

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC DUY TÂN**



DƯƠNG THỊ THANH HIỀN

**NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN
KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG VÀ TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ
TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC
DOANH NGHIỆP THỦY SẢN TẠI VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KẾ TOÁN

ĐÀ NẴNG, NĂM 2024

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC DUY TÂN



DƯƠNG THỊ THANH HIỀN

**NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KẾ
TOÁN MÔI TRƯỜNG VÀ TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN
MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC DOANH
NGHIỆP THỦY SẢN TẠI VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 9340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KẾ TOÁN

Người hướng dẫn khoa học: TS. Hồ Tuấn Vũ

PGS.TS Đoàn Ngọc Phi Anh

ĐÀ NẴNG, NĂM 2024

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi và được sự hướng dẫn khoa học của TS. Hồ Tuấn Vũ - Trường Kinh tế - Đại học Duy Tân và PGS.TS Đoàn Ngọc Phi Anh – Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng. Tất cả kết quả nghiên cứu, số liệu trong Luận án này là hoàn toàn trung thực, chưa hề được công bố trong bất cứ một công trình nghiên cứu nào. Các thông tin, tài liệu trình bày trong Luận án này đã được ghi rõ nguồn gốc chính xác và trung thực.

Tác giả luận án

Dương Thị Thanh Hiền

LỜI CẢM ƠN

Trong khoảng thời gian thực hiện luận án tôi đã nhận được rất nhiều sự hỗ trợ từ các thầy cô, đồng nghiệp, người thân, bạn bè và các bạn cựu sinh viên.

Tôi xin chân thành cảm ơn Trường Đại học Duy Tân – ngôi trường tôi đang giảng dạy và học tập, đã tạo môi trường học tập chuyên nghiệp cho bậc đào tạo sau đại học, đã hỗ trợ tôi có thể vừa làm việc, học tập và hoàn thiện luận án. Xin tri ân đến Lãnh đạo trường Kinh Tế - Đại học Duy Tân, quý thầy cô Ban sau đại học, quý thầy cô tham gia giảng dạy các học phần đào tạo NCS đã cung cấp các kiến thức nền tảng, chia sẻ kinh nghiệm quý báu và hỗ trợ tôi trong suốt thời gian qua.

Trong thời gian thực hiện luận án, tôi luôn nhận được sự động viên, hướng dẫn và giúp đỡ chuyên môn của Thầy TS. Hồ Tuấn Vũ và Thầy PGS.TS. Đoàn Ngọc Phi Anh. Xin chân thành gửi đến hai thầy lời cảm ơn và biết ơn sâu sắc nhất.

Xin chân thành cảm ơn Quý thành viên hội đồng các cấp, đã đóng góp nhiều ý kiến quý báu trong quá trình hoàn thiện Luận án. Các nhận xét, đánh giá và góp ý của Hội đồng giúp tôi tiếp tục hoàn thiện luận án.

Tôi cũng xin trân trọng gửi lời cảm ơn đến Quý chuyên gia, quý doanh nghiệp, đồng nghiệp, bạn bè và các bạn cựu sinh viên đã giúp đỡ tôi trong suốt quá trình khảo sát thu thập dữ liệu.

Cuối cùng, tôi xin gửi những tình cảm đặc biệt đến bố mẹ và mái ấm nhỏ của tôi. Cảm ơn gia đình đã luôn yêu thương, động viên, hỗ trợ tôi và là điểm tựa vững chắc về tinh thần, vật chất để tôi hoàn thành luận án!

Xin chân thành cảm ơn!

Đà Nẵng, ngày...tháng... năm 2024

Tác giả luận án

MỤC LỤC

PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu	5
3. Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu	5
4. Phương pháp nghiên cứu.....	6
5. Những đóng góp mới của Luận án.....	7
6. Bố cục nghiên cứu.....	8
CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU.....	9
1.1 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG	10
1.1.1 Các nghiên cứu trên thế giới	10
1.1.2 Các nghiên cứu tại Việt Nam	12
1.2 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG	14
1.2.1 Sự hỗ trợ của nhà quản lý.....	14
1.2.2 Nguồn lực tài chính.....	15
1.2.3 Trình độ công nghệ	16
1.2.4 Trình độ nhân viên kế toán.....	17
1.2.5 Đặc điểm kinh doanh	18
1.2.6 Áp lực các bên liên quan	20
1.2.7 Quy định pháp luật.....	21
1.2.8 Sự thay đổi của môi trường	22
1.3 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP	24
1.3.1 Các nghiên cứu trên thế giới	25
1.3.2 Các nghiên cứu tại Việt Nam	27

1.4 NHẬN XÉT CÁC NGHIÊN CỨU VÀ KHOẢNG TRỐNG NGHIÊN CỨU	28
1.4.1 Nhận xét các nghiên cứu	28
1.4.2 Khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu	30
TÓM TẮT CHƯƠNG 1	34
CHƯƠNG 2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT	35
2.1 KHÁI QUÁT CHUNG VỀ THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG	35
2.1.1 Khái niệm	35
2.1.2 Nội dung kế toán môi trường	37
2.1.3 Đo lường thực hiện kế toán môi trường	38
2.2 KHÁI QUÁT CHUNG VỀ THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DN	44
2.2.1 Khái niệm về thành quả hoạt động	44
2.2.2 Nội dung thành quả hoạt động	45
2.2.3 Đo lường thành quả hoạt động	45
2.3 CÁC LÝ THUYẾT LIÊN QUAN	50
2.3.1 Lý thuyết ngẫu nhiên	51
2.3.2 Lý thuyết hợp pháp	52
2.3.3 Lý thuyết thể chế	54
2.3.4 Lý thuyết các bên liên quan	55
2.3.5 Lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí	57
2.4 TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG	59
TÓM TẮT CHƯƠNG 2	61
CHƯƠNG 3. THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU	62
3.1 QUY TRÌNH NGHIÊN CỨU	62
3.2 GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU VÀ MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU	63
3.2.1 Giả thuyết nghiên cứu	63
3.2.2 Mô hình nghiên cứu	72
3.3 ĐO LƯỜNG CÁC BIẾN VÀ XÂY DỰNG BẢNG CÂU HỎI	73
3.3.1 Đo lường các biến	73

3.3.2. Xây dựng bảng câu hỏi	85
3.4 THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU SƠ BỘ	92
3.5 THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC	94
3.5.1 Phương pháp chọn mẫu.....	94
3.5.2 Phân tích dữ liệu chính thức.....	97
TÓM TẮT CHƯƠNG 3	102
CHƯƠNG 4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN	103
4.1 TỔNG QUAN CÁC DOANH NGHIỆP THỦY SẢN TẠI VIỆT NAM	103
4.1.1 Quá trình hình thành và phát triển	103
4.1.2 Những đặc điểm sản xuất kinh doanh của các DNTS Việt Nam ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.....	105
4.2 THỐNG KÊ MÔ TẢ MẪU NGHIÊN CỨU	110
4.2.1 Thông tin tổng quát	110
4.2.2 Thống kê mô tả.....	111
4.3 KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH THANG ĐO	114
4.3.1 Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha ...	114
4.3.2 Kết quả kiểm định thang đo bằng phân tích nhân tố khám phá (EFA).....	116
4.3.3 Kết quả kiểm định thang đo bằng phân tích nhân tố khẳng định (CFA)	118
4.4 KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH MÔ HÌNH VÀ CÁC GIẢ THUYẾT	122
4.4.1 Kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu	122
4.4.2. Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu	123
4.5 KIỂM ĐỊNH BOOTSTRAP	125
4.6 PHÂN TÍCH SỰ KHÁC BIỆT BIẾN KIỂM SOÁT	127
4.6.1 Phân tích sự khác biệt theo nhóm quy mô tài sản.....	127
4.6.2 Phân tích sự khác biệt theo nhóm loại hình doanh nghiệp.....	128
4.6.3 Phân tích sự khác biệt theo nhóm trình độ học vấn	129
4.6.4 Phân tích sự khác biệt theo nhóm tình trạng doanh nghiệp	130
4.7 BÀN LUẬN KẾT QUẢ	131
4.7.1 Về mô hình nghiên cứu	131
4.7.2 Về các giả thuyết nghiên cứu	133

TÓM TẮT CHƯƠNG 4.....	144
CHƯƠNG 5. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý	145
5.1 KẾT LUẬN	145
5.2 MỘT SỐ HÀM Ý RÚT RA TỪ NGHIÊN CỨU	147
5.2.1 Hàm ý lý thuyết.....	147
5.2.2 Hàm ý chính sách, quản trị.....	148
5.3 ĐÓNG GÓP KHOA HỌC CỦA LUẬN ÁN	156
5.3.1 Về lý thuyết	156
5.3.2 Về thực tiễn	156
5.4 HẠN CHẾ VÀ HƯỚNG NGHIÊN CỨU TIẾP THEO	157
5.4.1 Những hạn chế của luận án	157
5.4.2 Hướng nghiên cứu tiếp theo	157
TÓM TẮT CHƯƠNG 5.....	159
KẾT LUẬN	160
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN	
ÁN CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
DANH MỤC PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT TIẾNG VIỆT

Chữ viết tắt	Nguyên nghĩa	Chữ viết tắt	Nguyên nghĩa
BCMT	Báo cáo môi trường	KTQTMT	Kế toán quản trị môi trường
BCTC	Báo cáo tài chính	KTTC	Kế toán tài chính
BCTN	Báo cáo thường niên	KTTCMT	Kế toán tài chính môi trường
BVMT	Bảo vệ môi trường	MT	Môi trường
CBLQ	Các bên liên quan	NCĐL	Nghiên cứu định lượng
CBTT	Công bố thông tin	PP	Phương pháp
CMKT	Chuẩn mực kế toán	PTBV	Phát triển bền vững
CPMT	Chi phí môi trường	QCVN	Quy chuẩn kỹ thuật quốc gia
ĐBSCL	Đồng bằng sông Cửu Long	TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
DN	Doanh nghiệp	TNMT	Thu nhập môi trường
DNNVV	Doanh nghiệp nhỏ và vừa	TQHĐ	Thành quả hoạt động
DNTS	Doanh nghiệp thủy sản	TSCĐ	Tài sản cố định
GDCK	Giao dịch chứng khoán	TTKT	Thông tin kế toán
KTMT	Kế toán môi trường	VN	Việt Nam
KTQT	Kế toán quản trị	XNK	Xuất nhập khẩu

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT TIẾNG ANH

Chữ viết tắt	Cụm từ tiếng Anh	Cụm từ tiếng Việt
CBA	Cost Benefit Analysis	Phân tích lợi ích – chi phí
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	Viện kế toán công chứng Canada
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	Hiệp hội kế toán quản trị công chứng Anh quốc
CSR	Corporate Social Responsibility reporting	Báo cáo trách nhiệm xã hội
EA	Enviromental Accounting	Kế toán môi trường
EITF	Emerging Issues Task Force of FASB	Lực lượng đặc nhiệm về các vấn đề mới nổi của FASB
EMA	Enviromental Management Accounting	Kế toán quản trị môi trường
EPA	Environmental Protection Agency	Cơ quan bảo vệ môi trường của Liên Hiệp Quốc
EUROSTAT	European Statistical Office	Cơ quan thống kê Châu Âu
FASB	Financial Accounting Standards Board	Hội đồng Tiêu chuẩn Kế toán Tài chính, Hoa Kỳ
FEE	Fédération des Expertes Comptables Européens	Liên đoàn kế toán công chứng Châu Âu
GRI	Global Reporting Initiative	Tổ chức sáng kiến báo cáo toàn cầu
IAS	International Accounting Standard (of the IASC)	Tiêu chuẩn kế toán quốc tế
IASC	International Accounting Standards Committee	Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế
IFAC	International Federation of Accountants	Liên đoàn kế toán quốc tế
IFRS	International Financial Reporting Standards	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế
ISO	International Organization for Standardization	Tổ chức tiêu chuẩn hóa quốc tế
MFA	Material Flow Accounting	Kế toán dòng vật liệu
MFCA	Material Flow Cost Accounting	Kế toán chi phí dòng vật liệu
PEMA	Physical Enviromental	Kế toán quản trị môi trường

	Management Accounting	vật chất (phi tiền tệ)
SEA	Social and environmental accounting	Kế toán môi trường xã hội
UNCTAD	United Nations Conference for Trade and Development	Hiệp hội thương mại và phát triển Liên Hiệp Quốc
UNSD	United Nations Division for Sustainable Development	Ủy ban Liên Hiệp quốc về phát triển bền vững
USEPA	United States Environmental Protection Agency	Cơ quan bảo vệ môi trường Hoa Kỳ

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1. 1 Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các nghiên cứu trên thế giới và tại Việt Nam.....	23
Bảng 2. 1 Đo lường thực hiện KTMT.....	43
Bảng 2. 2 Bảng tổng hợp các chỉ tiêu đo lường TQHD.....	49
Bảng 3. 1 Bảng tổng hợp tác động của các nhân tố.....	64
Bảng 3. 2 Thang đo sự hỗ trợ của nhà quản lý.....	74
Bảng 3. 3 Thang đo nguồn lực tài chính.....	75
Bảng 3. 4 Thang đo trình độ công nghệ.....	75
Bảng 3. 5 Thang đo trình độ nhân viên kế toán.....	76
Bảng 3. 6 Thang đo đặc điểm kinh doanh.....	77
Bảng 3. 7 Thang đo áp lực các bên liên quan.....	77
Bảng 3. 8 Thang đo quy định pháp luật.....	78
Bảng 3. 9 Thang đo sự thay đổi của môi trường.....	79
Bảng 3. 10 Thang đo thực hiện KTMT.....	80
Bảng 3. 11 Thang đo thành quả hoạt động.....	82
Bảng 3. 12 Danh sách các biến trong mô hình nghiên cứu.....	83
Bảng 3. 13 Kết quả phỏng vấn chuyên gia.....	89
Bảng 3. 14 Thang đo các nhân tố điều chỉnh theo ý kiến chuyên gia.....	90
Bảng 3. 15 Thang đo cần loại biến.....	94
Bảng 3. 16 Lựa chọn hệ số tải nhân tố theo cỡ mẫu.....	98
Bảng 3. 17 Các thước đo trong mô hình CFA.....	99
Bảng 3. 18 Đánh giá mức độ phù hợp.....	100
Bảng 4. 1 Thông tin các đối tượng khảo sát chính thức.....	111
Bảng 4. 2 Thống kê mô tả thành quả hoạt động của doanh nghiệp.....	112
Bảng 4. 3 Thống kê mô tả các biến trong mô hình.....	113
Bảng 4. 4 Đánh giá các thang đo các nhân tố.....	114
Bảng 4. 5 Tổng hợp đánh giá thang đo các biến.....	116
Bảng 4. 6 Kiểm định EFA các nhân tố độc lập.....	116

Bảng 4. 7 Kiểm định EFA nhân tố thực hiện KTMT và TQHĐ.....	116
Bảng 4. 8 Kết quả kiểm định phương sai trích các nhân tố độc lập	117
Bảng 4.9 Kết quả kiểm định phương sai trích nhân tố thực hiện KTM và TQHĐ.	117
Bảng 4. 10 Ma trận xoay các nhân tố (độc lập và phụ thuộc).....	117
Bảng 4. 11 Kết quả các giá trị của mô hình	119
Bảng 4. 12 Giá trị phân biệt	120
Bảng 4. 13 Độ tin cậy tổng hợp và tổng phương sai trích trung bình.....	121
Bảng 4. 14 Đánh giá độ tin cậy, tính hội tụ, tính phân biệt trong CFA	122
Bảng 4. 15 Hệ số hồi quy các mối quan hệ (chưa chuẩn hóa)	124
Bảng 4. 16 Hệ số hồi quy (chuẩn hóa) và mức độ tác động các mối quan hệ	124
Bảng 4. 17 Kết quả tác động trực tiếp và giá tiếp của từng nhân tố	125
Bảng 4. 18 Chỉ số tới hạn CR (Critical Ratio) với Bootstrap N = 1000	126
Bảng 4. 19 Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.....	126
Bảng 4. 20 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm quy mô tổng tài sản	127
Bảng 4. 21 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm quy mô tài sản	128
Bảng 4. 22 Sự khác biệt giữa Chi-bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm loại hình doanh nghiệp	128
Bảng 4. 23 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm loại hình doanh nghiệp	129
Bảng 4. 24 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm trình độ học vấn.....	129
Bảng 4. 25 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm trình độ học vấn.....	130
Bảng 4. 26 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm tình trạng DN	130
Bảng 4. 27 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của tình trạng doanh nghiệp.....	131
Bảng 4. 28 Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu	133
Bảng 5. 1 Mức độ đóng góp của các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.....	146

DANH MỤC HÌNH VẼ

Hình 1. 1 Các chủ đề nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT	9
Hình 2.1. Nội dung KTMT	36
Hình 2. 2 Khung lý thuyết của nghiên cứu	50
Hình 3. 1 Quy trình nghiên cứu của luận án	63
Hình 3. 2 Mô hình nghiên cứu	73
Hình 3.3 Quy trình xây dựng bảng câu hỏi.....	87
Hình 4. 1 Kết quả kiểm định CFA	119
Hình 4. 2 Mô hình SEM.....	123
Hình 4. 3 Kết quả mô hình nghiên cứu chính thức	132

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Tăng trưởng xanh là nội dung quan trọng của phát triển bền vững và là quá trình phát triển có sự kết hợp chặt chẽ, hợp lý, hài hòa giữa phát triển kinh tế - xã hội và bảo vệ môi trường, đáp ứng nhu cầu của thế hệ hiện tại, nhưng không làm ảnh hưởng đến các thế hệ tương lai. Việt Nam đã ban hành các chính sách về tăng trưởng xanh, phát triển bền vững, bảo vệ môi trường và công bố thông tin môi trường. Thủ tướng Chính phủ cũng đã ban hành Quyết định số 1393/QĐ-TTg năm 2012 về việc “Phê duyệt Chiến lược quốc gia về tăng trưởng xanh” (Quyết định 1393/QĐ-TTg). Vấn đề phát triển kinh tế gắn liền với tăng trưởng xanh ngày càng được Chính phủ quan tâm để tạo nên một nền kinh tế phát triển bền vững và bảo vệ môi trường. Trong những năm gần đây, tình hình tội phạm môi trường và các hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực bảo vệ môi trường (BVMT) diễn biến rất phức tạp, phổ biến trên nhiều lĩnh vực đời sống xã hội. Tội phạm môi trường đã hủy hoại, làm cạn kiệt nguồn tài nguyên thiên nhiên, biến đổi khí hậu, chất lượng môi trường suy giảm gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến đời sống, sức khỏe của nhân dân và sự phát triển bền vững của đất nước. Bởi mục tiêu lợi nhuận được đặt lên hàng đầu thay vì mục tiêu phát triển kinh tế xã hội, nên đã có nhiều DN tại Việt Nam gây những thiệt hại nặng nề, ô nhiễm môi trường nghiêm trọng như Formosa Hà Tĩnh, Vedan, Việt Nam, Miwon, mía đường Hòa Bình... và tiêu tốn rất nhiều chi phí cũng như thời gian để có thể khắc phục lại môi trường như ban đầu. Vì vậy, tăng trưởng xanh không những là một xu hướng mà còn là một chiến lược, một quốc sách quan trọng của Nhà nước đảm bảo cho phát triển kinh tế, xã hội một cách bền vững.

Vùng biển Việt Nam còn có nguồn tài nguyên phong phú và có tiềm năng lớn cho các ngành kinh tế phát triển. Khai thác biển nhằm phát triển kinh tế là một cách làm đầy hứa hẹn, mang tính chiến lược và được đánh giá là đóng vai trò ngày càng quan trọng trong công cuộc phát triển kinh tế - xã hội của nước ta. Việt Nam có nhiều điều kiện tự nhiên để phát triển nuôi trồng thủy sản biển, thủy sản nước ngọt và xây dựng các khu căn cứ hậu cần nghề cá. Tuy nhiên, điều này cũng đòi hỏi các hoạt động cần chuyển từ nền kinh tế khai thác và gây ô nhiễm môi trường sang kinh tế biển

xanh, giảm các nguồn gây ô nhiễm môi trường biển ngay từ trong đất liền. Trong bối cảnh phát triển kinh tế biển đó, bảo vệ môi trường phải đồng nghĩa với việc hạn chế các rủi ro môi trường, thực hiện tốt trách nhiệm xã hội và đảm bảo phát triển bền vững cho các doanh nghiệp (DN). Trong khi đó, thủy sản là ngành có liên quan chặt chẽ tới môi trường, đặc biệt là vấn đề khai thác tài nguyên thủy sản và xử lý chất thải từ quá trình đánh bắt, nuôi trồng và chế biến thủy sản. Các doanh nghiệp thủy sản (DNTS) cũng có vai trò hết sức to lớn trong sự phát triển kinh tế Việt Nam. Theo Hiệp hội Chế biến và Xuất khẩu thủy sản Việt Nam (VASEP) sẽ triển khai rà soát, xây dựng, hoàn thiện những quy định về pháp luật liên quan đến bảo vệ môi trường lĩnh vực thủy sản. Các DN trực thuộc VASEP sẽ thực hiện chủ động phòng ngừa, quản lý, kiểm soát nguồn chất thải, ô nhiễm từ các hoạt động thủy sản, quan trắc môi trường phục vụ quản lý. Từ đó góp phần đẩy mạnh các mô hình kinh tế tuần hoàn, kinh tế xanh trong hoạt động thủy sản; hướng dẫn, kiểm tra, xây dựng khả năng phòng ngừa, cảnh báo nguy cơ sự cố môi trường. Ngoài ra, bảo tồn, bảo vệ và phát triển nguồn lợi thủy sản, hồi phục hệ sinh thái để ngăn chặn đa dạng sinh học suy giảm. Thời gian gần đây, các DNTS nói chung và các DN trực thuộc VASEP nói riêng đã quan tâm nhiều hơn đến việc áp dụng các giải pháp sản xuất sạch hơn trong công nghiệp chế biến, cũng như dịch vụ nuôi trồng khai thác và hậu cần nghề biển. Tuy nhiên đa số vẫn chưa mạnh dạn áp dụng và thực hiện đầy đủ. Thực tế hoạt động của các DNTS tại Việt Nam vẫn còn nhiều vấn đề liên quan đến môi trường cần được xem xét, giải quyết. Chính vì thế, việc xây dựng và áp dụng những biện pháp nhằm quản lý môi trường hiệu quả là một vấn đề rất cần thiết; làm thế nào để vừa mang lại lợi ích về kinh tế và cải thiện hiện trạng môi trường để hướng đến chiến lược sản xuất sạch hơn.

