là xuất phát điểm của lý thuyết dự đoán hành vi với tên gọi ban đầu là thuyết hành vi hợp lý (Theory of Reasoned Action). Trên thực tế, khi bàn về mô hình lý thuyết này, Fishbein & Ajzen (2011) tin rằng đây là khuôn mẫu đáng tin cậy phục vụ nghiên cứu bất kỳ hành vi nào trong xã hội, cùng với đó là niềm hy vọng về sự kết nối giữa các nhà nghiên cứu trong các lĩnh vực khác nhau.

### **2.3. Thái độ đối với việc sử dụng EMA và Ý định sử dụng EMA**

Trải qua nhiều giai đoạn phát triển khác nhau kể từ lúc xuất hiện lần đầu tiên trong nghiên cứu của Fishbein & Ajzen (1975), các nghiên cứu vận dụng lý thuyết này để kiểm chứng sự tồn tại có ý nghĩa của thái độ với ý định hành vi con người ở các lĩnh vực khác nhau là rất nhiều. Kết quả nghiên cứu của Cordano & Frieze (2000) cho thấy ý định của các nhà quản lý đối với việc ngăn chặn ô nhiễm và thực hiện các hoạt động cắt giảm tiêu thụ tài nguyên có mối quan hệ thuận chiều với thái độ. Kết quả của Weidman & cộng sự (2010) cũng chứng minh được mối tương quan giữa thái độ của giám đốc điều hành với ý định công bố thông tin môi trường trên báo cáo của các công ty ở Mỹ. Tuy nhiên, số các nghiên cứu đi sâu hơn vào EMA thì lại rất hạn chế. Chính vì vậy, việc mở rộng thêm sự hiểu biết về mối quan hệ của 2 biến này trong hoàn cảnh này là phù hợp. Giả thuyết sau được đưa ra:

*H1: Tồn tại mối quan hệ thuận chiều giữa Thái độ đối với việc sử dụng EMA và Ý định sử dụng EMA của nhân viên kế toán.*

### **2.4. Áp lực các bên liên quan đến Thái độ và Ý định sử dụng EMA**

Lý thuyết dự đoán hành vi phía trên lập luận rằng lòng tin về sự ủng hộ hay không của những cá nhân hay các nhóm quan trọng đối với việc thực hiện hành vi, loại lòng tin này sinh ra chuẩn cảm nhận mà qua đó con người cảm nhận các áp lực xã hội trong việc thực hiện hay không thực hiện hành vi. Thêm vào đó, Fishbein & Ajzen (2011) xác nhận các nhân tố nền (background factors) tác động đến thái độ cũng như các nhân tố tác động đến ý định là vô số và không giống nhau ở các lĩnh vực, việc lập luận để xác định các nhân tố nền này sẽ dựa trên một lý thuyết cụ thể và điều này được Petraitis & cộng sự (1995) khuyến khích để mở rộng hơn sự hiểu biết đối với các nhân tố cấu thành hành vi. Kết hợp lại, hoàn toàn có lý do để ta giả định về mối quan hệ của áp lực các bên liên quan với Thái độ đối với việc sử dụng EMA và Ý định sử dụng EMA của các nhân viên kế toán. Giả thuyết sau được đặt ra:

*H2a: Tồn tại mối quan hệ trực tiếp giữa Áp lực các bên liên quan đến Thái độ đối với việc sử dụng EMA của nhân viên kế toán.*

*H2b: Tồn tại mối quan hệ trực tiếp giữa Áp lực các bên liên quan đến Ý định sử dụng EMA của nhân viên kế toán*

Như ta đã giả định, Áp lực các bên liên quan có sự tác động trực tiếp lên Thái độ của nhân viên kế toán đối với việc sử dụng EMA, và biến Thái độ này lại được dùng để dự đoán Ý định sử dụng EMA ở giả thuyết thứ nhất. Do vậy, ta có cơ sở để kỳ vọng tồn tại sự tác động gián tiếp của Áp lực các bên liên quan đối với Ý định thông qua biến Thái độ trong mô hình nghiên cứu. Việc khám phá thêm các tác động gián tiếp có ý nghĩa rất lớn trong việc mở rộng sự hiểu biết về mức độ ảnh hưởng của Áp lực các bên liên quan đến Ý định sử dụng EMA tại doanh nghiệp. Mối quan hệ này thực tế đã được Tashakor & cộng sự (2019) chứng minh tồn tại khi kết quả nghiên cứu của ông và cộng sự cho thấy Thái độ đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ của Áp lực các bên đến Ý định hành vi. Giả thuyết sau được đặt ra:

*H3: Tồn tại mối quan hệ gián tiếp giữa Áp lực các bên liên quan với Ý định sử dụng EMA thông qua Thái độ đối với việc sử dụng EMA của nhân viên kế toán.*