Ké toán môi trường (KTMT) là vấn đề khá mới ở Việt Nam nhưng đã xuất hiện ở các nước phát triển từ nhiều thập niên. KTMT xuất hiện đầu tiên ở Mỹ vào năm 1972, nhưng chú trọng vào việc hạch toán ở cấp độ quốc gia, chưa đề xuất các phương án thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về KTMT trên góc độ từng DN. Sau đó, KTMT đã trở thành một công cụ nhằm hỗ trợ các nhà quản lý điều hành DN tốt hơn, kiểm soát chi phí (CP) hiệu quả hơn, không chỉ mang lại những lợi ích tài

chính mà còn là một lợi thế cạnh tranh rất lớn cho DN. Nhiều nghiên cứu đã chỉ ra lợi ích tiềm năng của việc tổ chức thực hiện KTQMT là rất lớn. Những lợi ích này bao gồm việc giảm tổng chi phí, gia tăng giá trị cho sản phẩm, thu hút nguồn nhân lực, và nâng cao uy tín của một tổ chức (IFAC, 2005; De Beer và Friend, 2006). Một số nghiên cứu khác cho thấy việc thực hiện KTMT có thể dẫn đến cải thiện hiệu quả hoạt động của tổ chức khi sử dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định (IFAC, 2005; Jasch, 2006). Thông tin KTMT của DN có ý nghĩa quan trọng cho việc quản trị điều hành DN cũng như cung cấp thông tin cho nhóm các đối tượng khác có liên quan. Các phương pháp của KTMT cho phép DN nhận dạng chi phí môi trường, nhận diện các khoản thu nhập, chi phí và cung cấp các cách thức hợp lý nhất cho đo lường các chỉ tiêu (tiền tệ và hiện vật) và hỗ trợ cho các báo cáo kết quả về môi trường. Vì thế, KTMT được sử dụng như là một hệ thống thông tin về môi trường nhằm phục vụ cho các đối tượng trong và ngoài DN. Đồng thời KTMT có ảnh hưởng đáng kể tới quyết định của người sử dụng thông tin kế toán ngoài DN như khách hàng, nhà đầu tư, chính quyền, dân chúng địa phương,... Vì vậy kế toán môi trường đem lại nhiều lợi ích không chỉ cho bản thân DN mà còn góp phần bảo vệ môi trường cho xã hội, con người, giúp nền kinh tế phát triển bền vững.

Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) cho rằng hầu hết nhà quản lý chưa hình dung được những lợi ích (như: tăng lợi nhuận, doanh thu, giảm và tiết kiệm chi phí) từ việc cải thiện môi trường, giảm tác động đến môi trường từ các quyết định xuất phát từ thông tin KTMT (IFAC, 2005). Có rất nhiều quan điểm khác nhau về KTMT, theo đó KTMT có thể được hiểu là một phần của công tác kế toán DN và hỗ trợ phục vụ cho việc ra quyết định kinh tế. Hơn bao giờ hết, nhà quản trị hiểu rằng các khoản tiền dành cho việc kiểm soát và giảm bớt ô nhiễm môi trường không hoàn toàn là chi phí mà chính là một khoản đầu tư cho tương lai, nhằm gia tăng giá trị, hình ảnh, thương hiệu cho DN. Trong hoàn cảnh ngày nay, kế toán truyền thống có những hạn chế, đặc biệt là các vấn đề liên quan đến môi trường. Kế toán truyền thống không tách biệt được rõ yếu tố môi trường và cung cấp thông tin về thiệt hại môi trường của DN, các thông tin về chi phí môi trường thường bị tiềm ẩn trong tài khoản chi phí chung. Do đó, nhà quản lý khó có thể nắm bắt được thông tin về chi phí môi trường khi cần thiết.

Ngoài ra, việc sử dụng tài khoản chi phí chung cho các chi phí môi trường thường dẫn đến khó hiểu khi các khoản chi phí này được phân bổ trở lại vào giá thành sản phẩm tại các công đoạn sản xuất dựa vào khối lượng sản phẩm hay giờ làm việc,... sự phân bổ này có thể dẫn đến sai lầm khi không phân bổ chính xác một số loại chi phí môi trường. Khi thực hiện kế toán môi trường, sẽ giúp các DN khắc phục được những nhược điểm này. Vì vậy, để ra quyết định kinh doanh, ngoài các thông tin chung về doanh thu, chi phí, lợi nhuận như trước đây, nhà quản trị còn cần thêm các thông tin liên quan cụ thể đến môi trường.

Trong hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay, thực hiện KTMT và tổ chức thực hiện KTMT trong DN vẫn còn là một khoảng trống chưa được nghiên cứu đầy đủ và chưa có các quy định hướng dẫn cụ thể. Một số tài liệu nghiên cứu liên quan đến KTMT, như thực hiện KTMT, thực hiện kế toán quản trị môi trường, vận dụng kế toán quản trị môi trường... vào các ngành nghề khác nhau và các tác giả khi tiến hành nghiên cứu tách riêng từng nội dung về thực hiện Kế toán tài chính môi trường (KTTCMT) và thực hiện Kế toán quản trị môi trường (KTQTM). Như nghiên cứu của Phạm Thị Bích Chi và cộng sự (2016) nghiên cứu về KTQT chi phí môi trường (CPMT) trong doanh nghiệp sản xuất (DNSX) gạch, Nguyễn Thị Nga (2016) nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DNSX thép, hoặc nghiên cứu về thực hiện KTQTM tại các DNSX ở các tỉnh thành khu vực phía Nam của Nguyễn Thị Hằng Nga (2018)... Tuy nhiên nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động (TQHĐ) trong các DNTS tại Việt Nam còn hạn chế, đặc biệt là nghiên cứu kiểm chứng được tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trong các DNTS tại VN.

Như vậy với các lý do: (1) Áp lực tăng trưởng kinh tế gắn liền với tăng trưởng xanh và giữ cân bằng với môi trường sinh thái; (2) Ngành thủy sản tại Việt Nam là ngành kinh tế quan trọng - luôn được Đảng và Nhà nước quan tâm, định hướng phát triển, có tác động đến môi trường rất lớn và lâu dài; (3) Vai trò và lợi ích của thực hiện KTMT hiện nay; (4) Thông tin từ KTMT rất cần thiết cho nhà quản trị và góp phần mang lại nhiều lợi ích cho các DN; (5) Nghiên cứu cụ thể về thực hiện KTMT trong các DNTS

tại Việt Nam là một vấn đề cấp bách và cần thiết. Vì thế **Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường và tác động của thực hiện kế toán môi trường đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam** là cần thiết. Nghiên cứu này sẽ khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, đồng thời xem xét tác động của thực hiện KTMT đến TQHD, từ đó đề xuất các hàm ý và chính sách liên quan đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu

2.1 Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu tổng quát

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD, từ đó đề xuất các hàm ý quản trị liên quan đến việc thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

Mục tiêu cụ thể

1. Xác định các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.
2. Đo lường tác động của thực hiện KTMT đến TQHD trong các DNTS tại Việt Nam.
3. Đề xuất các hàm ý quản trị liên quan đến việc thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

2.2 Câu hỏi nghiên cứu

Câu hỏi nghiên cứu tương ứng với từng mục tiêu được xác định như sau:

Câu hỏi 1: Các nhân tố nào ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam?

Câu hỏi 2: Mức độ tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam?

Câu hỏi 3: Hàm ý quản trị nào để các DNTS tại Việt Nam có thể thực hiện KTMT một cách đầy đủ và thuận lợi, từ đó góp phần nâng cao TQHD trong thời gian đến?

3. Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu

3.1 Đối tượng nghiên cứu

Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam.

3.2 Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi về nội dung: Luận án nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam. Trong đó thực hiện KTMT đóng vai trò là biến trung gian tác động đến TQHD của các DNTS và được đo lường bằng các thang đo tài chính và phi tài chính. Các hàm ý quản trị được đề xuất từ nghiên cứu để các DN có thể thực hiện KTMT một cách đầy đủ và thuận lợi, từ đó góp phần nâng cao TQHD của các DNTS trong thời gian đến.

Phạm vi về không gian: Luận án tập trung vào các DNTS tại Việt Nam, cụ thể là các DNTS thuộc Hiệp hội Chế biến và Xuất khẩu Thủy sản Việt Nam (VASEP).

Phạm vi về thời gian: Luận án được thực hiện trong khoảng thời gian từ tháng 2/2021 đến tháng 2/2023. Tuy nhiên trong giai đoạn 2021 vẫn còn ảnh hưởng bởi dịch Covid – 19 nên số liệu điều tra khảo sát được thu thập và tổng hợp chủ yếu trong năm 2022. Trong đó thực hiện khảo sát sơ bộ trong khoảng thời gian từ tháng 3/2022 đến tháng 5/2022 và khảo sát chính thức từ tháng 6/2022 đến tháng 12/2022 thông qua công cụ là bảng câu hỏi.

4. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu được áp dụng trong luận án này là phương pháp nghiên cứu định tính, kết hợp với phương pháp nghiên cứu định lượng.

Phương pháp nghiên cứu định tính

Phương pháp nghiên cứu định tính được thực hiện thông qua việc: Phỏng vấn trực tiếp các chuyên gia am hiểu trong lĩnh vực kế toán, kế toán môi trường bằng bảng câu hỏi với các thang đo được xây dựng sẵn. Các góp ý của chuyên gia nhằm mục đích tìm kiếm, khám phá các nhân tố mới và điều chỉnh thang đo của các biến trong mô hình, từ đó hoàn thiện bảng câu hỏi khảo sát. Chi tiết của phần này được tác giả trình bày cụ thể trong Chương 3 của Luận án.

Phương pháp nghiên cứu định lượng

Từ kết quả nghiên cứu định tính, tác giả tiến hành xây dựng giả thuyết nghiên cứu, mô hình nghiên cứu đề xuất có tính kế thừa từ các nghiên cứu trước. Phương pháp nghiên cứu định lượng được thực hiện thông qua việc: (1) Khảo sát sơ bộ với số phiếu là 150 để kiểm định xem giả thuyết và mô hình nghiên cứu có phù hợp hay

không; (2) Khảo sát chính thức với số phiếu là 554 sau khi đã có kết quả định lượng từ việc khảo sát sơ bộ; (3) Kiểm định mô hình nghiên cứu với dữ liệu chính thức đã thu thập được. Tác giả sử dụng phần mềm SPSS, AMOS để hỗ trợ xử lý dữ liệu thông qua mô hình SEM. Chi tiết của phần này được tác giả trình bày cụ thể trong Chương 3 của Luận án.

5. Những đóng góp mới của Luận án

Kết quả nghiên cứu của luận án có ý nghĩa cả về mặt lý luận và thực tiễn:

Đóng góp về mặt lý luận:

Thứ nhất, luận án góp phần bổ sung vào cơ sở lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, cũng như tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DNTS tại Việt Nam.

Thứ hai, luận án thông qua các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước để đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của doanh nghiệp. Trong đó, luận án điều chỉnh bổ sung thang đo của nhiều biến để kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT và mức độ ảnh hưởng của thực hiện KTMT đến TQHĐ.

Thứ ba, kết quả có được từ luận án không chỉ bổ sung vào khoảng trống trong nghiên cứu, mà còn cung cấp và hoàn thiện khuôn khổ lý thuyết giúp giải thích cho việc thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam, làm cơ sở cho những nghiên cứu sau này về thực hiện KTMT.

Đóng góp về mặt thực tiễn

Thứ nhất, luận án đã cung cấp bằng chứng thực nghiệm về mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trong các DNTS tại Việt Nam. Do luận án được coi là kịp thời và góp phần thúc đẩy tổ chức thực hiện KTMT trong các DNTS, một trong những ngành kinh tế mũi nhọn, giữ vai trò quan trọng trong sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam với quy mô ngày càng mở rộng.

Thứ hai, kết quả nghiên cứu của luận án góp phần thúc đẩy sự hỗ trợ của nhà quản lý trong việc thực hiện KTMT khi đã thấy rõ được những lợi ích và tác động tích cực của KTMT đến TQHĐ của DN, góp phần củng cố và làm hài lòng các mối quan hệ trong và ngoài DN khi việc thực hiện KTMT, đồng thời làm gia tăng trách

nhệm của nhà quản lý với môi trường khi tiến hành sản xuất kinh doanh liên quan, hướng tới mục tiêu gia tăng lợi ích kinh tế, bảo vệ môi trường và phát triển bền vững.

Thứ ba, kết quả nghiên cứu của luận án là tài liệu tham khảo phục vụ cho giảng dạy và cho các nghiên cứu khác có liên quan đến kế toán môi trường trong doanh nghiệp.

6. Bố cục nghiên cứu

Bố cục của luận án được chia thành các phần chính như sau:

Phần mở đầu

Giới thiệu về luận án, bao gồm: Lý do chọn đề tài, mục tiêu nghiên cứu, đối tượng, phạm vi, phương pháp nghiên cứu và các đóng góp mới của luận án.

Phần nội dung bao gồm các chương:

Chương 1: Tổng quan nghiên cứu. Trong Chương này tác giả trình bày tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước về thực hiện KTMT, về nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD; từ đó phát hiện các khoảng trống và đề xuất các hướng nghiên cứu trong luận án.

Chương 2: Cơ sở lý thuyết. Tác giả trình bày các vấn đề lý luận liên quan đến thực hiện KTMT, TQHD, tác động của thực hiện KTMT đến TQHD, đồng thời trình bày các lý thuyết nền có liên quan đến nghiên cứu.

Chương 3: Thiết kế nghiên cứu. Sau khi giới thiệu tổng quan về các DNTS tại Việt Nam, tác giả trình bày về quy trình nghiên cứu, các giả thuyết nghiên cứu và mô hình nghiên cứu đề xuất, nội dung đo lường các biến trong mô hình, chọn mẫu hiệu chỉnh thang đo từ chuyên gia; cuối cùng là phương pháp thu thập và phân tích dữ liệu.

Chương 4: Kết quả nghiên cứu và bàn luận. Tác giả trình bày kết quả nghiên cứu dựa trên số liệu khảo sát được; đồng thời bàn luận về kết quả đã có.

Chương 5: Kết luận và hàm ý. Dựa trên kết quả nghiên cứu, tác giả rút ra một số hàm ý và chính sách, cũng như các hạn chế của luận án và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo.

Phần kết luận

Tác giả kết luận về vai trò, tầm quan trọng của thực hiện KTMT và khẳng định tác động tích cực của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam.

CHƯƠNG 1

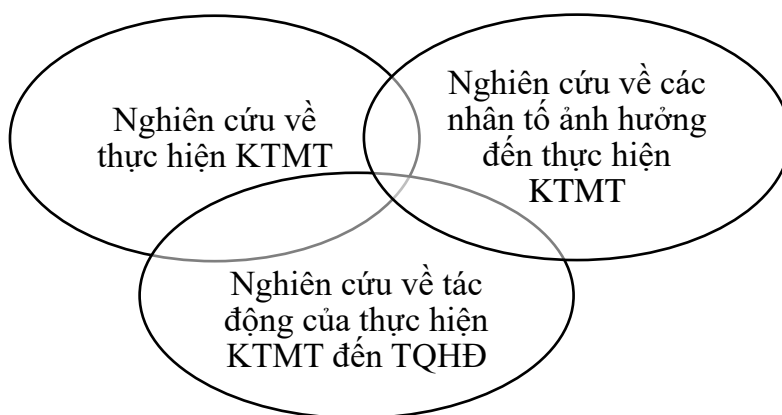
TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU

Để có cái nhìn tổng quan, trong chương này tác giả sẽ trình bày các nghiên cứu trước trong và ngoài nước có liên quan đến thực hiện KTMT cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của DN. Từ đó tác giả đưa ra nhận xét, rút ra những khoảng trống trong nghiên cứu cho Luận án của mình và đưa ra những định hướng cho luận án.

Theo cơ quan bảo vệ môi trường Hoa Kỳ (USEPA), thực hiện kế toán môi trường (KTMT) là việc các doanh nghiệp tính toán các loại chi phí môi trường nhằm xác định các cách để giảm hoặc tránh chi phí này phát sinh đi kèm với những nỗ lực cải thiện chất lượng môi trường (USEPA, 1995).

Trong xã hội hiện nay, nhận thức về các vấn đề môi trường đã tăng lên đáng kể trong những năm qua và là mối quan tâm hàng đầu đối với DN và người dân (Deegan, 1996). Ngày nay, xã hội đòi hỏi một môi trường chất lượng cao hơn và tìm kiếm chất lượng đó thông qua các chính sách về thực hiện KTMT, về công bố thông tin KTMT và phát triển bền vững. Tài liệu về thực hiện KTMT rất rộng lớn và bao gồm cả góc độ lý thuyết và góc độ thực nghiệm (Mata, 2018). Có thể thống kê được theo các chủ đề như sau:

- ✓ Các nghiên cứu về thực hiện KTMT trong DN.
- ✓ Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong DN.
- ✓ Các nghiên cứu về tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của DN.



Hình 1. 1 Các chủ đề nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

1.1 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG

1.1.1 Các nghiên cứu trên thế giới

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005) thì KTMT gồm 2 nội dung chính là: Kế toán tài chính môi trường (KTTCMT) và Kế toán quản trị môi trường (KTQTMT). Trong đó KTTCMT được hiểu là việc đánh giá và báo cáo các khoản nợ hiện tại liên quan đến môi trường của tổ chức; còn KTQTMT như là các hoạt động đánh giá chi phí của tổ chức đối với thiết bị kiểm soát ô nhiễm; doanh thu từ vật liệu tái chế; tiết kiệm tiền hàng năm từ thiết bị mới tiết kiệm năng lượng... IFAC (2005) nhận định các vấn đề môi trường - cùng với các chi phí, doanh thu và lợi ích liên quan - đang ngày càng được nhiều quốc gia trên thế giới quan tâm. Ngày càng có sự đồng thuận rằng nhiều hoạt động kế toán khá đơn giản và không cung cấp đầy đủ thông tin cho các mục đích quản trị môi trường. Vì vậy để lấp đầy khoảng trống này thì các nghiên cứu về thực hiện KTMT ngày càng nhận được sự quan tâm.

Nghiên cứu trong những năm qua về thực hiện KTMT trong bối cảnh nhiều ngành cụ thể, như trong ngành vận tải đường bộ (Maijala và Pohjola, 2006), trong trường đại học (Chang, 2008), trong nhà máy cà phê (Schram, 2003) và thậm chí trong cả các công viên động vật hoang dã (Wentzel và cộng sự, 2008). Theo nghiên cứu Burritt và cộng sự (2002) thì việc thực hiện KTMT thông qua việc cung cấp thông tin KTMT tiền tệ và vật chất sẽ hỗ trợ việc thực hiện chiến lược môi trường. KTMT không chỉ đơn thuần là một công cụ quản lý môi trường mà là một tập hợp các nguyên tắc và phương pháp tiếp cận nhằm cung cấp thông tin để thực hiện và quản lý thành công các chiến lược môi trường (Christ & Burritt, 2013; Jasch & Savage, 2008). Ngoài ra, việc thực hiện KTMT còn cung cấp thông tin liên quan đến các lĩnh vực môi trường khác nhau như năng lượng, nước, vật liệu, carbon, chất thải và đa dạng sinh học, thông tin KTMT về mặt vật lý hoặc tiền tệ (Burritt và cộng sự, 2002; 2016; Jasch & Savage, 2008). Nghiên cứu của De Beer và Friend (2006) đánh giá về hệ thống KTMT hiện có trên thị trường thế giới và điều chỉnh mô hình để thực hiện KTMT phù hợp với Nam Phi. Về lý thuyết, nghiên cứu phân loại các loại chi phí môi trường, bao gồm chi phí bên trong và chi phí bên ngoài. Kết quả nghiên cứu tập trung phân tích vòng đời hiện tại của quy trình sản xuất thuốc lá. Từ đó mô hình này được

sử dụng để đánh giá tác động của chi phí bên ngoài đến chi phí sản xuất của công ty. Kết quả nghiên cứu cũng xác định, ghi lại và phân bổ chi phí môi trường bên trong và bên ngoài thành các nhóm chi phí môi trường khác nhau.

Nghiên cứu của Wolters và cộng sự (2002) về thực hiện KTMT dưới góc nhìn của các doanh nghiệp Nhật Bản. Sự phát triển của KTMT trong các doanh nghiệp ở Nhật Bản đã được đẩy nhanh theo hướng dẫn của Bộ môi trường Nhật Bản (MOE). Số lượng các công ty thực hiện và công bố thông tin KTMT trong báo cáo môi trường ngày càng tăng, hầu hết đều đã tuân theo hướng dẫn của MOE. Hướng dẫn MOE nhấn mạnh việc thực hiện và công bố thông tin KTMT ra bên ngoài. Trong nghiên cứu này các tác giả cũng thừa nhận thực tế rằng tại Nhật Bản việc thực hiện KTMT công bố thông tin ra bên ngoài đi trước thông lệ của Mỹ và châu Âu, nhưng KTMT nội bộ lại kém hơn. Do đó việc thực hiện KTMT này đang chuyển sang giai đoạn thứ hai và tập trung sâu hơn vào KTQMT với các thông tin về chi phí môi trường và hạch toán nội bộ về KTMT.

Nghiên cứu về thực hiện KTMT được tiến hành nhiều hơn trong các ngành nghề cụ thể có yếu tố nhạy cảm với môi trường (Deegan, 2014). Iredele và cộng sự (2020) kết luận việc các công ty tiêu thụ liên tục nguyên vật liệu, năng lượng và nước, và sự tích lũy liên tục của các chi phí liên quan đến môi trường, đòi hỏi phải thực hiện KTMT. KTMT được coi là một phần mở rộng của kế toán quản trị thông thường, được áp dụng cho mục đích theo dõi và xử lý chi phí, thu nhập và khoản chi phí phát sinh liên quan đến môi trường của DN. Nghiên cứu của Mokhtar và cộng sự (2016) đã sử dụng lý thuyết dự phòng để kiểm tra mối quan hệ giữa các đặc điểm của DN và việc thực hiện KTMT trong các DN tại Malaysia. Kết quả chỉ ra rằng việc thực hiện KTMT vừa phải với sự chú ý nhiều hơn đến các vấn đề về chi phí môi trường, vừa phải tuân thủ các quy định về môi trường, đồng thời kết hợp thông tin KTMT vào đo lường, kiểm soát và báo cáo hiệu quả. Chaudhry và Amir (2020) kết luận rằng áp lực cưỡng chế và các quy định hiện hành sẽ nâng cao đáng kể việc thực hiện KTMT tại các DN sản xuất Pakistan, do đó nâng cao hiệu quả hoạt động môi trường của DN. Các phát hiện trong nghiên cứu này được kỳ vọng sẽ hỗ trợ các nhà nghiên cứu trong việc xây dựng và thực thi chiến lược nhằm cải thiện hoạt động môi trường của DN

và hoạch định chính sách nhằm kiểm soát các tác động môi trường của các DN.

Nghiên cứu của Cho, Senn và Sobkowiak (2022) nhấn mạnh mối liên hệ giữa môi trường và cuộc khủng hoảng COVID-19, đặc biệt là mối liên hệ đan xen giữa “Mẹ Thiên nhiên” và vi rút. Theo nghiên cứu này cơ chế kế toán và trách nhiệm giải trình thông tin hiện tại cũng như các phương pháp thực hiện KTMT truyền thống là không đầy đủ và còn nhiều hạn chế. Các tác giả cung cấp cho kế toán viên và các nhà nghiên cứu những hiểu biết mới về giá trị xã hội và môi trường với các nguyên tắc sinh thái và phát triển bền vững. Nghiên cứu của Amoako (2021) dựa trên những nghiên cứu trước và vận dụng lý thuyết thể chế để giải thích các mối quan hệ phức tạp giữa các yếu tố thuộc thể chế, thực hiện KTMT và trách nhiệm giải trình về môi trường của DN nhằm nhấn mạnh vai trò của việc thực hiện KTMT, hướng tới mục đích bảo vệ hệ sinh thái của trái đất và duy trì sự sống của con người.

1.1.2 Các nghiên cứu tại Việt Nam

Tại Việt Nam, số lượng các công trình nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT còn rất hạn chế do việc nghiên cứu, triển khai áp dụng KTMT vào Việt Nam còn khá mới mẻ và đang đi những bước khởi đầu. Từ đầu những năm 2000, Việt Nam mới có những nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT. Các nghiên cứu của các tác giả như của: Nguyễn Chí Quang (2003); Trọng Dương (2008); Phạm Đức Hiếu (2010); Hoàng Thụy Diệu Linh (2013); Võ Văn Nhị và Nguyễn Thị Đức Loan (2013); Hoàng Thị Bích Ngọc (2014); Hà Xuân Thạch (2014); Huỳnh Đức Lộng (2016). Các nghiên cứu đã nêu lên sự cần thiết của việc thực hiện KTMT; giới thiệu KTMT tại Hàn Quốc, Nhật, Mỹ, Đức, những hướng dẫn cụ thể về thực hiện KTMT; sự khác biệt giữa thực hiện KTMT và KT truyền thống trong việc ghi nhận chi phí xử lý chất thải; bài học kinh nghiệm để KTMT thực hiện tốt hơn ở VN; các tiêu thức phân loại, nhận dạng CPMT; các khái niệm về KTMT, KTTTCMT, KTQTMT, KTCPMT, hiệu quả hoạt động MT; các cách phân loại, ghi nhận về chi phí môi trường, nợ phải trả môi trường.

Từ năm 2014 với sự ra đời của thông tư số 200/2014/TT-BTC và Luật kế toán số 88/2015/QH13, tuy nhiên chế độ kế toán hiện hành vẫn không có bất cứ quy định, hướng dẫn nào liên quan đến thực hiện KTMT. Do đó, các nghiên cứu thực hiện ở bối cảnh của Việt Nam chủ yếu dựa trên các quy định của các tổ chức như IFAC,

UNSD, UNCTAD, USEPA và các nghiên cứu nước ngoài có liên quan đến thực hiện KTMT. Vì KTMT còn khá mới nên trong những năm gần đây, chủ yếu là các nghiên cứu về các nhân tố tác động đến khả năng áp dụng hoặc thực hiện KTMT hoặc công bố thông tin KTMT (các nghiên cứu của Phạm Đức Hiếu, 2010; Hoàng Thị Bích Ngọc, 2017; Ngô Thị Hoài Nam, 2017; Nguyễn La Soa, 2017, 2019, 2020; Nguyễn Thị Hằng Nga, 2018; Lâm Thị Trúc Linh, 2019; Nguyễn Thành Tài, 2020). Các nghiên cứu cũng đi sâu hơn vào các ngành cụ thể có tác động lớn đến môi trường, như nghiên cứu Hoàng Thị Bích Ngọc (2017) về KTQT chi phí môi trường trong các DN dầu khí, nghiên cứu của Lê Thị Tâm (2017) về áp dụng KTQMT trong các DNSX gạch, nghiên cứu của Nguyễn Thành Tài (2020) về KTMT trong các DN ngành dệt may.

Nghiên cứu của Trần Anh Quang (2019) về thực hiện KTMT trong các DN sản xuất xi măng Việt Nam cho thấy các chỉ tiêu liên quan đến thực hiện KTMT chưa được trình bày riêng rẽ và thuyết minh độc lập. Các thông tin liên quan đến tài sản môi trường được ghi nhận vào bảng cân đối kế toán và được trình bày chung vào chỉ tiêu tài sản cố định hữu hình. Tác giả đã phân tích thực trạng KTMT và đề xuất các giải pháp giúp các DN sản xuất xi măng Việt Nam hoàn thiện hoạt động thực hiện KTMT. Nghiên cứu của Nguyễn Thị Nga (2017) đã đánh giá hệ thống kế toán quản trị hiện hành trong việc quản lý và cung cấp thông tin về chi phí môi trường, đồng thời đề xuất khuyến nghị để tăng cường áp dụng KTQT chi phí môi trường trong các DN sản xuất thép tại Việt Nam. Luận án của Nguyễn Thị Hằng Nga (2018) khẳng định mặc dù KTQMT là một công cụ hỗ trợ cung cấp thông tin có liên quan cho việc ra quyết định nhưng không mang tính chất bắt buộc như kế toán tài chính, nhưng nếu nhận thức được sự biến động của môi trường kinh doanh, DN cần phải thu thập và xử lý nhiều thông tin về môi trường và do đó thực hiện KTQMT sẽ gia tăng.

Luận án của Hoàng Thị Bích Ngọc (2020) đã phân tích, tổng hợp, đánh giá, làm sáng tỏ những vấn đề lý luận về KTQT chi phí môi trường trong DNSX, trong đó có những vấn đề còn khá mới ở Việt Nam và nhiều quốc gia như: Nhận diện, xác định chi phí môi trường, báo cáo thông tin về chi phí môi trường cho nhà quản trị và các đối tượng khác. Luận án đã lần đầu khảo sát, phân tích và đánh giá một cách toàn diện về thực trạng KTQT chi phí môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc Tập đoàn Dầu khí Quốc gia Việt Nam (Tập đoàn PVN).

1.2 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG

Các nghiên cứu liên quan đến nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT được công bố ngày càng nhiều trên thế giới, hầu hết đều đến từ các nước phát triển và mang tính ứng dụng cao (Burritt và Christ, 2016). Tuy Việt Nam đi sau trong các công trình nghiên cứu về thực hiện KTMT và các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, nhưng trong thập niên gần đây cũng đã có nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng, phù hợp với thực tiễn kế toán tại Việt Nam.

Thông qua việc khảo cứu các nghiên cứu có liên quan trong và ngoài nước về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, tác giả đã chọn lọc các nhân tố có tính phổ biến ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, bao gồm các nhân tố sau:

1.2.1 Sự hỗ trợ của nhà quản lý

Các tài liệu cho thấy rằng sự hỗ trợ của nhà quản lý đóng một vai trò quan trọng trong việc áp dụng các đổi mới hành chính (Sisaye & Birnberg, 2012; Gosselin và cộng sự, 2018). Cụ thể, nhà quản lý cung cấp khả năng lãnh đạo, đào tạo và một đường dây liên lạc cởi mở, tạo điều kiện thuận lợi cho sự cam kết của nhân viên ở tất cả các cấp trong tổ chức đối với việc áp dụng đổi mới hành chính (Sisaye & Birnberg, 2012).

Về đo lường sự hỗ trợ của nhà quản lý: Nghiên cứu của Wang và cộng sự (2019) cho rằng việc triển khai KTQMT thường đòi hỏi nhiều nguồn lực và ở một mức độ nào đó, sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cao nhất khiến các công ty thực hiện KTQMT. Các công ty có sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cao nhất sẽ dễ dàng thực hiện KTQMT hơn. Sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cao nhất là nội lực mạnh mẽ để thực hiện một hành vi cụ thể. Wang và cộng sự (2019) đã xây dựng thang đo về sự hỗ trợ của nhà quản lý và khẳng định mối quan hệ với thực hiện KTMT sau khi xem xét cẩn thận các tài liệu liên quan. Qua đó, sự hỗ trợ của nhà quản lý được đo lường qua việc nhà quản lý cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường, nhà quản lý cung cấp các nguồn lực cần thiết để thực hiện KTMT và nhà quản lý luôn hỗ trợ đánh giá tác động của DN đối với môi trường thông qua việc thực hiện KTMT.

Tại Việt Nam, nghiên cứu của Phan Thanh Nguyệt và cộng sự (2017) xem xét mức độ sử dụng cả khía cạnh vật chất và tiền tệ của KTMT và ảnh hưởng của tính

toàn diện của hệ thống quản trị môi trường (EMS), quy mô và sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao đối với việc vận dụng KTQMT. Kết quả cho thấy sự hỗ trợ của ban quản lý cấp cao đã ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQMT. Vì sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cao nhất là chìa khóa để giới thiệu và phát triển KTMT, điều quan trọng là nhà quản lý phải hiểu rõ về các hoạt động của KTMT, cung cấp đầy đủ nguồn lực để hỗ trợ việc triển khai KTMT, tăng cường cam kết về môi trường và thực hiện quyền hạn của mình trong quá trình thực hiện KTMT.

1.2.2 Nguồn lực tài chính

Nguồn lực tài chính là một trong những nhân tố quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến sự phát triển và thực hiện của KTMT trong các DN, đặc biệt là các DN nhỏ và vừa (Chang, 2007; Jamil và cộng sự, 2015; Wachira & Wang'ombe, 2019). Nghiên cứu của Asiri và cộng sự (2020) dựa trên sự kết hợp giữa lý thuyết thể chế với lý thuyết dựa trên nguồn lực đã kết luận rằng chỉ khi có đủ nguồn lực (nhân lực, tài chính và công nghệ) thì các DN mới đủ cơ sở thực hiện KTMT. Nhiều nghiên cứu cũng lập luận rằng việc thực hiện KTMT làm tăng chi phí và do đó gây áp lực lên hoạt động kinh tế của công ty (Jamil và cộng sự, 2015; Zandi và Lee, 2019). Bên cạnh đó việc triển khai thực hiện KTMT đòi hỏi DN phải dành nguồn tài chính đáng kể để tái cấu trúc hệ thống thông tin kế toán, đào tạo kiến thức về môi trường cho đội ngũ nhân viên. Đồng thời, việc thiếu hướng dẫn thực hiện KTMT cũng là một rào cản, gây tốn kém về tài chính trong việc lồng ghép các vấn đề môi trường vào hệ thống kế toán (Setthasakko, 2010).

Về đo lường nguồn lực tài chính: Nghiên cứu của Roxas & Chadee (2012) về định hướng phát triển môi trường bền vững và nguồn lực tài chính của các doanh nghiệp sản xuất nhỏ ở Philippines. Các tác giả đã đo lường nguồn lực tài chính bằng việc: doanh nghiệp có nguồn tài chính đầy đủ; doanh nghiệp không gặp khó khăn trong việc tiếp cận tín dụng và vốn vay; doanh nghiệp luôn có dòng tiền dương; có nguồn tài chính để đào tạo nhân viên; có nguồn tài chính để mua máy móc mới hỗ trợ sản xuất và bảo vệ môi trường; doanh nghiệp có nguồn tài chính cho các chương trình bảo vệ môi trường.

Tại Việt Nam, khi các tổ chức có điều kiện tài chính tốt, họ có thể tập trung ngân sách cho các hoạt động quản lý môi trường và dễ dàng tiếp cận nguồn vốn cho

các mục đích phát triển bền vững. Điều này hoàn toàn phù hợp khi mà điều kiện tài chính của các DN Việt Nam còn nhiều hạn chế để có thể áp dụng và thực hiện đầy đủ KTMT. Nhân tố ảnh hưởng này được hỗ trợ bởi một số nghiên cứu của Lê Thị Tâm và cộng sự (2019), Nguyễn Thành Tài (2020), Nguyễn Phú Giang và cộng sự (2020)... Tình trạng tài chính khả quan cho thấy hoạt động tài chính càng được nâng cao thì hệ thống KTQMTM được chú trọng (Lê Thị Tâm và cộng sự, 2019).

1.2.3 Trình độ công nghệ

Công nghệ là yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, đặc biệt trong điều kiện của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 có thể được sử dụng để cải thiện cả kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường. Số hóa sâu rộng xảy ra trong cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ tư này sẽ khiến số liệu do quá trình thực hiện KTMT cung cấp trở lên chất lượng hơn và đạt độ tin cậy cao hơn (Burritt và Christ, 2016). Kalkhouran và cộng sự (2017) cho thấy đề tồn tại trong môi trường kinh doanh cạnh tranh đòi hỏi thông tin kế toán phải được cập nhật nhanh chóng và chính xác thông, do đó công nghệ sản xuất tiên tiến và sự tham gia của các CEO ảnh hưởng đến khả năng triển khai và vận hành hệ thống KTQT. Có hai loại công nghệ DN cần quan tâm, *một là công nghệ sản xuất* của DN (Otley & Berry, 1980), việc đầu tư vào công nghệ sẽ tăng cường hệ thống kiểm soát quản lý (Huang và cộng sự, 2010); *hai là công nghệ thông tin*, vì theo Galbraith (1973) khi DN có hệ thống công nghệ thông tin tiên tiến, hiện đại thì sẽ có lợi thế vượt trội so với đối thủ cạnh tranh. Bất kỳ DN nào muốn nâng cao năng lực cạnh tranh cũng phải có thông tin về các bên liên quan như: thị trường, đối thủ cạnh tranh, khách hàng,... và biết cách xử lý có hiệu quả những thông tin thu thập được.

Về đo lường trình độ công nghệ: Nghiên cứu của Ojra (2014) cho thấy khi quy trình công nghệ phức tạp thì hệ thống kế toán rất có khả năng trở nên phức tạp hơn, sự tương quan giữa trình độ công nghệ sản xuất và công nghệ thông tin liên quan đến thực thi KTQT. Tác giả đã đo lường trình độ công nghệ thông qua các biến quan sát như công nghệ là yếu tố quan trọng, cơ bản trong hệ điều hành sản xuất của doanh nghiệp; công nghệ hỗ trợ công tác kế toán tại doanh nghiệp. Ngoài ra nghiên cứu của Halbouni và Nour (2014) và Jamil và cộng sự (2015) thì đo lường yếu tố trình độ công nghệ thông qua việc khẳng định công nghệ sản xuất của doanh nghiệp tiên tiến,

hiện đại và doanh nghiệp có hệ thống công nghệ thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời.

Đối với các DN Việt Nam thì yếu tố công nghệ là công cụ hỗ trợ đắc lực trong quá trình thực hiện KTMT. Nhân tố này phù hợp với đặc thù của Việt Nam khi sự phát triển của công nghệ trong quá trình xử lý thông tin kế toán được xem là một đòi hỏi cấp bách. Theo Huỳnh Lợi (2018) cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã tạo nên một tiêu thức mới cho nhìn nhận, xác lập bức tranh mới về kế toán. Theo Huỳnh Đức Lộng (2018) cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã tác động làm thay đổi nội dung và kỹ thuật kế toán, thay đổi quy trình thực hiện công tác kế toán và thay đổi phương thức làm việc của kế toán. Nghiên cứu của Lê Thị Tú Oanh và cộng sự (2019) kết luận rằng môi trường công nghệ bao gồm sự phát triển của CNTT, công nghệ sản xuất và công nghệ quản lý ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT tại các DN Việt Nam. Nghiên cứu của Lê Thị Minh Huệ (2020) cũng khẳng định công nghệ là công cụ hỗ trợ trong quá trình thực hiện KTQMT.

1.2.4 Trình độ nhân viên kế toán

Năng lực, trình độ của nhân viên kế toán cũng là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến thực hiện kế toán nói chung, thực hiện KTMT nói riêng, đặc biệt là các DN nhỏ và vừa (Rahahleh, 2011; Spence và cộng sự, 2012). Phần lớn các nghiên cứu về phát triển bền vững và hoạt động môi trường đều kết luận việc kế toán viên chính là "cốt vấn đáng tin cậy" nhất cho DNNVV (Hasle và cộng sự, 2010; Blackburn và Jarvis, 2010; Bennett và cộng sự, 2011; Jarvis và Rigby, 2012). Kế toán viên được chứng minh là người cung cấp các dịch vụ tư vấn chính khi thực hiện thay đổi về tài chính, kế toán, sát nhập, định giá (Blackburn và Jarvis, 2010). Trong bối cảnh đó, những người hành nghề kế toán tại các DNNVV có thể đóng một vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy thực hành KTMT và trách nhiệm giải trình (Spence và cộng sự, 2012). Rahahleh (2011) kết luận trong nghiên cứu của mình là cần có đội ngũ cán bộ và nhân viên kế toán có trình độ và hệ thống kế toán hiệu quả để thực hiện KTMT, ngoài các nhân tố ảnh hưởng khác như: các ưu đãi về thuế và giảm thuế; sự hoàn thiện của các quy định pháp luật; nhận thức về các khuôn khổ.

Về đo lường trình độ nhân viên kế toán: Nghiên cứu của Halbouni & Nour (2014) về các động lực đổi mới kế toán quản trị dưới góc nhìn của UAE đã đo lường

trình độ nhân viên kế toán bằng việc nhân viên kế toán phải có trình độ đại học trở lên; nhân viên kế toán phải có kinh nghiệm chuyên môn làm việc từ 3 năm trở lên. Ngoài ra nghiên cứu của McChlery và cộng sự (2004) về rào cản và chất xúc tác đối với hệ thống quản lý tài chính hợp lý ở các doanh nghiệp nhỏ đã đánh giá vai trò của kế toán trong việc đo lường bằng các chứng chỉ nghề nghiệp chuyên nghiệp mà kế toán cần có (như chứng chỉ kế toán trưởng, chứng chỉ ACCA) và sự hiểu biết của nhân viên kế toán về quản trị môi trường, về môi trường dưới tác động của các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, người làm kế toán cũng phải có kiến thức và kỹ năng liên quan đến ghi chép, đo lường, trình bày và công bố thông tin môi trường. Chức năng của KTMT cung cấp thông tin môi trường tài chính và phi tài chính cho các bên liên quan. Vì vậy, kế toán cần đo lường chính xác và phân bổ chi phí môi trường để khắc phục những điểm yếu của kế toán truyền thống. Nhân viên KTMT có thể am hiểu thêm chế độ và các quy tắc chuẩn mực nghề nghiệp thông qua quá trình đào tạo và sự hỗ trợ của hiệp hội nghề nghiệp (Lê Thị Tâm, 2019). Le (2019) khẳng định để thực hiện KTQTMT, bộ phận kế toán quản trị phải hiểu biết sâu sắc và toàn diện về KTQTMT, nếu không, việc thu thập thông tin sẽ có vấn đề và không thể được sử dụng một cách tự nhiên, ngay cả khi nó đã được thu thập. Nghiên cứu của Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019) về KTQTMT trong các DN sản xuất ở vùng duyên hải miền Trung Việt Nam. Tác giả kết luận các nhân tố thuộc đặc điểm kinh doanh, chi phí cho việc tổ chức KTQTMT, năng lực của kế toán viên, nhận thức của nhà quản lý, áp lực thể chế đều ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTMT. Ngoài ra trong nghiên cứu của Lê Thị Minh Huệ (2020) đưa ra các phương pháp, công cụ và quy định ảnh hưởng đến thực hiện KTQTM tại các DN chế biến thủy sản Việt Nam, khẳng định vai trò và trình độ của nhân viên kế toán như là công cụ đắc lực để thực hiện KTQTMT.

1.2.5 Đặc điểm kinh doanh

Đặc điểm kinh doanh, hay đặc điểm ngành nghề là nhân tố được nghiên cứu có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT (Burgwal và Vieira, 2014; Mokhtar và cộng sự, 2016; Yekini và cộng sự, 2019). Nhân tố này thường xuất hiện nhiều hơn trong các nghiên cứu về các DN có đặc điểm kinh doanh nhạy cảm với môi trường. Roberts (1992) định nghĩa các ngành nhạy cảm với môi trường là những ngành có khả năng

chịu sự giám sát của người tiêu dùng cao, mức độ rủi ro chính trị cao (dầu khí, hóa chất, thép, nuôi trồng thủy sản), còn ngành dịch vụ tiêu dùng, hàng hóa, công nghiệp, tài chính và truyền thông được phân loại là các ngành ít nhạy cảm với môi trường. Theo Cormier và Gordon (2001), báo cáo môi trường có xu hướng mở rộng hơn trong các ngành công nghiệp nhạy cảm với môi trường như khí đốt, hóa chất, bột giấy... Kết quả nghiên cứu Burgwal và Vieira (2014) cho thấy rằng có sự khác biệt đáng kể giữa các ngành công nghiệp có độ nhạy cảm với môi trường và mức độ công bố thông tin môi trường của các ngành đó. Các DN nhạy cảm với môi trường có báo cáo công bố thông tin về môi trường cao hơn so với các khác, điều này phù hợp với lý thuyết về tính hợp pháp (Burgwal và Vieira, 2014). Còn nghiên cứu của Yekini và cộng sự (2019) cũng khẳng định các doanh nghiệp gây ô nhiễm cao có khả năng tiết lộ nhiều thông tin về môi trường hơn các doanh nghiệp ít gây ô nhiễm.

Về đo lường đặc điểm kinh doanh với các yếu tố tác động đến môi trường: nghiên cứu của Christ và Burritt (2013) về tầm quan trọng của việc áp dụng các biến ngẫu nhiên trong nghiên cứu KTQMT. Các tác giả đã đề cập đến các ngành công nghiệp nhạy cảm với môi trường và thống kê mô tả, phân loại các biến đo lường về đặc điểm của các ngành công nghiệp nhạy cảm với môi trường trong mối quan hệ với KTQMT như: lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp trong ngành công nghiệp đó sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường, nguyên liệu sản xuất của doanh nghiệp đó cũng ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường và rác thải, phế thải từ quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm cũng tác động lớn đến môi trường; tất cả những điều này đều liên quan đến KTMT trong các doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, nghiên cứu của Nguyễn Thị Kim Tuyền (2020) cũng đưa ra nhân tố về đặc điểm doanh nghiệp ảnh hưởng đến thực hành KTMT trong các DN khai khoáng tỉnh Bình Định. Theo Thông tư 04/2012/TT-BTNMT thì bản chất hoạt động của ngành khai thác khoáng sản là khai thác tài nguyên thiên nhiên không thể tái tạo và tác động chất thải đến hệ sinh thái nên đây là ngành công nghiệp nhạy cảm với môi trường. Ngoài ra trong nghiên cứu của Lê Thị Minh Huệ (2020) mở rộng thêm các đặc điểm kinh doanh của DN, bao gồm: Chiến lược kinh doanh hướng tới phát triển bền vững; quy trình xử lý chất thải đáp ứng yêu cầu của chính phủ và địa phương; quy trình sản xuất tạo ra nhiều chất thải; dây chuyền sản xuất kinh doanh

ảnh hưởng lớn đến môi trường đều ảnh hưởng đến thực hiện KTMT tại các DN chế biến thủy sản Việt Nam.

1.2.6 Áp lực các bên liên quan

Các bên liên quan được định nghĩa là bất kỳ cá nhân hoặc nhóm nào có thể ảnh hưởng đến hoạt động của doanh nghiệp (Freeman, 1984 và 2004). Trách nhiệm môi trường của DN là làm hài hòa giữa kỳ vọng của các bên liên quan và hiệu quả hoạt động môi trường (González-Benito, 2006). Các bên liên quan khác nhau buộc các DN phải hành động theo nhiều cách khác nhau để giảm các tác động tiêu cực và tăng các tác động tích cực đến DN. Các bên liên quan bao gồm người tiêu dùng, khách hàng, các định chế tài chính, chính phủ, người lao động... gây áp lực lên việc thực hiện KTMT của DN (Wang và cộng sự, 2019). Các nghiên cứu đã chỉ ra khách hàng không chỉ yêu cầu về chất lượng sản phẩm của doanh nghiệp, mà còn yêu cầu doanh nghiệp đảm bảo uy tín trong kinh doanh bao gồm cả việc bảo vệ môi trường (Burnett & Hansen, 2008; Zhang và cộng sự, 2019). Bên cạnh đó là áp lực từ các tổ chức thanh tra, kiểm tra về chỉ số vi phạm môi trường của DN khiến các DN phải thực hiện KTMT tốt hơn. Các bên liên quan có nhu cầu ngày càng tăng đối với những thông tin về DN, trong đó có thông tin KTMT (Teo và cộng sự, 2003).

Về đo lường áp lực các bên liên quan: nghiên cứu của Wang và cộng sự (2019) cũng đề cập rất rõ về thang đo nhân tố này và phân thành 3 loại áp lực, đó là áp lực cưỡng bức (coercive pressure), áp lực tiêu chuẩn (normative pressure) và áp lực bắt chước (mimetic pressure). Trong đó các bên liên quan được đề cập là chính quyền địa phương, người tiêu dùng, các tổ chức phi chính phủ và các doanh nghiệp cùng ngành. Cụ thể: chính quyền địa phương đã đặt ra các tiêu chuẩn nghiêm ngặt về môi trường mà doanh nghiệp cần phải tuân thủ; ý thức môi trường ngày càng tăng của người tiêu dùng đã thúc đẩy doanh nghiệp thực hiện KTMT; các tổ chức phi chính phủ mong muốn tất cả các doanh nghiệp trong ngành thực hiện KTMT; các bên liên quan có thể không hỗ trợ doanh nghiệp nếu không thực hiện KTMT; các doanh nghiệp nổi tiếng cùng ngành đều đã thực hiện KTMT; các doanh nghiệp cùng ngành đang có ý định giảm tác động của hoạt động sản xuất đến môi trường bằng cách thực hiện KTMT và các công ty hàng đầu trong ngành đã đạt được lợi thế cạnh tranh nhờ thực hiện KTMT.