### **2.5. Kiểm soát hành vi cảm nhận đối với việc sử dụng EMA với Ý định sử dụng EMA**

Kiểm soát hành vi cảm nhận được xem là mức độ mà theo đó con người tin rằng họ có khả năng thực hiện được hành vi, cụ thể là họ có thể kiểm soát được kết quả của hành vi đó. Kết quả nghiên cứu của Weidman &

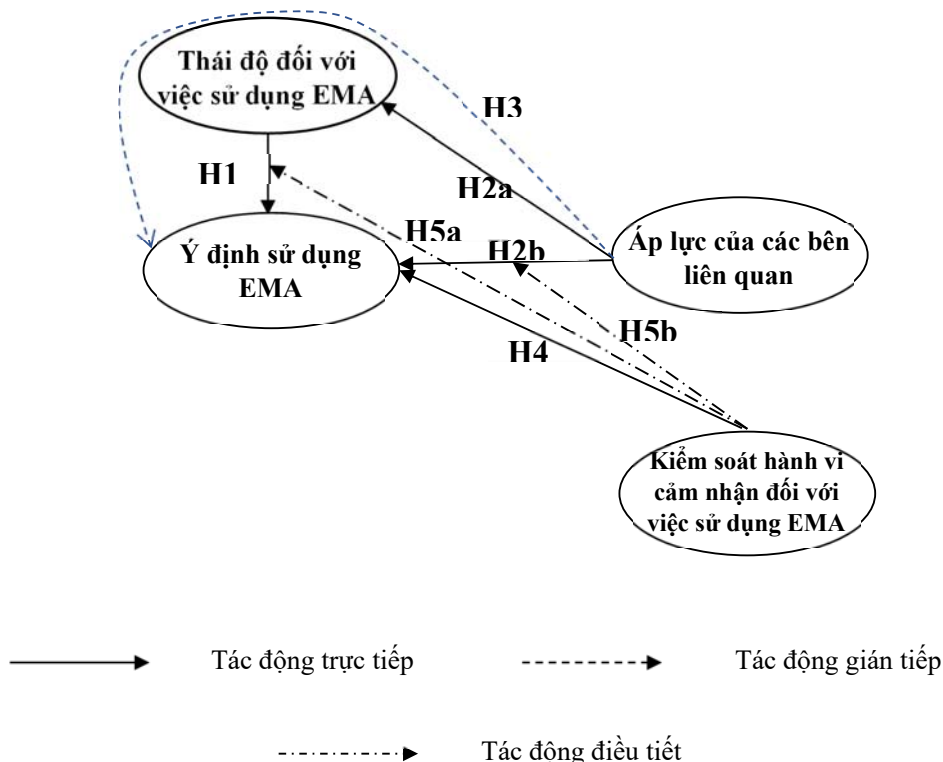
cộng sự (2010) cho thấy ý định công bố thông tin môi trường của các giám đốc tài chính và kiểm soát hành vi cảm nhận có mối quan hệ thuận chiều với nhau. Hay kết quả của Thoradeniya & cộng sự (2015) cũng cho thấy mối quan hệ tương tự. Tuy nhiên, trước đó vẫn còn tồn tại một số nghiên cứu có kết quả ngược lại. Như nghiên cứu của Cordano & Frieze (2000) báo cáo một mối quan hệ ngược chiều giữa kiểm soát hành vi cảm nhận với ý định hành vi môi trường của các nhà quản lý trong việc triển khai các hoạt động cắt giảm tiêu thụ tài nguyên, ngăn chặn ô nhiễm. Giả thuyết sau được đặt ra:

*H4: Tồn tại mối quan hệ thuận chiều giữa Kiểm soát hành vi cảm nhận đối với việc sử dụng EMA với Ý định sử dụng EMA của các nhân viên kế toán.*

Khi bàn về cách tiếp cận mô hình hành vi hợp lý, Fishbein & Ajzen (2011) có nói rằng ý định càng mạnh thì hành vi càng nhanh chóng hình thành nhưng cũng dễ dàng nhận ra việc thiếu các kỹ năng hay năng lực cần thiết. Với lý lẽ đó, kiểm soát hành vi hiện hành được xem là nhân tố điều tiết mối quan hệ giữa ý định đến hành vi. Tuy nhiên, trong hầu hết các loại hành vi, không tồn tại thang đo cho nhân tố kiểm soát hiện hành, và lúc này kiểm soát hành vi cảm nhận được dùng như một phương án thay thế (Hình 1). Chính sự thay thế này đã đặt ra cho Fishbein & Ajzen (2011) kỳ vọng về sự điều tiết của nhân tố kiểm soát hành vi cảm nhận lên mối quan hệ của nhân tố Thái độ và Áp lực xã hội với Ý định thực hiện hành vi. Trên thực tế đã có nghiên cứu minh chứng cho vai trò điều tiết của nhân tố kiểm soát hành vi cảm nhận trong mối quan hệ này (Yzer, 2012). Vì vậy, giả thuyết sau được đặt ra:

*H5a: Kiểm soát hành vi cảm nhận đối với việc sử dụng EMA có tác động điều tiết mối quan hệ giữa Thái độ đối với việc sử dụng EMA và Ý định sử dụng EMA.*

**Hình 1: Mô hình nghiên cứu đề xuất**



*H5b: Kiểm soát hành vi cảm nhận đối với việc sử dụng EMA có tác động điều tiết mối quan hệ giữa Áp lực của các bên liên quan và Ý định sử dụng EMA.*

### 3. Dữ liệu và phương pháp nghiên cứu

#### 3.1. Dữ liệu nghiên cứu

Thang đo các biến được kế thừa từ các nghiên cứu trước đây. Tác giả có thực hiện phỏng vấn một số

chuyên gia để điều chỉnh các mục hỏi (nếu cần thiết) trước khi đưa vào phiếu khảo sát chính thức. Tất cả các biến được đo lường với thang Likert 7 điểm. Trong đó Áp lực các bên liên quan sẽ khảo sát về mức độ chịu áp lực với điểm (1) là hoàn toàn không có, và (7) là rất lớn. Các biến còn lại được đo lường với (1) là hoàn toàn không đồng ý và (7) là hoàn toàn đồng ý.

Với phạm vi nghiên cứu được xác định ban đầu, đối tượng khảo sát là Kế toán trưởng, Kế toán tổng hợp hoặc một nhân viên kế toán trong bộ máy kế toán. Tác giả chọn mẫu theo phương pháp thuận tiện, phát triển mầm và có sự kết hợp với phương pháp định mức. Thông qua các cơ quan thuế và tỷ lệ số lượng phân chia mẫu theo địa bàn các huyện, tổng cộng 147 phiếu được phát ra. Đây là số lượng tương đối tích cực, vì quy mô cũng như mức độ sẵn lòng tham gia vào các nghiên cứu của các doanh nghiệp trên địa bàn tỉnh rất hạn chế. Kết quả thu về 129 phiếu (tỷ lệ 88%), trong đó 4 phiếu không hợp lệ.

Rất nhiều nghiên cứu đã chứng minh rằng việc tiếp cận theo PLS-SEM là lý tưởng và phù hợp với những

**Bảng 1: Đặc điểm doanh nghiệp và đối tượng tham gia khảo sát**

Đặc điểm	Số lượng	Tỷ lệ	Đặc điểm	Số lượng	Tỷ lệ
<b>Gới tính</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	<b>Địa bàn</b>	<b>125</b>	<b>100</b>
Nữ	71	56,8	Thành phố Bạc Liêu	38	30,4
Nam	54	43,2	Huyện Hòa Bình	10	8,0
<b>Độ tuổi</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	Huyện Vĩnh Lợi	5	4,0
Từ 22 – 27 tuổi	18	14,4	Huyện Giá Rai	20	16,0
Từ 28 – 35 tuổi	51	40,8	Huyện Đông Hải	40	32,0
Từ 35 – 45 tuổi	48	38,4	Huyện Phước Long	6	4,8
Trên 45 tuổi	8	6,4	Huyện Hồng Dân	6	4,8
<b>Thâm niên</b>	<b>125</b>	<b>100</b>	<b>Số lượng lao động thường xuyên</b>	<b>125</b>	<b>100</b>
Dưới 5 năm	25	20,0	Nhỏ hơn 10	91	72,8
Từ 5 – 10 năm	56	44,8	Từ 11 đến 100	27	21,6
Từ 10 – 20 năm	40	32,0	Từ 101 đến 200	5	4,0
Trên 20 năm	4	3,2	Lớn hơn 200	2	1,6
<b>Vị trí</b>	<b>125</b>	<b>100</b>			
Kế toán trưởng	115	92,0			
Nhân viên kế toán	10	8,0			

cỡ mẫu rất nhỏ, thậm chí ít hơn 100 (Goodhue & cộng sự, 2012). Nên con số 125 mẫu là phù hợp để thực hiện bước phân tích tiếp theo.

### 3.2. Phương pháp nghiên cứu

Trong bài nghiên cứu này, tác giả sử dụng kỹ thuật SEM dựa trên bình phương tối thiểu từng phần để kiểm định độ tin cậy, độ giá trị hội tụ và độ giá trị phân biệt của thang đo cũng như ước lượng mô hình cấu trúc để phân tích, kiểm định các giả thuyết. Theo Hair & cộng sự (2019) thì đây là một phương pháp phù hợp để đánh giá các mô hình phức tạp với nhiều biến cũng như mối quan hệ cấu trúc giữa các biến này mà không có bất cứ yêu cầu nào về giả định phân phối của dữ liệu. Ngoài ra, ưu điểm của kỹ thuật này là giải quyết được vấn đề liên quan đến cỡ mẫu nhỏ và phù hợp với các nghiên cứu định hướng, dự báo, khám phá. Trong khi EMA là vấn đề mới tại Việt Nam, các nghiên cứu hiện tại chủ yếu mang tính chất chủ yếu là dự báo, đồng thời do tính mới nên việc nguồn dữ liệu có thể thu thập ít nhiều bị hạn chế. Do vậy PLS-SEM có thể được coi là kỹ thuật phù hợp.