Tại Việt Nam, theo Lâm Thị Trúc Linh (2019) thì các bên liên quan gồm nhà quản lý đơn vị, chính phủ, nhà đầu tư, các tổ chức tài chính, chủ nợ, nhân viên, công chúng. Nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng thông tin sẽ chi phối đến các loại thông tin mà hệ thống kế toán của DN phải cung cấp. Người sử dụng thông tin kế toán ngày càng quan tâm đến các vấn đề về môi trường, đòi hỏi các DN phải từng bước công bố thông tin ra bên ngoài.

1.2.7 Quy định pháp luật

Các quy định của pháp luật cung cấp cho doanh nghiệp các quyền hạn và quy tắc khi thực hiện KTMT và công bố thông tin môi trường (DiMaggio và Powell, 1983). Việc tuân thủ các quy định và tiêu chuẩn của pháp luật sẽ giúp các tổ chức tồn tại và phát triển. Ngược lại, nếu không tuân thủ sẽ dẫn đến mất thu nhập, danh tiếng, thậm chí là mất giấy phép hoạt động kinh doanh (Schaltegger & Wagner, 2008). Việc thực thi theo quy định của hệ thống pháp luật có thể làm cho các tổ chức thay đổi hành vi của họ (Granlund & Lukka, 1998; Delmas và Toffel, 2004). Nói cách khác, việc thực hiện KTMT và trách nhiệm tiết lộ thông tin môi trường cho cộng đồng là do những quy định pháp luật và hệ thống kế toán liên quan (Florida và Davison, 2001).

Về đo lường quy định pháp luật: Nghiên cứu của Hoffman (2001) chỉ ra rằng các quy định của hệ thống pháp luật của chính phủ ảnh hưởng nhiều nhất đến hoạt động môi trường trong các tổ chức. Theo tác giả, nhờ hệ thống pháp luật chặt chẽ ta có thể thấy những thay đổi trong hoạt động môi trường của một tổ chức. Ngoài ra, lý do để một tổ chức đưa các mối quan tâm về môi trường vào hoạt động kế toán của mình có thể bao gồm các yếu tố về tính hợp pháp. Vì vậy trong nghiên cứu tác giả đã đo lường quy định pháp luật bằng cách đề cập đến các văn bản hướng dẫn thực hiện KTMT phải đầy đủ và các văn bản khác quy định liên quan đến môi trường phải rõ ràng cho việc thực hiện KTMT. Trong khuôn khổ tuân thủ quy định, mối quan hệ giữa hoạt động của doanh nghiệp và bảo vệ môi trường được xác định về mặt thể chế và quy định. Trách nhiệm được giao cho bộ phận quản lý, tập trung vào những gì các doanh nghiệp phải làm để duy trì tính hợp pháp với cộng đồng. Nghiên cứu của Jamil và cộng sự (2015) điều tra các yếu tố và rào cản ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQMT. Nghiên cứu này tập trung vào các doanh nghiệp vừa và nhỏ của Malaysia.

Nghiên cứu lập luận rằng quy định pháp luật là yếu tố chi phối việc thực hiện KTMT và đo lường thông qua pháp luật về sự cố ô nhiễm; các tiêu chuẩn ô nhiễm của chính phủ; các quy định của chính phủ và cổ đông công ty về bảo vệ môi trường.

Tại Việt Nam, pháp luật kế toán chưa có quy định cụ thể về thực hiện KTMT. Các DN chủ yếu ghi nhận thông tin KTMT dựa trên các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC. Việc thiếu các hướng dẫn về thực hiện KTMT là nhân tố cản trở việc áp dụng KTMT. Vì vậy, khi có các hướng dẫn thực hiện KTMT thì việc thực hiện KTMT sẽ thuận lợi và đầy đủ hơn.

1.2.8 Sự thay đổi của môi trường

Sự thay đổi của môi trường hay sự không chắc chắn của môi trường (environmental uncertainty) là tình huống không thể dự đoán trước (như biến đổi khí hậu hoặc thiên tai) hoặc tốc độ thay đổi của thị trường (như mong muốn của khách hàng, thách thức của đối thủ cạnh tranh và thay đổi công nghệ) dẫn đến việc DN phải ứng phó với hiện tại hoặc trong tương lai (Pondeville và cộng sự, 2013). Sự thay đổi về môi trường là một thách thức đối với mọi DN ngày nay và có liên quan đến việc thiếu thông tin về KTMT (kế toán xanh) và thông tin môi trường là một yếu tố hạn chế mọi quyết định của doanh nghiệp (Pondeville và cộng sự, 2013).

Về đo lường sự thay đổi của môi trường: Nghiên cứu của Lewis và Harvey (2001) kết luận sự thay đổi của môi trường ảnh hưởng đến chiến lược môi trường và thực hành kế toán trong một tổ chức. Sự thay đổi này dẫn đến những bất ổn mới liên quan đến môi trường tự nhiên, hay còn gọi là sự không chắc chắn về môi trường sinh thái. Các tác giả đã đưa ra các thang đo để đo lường sự thay đổi của môi trường, bao gồm các Thay đổi trong chính sách môi trường của chính phủ; Những thay đổi về tài nguyên môi trường được sử dụng bởi các tổ chức; Những thay đổi về sản phẩm xanh, thị trường và tiêu dùng; Cạnh tranh xanh; Thay đổi công nghệ sản xuất sạch hơn; và những thay đổi trong hành động của các bên liên quan đối với các vấn đề môi trường của tổ chức. Ngoài ra nghiên cứu của Ojra (2014) đề cập đến biến sự không chắc chắn về môi trường liên quan đến cường độ cạnh tranh và sự hỗn loạn của thị trường. Do nền kinh tế Palestine đã trải qua sự bất ổn cả về môi trường chính trị và kinh doanh trong những năm qua và chưa bao giờ có thời kỳ ổn định kinh tế liên tục trong hai thế

kỷ qua. Các vùng lãnh thổ của Palestine dưới tình trạng bất ổn chính trị kéo dài đã khiến các nhà đầu tư trực tiếp nước ngoài tránh xa, do đó khiến khu vực này không thể có được sự tăng trưởng kinh tế rất cần thiết. Do đó Ojra (2014) đã đo lường sự thay đổi của môi trường thông qua: sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT; sự cạnh tranh khốc liệt về giá đang đe dọa doanh nghiệp; chất lượng hoặc tính mới của sản phẩm của đối thủ cạnh tranh đang đe dọa doanh nghiệp; Khách hàng của doanh nghiệp rất nhạy cảm về giá; khách hàng mới có xu hướng có những nhu cầu liên quan đến sản phẩm khác với những nhu cầu đó của các khách hàng hiện tại; khách hàng của doanh nghiệp có xu hướng luôn tìm kiếm các sản phẩm và dịch vụ mới. Mức độ không chắc chắn cao trong môi trường kinh doanh có thể đã khiến các nhà quản lý doanh nghiệp Palestine phải kết hợp các khía cạnh của thông tin tài khoản quản lý vào hệ thống báo cáo hiệu quả của họ.

Tại Việt Nam việc cải thiện môi trường kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh, thúc đẩy đổi mới sáng tạo, hướng tới phát triển bền vững là một trọng tâm cải cách, là nhiệm vụ quan trọng, thường xuyên. Sự thay đổi về môi trường bao gồm cả môi trường bên trong và bên ngoài DN. Do đó, hằng năm Chính phủ đã ban hành nghị quyết về cải thiện môi trường kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh quốc gia: Nghị quyết số 19/NQ-CP (giai đoạn năm 2014 - 2018) và Nghị quyết 02/NQ-CP (giai đoạn năm 2019-2022). Theo đó, các tiêu chí đánh giá môi trường kinh doanh của Việt Nam đã liên tục được cải thiện.

Bảng 1. 1 Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các nghiên cứu trên thế giới và tại Việt Nam

TT	Nhân tố	Nghiên cứu trên thế giới	Nghiên cứu tại Việt Nam
(1)	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	Jamil và cộng sự (2015); Thanh Nguyet Phan và cộng sự (2018); Wang và cộng sự (2019).	Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019); Nguyễn Phú Giang và cộng sự (2020); Nguyen Thị Kim Tuyền (2020);
(2)	Nguồn lực tài chính	Roxas và Chadee (2012); Jamil và cộng sự (2015); Yekini và cộng sự (2019).	Lê Thị Tâm (2019); Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019); Nguyễn Thành Tài (2020); Nguyễn Phú Giang

TT	Nhân tố	Nghiên cứu trên thế giới	Nghiên cứu tại Việt Nam
			(2020)
(3)	Trình độ công nghệ	Viere và cộng sự (2011); Kokubu, Kitada (2015); Jamil và cộng sự (2015); Burritt và Christ (2016).	Huỳnh Đức Lộng (2018); Lê Thị Tú Oanh và cộng sự (2019); Lê Thị Minh Huệ (2020);
(4)	Trình độ nhân viên kế toán	Rahahleh (2011); Spence, Rinaldi (ACCA 2012); Halbouni và Nour (2014); Karimi và cộng sự (2017).	Lê Thị Tâm (2019); Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019); Nguyễn Thị Kim Tuyền (2020); Lê Thị Minh Huệ (2020);
(5)	Đặc điểm kinh doanh	Qian và Burritt (2011); Christ và Burritt (2013); Burgwal và cộng sự (2014); Mokhtar và cộng sự (2016); Yekini và cộng sự (2019).	Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019); Nguyễn Phú Giang (2020); Nguyễn Thị Kim Tuyền (2020); Lê Thị Minh Huệ (2020);
(6)	Áp lực các bên liên quan	Liu (2012), Mohd Khalid và cộng sự (2012); Wang và cộng sự (2019), Zhou và cộng sự (2019).	Lâm Thị Trúc Linh (2019); Vũ Thị Quỳnh Chi & Thái Thị Thái Nguyên (2020)
(7)	Quy định pháp luật	Hoffman (2001); Deegan và cộng sự (2008); Dinh & cộng sự (2014), Wang và cộng sự (2019).	La Soa Nguyen và cộng sự (2017, 2018); Nguyễn Khắc Hùng (2019)
(8)	Sự thay đổi của môi trường	Burritt (2004); Chang (2007); Lewis và Harvey (2001); Ojra (2014); Armitage và cộng sự (2016).	Lê Thị Tâm và Nguyễn Thị Mai Anh (2019)

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

1.3 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP

Mục tiêu của thực hiện KTMT là đạt tới sự phát triển bền vững, duy trì mối quan hệ tốt đẹp với cộng đồng và nâng cao hiệu quả hoạt động (Hussain và cộng sự, 2016). Sự ổn định bền vững về môi trường là nhu cầu của thời đại và có khả năng ảnh hưởng đến lợi nhuận của DN. Các nghiên cứu thường lập luận rằng sự thất bại của DN trong việc giải quyết các vấn đề môi trường có thể có ảnh hưởng tiêu cực đến doanh thu, lợi nhuận, đến danh tiếng của DN với các bên liên quan và khách hàng hiện

tại và tiềm năng (Lebans và Euske, 2006). Thành quả hoạt động (TQHĐ) của DN là một phần của hiệu quả của tổ chức, bao gồm TQHĐ tài chính và phi tài chính (Lebans & Euske, 2006; Taouab & Issor, 2019).

1.3.1 Các nghiên cứu trên thế giới

Kết quả nghiên cứu về tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của DN đã được công bố nhiều trên thế giới, bao gồm cả tích cực và tiêu cực. Tuy nhiên đa phần các nghiên cứu khẳng định những tác động tích cực của việc thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DN. Các dòng nghiên cứu tập trung vào tác động của thực hiện KTMT đến hiệu quả môi trường, hiệu quả tài chính, thành quả hoạt động của DN – như là những lợi ích tiềm năng về môi trường và trách nhiệm của DN đối với môi trường (Burritt và cộng sự, 2019).

Theo Cơ quan bảo vệ môi trường Hoa Kỳ (USEPA) một chức năng quan trọng khi thực hiện KTMT là giảm thiểu và ngăn ngừa CPMT, xác định các biện pháp để tăng chất lượng môi trường và đặt mối quan tâm nhiều hơn cho CPMT (USEPA, 1995). Cũng theo USEPA (1995) các nhà quản lý quan tâm đến thực hiện KTMT và hiệu quả hoạt động môi trường vì các tác động tích cực: (1) Làm giảm đáng kể hoặc loại bỏ nhiều CPMT, như thay đổi vận hành, đầu tư vào quy trình công nghệ xanh, thiết kế lại các quy trình. (2) Các DN đã phát hiện ra rằng doanh thu thông qua bán các sản phẩm phụ, phế thải hoặc phụ cấp ô nhiễm, chuyển nhượng giấy phép, bằng cấp các công nghệ sạch có thể bù đắp CPMT đã phát sinh. (3) Quản lý tốt hơn CPMT có thể dẫn tới việc cải thiện hiệu quả hoạt động môi trường, sức khỏe con người, kinh doanh thành công. (4) Hiểu CPMT, các quy trình thực hiện và sản xuất sản phẩm có thể xác định giá thành, giá bán sản phẩm chính xác hơn và có thể hỗ trợ các DN thiết kế các quy trình sản xuất ưu tiên vấn đề môi trường nhiều hơn. (5) Lợi thế cạnh tranh cũng có thể là kết quả từ các quy trình sản xuất được chứng minh là phù hợp với môi trường. (6) Kế toán CPMT và hiệu quả hoạt động môi trường của DN có thể hỗ trợ DN phát triển và vận hành hệ thống quản lý môi trường và nó trở nên cần thiết cho các DN tham gia thương mại quốc tế. (7) Lợi ích từ các vấn đề môi trường còn có thể làm tăng doanh thu, hình ảnh, danh tiếng được nâng cao, tăng khả năng và điều kiện vay mượn, cổ phần hấp dẫn hơn cho nhà đầu tư, phê duyệt nhanh hơn, dễ dàng hơn các kế hoạch mở rộng cơ sở, tăng sự tin tưởng của cộng đồng và các nhà quản lý,

nâng cao hình ảnh và cải thiện mối quan hệ với cơ quan quản lý.

Theo IFAC (2005), thực hiện KTMT không chỉ giúp DN cải thiện hiệu quả hoạt động mà còn đóng vai trò rất quan trọng trong việc hỗ trợ đưa ra quyết định hợp lý, giúp tăng cường niềm tin đối với công chúng. Đồng thời KTMT hỗ trợ giảm đồng thời CP và tác động MT thông qua việc sử dụng năng lượng, nước, vật liệu một cách hiệu quả hơn. KTMT hỗ trợ đánh giá và hỗ trợ thực hiện các chương trình nhạy cảm với môi trường để đảm bảo vị trí chiến lược lâu dài của tổ chức. Việc tổng hợp thông tin KTQTM và các thông tin khác góp phần quản lý môi trường tốt hơn.

Nghiên cứu của Al-Tuwaijiri và cộng sự (2004) xác định rằng có một mối quan hệ đáng kể giữa thực hành KTMT và hoạt động kinh tế của DN. Bassey và cộng sự (2013) xác định rằng cách tiếp cận của KTMT có hiệu quả đối với lợi nhuận của DN. Homan (2016) xác định rằng thực hành KTMT có hiệu quả đối với hoạt động tài chính và môi trường của DN. Festus và Akinselure (2017) xác định rằng có một mối quan hệ đáng kể giữa thực hành KTMT và lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu của các DN kinh doanh xăng dầu và gas. Nghiên cứu của Hatice Şimşek và Gökhan Öztürk (2021) một lần nữa khẳng định mối quan hệ tích cực giữa thực hành KTMT và hiệu quả kinh doanh tại tỉnh Istanbul, Thổ Nhĩ Kỳ.

Một số nghiên cứu trước đây đã chứng minh sự đóng góp tích cực của KTQTM trong việc đạt được các mục tiêu kinh tế và môi trường của DN (Schaltegger và cộng sự, 2012; Huseno, 2018; Latan và cộng sự, 2018). Các nghiên cứu thực nghiệm đã kết luận rằng việc thực hiện KTQTM có thể dẫn đến cải thiện hoạt động môi trường của DN (Wang và cộng sự, 2019; Erauskin-Tolosa và cộng sự, 2020). KTQTM có thể mang lại lợi ích cho một tổ chức bằng cách cung cấp thông tin liên quan đến các hoạt động điều hành của tổ chức, đặc biệt là liên quan đến môi trường và điều này dẫn đến việc tăng cường hoạt động môi trường (Chaudhry & Amir, 2020). Nghiên cứu của Sari và cộng sự (2020) về ảnh hưởng của thực hành KTQTM đến TQHĐ của các DN sản xuất lớn ở Indonesia, trong đó lấy việc đổi mới quy trình làm biến trung gian. Bằng phương pháp hồi quy WarpPLS, nghiên cứu của Sari và cộng sự (2020) đã đưa ra kết luận rằng việc thực hiện KTQTM có tác động tích cực đến TQHĐ của DN và khuyến khích các DN đổi mới các quy trình để cải thiện các hoạt động kinh doanh.

Bên cạnh đó cũng có những nghiên cứu không tìm thấy tác động của thực hiện KTMT đến TQHD môi trường (Clarkson và cộng sự 2008; Acar và Temiz 2020). Nghiên cứu của Huseno (2018) cũng đã kết luận rằng KTQTMT trong các công ty ngành dầu mỏ ở Riau, Indonesia đã gây ra tổn thất lợi nhuận DN tới 15%. Tuy nhiên, thiệt hại sẽ lớn hơn nếu một công ty không bao gồm chi phí môi trường và KTQTMT trong các quy trình của mình.

1.3.2 Các nghiên cứu tại Việt Nam

Tại Việt Nam, ngoài các nghiên cứu về lý thuyết liên quan đến KTMT, nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT thì các nghiên cứu liên quan đến tác động của thực hiện KTMT và hiệu quả hoạt động, thành quả hoạt động của các DN cũng được các nhà khoa học quan tâm (Nguyễn La Soa và Trần Mạnh Dũng, 2019, Lê Thị Tâm và cộng sự, 2019; Nguyễn Thành Tài, 2020). Các nghiên cứu này đã lập luận rằng hoạt động môi trường của DN có thể cải thiện sự hài lòng của tất cả các bên liên quan, nâng cao hình ảnh thương hiệu DN và hơn thế nữa còn làm tăng giá trị DN và giảm chi phí vốn (Nguyễn Hữu Ánh và cộng sự, 2020).

Nghiên cứu của Lê Thị Tâm và cộng sự (2019) được thực hiện nhằm điều tra các yếu tố tác động đến việc áp dụng KTMT và mối quan hệ giữa việc áp dụng KTMT và hiệu quả hoạt động. Phạm vi nghiên cứu là điều tra các DN sản xuất vật liệu xây dựng ở Việt Nam từ năm 2018 đến năm 2019 với quy mô vừa và lớn, được coi là một trong những ngành gây tác động đáng kể đến môi trường. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng có sáu yếu tố ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng các thực hành KTMT, bao gồm việc thực thi của chính phủ, lợi ích của các bên liên quan, chiến lược môi trường tích cực, kỳ vọng của cộng đồng, mạng lưới giáo dục chuyên nghiệp và điều kiện tài chính. Mặt khác, việc áp dụng KTMT tác động tích cực đến hiệu quả tài chính và hiệu quả môi trường.

Nghiên cứu của Nguyễn Thị Anh (2020) về ảnh hưởng của thực hiện KTMT đối với chiến lược kinh doanh và hiệu quả hoạt động của các công ty sản xuất tại Việt Nam. Tác giả đã xem xét các yếu tố thuộc thực hành KTMT, bao gồm: chi phí vòng đời sản phẩm (Life cycle cost - LCC), chi phí quá trình (Process Costing), kế toán quản trị chiến lược (strategic management and accounting) là các nhân tố độc lập ảnh

hưởng đến chiến lược kinh doanh và hiệu quả hoạt động. Chiến lược kinh doanh và hiệu quả hoạt động về môi trường liên quan trực tiếp đến việc phân bổ ngân sách và các nguồn lực chính do đơn vị sở hữu và liên quan đến tính bền vững của môi trường.

1.4 NHẬN XÉT CÁC NGHIÊN CỨU VÀ KHOẢNG TRỐNG NGHIÊN CỨU

1.4.1 Nhận xét các nghiên cứu

1.4.1.1 Nhận xét các nghiên cứu trên thế giới

Các công trình nghiên cứu trên thế giới về thực hiện KTMT khá đa dạng, phong phú và khẳng định việc thực hiện KTMT cung cấp các thông tin môi trường và chi phí giúp nhà quản trị ban hành chính sách điều hành hoạt động kinh doanh nhằm đem lại hiệu quả kinh tế và cải thiện môi trường để hướng tới mục tiêu phát triển bền vững.

Các nghiên cứu về thực hiện KTMT chủ yếu tập trung ở các nước phát triển và mang tính ứng dụng cao, với ưu thế là các nghiên cứu này liên quan tới nhiều ngành công nghiệp có tác động trực tiếp đến môi trường như dầu khí, hóa chất, xi măng và sản xuất nói chung. Đối với các quốc gia đang phát triển như Malaysia, Ấn Độ, Nigeria cũng nổi lên nhiều nghiên cứu điển hình về các vấn đề môi trường và lập báo cáo môi trường. Nghiên cứu tại các nước kém phát triển còn khá mới vì các nước này chủ yếu tập trung vào phát triển kinh tế và hi sinh mục tiêu phát triển bền vững (Mata và cộng sự, 2018).

Đa phần các nghiên cứu về thực hiện KTMT tập trung nội dung nhiều hơn về KTQTMT. Những nghiên cứu về KTQTMT trên thế giới đã phân tích và đánh giá nhiều vấn đề liên quan đến KTQTMT, đưa ra những định nghĩa, khái niệm, phân loại chi phí và doanh thu môi trường, chỉ ra tác dụng của KTQTMT, phân tích những rào cản trong ứng dụng KTQTMT... bao gồm cả những nghiên cứu ở cấp độ quốc tế, quốc gia và trong DN. Hầu hết các nghiên cứu về KTQTMT cũng tập trung ở các nước có nền kinh tế phát triển cao, như Pháp, Mỹ, Nhật, Anh...

Kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, tập trung chủ yếu vào các nhân như: Vai trò của nhà quản lý (sự hỗ trợ, nhận thức...); Nguồn lực tài chính; Trình độ công nghệ (bao gồm cả công nghệ sản xuất và công nghệ thông tin); Trình độ nhân viên kế toán; Đặc điểm ngành nghề kinh doanh; Áp lực từ các bên

liên quan (nhà quản lý, chính phủ, khách hàng, nhà đầu tư, cơ quan thuế...); Quy định của pháp luật; Sự thay đổi của môi trường... Nhưng chưa có nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong một lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh cụ thể tại các nước đang phát triển, khi mà vấn đề về môi trường tại các nước này đang nổi lên và là vấn đề nóng được bàn luận tại hội nghị thượng đỉnh khí hậu COP26 (2021).

Kết quả nghiên cứu về tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của DN, liên quan đến việc đánh giá thành quả hoạt động, hiệu quả môi trường cũng như tác động đến hiệu quả môi trường và hiệu quả tài chính. Đa phần các nghiên cứu khẳng định mối quan hệ tích cực giữa thực hiện KTMT và hiệu quả tài chính, bằng các thước đo tài chính cơ bản như ROA, ROE, ROS... (Mungkung và cộng sự, 2012; Adediran & Alade, 2013; Syarifuddin & Alamsyah, 2017; Halim và cộng sự, 2017; Chinedu & Ogochukwu, 2020; Khandelwal & Chaturvedi, 2021; Kumar & Dua, 2022) hoặc kết hợp thêm thước đo phi tài chính liên quan đến danh tiếng của DN, sự hài lòng của khách hàng, sự đóng góp cho xã hội...(Santos và Brito, 2012; Mohd Khalid và cộng sự, 2012; Prada và cộng sự, 2018; Li và cộng sự, 2019).