## 4. Kết quả nghiên cứu

### 4.1. Kết quả kiểm định thang đo: Độ tin cậy và độ giá trị

Độ tin cậy và độ giá trị của thang đo trong nghiên cứu này được kiểm định thông qua các gợi ý của Hair & cộng sự (2019). Theo đó, độ nhất quán nội tại, độ giá trị hội tụ và độ giá trị phân biệt sẽ được kiểm định.

#### 4.1.1. Độ tin cậy và độ giá trị hội tụ

Hệ số Cronbach's Alpha được sử dụng để kiểm định độ giá trị tin cậy. Kết quả phân tích từ bảng 2 cho

thấy các thang đo đều có giá trị Cronbach's Alpha và Độ tin cậy tổng hợp (CR) > 0,7. Do đó, có thể kết luận rằng các thang đo đạt độ tin cậy.

Tiếp đến, phương sai trích (AVE) và hệ số tải nhân tố (FL) được dùng để kiểm định giá trị hội tụ. Kết quả

**Bảng 2: Thang đo, độ tin cậy và độ giá trị**

Cấu trúc khái niệm và mục hỏi	Ký hiệu	FL	$\alpha$	CR	AVE
<i>Áp lực các bên liên quan</i>			0,72	0,83	0,54
Áp lực từ Chính phủ phải sử dụng Kế toán quản trị môi trường.	S1	0,70			
Áp lực từ Xã hội phải sử dụng Kế toán quản trị môi trường.	S2	0,69			
Áp lực từ Nhà cung cấp phải sử dụng Kế toán quản trị môi trường.	S3	0,85			
Áp lực từ Khách hàng phải sử dụng Kế toán quản trị môi trường.	S4	0,70			
<i>Kiểm soát hành vi cảm nhận</i>			0,85	0,89	0,62
Anh/Chị có đủ kiến thức và kỹ năng để vận dụng các thực hành kế toán quản trị môi trường.	PBC1	0,78			
Anh/Chị có đủ thời gian cần thiết để vận dụng các thực hành kế toán quản trị môi trường.	PBC2	0,78			
Các điều kiện (nguồn lực) tại công ty là phù hợp để vận dụng các thực hành kế toán quản trị môi trường	PBC3	0,77			
Anh/Chị có khả năng duy trì độ ổn định của hệ thống kế toán khi vận dụng các thực hành kế toán quản trị.	PBC4	0,83			
Anh/Chị có khả năng vận hành các kỹ thuật kế toán quản trị môi trường bằng các phần mềm và máy tính phù hợp.	PBC5	0,78			
<i>Thái độ</i>			0,78	0,85	0,59
Nếu công ty áp dụng các chính sách thân thiện với môi trường trong kinh doanh thì giá sản phẩm, hàng hóa sẽ cao hơn bình thường	ATT1	0,73			
Nếu công ty áp dụng các chính sách thân thiện với môi trường trong kinh doanh, lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ gia tăng.	ATT2	0,73			
Áp dụng các chính sách thân thiện với môi trường trong kinh doanh sẽ tạo tiền đề cho doanh nghiệp phát triển.	ATT3	0,73			
Áp dụng các chính sách thân thiện với môi trường trong kinh doanh góp phần tạo ra các sản phẩm, hàng hóa mà khách hàng rất thích mua.	ATT4	0,86			
<i>Ý định sử dụng EMA</i>			0,74	0,85	0,66
Tôi sẵn sàng sử dụng Kế toán quản trị môi trường trong tương lai	T1	0,80			
Tôi sẵn sàng đề nghị lãnh đạo sử dụng Kế toán quản trị môi trường trong tương lai.	T2	0,86			
Tôi sẽ cố gắng để Kế toán quản trị môi trường được ứng dụng tốt trong tương lai.	T3	0,78			

*Ghi chú:* FL: Hệ số tải nhân tố; CR: Độ tin cậy tổng hợp; AVE: Phương sai trích.

phân tích hệ số tải nhân tố của các biến quan sát trong thang đo đều tiệm cận hoặc lớn hơn 0,7 và phương sai trích của các thang đo này đều lớn hơn 0,5. Do vậy, các thang đo sử dụng trong bài nghiên cứu đạt giá trị hội tụ.