1.4.1.2 Nhận xét các nghiên cứu tại Việt Nam

Tại Việt Nam chưa có các quy định cụ thể về thực hiện KTMT, mà việc thực hiện KTMT được hạch toán chung trong hệ thống kế toán của DN. Do đó các nghiên cứu tại Việt Nam được thực hiện dựa trên những định hướng từ các nghiên cứu trên thế giới, từ các nước phát triển đã vận dụng, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm và hướng phát triển cho tương lai tại Việt Nam.

Nhưng từ những năm 2000 trở về đây thì các nghiên cứu về thực hiện KTMT đã được nhiều tác giả quan tâm nghiên cứu. Nổi bật lên nhiều nghiên cứu của các tác giả, như: Nguyễn La Soa (2017, 2018, 2019), Hoàng Thụy Diệu Linh (2013), Trần Ngọc Hùng (2016), Nguyễn Thị Bích Ngọc (2017), Lê Thị Tâm (2017), Nguyễn Thị Nga (2017), Nguyễn Thị Hằng Nga (2019), Nguyễn Thành Tài (2020)... Những nghiên cứu về thực hiện KTQMT cho thấy Việt Nam mới bước đầu tiếp cận với KTQMT nhưng cũng có những đóng góp đáng kể trong việc xác định chi phí môi trường và ảnh hưởng của các hoạt động trong DN đối với môi trường tự nhiên; điều

này tạo điều kiện tốt hơn để đạt được tính bền vững cao hơn cho các DN Việt Nam. Tuy nhiên cơ sở dữ liệu về KTQTMT chưa nhiều, phần lớn các nghiên cứu còn mang tính định hướng chung, phổ biến kiến thức về KTMT hoặc nghiên cứu về KTQT chi phí môi trường (Phạm Hoài Nam, 2016; Nguyễn Thị Nga, 2017). Qua tổng quan các nghiên cứu về KTQTMT nói riêng và KTMT nói chung ở Việt Nam, cho thấy có sự tương đồng về nội dung nghiên cứu với các quốc gia trên thế giới, nhưng Việt Nam hạn chế hơn về số lượng và phạm vi nghiên cứu.

Kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT cũng tập trung vào các nhân tố cơ bản, như: Quy mô DN; Trình độ nhân viên kế toán, Áp lực thực hiện; Sự hỗ trợ của nhà quản lý; Nguồn lực tài chính; ...thuộc các ngành nghề như: xây lắp, dệt may, thủy sản, sản xuất gạch và sản xuất nói chung. Tuy nhiên mỗi ngành nghề, lĩnh vực khác nhau với thời gian nghiên cứu khác nhau sẽ tạo ra các kết quả không đồng nhất; đặc biệt là khi môi trường ngày càng biến đổi và áp lực sản xuất gắn liền với bảo vệ môi trường khiến các DN phải quan tâm nhiều hơn đến môi trường. Trong khi đó những DN sản xuất tại những ngành nhạy cảm với môi trường lại càng phải chú trọng hơn đến công tác môi trường.

Kết quả nghiên cứu về tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của DN đều khẳng định những mặt tích cực. Một số nghiên cứu định lượng sử dụng các thước đo tài chính để đánh giá TQHĐ dưới tác động của việc thực hiện KTMT, nhưng vẫn còn khá ít. Chưa có nhiều nghiên cứu về mối quan hệ giữa thực hiện KTMT và TQHĐ sử dụng kết hợp các thước đo tài chính và phi tài chính. Đặc biệt khi nghiên cứu về thực hiện KTMT tác động đến TQHĐ trong các ngành nghề nhạy cảm với môi trường (như ngành thủy sản hoặc các ngành sản xuất đặc thù) tại một số khu vực kinh tế nhạy cảm với môi trường (như kinh tế biển, thủy sản nội địa) ở Việt Nam thì còn khá ít.

1.4.2 Khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu

1.4.2.1 Khoảng trống nghiên cứu

Tổng quan các nghiên cứu trên thế giới và trong nước đã chỉ ra thực trạng nghiên cứu về thực hiện KTMT hiện nay. Đối với các nước đang phát triển nói chung và Việt Nam nói riêng thì việc thực hiện KTMT đang được quan tâm rất lớn của cộng đồng các DN, đặc biệt là các DN nhạy cảm với môi trường. Tuy nhiên, hiện nay vẫn chưa có nhiều nghiên cứu về thực hiện KTMT ở các nước đang phát triển, khi mà vấn

đề về môi trường ở các nước này đang nổi lên như một hiện tượng được bàn đến trong COP26 (2021). Do đó tác giả tập trung vào những khoảng trống như sau:

(1) Khoảng trống về bối cảnh thực hiện

Nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT rất đa dạng, được nghiên cứu ở cả các nước phát triển và đang phát triển theo từng nhóm, ngành khác nhau với những bối cảnh khác nhau... Do vậy, khoảng trống trong nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD còn phải đặt trong một không gian cụ thể, ở một giai đoạn lịch sử cụ thể. Các nghiên cứu về thực hiện KTMT và TQHD ở Việt Nam đa phần tập trung ở một vùng địa lý cụ thể. Việc mở rộng phạm vi nghiên cứu là cần thiết, nhưng đến nay chưa có nghiên cứu nào đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD trong các DNTS tại Việt Nam. Do đó, tác giả tập trung chính vào khoảng trống nghiên cứu liên quan đến bối cảnh thực hiện là trong các doanh nghiệp thủy sản (DNTS) tại Việt Nam.

Tại Việt Nam, nhiều tác giả thực hiện nghiên cứu về thực hiện KTMT trong các DN thuộc các lĩnh vực kinh doanh khác nhau như nuôi trồng thủy sản, dầu khí, sản xuất gạch, xây lắp, dệt may... nhưng cũng chưa có nghiên cứu nào về thực hiện KTMT trong các doanh nghiệp thủy sản – một trong những ngành sản xuất khá nhạy cảm với yếu tố môi trường và tác động lớn đến môi trường.

Trong bối cảnh các ngành sản xuất nói chung và các DNTS tại Việt Nam nói riêng đang tăng trưởng thì việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD tại Việt Nam có ý nghĩa thực tiễn, góp phần bổ sung kho tàng lý thuyết về nghiên cứu KTMT và những lợi ích khi thực hiện KTMT. Xuất phát khoảng trống này mà nghiên cứu của tác giả thực hiện trong các DNTS tại Việt Nam.

(2) Khoảng trống về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

Từ các kết quả nghiên cứu tổng quan trên đã xác định được nhiều nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, tuy nhiên các nghiên cứu thực hiện ở các quốc gia khác nhau, lĩnh vực ngành nghề khác nhau, thời gian nghiên cứu khác nhau sẽ cho ra các kết quả không tương đồng và nhất quán. Đặc biệt với đặc thù môi trường tại một nước đang phát triển như Việt Nam (sản xuất gắn liền với nghề biển) thì cần nghiên cứu

thêm các nhân tố phù hợp với đặc điểm sản xuất của các ngành nghề nhạy cảm với môi trường, cùng các các thang đo phù hợp hơn. Do đó, tác giả chọn lọc những nhân tố cơ bản và gắn liền với thực tiễn trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam.

Ngoài ra nghiên cứu về thực hiện KTMT tại Việt Nam hiện nay thường chỉ tập trung theo hướng áp dụng và thường tách riêng KTQMT và KTTCMT, chưa có nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT một cách toàn diện.

(3) Khoảng trống về tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động

Các nghiên cứu đa phần chỉ xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, nhưng nghiên cứu kết hợp cả hai nội dung: (1) các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và (2) tác động của thực hiện KTMT đến TQHD còn hạn chế về cả số lượng và chất lượng. Đây là một trong những khoảng trống nghiên cứu cơ bản mà tác giả đang khai thác và thực hiện.

Ở một khía cạnh khác, nghiên cứu tác động của thực hiện KTMT đến TQHD trên các phương diện tài chính và phi tài chính còn khá khiêm tốn ở cả trong và ngoài nước. Do vậy, nghiên cứu sẽ góp phần làm rõ bức tranh về thực hiện KTMT, cũng như lợi ích trực tiếp từ việc thực hiện KTMT của các tổ chức bằng cách kết hợp cả thước đo tài chính và phi tài chính.

1.4.2.2 Định hướng nghiên cứu

Trên quan điểm kế thừa và tiếp tục phát triển những công trình nghiên cứu trước, luận án tiếp tục nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DN nói chung và các DNTS nói riêng. Nghiên cứu mở rộng các nghiên cứu trước đây thông qua việc phát hiện thêm, đánh giá sát hơn các nhân tố tác động đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD thông qua thước đo tài chính và phi tài chính trong các DNTS tại Việt Nam.

(1) Nghiên cứu được thực hiện trong các DNTS tại Việt Nam, với nhiều đặc điểm sản xuất kinh doanh tác động trực tiếp đến môi trường. Qua đó thấy được vai trò của thực hiện KTMT trong các DNTS và những lợi ích đạt được khi các DN này thực hiện KTMT. Nghiên cứu cũng góp phần thực hiện nghị quyết 36/2018 của Chính phủ về chiến lược phát triển bền vững kinh tế biển Việt Nam đến năm 2030, tầm nhìn đến năm 2045, làm thế nào để nuôi trồng và khai thác hải sản có được sự thịnh vượng

từ lợi thế của nó, đồng thời kết hợp được với thế mạnh của tổ hợp các ngành về biển nhằm đạt được sự phát triển nhanh và bền vững.

(2) Nghiên cứu hướng tới vai trò, tầm quan trọng của thực hiện KTMT và xác định các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó đến thực hiện KTMT. Bên cạnh đó nghiên cứu còn xem xét việc thực hiện KTMT tác động đến TQHĐ của các DN như thế nào bằng cách kết hợp các thước đo tài chính và thước đo phi tài chính khi đo lường TQHĐ. Từ đó nghiên cứu hỗ trợ các cơ quan quản lý nói chung, các DN nói riêng có những thông tin hữu ích về KTMT nhằm nâng cao việc thực hiện KTMT trong DN.

(2) Nghiên cứu kiểm chứng tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DN. Đây là nội dung cơ bản của luận án, nhằm đo lường tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DN. Trong đó, TQHĐ được tác giả tập trung vào các chỉ tiêu tài chính như doanh thu, lợi nhuận, hiệu quả hoạt động và các chỉ tiêu phi tài chính như danh tiếng, sự hài lòng của khách hàng, các dự án xã hội góp phần cải thiện môi trường trong các DN tại Việt Nam. Từ đó nghiên cứu góp phần làm rõ bức tranh về KTMT, cũng như lợi ích trực tiếp từ việc thực hiện KTMT của các tổ chức.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Qua Chương 1, tác giả đã trình bày tổng quan các nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT, các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trên thế giới và tại Việt Nam.

Kết quả nghiên cứu đã tìm ra nhiều nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, như: Sự hỗ trợ của nhà quản lý; Nguồn lực tài chính; Trình độ công nghệ; Trình độ nhân viên kế toán; Đặc điểm kinh doanh; Áp lực các bên liên quan; Quy định pháp luật; Sự thay đổi của môi trường... Các nhân tố này được các nghiên cứu trên thế giới và Việt Nam kiểm chứng và có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.

Kết quả nghiên cứu về tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ được tác giả tổng hợp qua từng công trình nghiên cứu cụ thể của một số tác giả. Đa phần các nghiên cứu đều khẳng định được tác động tích cực của thực hiện KTMT đến TQHĐ thông qua các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính. Số ít các nghiên cứu chỉ ra sự không liên quan hoặc liên quan không đáng kể trong mối quan hệ này.

Từ việc tổng hợp các nghiên cứu tiêu biểu, tác giả xác định các khoảng trống nghiên cứu, định hướng nghiên cứu. Tác giả nhận thấy rằng đề tài nghiên cứu của luận án là thực sự cần thiết và tác giả lấy đó làm cơ sở cho việc thực hiện nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của DN.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ THUYẾT

Chương 2 này trình bày cơ sở lý thuyết về KTMT và TQHD, bao gồm các khái niệm, nội dung và đo lường; trình bày các lý thuyết nền có liên quan, bao gồm lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết hợp pháp, lý thuyết thể chế, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí.

2.1 KHÁI QUÁT CHUNG VỀ THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG

2.1.1 Khái niệm

2.1.1.1 Kế toán môi trường

Thuật ngữ KTMT được Cơ quan bảo vệ môi trường Hoa Kỳ (USEPA, 1995) mô tả là một thành phần quan trọng của quản lý môi trường tổng thể của doanh nghiệp, quản lý chất lượng và quản lý chi phí. USEPA (1995), đã đưa ra định nghĩa về KTMT theo ba ý nghĩa khác nhau: KTMT trong bối cảnh quốc gia đó là kế toán thu nhập, đề cập đến kế toán tài nguyên thiên nhiên, có thể ảnh hưởng đến số liệu thống kê của một quốc gia hoặc khu vực, ảnh hưởng đến chất lượng và giá trị của nguồn tài nguyên thiên nhiên; KTMT trong bối cảnh KTTC thường đề cập đến việc chuẩn bị BCTC cho đối tượng bên ngoài bằng cách sử dụng nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận; KTMT như là một khía cạnh của KTQT phục vụ các nhà quản lý trong việc đưa ra quyết định đầu tư, quyết định thiết kế; đánh giá hiệu suất và một loạt những quyết định kinh doanh tương lai.

Theo Ủy ban Phát triển bền vững Liên Hiệp Quốc (UNSD, 2002) thì KTMT là việc nhận diện, thu thập, phân tích và sử dụng hai loại thông tin phục vụ ra quyết định nội bộ, bao gồm: Thông tin cơ học (phi tiền tệ) về tình hình sử dụng, luân chuyển và thải bỏ năng lượng, nước và các loại nguyên vật liệu (bao gồm cả chất thải); Thông tin tiền tệ về chi phí, thu nhập và khả năng tiết kiệm liên quan đến môi trường.

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005) định nghĩa: Kế toán môi trường là một thuật ngữ được sử dụng trong một số bối cảnh khác nhau; KTMT là hoạt động quản lý kinh tế và môi trường thông qua việc triển khai, thực hiện hệ thống kế toán và hoạt động thực tiễn phù hợp có liên quan đến vấn đề môi trường.

+ Ở cấp độ quốc gia, KTMT được định nghĩa là hoạt động liên quan đến: (1) Đánh giá và CBTT tài chính về môi trường trong bối cảnh KTTC và BCTC; (2) Đánh giá và sử dụng thông tin vật chất và tiền tệ liên quan đến môi trường trong bối cảnh kế toán quản trị môi trường (KTQTMT); (3) Ước tính các tác động môi trường bên ngoài và chi phí, được gọi là kế toán chi phí đầy đủ; (4) Kế toán cho các hàng tồn kho và dòng luân chuyển của các nguồn tài nguyên thiên nhiên cả về vật chất và tiền tệ (Kế toán nguồn tài nguyên thiên nhiên); (5) Tổng hợp và báo cáo thông tin kế toán cấp tổ chức, thông tin kế toán nguồn tài nguyên thiên nhiên và các thông tin khác cho mục đích kế toán quốc gia.

+ Ở cấp độ doanh nghiệp, KTMT là hoạt động diễn ra tại DN, bao gồm: kế toán quản trị môi trường (KTQTMT) (đánh giá chi phí của tổ chức đối với thiết bị kiểm soát ô nhiễm; doanh thu từ vật liệu tái chế; tiết kiệm tiền hàng năm từ thiết bị mới tiết kiệm năng lượng...) và kế toán tài chính môi trường (KTTCMT) (đánh giá và báo cáo các khoản nợ hiện tại liên quan đến môi trường của Tổ chức...).

Theo đó thì KTMT gồm hai loại là: Kế toán tài chính môi trường (KTTCMT) và kế toán quản trị môi trường (KTQTMT). Trong đó KTTCMT được hiểu là việc đánh giá và báo cáo các khoản tài sản và nợ hiện tại liên quan đến môi trường của DN; còn KTQTMT như là các hoạt động đánh giá chi phí của DN đối với thiết bị kiểm soát ô nhiễm; doanh thu từ vật liệu tái chế; tiết kiệm tiền hàng năm từ thiết bị mới tiết kiệm năng lượng... (IFAC, 2005).

Theo tài liệu hướng dẫn KTMT của Bộ môi trường Nhật Bản (Ministry of the Environment JAPAN - February 2005) (MOE, 2005) thì KTMT được định nghĩa là một hệ thống tích hợp hoạt động tài chính và hoạt động môi trường. KTMT được coi là hoàn toàn độc lập với bất kỳ kế toán tài chính doanh nghiệp nào.

Tóm lại, thuật ngữ KTMT có nhiều định nghĩa, qua các định nghĩa trên có thể đưa ra một định nghĩa chung: *KTMT là một bộ phận của kế toán trong DN, liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi DN nhằm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về môi trường cho đối tượng trong và ngoài DN sử dụng để ra quyết định. KTMT trong DN gồm hai loại là KTTCMT và KTQTMT.*

2.1.1.2 Thực hiện kế toán môi trường

Như đã trình bày phần trên, KTMT là một bộ phận của kế toán trong DN, liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi DN. Do đó thực hiện KTMT là việc:

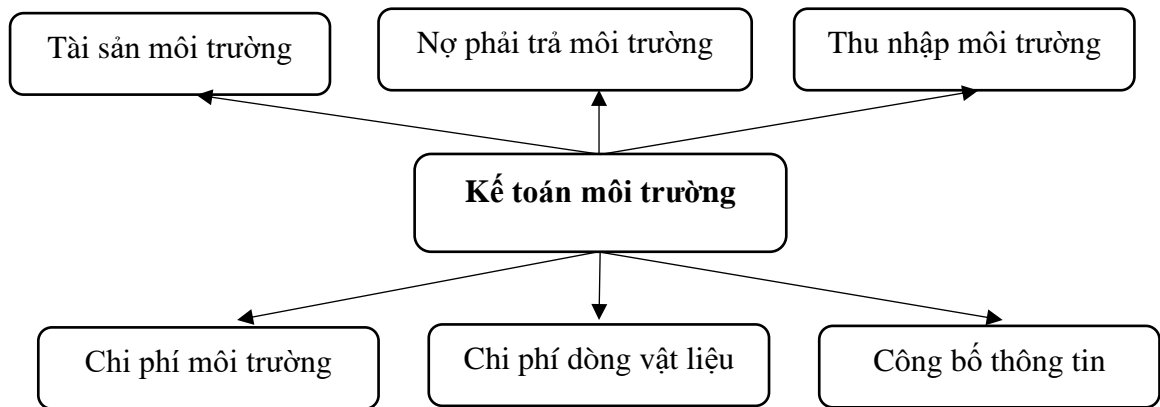
- Thu nhận, xử lý thông tin, số liệu kế toán liên quan đến TSMT, NPTMT, TNMT, CPMT, kế toán dòng vật liệu trong DN.
- Kiểm tra, giám sát việc quản lý, sử dụng tài sản, nợ phải trả MT, phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm pháp luật về môi trường.
- Phân tích thông tin, số liệu KTMT để tham mưu, đề xuất giải pháp phục vụ yêu cầu quản lý môi trường và ra quyết định của các đối tượng quan tâm.
- Công bố thông tin KTMT phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan có thẩm quyền và truyền tải thông điệp của DN đối với các vấn đề môi trường.

2.1.2 Nội dung kế toán môi trường

KTMT có hai chức năng cơ bản đó là chức năng phục vụ cho quản trị nội bộ và chức năng báo cáo ra bên ngoài, tương ứng với hai nội dung của thực hiện KTMT là thực hiện KTTTCMT và KTQTM. Cụ thể:

- Đối với KTTTCMT, đó là việc cung cấp thông tin và báo cáo tài chính cho các đối tượng bên ngoài DN, về các giao dịch liên quan tới TSMT, NPTMT, TNMT, CPMT của DN và có tác động hoặc có khả năng tác động tới thành quả hoạt động của DN.
- Đối với KTQTM, đó là việc kết hợp với dữ liệu của KTTTCMT nhằm hạch toán CPMT và dòng chảy nguyên vật liệu để tăng hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu, giảm tác động môi trường và chi phí bảo vệ môi trường.

Cho đến nay, có nhiều tổ chức đã công bố hướng dẫn có liên quan đến KTMT. Nội dung về KTMT được trình bày trong các tài liệu của UNCTAD (1998, 2002) hướng dẫn các nội dung về TSMT, NPTMT, trong khi đó UNDSO (2001), IFAC (2005), Bộ Môi trường Nhật Bản (2005) hướng dẫn các nội dung về TNMT, CPMT, còn USEPA (1995) đã đề cập đến việc phân bổ CP, dự toán ngân sách đối với các vấn đề môi trường. Các hướng dẫn về vấn đề công bố thông tin KTMT được công bố bởi UNCTAD (2002), Bộ MT Nhật Bản (2005),... Dựa trên nội dung các hướng dẫn này luận án trình bày nội dung của KTMT bao gồm: TSMT, NPTMT, TNMT, CPMT, KT dòng vật liệu, CBTT về KTMT.