#### 4.1.2. Độ giá trị phân biệt

Để kiểm định độ giá trị phân biệt, tiêu chuẩn Fornell & Larcker (1981) và ma trận tương quan Heterotrait-Monotrait được sử dụng. Kết quả phân tích ở bảng 3 cho thấy các giá trị căn bậc hai của phương sai trích của các cấu trúc khái niệm đều lớn hơn giá trị tương quan cao nhất của cấu trúc đó với cấu trúc khác. Vì vậy,

**Bảng 3: Tương quan giữa cấu trúc khái niệm**

Cấu trúc khái niệm	(1)	(2)	(3)	(4)
(1) Áp lực các bên liên quan	<b>0,74</b>	0,24	0,29	0,50
(2) Kiểm soát hành vi	0,18	<b>0,79</b>	0,31	0,48
(3) Thái độ	0,27	0,28	<b>0,77</b>	0,47
(4) Ý định	0,37	0,40	0,41	<b>0,81</b>

Ghi chú: Căn bậc hai của AVE nằm trên đường chéo chính (giá trị in đậm), tương quan giữa các cấu trúc khái niệm ở dưới đường chéo chính, hệ số Heterotrait-Monotrait nằm trên đường chéo chính.

các cấu trúc khái niệm đạt được giá trị phân biệt. Ngoài ra, các hệ số tương quan trong ma trận Heterotrait-Monotrait giữa các cấu trúc khái niệm đều nhỏ hơn 0,85 (Hair & cộng sự, 2019) trong bảng 3 một lần nữa khẳng định độ giá trị phân biệt giữa các cấu trúc khái niệm.

### 4.2. Kiểm định giả thuyết nghiên cứu

#### 4.2.1. Mức độ phù hợp của mô hình nghiên cứu

Mức độ phù hợp của mô hình nghiên cứu đề xuất được đánh giá thông qua giá trị  $R^2$  và Stone-Geisser Indicator ( $Q^2$ ). Giá trị  $R^2$  ở mức 0,55 của biến Ý định cho thấy các cấu trúc khái niệm là hoàn toàn phù hợp để giải thích mô hình nghiên cứu. Ngoài ra, chỉ số Stone-Geisser's  $Q^2$  cho cấu trúc Ý định là 0,18 > 0, việc này minh chứng cho mức độ phù hợp của các biến tiềm ẩn trong việc dự đoán, giải thích mô hình. Ngoài ra, kiểm định T (t-test) cũng được thực hiện bằng kỹ thuật chọn mẫu có hoàn lại (bootstrap) với số mẫu 5.000 để kiểm định mức độ ý nghĩa, tin cậy của mô hình.

#### 4.2.2. Kiểm định tác động trực tiếp

Dựa trên kết quả kiểm định ở bảng 4, hệ số VIF của các cấu trúc khái niệm < 3. Ngoài ra, kết quả cũng cho thấy các hệ số trong kiểm định Bootstrap đều khác 0, nên tập dữ liệu là phù hợp để kiểm định giả thuyết trong bài nghiên cứu. Thêm vào đó, các giả thuyết đưa ra kiểm định trong mô hình nghiên cứu đều được ủng hộ về mặt dữ liệu (Bảng 4). Cụ thể, Thái độ đối với việc sử dụng EMA có tác động tích cực đến ý định hành vi, mà cụ thể ở đây là Ý định đối với việc sử dụng EMA ( $H1: \beta_1 = 0,27; t = 3,65; p < 0,01$ ). Kết quả cũng cho thấy Áp lực của các bên liên quan có tác động tích cực đồng thời đến Thái độ ( $H2a: \beta_{2a} = 0,27; t = 3,33; p < 0,01$ ) và Ý định đối với việc sử dụng EMA ( $H2b: \beta_{2b} = 0,24; t = 3,47; p < 0,01$ ). Cuối cùng, mối quan hệ tích cực của Kiểm soát hành vi cảm nhận và Ý định đối với việc sử dụng EMA cũng được ủng hộ về mặt dữ liệu ( $H4: \beta_4 = 0,28; t = 2,73; p < 0,01$ ).

#### 4.2.3. Kiểm định tác động gián tiếp

Theo Hair & cộng sự (2019), để khẳng định tồn tại một tác động gián tiếp, mà cụ thể ở đây là để Áp lực các bên liên quan có tác động gián tiếp đến Ý định sử dụng EMA thông qua Thái độ đối với việc sử dụng EMA thì điều kiện cần là tác động của Áp lực đến Thái độ ( $\beta_{2a}$ ) và tác động của Thái độ đến Ý định sử dụng EMA ( $\beta_1$ ) có ý nghĩa thống kê. Và điều kiện đủ là tích số của các tác động thành phần ( $\beta_{2a} \times \beta_1$  hay  $\beta_3$ ) có ý nghĩa thống kê.

Dựa trên kết quả kiểm định tại Bảng 4 cho thấy Áp lực các bên liên quan có tác động gián tiếp tích cực đến Ý định sử dụng EMA ( $H_3: \beta_3 = 0,07; t = 2,53; p < 0,05$ ). Kết quả kiểm định Bootstrap cũng cho thấy các hệ số tác động là khác 0. Do đó, giả thuyết  $H_3$  liên quan đến tác động gián tiếp được ủng hộ về mặt dữ liệu.