Hình 2.1. Nội dung KTMT

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.1.3 Đo lường thực hiện kế toán môi trường

Từ các nghiên cứu của USEPA (1995), UNDSO (2001), UNCTAD (2002), IFAC (2005), MOE (2005), Ferreira và cộng sự (2010), Phạm Hoài Nam (2016), GRI (G3-2021), Thông tư 96/2020/TT-BTC đã đề cập đến việc đo lường thực hiện KTMT thông qua các nội dung cụ thể. Để đo lường thực hiện KTMT, các nghiên cứu đã dựa trên việc:

Sử dụng các thông tin tài chính môi trường (TSMT, NPTMT, CPMT, TNMT): Đa số các tài liệu đã đo lường thực hiện KTMT thông qua các thông tin tài chính môi trường, dựa trên các nghiên cứu và các tài liệu: USEPA (1995), UNDSO (2001), UNCTAD (2002), IFAC (2005), MOE (2005), Ferreira và cộng sự (2010), Thông tư 96/2020/TT-BTC, GRI (G3-2021), IFRS 6, IAS 16, IAS 37, IAS 38, IAS 20, Luật bảo vệ môi trường 2020. Đầu tiên USEPA (1995) nghiên cứu thực hiện KTMT với trọng tâm là chi phí môi trường đã đề cập đến các chi phí ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của DN, gồm: Chi phí phát sinh để tuân thủ luật môi trường, Chi phí khắc phục môi trường, thiết bị kiểm soát ô nhiễm và phạt vi phạm tuân thủ; các chi phí khác phát sinh cho bảo vệ môi trường (hữu hình hoặc vô hình). Việc tính toán chi phí môi trường và kết quả hoạt động môi trường có thể hỗ trợ sự phát triển và vận hành của doanh nghiệp đối với hệ thống quản lý môi trường tổng thể (USEPA, 1995). Trong nội dung của UNCTAD (2002) đề cập đến các chi phí và nợ phải trả về môi trường có ảnh hưởng trực tiếp hoặc gián tiếp đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động của doanh nghiệp và như vậy sẽ được đưa vào BCTC của doanh nghiệp (nghĩa là 'chi phí nội bộ' của doanh nghiệp). Do đó, trong khuôn khổ về kế toán và công bố thông

tin về môi trường của UNCTAD (2002) đã phát triển KTMT trong bối cảnh cung cấp thông tin về tình hình tài chính, thành quả hoạt động và những thay đổi của một đơn vị. Từ đó hỗ trợ người sử dụng đưa ra các quyết định kinh tế và cho thấy kết quả của việc quản lý tài chính và trách nhiệm giải trình của ban lãnh đạo về các thông tin tài chính môi trường. Theo IFAC (2005) thông tin tiền tệ môi trường chính là các chi phí và thu nhập liên quan đến môi trường. Một trong những mục tiêu quan trọng nhất của IFAC (2005) là làm rõ các loại thông tin chi phí liên quan đến môi trường trong nội dung của KTQMT và thu nhập liên quan đến môi trường có được từ việc bán phế liệu hoặc chất thải (để tổ chức khác tái sử dụng), trợ cấp, bán các cơ sở xử lý chất thải vượt quá công suất, doanh thu từ việc bồi hoàn bảo hiểm cho các khiếu nại liên quan đến môi trường, tỷ suất lợi nhuận cao hơn do các sản phẩm lành tính với môi trường... Thêm vào đó, chi phí môi trường trong KTQMT bao gồm thông tin tiền tệ cần thiết để quản lý hiệu quả chi phí hoạt động môi trường của tổ chức, như chi phí mua tài nguyên thiên nhiên (ví dụ: năng lượng và nước) (IFAC, 2005). Tài liệu của Bộ môi trường Nhật Bản (MOE, 2005) cho rằng KTMT bao gồm các yếu tố gồm chi phí phát sinh từ các hoạt động bảo tồn môi trường trong quá trình kinh doanh thông thường và thu nhập đạt được liên quan đến môi trường. Chi phí bảo tồn môi trường là khoản đầu tư và chi phí, được đo bằng giá trị tiền tệ, được phân bổ cho việc phòng ngừa, giảm thiểu và hoặc tránh tác động môi trường, loại bỏ tác động đó, phục hồi sau khi xảy ra thiên tai và các hoạt động khác (MOE, 2005). Trong các chuẩn mực kế toán như IFRS 6, IAS 16, IAS 37, IAS 38, IAS 20 cũng đề cập đến các nội dung về TSMT, NPTMT, TNMT, CPMT như là những thông tin tài chính nhằm đo lường, đánh giá việc thực hiện KTMT trong DN. Tại Việt Nam, Thông tư 96/2020/TT-BTC quy định cụ thể về việc báo cáo tỉ lệ phần trăm nguyên vật liệu tái chế được sử dụng để sản xuất sản phẩm và dịch vụ chính của tổ chức, năng lượng tiết kiệm được thông qua các sáng kiến sử dụng năng lượng hiệu quả, tổng lượng nước tái chế và tái sử dụng. Luật Bảo vệ môi trường (2020) đánh giá việc thực hiện KTMT thông qua việc tính toán cụ thể chi phí môi trường phát sinh (chi phí thiệt hại môi trường; chi phí xử lý, cải tạo môi trường; chi phí lập, thẩm định báo cáo đánh giá tác động môi trường).

Sử dụng các thông tin phi tài chính môi trường (chính sách, mục tiêu, chiến

lược môi trường; số lần vi phạm môi trường, hệ thống quản lý môi trường; phát thải không khí, ô nhiễm nước, đất và tiếng ồn...): Theo đề xuất của nhóm chuyên gia UNDS (2001), cần xác định riêng biệt và tích hợp hai khía cạnh tiền tệ và vật chất của KTQTMT. KTQTMT được đo lường bao gồm cả kế toán quản trị môi trường tiền tệ (MEMA) và kế toán quản trị môi trường vật chất (PEMA). Trong đó PEMA được thiết kế để đáp ứng yêu cầu của các bên liên quan bên ngoài hoặc bên thứ ba về thông tin vật chất như các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường và kết quả hoạt động môi trường của doanh nghiệp. IFAC (2005) cũng đề cập đến thông tin phi tài chính môi trường, bao gồm: Dòng chảy của năng lượng, nước, vật liệu và chất thải, đánh giá về số dư nguyên vật liệu, kế toán dòng nguyên vật liệu và các chỉ số hoạt động môi trường. Bộ môi trường Nhật Bản (MOE, 2005) cũng đề cập rằng lợi ích bảo tồn môi trường được đo bằng đơn vị vật lý (phi tiền tệ) và là lợi ích thu được từ việc phòng ngừa, giảm thiểu hoặc tránh tác động môi trường, loại bỏ tác động đó, phục hồi sau khi xảy ra thiên tai và các hoạt động khác. Tại Việt Nam, theo Thông tư 96/2020/TT-BTC hướng dẫn công bố thông tin trên thị trường chứng khoán đã quy định việc lập Báo cáo tác động liên quan đến môi trường và xã hội của doanh nghiệp. Trong báo cáo tác động liên quan đến môi trường và xã hội phải đề cập rõ các nội dung liên quan đến: Quản lý nguồn nguyên vật liệu; Tiêu thụ năng lượng; Tiêu thụ nước; Tuân thủ pháp luật về bảo vệ môi trường như số lần bị xử phạt vi phạm do không tuân thủ luật pháp và các quy định về môi trường, tổng số tiền bị xử phạt vi phạm do không tuân thủ luật pháp và các quy định về môi trường.

Sử dụng các phương pháp phân bổ chi phí môi trường hiện đại (phương pháp ABC, phương pháp MFCA, phương pháp LCC): IFAC (2005) đã đề cập đến việc phân bổ các chi phí liên quan đến môi trường theo từng lĩnh vực. Cũng theo IFAC (2005) việc đánh giá tầm quan trọng tương đối của các chi phí liên quan đến môi trường và các yếu tố thúc đẩy chi phí của các quy trình và dòng sản phẩm khác nhau, phù hợp với thông lệ chung của Định mức chi phí dựa trên hoạt động (ABC), có thể giúp tổ chức xác định xem các cơ sở phân bổ chi phí đang được sử dụng có phù hợp hay không. Các hệ thống chi phí đã được thiết kế từ rất lâu trước khi các chi phí môi trường được xác định. Chi phí dựa trên hoạt động (ABC) được coi là một trong những

công cụ tốt nhất để tinh chỉnh các hệ thống hiện có và là phương pháp tính giá mà hầu hết các kế toán quản trị cảm thấy quen thuộc (Horngren và cộng sự, 2009). Rogers và Kristof (2003) chỉ ra rằng ABC có thể được áp dụng trong thực hành KTMT. Bộ Môi trường Nhật Bản (MOE, 2005) đánh giá cao về phương pháp MFCA như là một công cụ làm rõ chi phí chất thải và năng lượng trong quá trình sản xuất. MFCA đo lường lãng phí nguyên vật liệu dựa trên giả định cân bằng nguyên vật liệu rằng tất cả các yếu tố đầu vào cuối cùng phải trở thành đầu ra, hoặc là thành phẩm, hoặc là chất thải, cho nên đầu vào và đầu ra phải được cân bằng. Chi phí vòng đời (Life cycle costing - LCC) là một cách tiếp cận chi phí bằng cách xem xét các chi phí liên quan đến vòng đời của sản phẩm (hoặc của hệ thống) từ nghiên cứu và phát triển cho đến khi cuối cùng phải loại bỏ (Kreuze & Newell 1994; Parker, 2000a). LCC được dùng để chỉ việc kết hợp chi phí môi trường vào quá trình hoặc thiết kế sản phẩm. Trong nghiên cứu của Ferreira và cộng sự (2010) đã đo lường thực hiện KTMT thông qua việc phân loại chi phí liên quan đến môi trường; phân bổ các chi phí liên quan đến môi trường cho các quá trình sản xuất; phân bổ các chi phí liên quan đến môi trường cho các sản phẩm và đánh giá chu kỳ sống của sản phẩm (LCC).

Sử dụng các tài khoản chi tiết theo dõi việc thực hiện kế toán môi trường: Chế độ kế toán Việt Nam chưa có quy định cụ thể về tài khoản sử dụng cho việc thực hiện KTMT, nhưng thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BCT có những hướng dẫn nhằm hỗ trợ DN mở thêm các tài khoản chi tiết nhằm theo dõi cho các khoản mục môi trường cụ thể. DN có thể dựa trên hệ thống tài khoản kế toán hiện hành để phản ánh các nội dung của KTMT, đồng thời thiết kế thêm các tài khoản chi tiết cấp 2, cấp 3 để phản ánh chi tiết, cụ thể từng khoản mục TSMT, NPTMT, TNMT, CPMT. Nghiên cứu của Ferreira và cộng sự (2010) đã lựa chọn thước đo là Tạo và sử dụng các tài khoản chi phí liên quan đến môi trường để đo lường KTQTMT trong DN. Theo Phạm Hoài Nam (2016) đối với các chứng từ thu thập thông tin CPMT phục vụ cho KTQTMT, cần được bổ sung các chỉ tiêu mã hóa chi phí cho từng bộ phận hoặc trung tâm chi phí môi trường làm cơ sở cho việc nhận diện chi phí, mã hóa các nguồn cung cấp vật liệu làm cơ sở cho việc truy tìm nguồn gốc các loại vật liệu gây ô nhiễm môi trường, qua đó thay thế các loại vật liệu thân thiện môi trường.

Ngoài ra, thiết kế thêm chứng từ đặc thù riêng để thu thập thông tin chi phí vật liệu trong chất thải nhằm sử dụng để hệ thống hóa, xử lý thông tin chất thải phục vụ cho các quyết định quản trị môi trường.

Sử dụng các sổ kế toán chi tiết theo dõi thông tin kế toán môi trường: Theo Phạm Hoài Nam (2016) đối với mẫu sổ kế toán ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan tài sản, nợ phải trả, chi phí, thu nhập môi trường sử dụng cho KTTTCMT, về cơ bản không có gì khác nhiều so với các sổ kế toán sử dụng trong hệ thống kế toán truyền thống hiện nay. Tuy nhiên, để cung cấp thêm thông tin một số loại chi phí đặc thù của hoạt động môi trường trên BCTC, mẫu sổ chi tiết chi phí cần được bổ sung thêm một số chỉ tiêu liên quan đến chi phí môi trường. Các chỉ tiêu trên sổ kế toán được thiết kế phù hợp với các chỉ tiêu trên báo cáo quản trị chi phí môi trường. Nguyễn Thị Kim Tuyền (2020) cũng sử dụng sổ chi tiết theo dõi thông tin KTMT trong nội dung thực hiện KTMT tại DN.

Phân tích hiệu quả môi trường: IFAC (2005) đề cập đến các lợi ích trong nội dung phân tích đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường như khả năng thiết kế các sản phẩm và dịch vụ nhạy cảm với môi trường cho các thị trường tiêu dùng và kinh doanh ngày càng “xanh”, khả năng đáp ứng nhanh hơn và hiệu quả hơn với môi trường và mối quan hệ tốt hơn với các bên liên quan chính như các nhà cung cấp tài chính và cộng đồng địa phương. Trong đánh giá của IFAC (2005) việc ra quyết định ở nhiều cấp độ khác nhau có thể được hỗ trợ bởi việc tiếp tục phát triển và sử dụng các Chỉ số Hiệu quả Môi trường (EPIs - Environmental Performance Indicators). EPIs có thể được tạo ra từ thông tin vật lý thuần túy được thu thập (ví dụ: tổng lượng nước thải được xử lý mỗi năm) hoặc thông tin thuần túy bằng tiền được thu thập (ví dụ: tổng chi phí xử lý nước thải mỗi năm). Do đó, khi lựa chọn các chỉ số để xác định hiệu quả môi trường, cần cân nhắc xem liệu chỉ số hiệu quả môi trường có thể hiện đúng mức việc giảm tác động đến môi trường của DN hoặc tổ chức khác hay không (IFAC, 2005). Theo nghiên cứu của Ferreira và cộng sự (2010) đã đo lường thực hiện KTQMT qua thang đo Phân tích hàng tồn kho sản phẩm; Phân tích tác động của sản phẩm đến môi trường và Phân tích cải tiến sản phẩm.

Lập báo cáo môi trường: Báo cáo môi trường hoặc Báo cáo đánh giá tác động

của môi trường (EIA - Environmental Impact Assessment) là việc phân tích, dự báo các tác động của dự án đầu tư đến môi trường để đưa ra biện pháp bảo vệ môi trường khi triển khai dự án đó (Theo khoản 23, điều 3 giải thích từ ngữ, Chương I Quy định chung, Luật Bảo vệ môi trường số 72/2020/QH14). Theo UNCTAD (2002) Báo cáo môi trường là thông tin bắt buộc cần có khi thực hiện KTMT. Báo cáo môi trường được sử dụng để mô tả việc một đơn vị công bố dữ liệu liên quan đến môi trường, đã được xác minh (kiểm toán) hay không, liên quan đến rủi ro môi trường, tác động môi trường, chính sách, chiến lược, mục tiêu, chi phí, trách nhiệm pháp lý hoặc kết quả hoạt động môi trường cho những người quan tâm. Thông tư 96/2020/TT-BTC hướng dẫn công bố thông tin trên TTCK đã quy định cụ thể cho việc lập Báo cáo tác động liên quan đến môi trường và xã hội của các DN niêm yết.

Bảng 2.1 tổng hợp các tiêu chí đo lường thực hiện KTMT:

Bảng 2. 1 Đo lường thực hiện KTMT

Tiêu chí đo lường	Nguồn
Sử dụng các thông tin tài chính môi trường: - Tài sản môi trường; - Nợ phải trả môi trường; - Chi phí môi trường; - Thu nhập môi trường.	USEPA (1995); UNDSO (2001, 2002); IFAC (2005); MOE (2005); Thông tư 96/2020/TT-BTC; GRI (G4-2021); IFRS 6, IAS 16, IAS 37, IAS 38, IAS 20; Luật bảo vệ môi trường 2020.
Sử dụng các thông tin phi tài chính môi trường: Chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường; Số lần vi phạm môi trường; Hệ thống quản lý môi trường; Phát thải không khí, ô nhiễm nước, đất, tiếng ồn...	UNDSO (2001); UNCTAD (2002); IFAC (2005); Thông tư 96/2020/TT-BTC; GRI (G3-2021).
Sử dụng các phương pháp phân bổ chi phí môi trường hiện đại: phương pháp ABC, phương pháp MFCA, phương pháp LCC.	USEPA (1995); UNDSO (2001); IFAC (2005); MOE (2005); Schaltegger & Burritt 2000; Ferreira và cộng sự (2010).
Sử dụng các tài khoản chi tiết theo dõi kế toán môi trường	Ferreira và cộng sự (2010); Phạm Hoài Nam (2016)
Sử dụng các sổ kế toán chi tiết theo dõi thông tin kế toán môi trường	Phạm Hoài Nam (2016); Nguyễn Thị Kim Tuyền (2020).
Phân tích hiệu quả môi trường	IFAC (2005); MOE (2005); Ferreira và cộng sự (2010).
Lập báo cáo môi trường	UNCTAD (2002); MOE (2005); Thông tư 96/2020/TT-BTC; GRI (2021).

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.2 KHÁI QUÁT CHUNG VỀ THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DN

2.2.1 Khái niệm về thành quả hoạt động

Các nhà kinh tế coi doanh nghiệp tương tự như là động cơ quyết định sự phát triển kinh tế, xã hội và chính trị của quốc gia. Để tồn tại trong môi trường kinh doanh cạnh tranh, mọi doanh nghiệp phải hoạt động với mong muốn đạt được thành quả hoạt động cao nhất có thể (Taouab & Issor, 2019).

Thành quả hoạt động (TQHĐ) của DN (operational performance) là một khái niệm phổ biến trong các nghiên cứu về quản trị doanh nghiệp, tài chính, kế toán và được nhìn nhận dưới nhiều chiều hướng, khía cạnh khác nhau trong thực tiễn.

Trong thế kỷ 21, TQHĐ tập trung vào cách các DN tạo ra các nguồn lực hiệu quả để cải thiện mọi hoạt động nhằm đạt được các mục tiêu đã đặt ra (Taouab & Issor, 2019). Banker và cộng sự (2000) cho rằng TQHĐ là các kết quả của các biện pháp DN thực hiện để mọi người chịu trách nhiệm theo yêu cầu của nhà quản lý, kết quả này có thể là tài chính, ví dụ như lợi nhuận, ROA, ROE, ROI, EVA..., hoặc kết quả này là phi tài chính như số lượng, chất lượng, tiết kiệm chi phí, chu kỳ sản xuất, thị phần và sự hài lòng của khách hàng. Một khái niệm khác được Lebas và Euske (2006) nêu ra gồm ba nội dung về TQHĐ của DN, đó là (1) thông tin về mức độ đạt được các mục tiêu và kết quả dựa trên lượng thông tin từ các chỉ số tài chính và phi tài chính (2) yêu cầu đánh giá và giải thích các thông tin (3) sử dụng mô hình nhân quả để minh họa kết quả trong tương lai do kết quả của các hành động hiện tại. Bartoli và Blatrix (2015) tuyên bố rằng có thể đạt được thành quả của DN bằng cách kiểm tra, đánh giá năng suất và chất lượng làm việc. Ngoài ra, sự hài lòng của khách hàng là một phần của hiệu quả hoạt động của DN, là kết quả các quan điểm của khách hàng và các bên liên quan về doanh nghiệp (Selvam và cộng sự, 2016).

Qua tổng quan các khái niệm về thành quả hoạt động ở trên, có thể thấy trong giai đoạn hiện nay, TQHĐ được nhìn nhận trong quan hệ với lợi ích của khách hàng, nhà cung cấp, người lao động, các cơ quan chính phủ... Sự đa dạng này đặt ra nhiều thách thức trong đo lường thành quả ở các tổ chức, tùy thuộc vào góc độ của người đánh giá. Thành quả hoạt động của một doanh nghiệp không chỉ mang đặc tính ‘tĩnh’ (kết quả) mà còn mang đặc tính ‘động’, có tính dẫn dắt để một doanh nghiệp đạt được

mục tiêu cuối cùng của mình. Vấn đề này đặt ra việc đo lường thành quả phải xem xét phải xem xét toàn diện, không chỉ dựa vào mục tiêu cuối cùng của tổ chức mà còn là quá trình để đạt được mục tiêu đó..

Tóm lại có nhiều quan điểm khác nhau về TQHD, dựa trên các nghiên cứu trên có thể hiểu TQHD là mức độ mà DN đạt được các mục tiêu đặt ra nhằm đáp ứng được yêu cầu và mong muốn của các bên liên quan, TQHD có thể là thành quả hoạt động tài chính, hoạt động phi tài chính hoặc cả hai.

2.2.2 Nội dung thành quả hoạt động

Lý thuyết ngẫu nhiên được sử dụng nhiều trong các nghiên cứu để kiểm tra các yếu tố tài chính và phi tài chính trong TQHD của DN (Chenhall, 2003; Hwang, 2005; Hyvönen, 2008; Ojra, 2014).

Nghiên cứu của Kaplan và Norton (1996) chú trọng đến bốn thành phần trong TQHD, đó là: Phương diện tài chính (ROI, ROA, ROS, RI, EVA); Phương diện khách hàng (lòng trung thành, thị phần, doanh thu tăng thêm); Phương diện quy trình nội bộ (chi phí cho nghiên cứu, thời gian giải quyết đơn hàng, thời gian bảo trì máy móc); Phương diện đào tạo, phát triển (số nhân viên đã qua đào tạo, sự hài lòng của nhân viên; tỷ lệ % nhân viên có bằng cấp cao). Kế thừa quan điểm của các nghiên cứu trước thì Banker và cộng sự (2000) cũng xem TQHD có thể là kết quả tài chính, như doanh thu, lợi nhuận, ROA, ROE, ROS, ROI... hoặc kết quả phi tài chính, như chu kỳ sản xuất, thị phần, sự hài lòng của khách hàng, chất lượng sản phẩm...

Ngày nay khi nền kinh tế ngày càng phát triển, mối quan hệ xã hội ngày càng phức tạp, để đánh giá TQHD một cách toàn diện và chính xác thì TQHD của DN nên được đánh giá tổng hợp trên cả kết quả tài chính và kết quả phi tài chính; qua đó sẽ đánh giá được tốc độ tăng trưởng và phát triển của DN trong nền kinh tế thị trường có nhiều biến động (Lebans và Euske, 2006)

Tóm lại, dựa trên các nghiên cứu trên, trong nghiên cứu của tác giả đề cập đến TQHD của DN trên cả hai nội dung là TQHD tài chính và TQHD phi tài chính mà DN đạt được thông qua việc thực hiện KTMT.

2.2.3 Đo lường thành quả hoạt động

Thành quả hoạt động (TQHD) là một nội dung đã được nhiều nghiên cứu đề

cập, thường được sử dụng là nhân tố phụ thuộc và thường được đo lường dựa trên các chỉ tiêu tài chính và các chỉ tiêu phi tài chính. Kaplan (1994) cho rằng hệ thống đo lường TQHD là hệ thống thông tin với nhiệm vụ phát tín hiệu tài chính - phi tài chính nhằm giúp nhà quản trị ra quyết định. Hệ thống đo lường TQHD là thành phần của hệ thống KTQT và thuộc loại kiểm soát kết quả.

Lohman và cộng sự (2004) định nghĩa hệ thống đo lường TQHD dưới góc nhìn toàn diện và bao quát: là hệ thống đo lường mức độ hiệu quả của một phần hay toàn bộ quy trình so với mục tiêu đã đặt ra trước đó, thông qua các chỉ tiêu/thước đo đo lường hiệu quả; là hệ thống gồm quy trình, thủ tục, cơ sở dữ liệu và phần mềm để thực hiện đo lường TQHD theo một cách thống nhất và trọn vẹn.

Do đó để đo lường TQHD của DN, nghiên cứu của tác giả tập trung đo lường dựa trên các chỉ tố tài chính và các chỉ số phi tài chính:

- Chỉ tiêu tài chính:

Thước đo tài chính còn gọi là hệ thống đo lường TQHD truyền thống do kế toán cung cấp (Neely, 1999). Chỉ tiêu tài chính là các chỉ tiêu liên quan đến doanh thu, lợi nhuận, khả năng sinh lợi (ROA, ROE, ROS), tính thanh khoản, khả năng thanh toán; đây là các chỉ số được sử dụng để đo lường TQHD theo quan điểm kế toán (Fiori và cộng sự, 2007). Các chỉ tiêu tài chính do hệ thống kế toán cung cấp, do đó ít tốn kém, tin cậy, khách quan và có thể kiểm chứng (Tuomela, 2005).

Đo lường thành quả theo quan điểm hiệu quả được sử dụng phổ biến, quan tâm đến mối quan hệ giữa kết quả đầu ra với nguồn lực đầu vào, qua đó đánh giá xác đáng hơn thành quả của một tổ chức về mặt tài chính. Cách đo lường này có tính truyền thống và vẫn được sử dụng ở thời điểm hiện tại khi thông tin tài chính có tính tin cậy nhờ BCTC đã được kiểm toán (Võ Hồng Tâm, 2021)

Tuy nhiên, hạn chế của thước đo tài chính là tập trung trong phạm vi hẹp, dữ liệu quá khứ, không cung cấp được các dự báo tương lai, dẫn đến việc ra quyết định chưa chính xác (Kaplan và Norton, 1994; Banker và cộng sự, 2008). Ngoài ra khi sử dụng kỹ thuật đo lường dựa trên quan điểm kế toán còn bị chi phối bởi các thủ tục kế toán và hành vi can thiệp lợi nhuận của nhà quản, còn đo lường theo quan điểm thị trường bị đánh giá là không đầy đủ từ phía nhà đầu tư.