#### 4.2.4. Kiểm định tác động điều tiết

Tác động điều tiết trong mô hình nghiên cứu tiếp tục được kiểm định thông qua việc vận dụng kỹ thuật

**Bảng 4: Kết quả kiểm định mô hình**

Giả thuyết	H	Mô hình nghiên cứu			VIF	Kết luận
		Std. $\beta$	t-value	Bootstrap		
<b>Tác động trực tiếp</b>						
Thái độ $\rightarrow$ Ý định	H1 ( $\beta_1$ )	0,27	3,65***	[0,14; 0,38]	1,15	Ủng hộ
Áp lực $\rightarrow$ Thái độ	H2a ( $\beta_{2a}$ )	0,27	3,33***	[0,15; 0,41]	1,00	Ủng hộ
Áp lực $\rightarrow$ Ý định	H2b ( $\beta_{2b}$ )	0,24	3,47***	[0,14; 0,36]	1,09	Ủng hộ
Kiểm soát $\rightarrow$ Ý định	H4 ( $\beta_4$ )	0,28	2,73***	[0,12; 0,44]	1,10	Ủng hộ
<b>Tác động gián tiếp</b>						
Áp lực $\rightarrow$ Thái độ $\rightarrow$ Ý định	H3 ( $\beta_3$ )	0,07	2,53**	[0,03; 0,13]		Ủng hộ
<b>Tác động điều tiết</b>						
Kiểm soát*Thái độ $\rightarrow$ Ý định	H5a ( $\beta_{5a}$ )	0,16	1,86*	[0,02; 0,28]		Ủng hộ
Kiểm soát*Áp lực $\rightarrow$ Ý định	H5b ( $\beta_{5b}$ )	0,18	1,95*	[0,02; 0,32]		Ủng hộ
R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> <sub>Ý định</sub> = 0,55					
Độ lớn tác động (f <sup>2</sup> )	f <sup>2</sup> <sub>Áp lực - Thái độ</sub> = 0,08;					
	f <sup>2</sup> <sub>Áp lực - Ý định</sub> = 0,08;					
	f <sup>2</sup> <sub>Kiểm soát - Ý định</sub> = 0,10;					
	f <sup>2</sup> <sub>Thái độ - Ý định</sub> = 0,10;					
Stone-Geisser's Q <sup>2</sup>	Q <sup>2</sup> <sub>Ý định</sub> = 0,18					

Ghi chú: \*, \*\*, \*\*\* lần lượt tương ứng với các mức ý nghĩa thống kê 10%, 5% và 1%.

của PLS-SEM (Hair & cộng sự, 2019). Kết quả phân tích cho thấy cả 2 mối quan hệ điều tiết đề xuất trong mô hình nghiên cứu đều có ý nghĩa thống kê. Đầu tiên, giả thuyết H5a được ủng hộ ( $\beta_{5a} = 0,16$ ;  $t = 1,86$ ;  $p < 0,1$ ) chỉ ra rằng Kiểm soát hành vi cảm nhận làm tăng tác động của Thái độ đến Ý định sử dụng EMA. Tương tự, kết quả phân tích cũng cho thấy giả thuyết H5b được ủng hộ ( $\beta_{5b} = 0,18$ ;  $t = 1,95$ ;  $p < 0,1$ ), đồng nghĩa với việc Kiểm soát hành vi cảm nhận làm tăng tác động của Áp lực các bên liên quan đến Ý định sử dụng EMA. Ngoài ra, các khoảng giá trị trong kết quả Bootstrap không chứa giá trị 0 tiếp tục khẳng định kết quả kiểm định giả thuyết là đáng tin cậy.

### 4.3. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Đầu tiên, kết quả phân tích cho thấy Thái độ góp phần thúc đẩy Ý định sử dụng EMA, nghĩa là khi những người làm công tác kế toán càng có thái độ tốt với EMA thì họ càng có mong muốn sử dụng EMA. Thứ hai, kết quả kiểm định chấp nhận giả thuyết về sự tác động tích cực của Kiểm soát hành vi cảm nhận đến Ý định sử dụng EMA. Kết quả này có sự tương đồng với các nghiên cứu trước đây (Cordano & Frieze, 2000). Điều này giúp ta có cơ sở để lập luận rằng để bảo đảm EMA được tích hợp, khai thác tốt, đặc biệt là được hưởng ứng bởi bộ phận phụ trách công tác kế toán thì các nhà quản lý cần chú ý hơn về các vấn đề liên quan đến thái độ và nguồn lực thực hiện công tác kế toán (con người, vật chất). Nói cách khác các nhà quản lý phải làm sao để bộ phận kế toán có cảm nhận tích cực khi thực hiện EMA và họ cảm thấy mình có khả năng để làm điều đó.

Ngoài ra, kết quả nghiên cứu cho thấy bộ phận kế toán của các doanh nghiệp có cảm nhận được áp lực của các bên trong việc phải triển khai thực hiện EMA. Kết quả này minh chứng cho việc trong môi trường kinh doanh hiện nay, những người làm công tác kế toán phải chịu áp lực của các bên liên quan chứ không riêng bộ phận quản lý. Vì bền vững là công cụ giúp doanh nghiệp có giá trị hơn nhưng kế toán lại là những người hỗ trợ ra các quyết định liên quan đến bền vững. Thực tế đây cũng là kết quả của các bài nghiên cứu ở nhiều thời điểm, nhiều góc độ liên quan môi trường, và nhiều bên khác nhau (Vilchez & cộng sự, 2017).



---

Thêm vào đó, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy mối quan hệ có ý nghĩa thống kê của Áp lực các bên với Thái độ trong việc sử dụng EMA cũng như Thái độ đóng vai trò bổ sung (Complementary) tác động giữa Áp lực các bên liên quan và Ý định sử dụng EMA. Như vậy, trong môi trường đòi hỏi ngày càng cao yếu tố bền vững trong hoạt động từ các bên như hiện nay, ta có thể suy luận rằng khoảng cách của kế toán viên và EMA sẽ càng gần hơn. Tuy nhiên, trong tương lai vẫn cần khảo sát nhiều hơn đối với biến số này với phạm vi rộng hơn chứ không gói gọn trong hành vi EMA

Phần cuối cùng trong kết quả phân tích được từ số liệu là mối quan hệ có ý nghĩa thống kê về vai trò điều tiết của Kiểm soát hành vi cảm nhận trong mối quan hệ của Áp lực các bên liên quan, Thái độ đến Ý định sử dụng EMA. Kết quả này là phù hợp với lập luận của Eagly & Chaiken (1993) khi ông và cộng sự cho rằng dù Thái độ và Áp lực các bên đối với một hành vi xác định là dương thì con người cũng chưa chắc có ý định thực hiện hành vi đó nếu họ tin rằng họ không có khả năng thực hiện.

## **5. Kết luận**

### **5.1. Kết luận**

Kết quả kiểm định từ mô hình nghiên cứu cho thấy tồn tại 3 mối quan hệ trực tiếp có ý nghĩa thống kê từ Thái độ, Kiểm soát hành vi cảm nhận và Áp lực các bên liên quan đến Ý định sử dụng EMA. Ngoài ra, kết quả phân tích cũng chứng minh được các mối quan hệ gián tiếp cũng như điều tiết trong mô hình, dù rằng mức độ tác động sinh ra từ các mối quan hệ này là không lớn nhưng cho ta cái nhìn đa chiều về vấn đề nghiên cứu.

Về mặt lý luận, nghiên cứu này tạo ra thêm sự hiểu biết về EMA ở các quốc gia đang phát triển như Việt Nam. Điều này sẽ tạo tiền đề cho sự phát triển của các nghiên cứu về EMA trong tương lai, nhất là khi bài nghiên cứu tiếp cận EMA ở một góc độ mới. Đặc biệt khi vận dụng linh hoạt lý thuyết dự đoán hành vi và lý thuyết các bên liên quan của Fishbein & Ajzen (2011), Freeman (1984) trong xây dựng mô hình, kiểm định giả thuyết, bài nghiên cứu này là minh chứng cho sự phù hợp trong việc mở rộng phạm vi của 2 lý thuyết này sang lĩnh vực EMA. Đây là cơ sở để khuyến khích nhiều hơn các nghiên cứu vận dụng nhóm lý thuyết này trong lĩnh vực EMA nói riêng và phát triển bền vững nói chung.

Về mặt thực tiễn, kết quả của đề tài làm rõ một số nhân tố tác động đến Ý định sử dụng EMA của bộ phận phụ trách công tác kế toán tại các doanh nghiệp thủy sản ở Bạc Liêu. Việc này một mặt giúp các nhà quản lý của các doanh nghiệp thủy sản trên địa bàn có cơ sở để thúc đẩy việc tích hợp EMA vào hệ thống kế toán, đó là việc đào tạo để nâng cao nhận thức, thái độ, đó cũng có thể là cung cấp nguồn lực để thực hiện. Mặt khác, cơ quan quản lý tỉnh Bạc Liêu (các sở ban ngành) có thể tạo ra một áp lực thông qua hành lang pháp lý để tác động lên ý định áp dụng các thực hành bền vững, mà cụ thể ở đây là EMA của các doanh nghiệp thủy sản. Qua đó hạn chế các ảnh hưởng tiêu cực mà các doanh nghiệp này mang đến cho môi trường trong thời gian qua tại tỉnh Bạc Liêu.