Hiện nay, khi xã hội phát triển hơn, việc đo lường TQHD dựa trên các chỉ số tài chính không chỉ tập trung vào hệ thống của kế toán nữa, mà còn phương pháp đo lường dựa trên thị trường, thu nhập trên cổ phiếu (EPS) (Karagiorgos, 2010). Một số nghiên cứu còn sử dụng chỉ số M/B (chênh lệch giữa giá thị trường-Market value và giá trị sổ sách-Book value của cổ phiếu) và TBQ (Tobin's Q Ratio) (Tobin, 1971) để đo lường hiệu quả hoạt động đơn vị (Amran và Haniffa, 2011; Chen và cộng sự, 2005; Kuzey và Uyar, 2017). Các chỉ số M/B và TBQ được coi là những chỉ số phản ánh hiệu quả tương lai của DN vì nó vừa phản ánh được đánh giá của thị trường mà còn phản ánh được cả về sự phát triển của DN trong tương lai thông qua mức tăng của giá của cổ phiếu được chiết khấu về đồng tiền hiện tại (Nguyễn La Soa và cộng sự 2020).

- Chỉ tiêu phi tài chính:

Thước đo phi tài chính cung cấp các chỉ số hiệu quả tài chính trong tương lai tốt hơn các thước đo kế toán, giúp cho việc đánh giá và ra quyết định của nhà quản lý được kịp thời, chính xác (Banker và cộng sự, 2000). Các chỉ tiêu phi tài chính bao gồm thái độ và đạo đức của nhân viên; sự hài lòng của khách hàng; sự hài lòng của nhân viên, chất lượng hàng hóa và dịch vụ, hoạt động đổi mới, tinh thần nhân viên... (Ojra, 2014; Alsoboa, 2015). Ngoài ra, các thước đo phi tài chính còn là: số lượng, chất lượng, tiết kiệm chi phí, chu kỳ sản xuất, thị phần và sự hài lòng của khách hàng (Banker và cộng sự, 2000; Kaplan & Norton, 1996). Các chỉ tiêu phi tài chính được sử dụng trong các nghiên cứu về mối quan hệ giữa KTMT và TQHD còn được phát triển thông qua việc nâng cao hình ảnh với cơ quan quản lý, cải thiện mối quan hệ với các nhà quản lý, thành quả môi trường và sự đóng góp cho xã hội (Santos và Brito, 2012). Thành quả hoạt động của doanh nghiệp đo lường qua phương pháp này được gọi là thành quả cảm nhận (Võ Hồng Tâm, 2020).

Khác với đo lường theo thông tin tài chính, thông tin phi tài chính thường được thu thập từ ý kiến của các bên liên quan đến chất lượng hoạt động của doanh nghiệp. Bảng câu hỏi điều tra là phương tiện cơ bản để thu thập thông tin cho đo lường thành quả. Ưu điểm của cách tiếp cận này là cung cấp thêm thông tin đa chiều, thông tin định tính mà không thể lượng hóa bằng tiền qua Báo cáo tài chính.

Kaplan (1994) đã chỉ ra rằng cần có đo lường thành quả phi tài chính về chất lượng, năng suất, khả năng cung cấp và tính linh hoạt để đối phó với cạnh tranh toàn

cầu. Kaplan & Norton (1996) khẳng định rằng các công ty nên khai thác tài sản vô hình như các sản phẩm chất lượng cao, nhân viên có tay nghề cao và sự hài lòng của khách hàng.

Tuy nhiên, sự đa dạng của thước đo phi tài chính gây nhiều khó khăn trong việc xác lập thước đo phù hợp. Việc xây dựng thước đo phi tài chính không phù hợp với DN sẽ giảm giá trị của thước đo phi tài chính và có thể làm cho nhà quản trị khó xác định vấn đề trọng tâm trong việc nâng cao hiệu quả hoạt động (Upton, 2001).

Đo lường thành quả theo chỉ tiêu phi tài chính tuy có những hạn chế về tính tinh cậy của thông tin, nhưng lại có những tác dụng rất lớn đối với quản trị ở các doanh nghiệp. Với nền tảng dựa trên chiến lược hoạt động của doanh nghiệp để đánh giá mục tiêu của tổ chức, đánh giá thành quả trên phương diện các chỉ tiêu phi tài chính có tính hệ thống hơn, và thường dựa trên các mô hình đo lường nhất định (Võ Hồng Tâm, 2021)

- Kết hợp các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính:

Từ cuối những năm 2000, các nghiên cứu về TQHĐ tập trung vào việc kết hợp cả thước đo tài chính và thước đo phi tài chính, mỗi một thước đo đều có những ưu điểm và hạn chế nhất định. Vì vậy việc kết hợp cả hai được coi là khắc phục phần nào những hạn chế trên (Sorooshian và cộng sự, 2016). Theo các bằng chứng trong lý thuyết, kết quả tài chính và phi tài chính được sử dụng như là các biện pháp truyền thống và phi truyền thống tốt nhất trong đo lường TQHĐ (Hwang, 2005). Nhiều nghiên cứu trước (Mohamad và cộng sự, 2013; Rikhardsson và cộng sự, 2014; Länsiluoto và cộng sự, 2019) tiếp tục lựa chọn tích hợp thước đo tài chính và thước đo phi tài chính trong các nghiên cứu của mình về KQHĐ.

Như vậy, hệ thống đo lường TQHĐ nên tích hợp những thước đo tài chính - phi tài chính một cách đầy đủ và thống nhất nhằm cung cấp các thông tin chính thống cho nhà quản lý để đo lường mức độ hữu hiệu và hiệu quả của một phần hay toàn bộ quy trình/cách thức hoạt động của DN (Van Rinsum & Verbeeten, 2012).

Dựa trên phân tích với các ưu và nhược điểm của từng phương pháp đo lường TQHĐ, theo đó trong nghiên cứu này tác giả kết hợp cả hai phương pháp đo lường theo các chỉ tiêu tài chính và chỉ tiêu phi tài chính.

Bảng 2.2 minh họa một số chỉ mục đo lường TQHĐ của doanh nghiệp dưới góc độ chỉ tiêu tài chính và chỉ tiêu phi tài chính.

Bảng 2. 2 Bảng tổng hợp các chỉ tiêu đo lường TQHD

	Tiêu chí đo lường	Tác giả
(1) Sử dụng các chỉ tiêu tài chính	Theo cách tiếp cận kế toán	
	Doanh thu	Chen và cộng sự (2005), Magableh và cộng sự (2011), Đoàn N.P.Anh (2016)
	Lợi nhuận	Ismail và King (2007), San và Heng (2013), Magableh và cộng sự (2011), Arshad và cộng sự (2015).
	ROA	Kaplan & Norton (1996); Neely (1999); Banker và cộng sự (2002); Karagiorgos (2010); Ojra (2014); Chen và cộng sự (2005); Kuzey và Uyar (2017).
	ROE	Kaplan & Norton (1996); Neely (1999); Banker và cộng sự (2002); Ibrahim & Samad (2011), Addae và cộng sự (2013), Tran và cộng sự (2015).
	ROS	Chang & Wong (2004), Choe (2004), Filatotchev và cộng sự (2007), Omran (2009), El-Sayed Ebaid (2009).
	Hiệu suất sử dụng tài sản	Ang & Ding (2006), Najid & Abdul Rahman (2011)
	Theo cách tiếp cận thị trường	
	Tobin' Q	Woidtke (2002), Guo & Kga (2012), Bansal & Sharma (2016), Lin và Fu (2017)
	EPS	Karagiorgos (2010), Guo và Kga (2012)
(2) Sử dụng các chỉ tiêu phi tài chính	Sự hài lòng của người lao động: Đầu tư cho đào tạo và phát triển; Lương và chính sách thưởng; Con đường tiến thân trong tổ chức; Môi trường làm việc,...	McNair, Lynch và Cross (1990), Kaplan và Norton (1992), Zaman (2004)
	Sự hài lòng của khách hàng: Số lượng các phản nản; Tỷ lệ mua lại sản phẩm; Dự định của khách hàng mới; Sự thỏa mãn chung của khách hàng.	McNair, Lynch và Cross (1990), Kaplan và Norton (1992), Zaman (2004)
	Thành quả môi trường: Số dự án cải thiện môi trường; Sử dụng vật liệu tái chế; Mức độ tái sử dụng chất thải; Tiêu thụ năng lượng.	McNair, Lynch và Cross (1990), Zaman (2004), Delmas và Blass (2010)
	Sự đóng góp cho xã hội: Số lao động yếu thế được tuyển dụng; Số lượng các dự án vì xã hội.	Perrini và Tencati (2006)

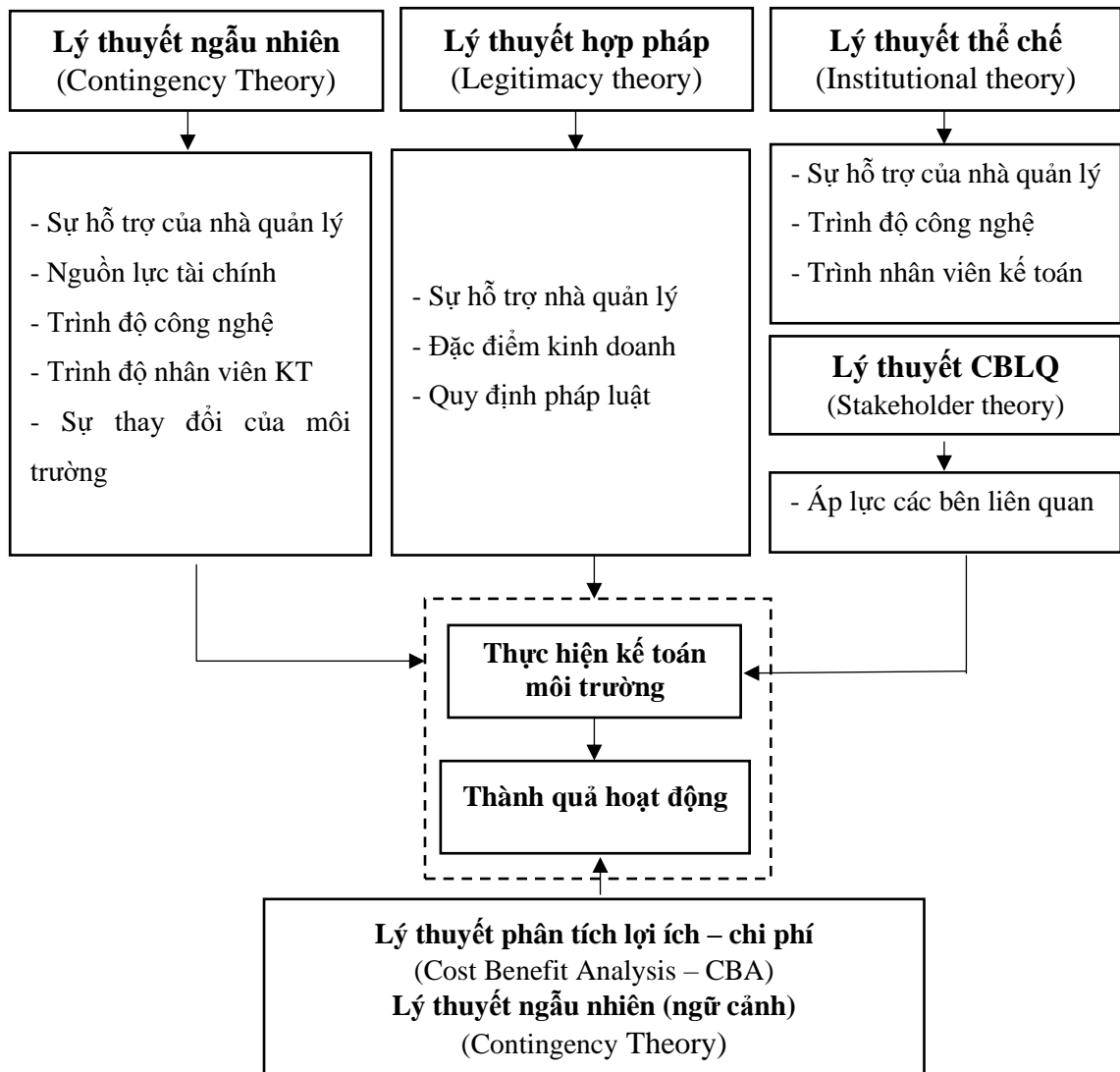
(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

2.3 CÁC LÝ THUYẾT LIÊN QUAN

Lý thuyết nghiên cứu là nền tảng quan trọng, là kinh nghiệm, trí tuệ của các thế hệ tích lũy lại, cung cấp cho người nghiên cứu cơ sở kiến thức để lập luận và kiến giải các vấn đề nghiên cứu. Các lý thuyết nền liên quan sẽ giải thích các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD.

Trong phần này, tác giả sẽ làm rõ các lý thuyết liên quan về ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động của DN, bao gồm: Lý thuyết ngẫu nhiên; Lý thuyết hợp pháp; Lý thuyết thể chế; Lý thuyết các bên liên quan (CBLQ); Lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí.

Hình 2.2 thể hiện khung lý thuyết của nghiên cứu.



Hình 2. 2 Khung lý thuyết của nghiên cứu

(Nguồn: NCS xây dựng)

2.3.1 Lý thuyết ngẫu nhiên

2.3.1.1 Nội dung lý thuyết

Lý thuyết ngẫu nhiên (còn gọi là lý thuyết dự phòng, lý thuyết bất định, lý thuyết ngữ cảnh – Contingency Theory) được phát triển từ lý thuyết tổ chức vào khoảng giữa những năm 1960, và đến giữa những năm 1970 thì bắt đầu được áp dụng trong các nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán (Islam & Hu, 2012). Lý thuyết ngẫu nhiên là một cách tiếp cận để nghiên cứu hành vi của tổ chức, trong đó các giải thích được đưa ra về cách các yếu tố tiềm tàng như công nghệ, văn hóa và môi trường bên ngoài ảnh hưởng đến thiết kế và chức năng của tổ chức. Giả định cơ bản về lý thuyết ngẫu nhiên là không có loại cơ cấu tổ chức nào có thể áp dụng như nhau cho tất cả các tổ chức. Wolters và cộng sự (2002) đã chứng minh rằng lý thuyết ngẫu nhiên có khả năng hữu ích trong việc giải thích thực hiện KTMT, đặc biệt là trong thực tiễn thực hiện KTQTMT.

2.3.1.2 Vận dụng lý thuyết cho nghiên cứu này

Ngẫu nhiên (ngữ cảnh) được hiểu là các yếu tố thuộc môi trường kinh doanh, sự phát triển công nghệ và nhiều yếu tố khác tác động đến hoạt động quản trị của DN. Hệ thống KTQT là một thành phần của hệ thống kiểm soát quản lý (Otley, 1980 và Chenhall, 2003) nên thực hiện KTMT sẽ chịu ảnh hưởng bởi các nhân tố ngữ cảnh.

Không có một giải pháp nào có thể giải quyết được mọi vấn đề của DN và hiệu quả của các giải pháp còn tùy thuộc vào đặc điểm của DN cũng như môi trường xung quanh. Các yếu tố ngữ cảnh như là môi trường bên ngoài, trình độ công nghệ, cấu trúc DN, quy mô, tài chính, trình độ và văn hóa có tác động đáng kể đến hệ thống quản lý (Chenhall, 2003). Chang (2007) dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên lập luận rằng nếu một tổ chức kết hợp môi trường tự nhiên vào kế hoạch chiến lược kinh doanh của mình và thực hiện các chương trình hoặc sáng kiến hỗ trợ môi trường, hệ thống KTQT sẽ được đổi mới để cung cấp thêm thông tin và đưa ra quyết định. Wolters và cộng sự (2002) đã chứng minh rằng lý thuyết dự phòng có tiềm năng hữu ích trong việc giải thích thực hiện KTMT, đặc biệt là trong thực tiễn KTQTMT.

Do đó, lý thuyết ngẫu nhiên được áp dụng trong nghiên cứu KTMT để giải quyết nội dung: Việc thực hiện KTMT trong DN một cách hiệu quả đòi hỏi sự tương thích với yếu tố riêng của DN. Có nghĩa là tùy thuộc vào quy mô, nguồn lực tài chính, hỗ trợ nhà quản lý, trình độ của nhân viên, trình độ công nghệ, sự thay đổi của môi trường... để thực hiện KTMT một cách hiệu quả.

Tóm lại, lý thuyết ngẫu nhiên được vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định các nhân tố: Sự hỗ trợ của nhà quản lý; Nguồn lực tài chính; Trình độ nhân viên kế toán; Trình độ công nghệ; Sự thay đổi của môi trường tác động đến thực hiện KTMT.

2.3.2 Lý thuyết hợp pháp

2.3.2.1 Nội dung lý thuyết

Lý thuyết hợp pháp được bắt nguồn trong nghiên cứu về tính hợp pháp trong chính trị của nhà kinh tế và xã hội học người Đức - Max Weber (1922) “Các khái niệm xã hội học” (Concepts in Sociology). Tính hợp pháp của DN (organisational legitimacy) được phát hiện và xác định trong môi trường đã được định chế hóa bằng những quy định của luật pháp, bằng những quy tắc, chuẩn mực về đạo đức, văn hóa, xã hội.... (Niap, 2006). Lý thuyết về tính hợp pháp giả định rằng có một mối quan hệ giữa một tổ chức và xã hội nơi tổ chức đó hoạt động. Một tổ chức không phải là một đơn vị biệt lập mà tồn tại trong mối quan hệ với xã hội, bởi vì các tổ chức tiêu thụ các nguồn lực từ xã hội và cung cấp các sản phẩm và dịch vụ của họ cho xã hội đó (Fernando & Lawrence, 2014). Việc không đáp ứng được các mong đợi và kì vọng của xã hội có thể dẫn tới ngừng hoạt động do bị rút giấy phép và điều đó ảnh hưởng đến sự tồn tại của doanh nghiệp trong dài hạn (Deegan, 2002).

Lý thuyết hợp pháp cũng có nhiều điểm tương đồng với lý thuyết thể chế (Deegan, 2002). Sau đó Deegan (2014) cho rằng lý thuyết thể chế cung cấp sự bổ sung hữu ích cho cả lý thuyết về tính hợp pháp và lý thuyết về các bên liên quan. Trong số các yếu tố khác, lý thuyết hợp pháp liên kết các quy định của DN (chẳng hạn như kế toán và báo cáo của DN) với các giá trị của xã hội mà DN hoạt động.

2.3.2.2 Vận dụng lý thuyết cho nghiên cứu này

Lý thuyết hợp pháp đã được các nhà nghiên cứu, đặc biệt là các nhà nghiên cứu về kế toán xã hội và môi trường, sử dụng khi tìm cách giải thích tại sao nhà quản lý doanh nghiệp lại thực hiện một số hành động nhất định - như tiết lộ các mục cụ thể của thông tin xã hội và môi trường. Nó không phải là một lý thuyết được sử dụng để đưa ra quy định về những yêu cầu quản lý nên hoặc không nên làm. Do đó, người ta thường chấp nhận rằng lý thuyết hợp pháp là một lý thuyết tích cực (nó tìm cách giải thích hoặc dự đoán các hoạt động quản lý cụ thể) (Deegan, 2014).

Theo Hoffman (2001), một cộng đồng có thể thấy những thay đổi trong hoạt động môi trường của một tổ chức. Lý do để một tổ chức kết hợp các mối quan tâm về môi trường vào hoạt động kế toán của mình có thể bao gồm các yếu tố về tính hợp pháp. Nói cách khác, trách nhiệm tiết lộ thông tin môi trường cho cộng đồng có thể quan trọng đối với việc thay đổi hệ thống kế toán.

Deegan (2002) cho rằng các DN tồn tại trong xã hội phụ thuộc vào sự chấp nhận của xã hội nơi DN hoạt động, tính hợp pháp được coi là một nguồn lực quan trọng quyết định sự sống còn. Do đó, các DN sẽ cố gắng thoả mãn các yêu cầu xã hội để đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh của mình và việc thực hiện KTMT sẽ được cân nhắc thực hiện. Deegan (2014) nhấn mạnh do những tác động ngày càng nghiêm trọng từ các hoạt động của DN đến môi trường, dẫn tới xã hội và cộng đồng luôn mong đợi DN có các ứng xử phù hợp với trách nhiệm môi trường; bản thân các nhà quản lý và tổ chức sẽ bị ảnh hưởng bởi môi trường xã hội của họ sẽ tự nhiên chấp nhận các chuẩn mực và giá trị xã hội (tính hợp pháp).

Các ngành sản xuất tại Việt Nam nói chung và ngành thủy sản nói riêng đều là các ngành có ảnh hưởng lớn đến xã hội, đặc biệt là vấn đề môi trường. Trong quá trình chế biến thủy sản, mức độ ô nhiễm của nước thải từ quá trình chế biến thủy sản thay đổi rất lớn phụ thuộc vào nguyên liệu thô (tôm, cá, cá mực, bạch tuộc, cua, nghêu, sò), sản phẩm, thay đổi theo mùa vụ, và thậm chí ngay trong ngày làm việc. Ngoài ra ảnh hưởng của ngành chế biến thủy sản đến môi trường có sự khác nhau đáng kể, không chỉ phụ thuộc vào loại hình chế biến, mà còn phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác như quy mô sản xuất, sản phẩm, nguyên liệu đầu vào, mùa vụ, trình độ công nghệ sản xuất, trình độ tổ chức quản lý sản xuất..., trong đó yếu tố kỹ thuật, công nghệ và tổ chức quản lý sản xuất có ảnh hưởng quyết định đến vấn đề bảo vệ môi trường của từng doanh nghiệp. Các cơ sở chế biến thủy sản bị ngành chế biến thủy sản xếp vào mức III của “Loại hình sản xuất, kinh doanh, dịch vụ có nguy cơ gây ô nhiễm môi trường” (Nghị định 40/2019). Lý thuyết hợp pháp vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định vấn đề về ngành nghề, đặc điểm sản xuất kinh doanh của ngành thủy sản phải chịu trách nhiệm trước xã hội khi tác động đến môi trường. Lý thuyết hợp pháp giúp giải thích việc thực hiện KTMT là công cụ để DN tổ chức thực hiện các Báo cáo môi trường, nhằm đảm bảo hoạt động của DN là hợp pháp thông qua việc đáp ứng các yêu cầu của xã hội.

Như vậy, thực hiện KTMT và công bố thông tin môi trường công khai trong báo cáo thường niên là một mục tiêu chiến lược của DN, đồng nghĩa với việc DN đang hoạt động hợp pháp và có trách nhiệm với xã hội (Nguyễn La Soa, 2020). Do đó lý thuyết hợp pháp sẽ giải thích rõ ràng cho nhân tố quy định pháp luật ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Mặt khác, lý thuyết hợp pháp cũng được sử dụng để giải thích cho nhân tố sự hỗ trợ của nhà quản trị ảnh hưởng tới việc thực hiện KTMT của DN, vì việc tiếp nhận sự thay đổi và phản ứng với sự thay đổi đáp ứng cho tính hợp pháp phụ thuộc rất lớn sự hỗ trợ của nhà quản trị DN.

Tóm lại, lý thuyết hợp pháp được vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định các nhân tố: Đặc điểm kinh doanh; Sự hỗ trợ của NQL; Quy định pháp luật có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.

2.3.3 Lý thuyết thể chế

2.3.3.1 Nội dung lý thuyết

Lý thuyết thể chế lấy thể chế làm trọng tâm trong các phân tích về thiết kế và tổ chức DN (Berthod, 2016). Theo đó, tổ chức có thể coi như là một thể chế thu nhỏ, là một thành phần với đầy đủ các đặc tính của thể chế chung lớn hơn. Lý thuyết thể chế đề cập đến khái niệm “thể chế” là tập hợp những quy tắc chính thức, các quy định không chính thức hay những sự tín ngưỡng, nhận thức chung có tác động kìm hãm, định hướng hoặc chi phối sự tương tác của các chủ thể chính trị với nhau trong những lĩnh vực nhất định (Berthod, 2016).