### **5.2. Hàm ý**

Dựa trên kết quả của bài nghiên cứu, tác giả đúc kết một số hàm ý sau đây:

Đầu tiên, Thái độ đối với việc sử dụng EMA và Kiểm soát hành vi cảm nhận của những người làm công tác kế toán được xác định là có tác động đến Ý định sử dụng EMA của họ nên các nhà quản lý cần thực hiện ra các cam kết rõ ràng, thể hiện ý chí trong việc quyết tâm tích hợp EMA vào công tác kế toán tại đơn vị. Thêm vào đó cần có lộ trình cụ thể, rõ ràng trong việc tiếp cận, vận dụng. Đặc biệt là quá trình chuẩn bị các vấn đề liên quan đến cơ sở vật chất, đào tạo con người cũng phải có phương án sẵn sàng. Cuối cùng cần quan tâm, tạo điều kiện cho nhân sự trong bộ máy kế toán được tham gia các hội nghị, hội thảo, diễn đàn về phát triển bền vững doanh nghiệp trong thời kỳ hội nhập quốc tế.

Thứ hai, các Hội nghề nghiệp liên quan đến ngành nghề thủy sản cần có các hoạt động tạo ra áp lực nhất định để thúc đẩy các doanh nghiệp trong ngành tăng cường các hoạt động phục vụ phát triển bền vững, đặc biệt là ý định sử dụng EMA. Ngoài ra, các cơ quan hữu quan cần có lộ trình rõ ràng trong việc gắn vấn đề phát triển bền vững vào hoạt động của doanh nghiệp. Nói lộ trình là vì trên thực tế khái niệm phát triển bền vững dù xuất hiện rất lâu ở các nước phát triển nhưng vẫn còn quá xa lạ đối với các doanh nghiệp tại Việt Nam.

---

## Tài liệu tham khảo

- Ajzen, I. & Fishbein, M. (1980), *Understanding attitudes and predicting social behavior*, Pearson, UK.
- Cordano, M. & Frieze, I.H. (2000), 'Pollution reduction preferences of US environmental managers: Applying Ajzen's theory of planned behavior', *Academy of Management Journal*, 43(4), 627-641.
- Cục thống kê tỉnh Bạc Liêu (2018), *Niên giám thống kê tỉnh Bạc Liêu*, Bạc Liêu.
- Eagly, A.H. & Chaiken, S. (1993), *The psychology of attitudes*, Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, USA.
- Fishbein, M. & Ajzen, I. (1975), *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*, Addison-Wesley, USA.
- Fishbein, M. & Ajzen, I. (2011), *Predicting and changing behavior: The reasoned action approach*, Routledge, UK.
- Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981), 'Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics', *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.
- Goodhue, D., Lewis, W. & Thompson, R. (2012), 'Does PLS have advantages for small sample size or non-normal data?', *MIS Quarterly*, 36(3), 981-1001.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Anderson, R.E. (2019), *Multivariate Data Analysis*, 8<sup>th</sup> edition, Annabel Ainscow, UK.
- Hair, J.F., Risher, J.J., Sarstedt, M. & Ringle, C.M. (2019), 'When to use and how to report the results of PLS-SEM', *European Business Review*, 31(1), 2-24.
- Hoàng Thị Bích Ngọc (2014), 'Kế toán quản trị môi trường tại Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam', *Kế toán và Kiểm toán*, 5, 31-32.
- Jasch, C. (2003), 'The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs', *Journal of Cleaner production*, 11(6), 667-676.
- 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', luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Petratis, J., Flay, B.R. & Miller, T.Q. (1995), 'Reviewing theories of adolescent substance use: organizing pieces in the puzzle', *Psychological Bulletin*, 117(1), 67-86.
- Tashakor, S., Appuhami, R. & Munir, R. (2019), 'Environmental management accounting practices in Australian cotton farming: The use of the theory of planned behaviour', *Accounting, Auditing Accountability Journal*, 32(4), 1175-1202.
- Tăng Thành Phước (2015), 'Tổ chức Kế toán quản trị tại các doanh nghiệp Thủy sản trên địa bàn tỉnh Bạc Liêu', luận văn thạc sĩ, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Thoradeniya, P., Lee, J., Tan, R. & Ferreira, A. (2015), 'Sustainability reporting and the theory of planned behaviour', *Accounting, Auditing Accountability Journal*, 28(7), 1099-1137.
- United Nations Division for Sustainable Development (2001), *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, New York.
- Vilchez, V.F., Darnall, N. & Correa, J.A.A. (2017), 'Stakeholder influences on the design of firms' environmental practices', *Journal of Cleaner Production*, 142, 3370-3381.
- Weidman, S.M., Curatola, A.P. & Linnehan, F. (2010), 'An experimental investigation of the intentions to accrue and disclose environmental liabilities', in *Ethics, Equity, and Regulation*, Lehman, C.R. (Ed.), Emerald Group Publishing Limited, UK, 195-243
- Yzer, M. (2012), 'Perceived behavioral control in reasoned action theory: A dual-aspect interpretation', *The Annals of the American Academy of Political Social Science*, 640(1), 101-117.