Các nghiên cứu gần cho thấy lý thuyết thể chế có hai trường phái là lý thuyết thể chế cũ và lý thuyết thể chế mới (gồm kinh tế học thể chế mới và xã hội học thể chế mới). Lý thuyết thể chế cũ cho rằng các quy định của tổ chức hoặc nhận thức của cá nhân sẽ dẫn đến những thay đổi trong hành vi của cá nhân đó (sự qui chuẩn). Lý thuyết thể chế mới cho rằng ngoài sự qui chuẩn thì các tổ chức còn có sự bất chước và môi trường bên ngoài (cưỡng ép) có thể dẫn đến sự thay đổi của các tổ chức (Ball và Craig, 2010). Lý thuyết thể chế mới có thể nâng cao hiểu biết của tổ chức đối với các vấn đề xã hội và môi trường. Ngoài ra trong lý thuyết thể chế mới, Ball và Craig (2010) còn nhấn mạnh tầm quan trọng của các giá trị đạo đức và tư duy sinh thái (bao gồm cả thay đổi kế toán) để giúp các tổ chức hành xử theo cách có lợi cho việc đạt được một tương lai bền vững.

2.3.3.2 Vận dụng lý thuyết cho nghiên cứu này

Tính hợp pháp của tổ chức cũng được xác định thông qua mối quan hệ của DN với môi trường địa phương - bao gồm cả chức năng phát triển bền vững (Ball và Craig, 2010). Do đó lý thuyết thể chế giải thích việc thực hiện KTMT cần có sự kết hợp của 3 yếu tố: Tính hợp pháp (áp lực bắt buộc - coercive isomorphism); Sự lan tỏa (áp lực bắt chước - mimetic processes); Sự chuyên nghiệp (áp lực quy phạm - normative pressures). Sự kết hợp 03 yếu tố này sẽ vừa là áp lực vừa là động lực để các DN thực hiện KTMT trong DN, vì muốn đạt được những lợi ích từ việc thực hiện KTMT, DN cần thay đổi thích ứng với các thể chế trong thị trường cạnh tranh, như kinh tế, chính trị, văn hóa và trình độ công nghệ. Quan điểm của lý thuyết thể chế mới đã cho thấy rằng KTQT nói chung và KTQTMT nói riêng có thể được áp dụng theo một cách nhất định đảm bảo tuân thủ áp lực từ Chính phủ và các bên khác nhau trong xã hội (Jalalludin và cộng sự, 2011).

Các DN, đặc biệt là các DNTS có tác động đến môi trường đều quan tâm đến hiệu quả kinh tế, lợi nhuận đạt, vì vậy cần có các qui định bắt buộc liên quan đến KTMT, cần có các hướng dẫn về KTMT để có thể thực hiện KTMT hoặc có các hình mẫu thành công (hay một xu hướng tốt) trong việc thực hiện KTMT.

Tóm lại, Lý thuyết thể chế được vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định các nhân tố: Sự hỗ trợ của nhà quản trị; Trình độ công nghệ; Trình độ nhân viên KTMT ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.

2.3.4 Lý thuyết các bên liên quan

2.3.4.1 Nội dung lý thuyết

Lý thuyết các bên liên quan (CBLQ) đã được áp dụng rộng rãi kể từ nghiên cứu của Freeman (1984). Freeman (1984) đưa ra một quan điểm thuyết phục rằng việc tham gia vào hệ thống quản lý theo lợi ích của các bên liên quan là rất quan trọng đối với sự thành công bền vững của DN. Do đó, các bên liên quan có thể tạo ra những thay đổi về tổ chức để đáp ứng mong đợi của họ (Freeman, 1984).

Deegan (2002) đã kết luận rằng hai khía cạnh của lý thuyết CBLQ bao gồm khía cạnh quản lý và đạo đức. Cụ thể, khía cạnh quản lý nhấn mạnh nỗ lực của nhà quản lý nhằm đáp ứng lợi ích của CBLQ, trong khi khía cạnh đạo đức cân bằng lợi

ích của CBLQ (Fernando & Lawrence, 2014). Khi thực hiện các quyết định DN cần xem xét đến các bên liên quan sẽ ảnh hưởng hoặc bị ảnh hưởng bởi hoạt động của DN. Các bên liên quan như cổ đông, chủ nợ, người tiêu dùng, nhân viên, nhà cung cấp..., có thể được xem là những người quan tâm đến các hoạt động xã hội và môi trường của DN (Gray và cộng sự, 1995).

2.3.4.2 Vận dụng lý thuyết cho nghiên cứu này

Lý thuyết các bên liên quan công nhận các mối quan hệ phức tạp và linh hoạt giữa các tổ chức và các bên liên quan, bao gồm trách nhiệm giải trình và thực hành quản trị môi trường (Wong & Fryxell, 2004). Burritt và Schaltegger (2002) tuyên bố rằng hệ thống kế toán nội bộ trong một tổ chức ảnh hưởng đến lợi ích CBLQ bên ngoài. Hành động từ CBLQ mạnh mẽ và quyền lực là một yếu tố có tác động đến việc áp dụng KTQMT. Một số tác giả đã vận dụng lý thuyết CBLQ khi nghiên cứu về KTMT như: Chang (2007); Yekini (2019); Okpala & Iredele (2018); Emmanuel và cộng sự (2019).

Lý thuyết các bên liên quan có thể được áp dụng để thúc đẩy thực hành KTQMT (Thi Tam Le và cộng sự, 2019). Các tổ chức áp dụng KTQMT vì đó là một cách để hợp pháp hóa các hoạt động của họ. Các hoạt động của KTMT dường như quản lý các tác động môi trường nhằm đối phó với áp lực của CBLQ. Lâm Thị Trúc Linh (2019) đã vận dụng lý thuyết CBLQ nhằm xác định các nhân tố có tác động đến CBTT về KTMT trong DN nuôi trồng thủy sản bao gồm: Áp lực từ chính phủ, nhà nhập khẩu, nhà đầu tư, cộng đồng về TTMT; Nhận thức của nhà quản lý DN về CP và lợi ích từ bảo vệ MT trong nuôi trồng thủy sản; Nguồn lực tài chính cho công tác BVMT; Tập huấn cho kế toán có am hiểu về KTMT.

Do đó, lý thuyết các bên liên quan cũng là một trong những lý thuyết phổ biến nhất của các nhà nghiên cứu KTMT để giải thích lý do tại sao các tổ chức công bố thông tin môi trường tự nguyện (Deegan, 2002). Trong nghiên cứu này lý thuyết các bên liên quan được vận dụng để xác định các bên liên quan như: chính phủ, nhà đầu tư, chủ nợ, khách hàng, người lao động,... sẽ thúc đẩy các DN thực hiện KTMT.

Tóm lại, Lý thuyết các bên liên quan được vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định các nhân tố: Áp lực các bên liên quan ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.

2.3.5 Lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí

2.3.5.1 Nội dung lý thuyết

Phương pháp phân tích lợi ích - chi phí (Cost benefit analysis- CBA) lần đầu tiên được phát triển vào những năm 30 ở nước Mỹ khi chính quyền liên bang quyết định xem xét thực hiện hàng loạt các dự án thủy lợi, thủy điện và cung cấp nước được tài trợ bởi Chính phủ những bang miền Trung và miền Tây khô hạn hay không.

Phân tích lợi ích chi phí có thể dùng để quyết định có nên tiến hành các dự án đã triển khai hay không. Phân tích lợi ích chi phí cũng được dùng để đưa ra quyết định lựa chọn giữa hai hay nhiều các dự án loại trừ lẫn nhau. Người ta tiến hành phân tích lợi ích - chi phí thông qua việc gắn giá trị tiền tệ cho đầu vào cũng như đầu ra của dự án. Sau đó so sánh các giá trị của các đầu vào và các đầu ra.

2.3.5.2 Vận dụng lý thuyết cho nghiên cứu này

Trong kế toán, lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí cho rằng phải xem xét thật kỹ mối quan hệ giữa lợi ích mà DN đạt được từ việc sử dụng thông tin kế toán (TTKT) so với CP đã bỏ ra để có TTKT đó. Nhiều đối tượng thu được lợi ích từ TTKT như: bản thân DN, nhà đầu tư, CBLQ, trong khi đó chi phí để tạo ra TTKT thì người lập báo cáo gánh chịu. Do đó, nhằm tránh trường hợp CP bỏ ra vượt quá lợi ích thu được thì phải xem xét và cân bằng giữa lợi ích – chi phí (Vũ Hữu Đức, 2010).

Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị thông qua hai nhân tố: mức chi phí đầu tư cho việc tổ chức kế toán quản trị và lợi ích do thông tin kế toán quản trị mang lại cho doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, KTMT còn khá mới, việc thực hiện cũng chưa có những qui định bắt buộc. Những lợi ích mang lại từ việc thực hiện KTMT cần phải được nhận diện, đo lường, tính toán đầy đủ cả về lợi ích tài chính và phi tài chính để có thể so sánh với chi phí bỏ ra (chi phí bị phạt do không thực hiện bảo vệ môi trường). Qua đó thấy được việc thực hiện KTMT là cần thiết, hiệu quả vì nếu không đạt được lợi ích đáng kể so với CP bỏ ra thì DN sẽ không thực hiện KTMT.

Tóm lại, lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí được vận dụng vào nghiên cứu này nhằm xác định xác định việc thực hiện KTMT sẽ mang lại nhiều lợi ích cho DN; tức là thực hiện KTMT tác động tích cực và cùng chiều đến TQHD của DN.

Ngoài ra, việc thực hiện KTQT trong đó có KTMT cũng sẽ có tác động đến TQHD của doanh nghiệp thông qua lý thuyết ngẫu nhiên hay còn gọi là lý thuyết ngữ cảnh (Contingency theory). Lý thuyết ngẫu nhiên (lý thuyết ngữ cảnh) được nhiều nhà nghiên cứu vận dụng để xây dựng mô hình nhằm giải thích các mối quan hệ giữa môi trường, tổ chức, hệ thống KTQT và thành quả hoạt động. Anderson và Lanen (1999) đã đề xuất một khung lý thuyết ngữ cảnh cơ bản về hiệu quả - cấu trúc – chiến lược; trong đó cấu trúc tổ chức và chiến lược đáp ứng với nhiều yếu tố ngữ cảnh để tối đa hóa hiệu quả của doanh nghiệp. Thực hiện KTMT được xem như là một phần của cấu trúc tổ chức trong một hệ thống linh hoạt. Do đó, các phương pháp KTQT được phát triển qua thời gian để thích ứng với bối cảnh của một tổ chức nhằm đảm bảo hiệu quả doanh nghiệp. Nghiên cứu khác của Haldma và Laats (2002) giả định rằng các tổ chức hoạt động theo hướng mở, quan tâm đến mục tiêu của tổ chức và đáp ứng với những áp lực từ bên trong và bên ngoài tổ chức.

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTQT trong đó có KTMT phải xem xét đến thành quả hoạt động của doanh nghiệp. Mở cửa và hội nhập kinh tế cùng với sự cạnh tranh gay gắt giữa các doanh nghiệp trong khu vực và trên thế giới chính là động lực thúc đẩy các DN tìm kiếm và vận dụng các công cụ quản lý kinh tế trong đó có kế toán quản trị để có thể đối phó nhanh chóng và kịp thời mọi thử thách. Thực hiện KTMT giúp cung cấp các thông tin cho các nhà quản trị đánh giá thành quả hoạt động, từ đó có thể giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định kịp thời, hỗ trợ họ trong việc nâng cao thành quả hoạt động. Khi đó, các nhà quản trị sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho việc thực hiện KTMT trong hoạt động quản lý, điều hành tại doanh nghiệp. Thành quả hoạt động của DN tùy thuộc vào các nhân tố bên trong và việc thực hiện KTMT của doanh nghiệp. Như vậy, có thể thấy được mối quan hệ biện chứng giữa các nhân tố ảnh hưởng – thực hiện KTMT – thành quả hoạt động của doanh nghiệp.

Tóm lại, lý thuyết ngẫu nhiên (lý thuyết ngữ cảnh) cũng chỉ ra rằng thực hiện KTMT tùy thuộc vào đặc điểm môi trường kinh doanh của từng doanh nghiệp, không thể có khuôn mẫu chung và vận dụng công cụ kế toán nào cũng có liên quan đến thành quả hoạt động mà DN hướng đến.

2.4 TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTQT nói chung hay KTMT không thể không xem xét đến thành quả của doanh nghiệp. Luận cứ này xuất phát từ quan điểm của lý thuyết ngẫu nhiên hay còn gọi là lý thuyết ngữ cảnh. Theo đó sự bất ổn của môi trường kinh doanh là động lực để thúc đẩy các DN tìm kiếm các công cụ quản trị, các phương thức sản xuất để tồn tại và phát triển. Kết quả của việc tồn tại và phát triển thể hiện qua thành quả của DN. Như vậy có thể thấy mối quan hệ biện chứng giữa nhân tố ảnh hưởng – công cụ kế toán và thành quả của DN khi xem xét kế toán là một công cụ cho quản lý. Ngoài ra quan điểm của lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí cũng chỉ ra tác động đến việc thực hiện KTMT thông qua hai nhân tố là mức chi phí đầu tư cho việc tổ chức KTMT và lợi ích do thông tin kế toán mang lại cho doanh nghiệp.

Theo USEPA (1995) các nhà quản lý quan tâm đến KTMT và hiệu quả hoạt động môi trường vì các tác động tích cực: (1) Làm giảm đáng kể hoặc loại bỏ nhiều CPMT, như thay đổi vận hành, đầu tư vào quy trình công nghệ xanh, thiết kế lại các quy trình. (2) Các DN đã phát hiện ra rằng doanh thu thông qua bán các sản phẩm phụ, phế thải hoặc phụ cấp ô nhiễm, chuyển nhượng giấy phép, bằng cấp các công nghệ sạch có thể bù đắp CPMT đã phát sinh. (3) Quản lý tốt hơn CPMT có thể dẫn tới việc cải thiện hiệu quả hoạt động môi trường, sức khỏe con người, kinh doanh thành công. (4) Hiệu CPMT, các quy trình thực hiện và sản xuất sản phẩm có thể xác định giá thành, giá bán sản phẩm chính xác hơn và có thể hỗ trợ các DN thiết kế các quy trình sản xuất ưu tiên vấn đề môi trường nhiều hơn. (5) Lợi thế cạnh tranh cũng có thể là kết quả từ các quy trình sản xuất được chứng minh là phù hợp với môi trường. (6) Kế toán CPMT và hiệu quả hoạt động môi trường của DN có thể hỗ trợ DN phát triển và vận hành hệ thống quản lý môi trường và nó trở nên cần thiết cho các DN tham gia thương mại quốc tế. (7) Lợi ích từ các vấn đề môi trường còn có thể làm tăng doanh thu, hình ảnh, danh tiếng được nâng cao, tăng khả năng và điều kiện vay mượn, cổ phần hấp dẫn hơn cho nhà đầu tư, phê duyệt nhanh hơn, dễ dàng hơn các kế hoạch mở rộng cơ sở, tăng sự tin tưởng của cộng đồng và các nhà quản lý, nâng cao hình ảnh và cải thiện mối quan hệ với cơ quan quản lý.

Theo Adediran và cộng sự (2013), việc tính toán chi phí và kết quả hoạt động môi trường có thể hỗ trợ DN phát triển và vận hành hệ thống quản lý môi trường tổng thể. Một hệ thống như vậy sẽ sớm trở nên cần thiết đối với các công ty tham gia thương mại quốc tế do tiêu chuẩn quốc tế ISO 14001 và tổ chức Tiêu chuẩn hóa quốc tế phát triển. Do đó, thực hiện KTMT sẽ đạt được sự phát triển bền vững, duy trì mối quan hệ thuận lợi với cộng đồng và theo đuổi các hoạt động bảo tồn môi trường hiệu quả. Thực hiện KTMT sẽ xác định rõ chi phí bảo tồn môi trường trong quá trình kinh doanh thông thường, xác định lợi ích thu được từ các hoạt động đó, cung cấp phương tiện đo lường định lượng tốt nhất có thể (giá trị tiền tệ hoặc đơn vị vật chất) và hỗ trợ truyền đạt kết quả của nó. Thực hiện KTMT có những tác động tích cực đến TQHĐ của DN thông qua các nội dung cơ bản như:

- Thực hiện KTMT có thể mang lại doanh thu tăng cho các doanh nghiệp do hình ảnh sản phẩm và hình ảnh doanh nghiệp được nâng cao.
- Thực hiện KTMT có thể làm cho cổ phiếu của công ty trở nên hấp dẫn hơn đối với các nhà đầu tư do hình ảnh công ty hoặc sản phẩm được nâng cao và xếp hạng rủi ro môi trường.
- Thực hiện KTMT có thể đảm bảo khả năng tiếp cận và điều kiện tốt hơn từ các tổ chức cho vay do các sự cố rủi ro môi trường thuận lợi.
- Thực hiện kế toán môi trường sẽ đảm bảo tuân thủ pháp luật về môi trường, từ đó sẽ giảm thiểu rủi ro tổn thất tài chính trong tương lai phát sinh từ các sự cố môi trường.
- Thực hiện KTMT giúp nâng cao danh tiếng của công ty do tăng cường phạm vi trách nhiệm về môi trường.
- Thực hiện KTMT có thể dẫn đến những phát minh mới vì các tổ chức có thể tái chế những gì trước đây được coi là chất thải để phát minh ra sản phẩm mới. (Dorweiler 2002).

Tác động tích cực của thực hiện KTMT đến TQHĐ của doanh nghiệp đã được chứng minh và khẳng định qua nhiều nghiên cứu tại phần tổng quan nghiên cứu. Và với các cơ sở lý thuyết liên quan này đã làm rõ hơn mối quan hệ thuận chiều giữa thực hiện KTMT và TQHĐ của doanh nghiệp.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

KTMT ngày càng có vai trò quan trọng trong xã hội hiện đại, qua đó doanh nghiệp không chỉ truyền đạt thông tin tài chính cho các nhà đầu tư và các đối tượng quan tâm khác, mà còn xem xét lợi ích xã hội cho cộng đồng mà doanh nghiệp đang hoạt động. Trong chương này, tác giả đã trình bày các khái niệm và các nội dung của thực hiện KTMT trong DN, bao gồm: tổ chức chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ sách kế toán, báo cáo kế toán và tổ chức bộ máy kế toán. Tác giả đề cập đến các nhân tố cụ thể ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Đồng thời tác giả đã làm rõ các nội dung về TQHĐ, bao gồm: khái niệm, nội dung TQHĐ và đo lường TQHĐ của DN. Từ đó, tác giả trình bày những tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ.

Trên quan điểm kinh tế, doanh nghiệp luôn kỳ vọng sẽ kiểm soát được chi phí tốt nhất và thu được lợi nhuận cao nhất. Nhưng ở khía cạnh môi trường và xã hội, DN cũng phải đóng góp trực tiếp cho cộng đồng thông qua các hoạt động sản xuất kinh doanh xanh và sạch nhằm nâng cao chất lượng cuộc sống và phát triển bền vững, từ đó cải thiện danh tiếng của DN. Lý thuyết nghiên cứu là nền tảng quan trọng, cung cấp cơ sở để lập luận và giải thích các vấn đề nghiên cứu. Các lý thuyết nền liên quan sẽ giải thích các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của DN được tác giả đưa ra gồm: Lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thuyết hợp pháp, lý thuyết thể chế, lý thuyết các bên liên quan và lý thuyết phân tích lợi ích, chi phí. Mỗi lý thuyết nền được tác giả trình bày nội dung và lý giải việc vận dụng cho nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trong các DN nói chung và các DNTS nói riêng.

CHƯƠNG 3

THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU

Trong chương này, luận án trình bày các nội dung về quy trình nghiên cứu; các giả thuyết và mô hình nghiên cứu; sau đó luận án đưa ra cơ sở đo lường các biến và xây dựng bảng câu hỏi; cuối cùng luận án trình bày nội dung về thiết kế dữ liệu sơ bộ và thiết kế dữ liệu chính thức cho nghiên cứu.

3.1 QUY TRÌNH NGHIÊN CỨU

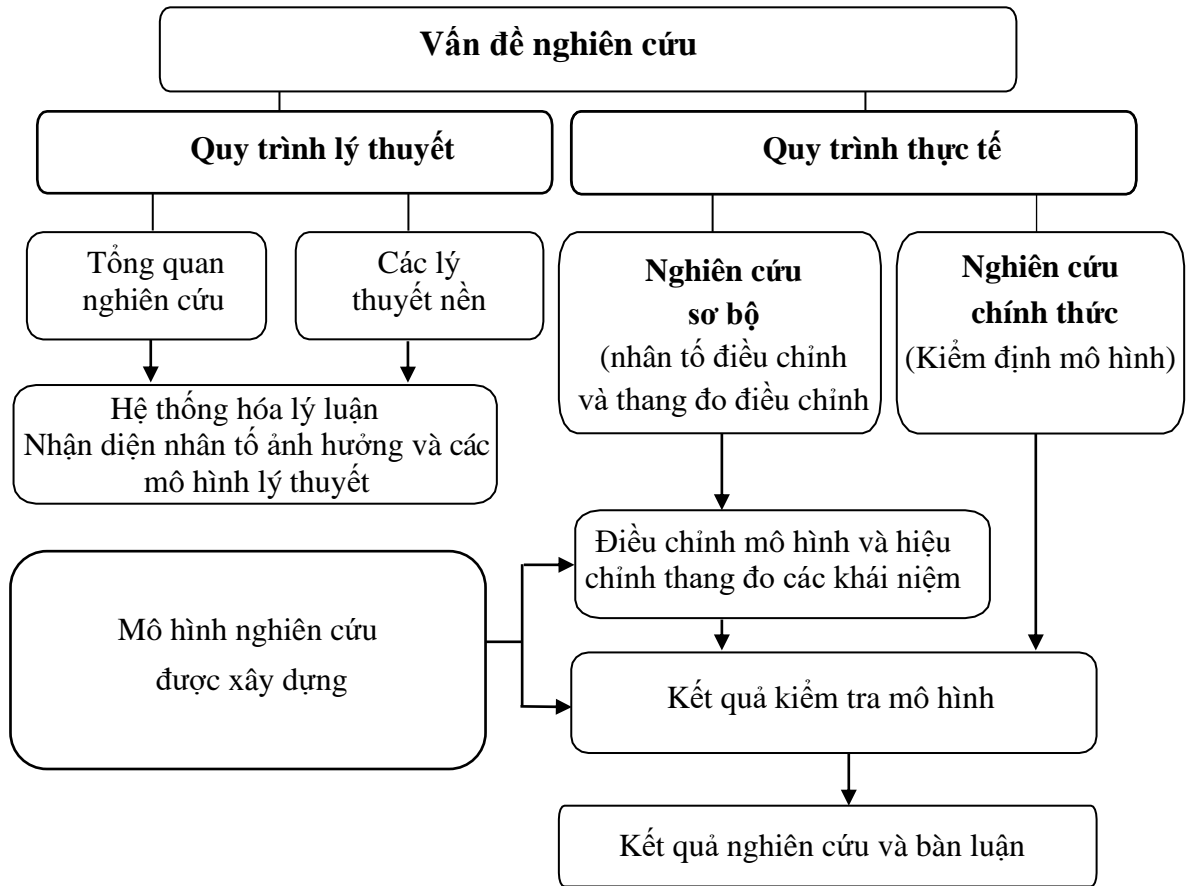
Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu đề tài đã đặt ra, cách tiếp cận của luận án dựa trên nền tảng cơ sở lý thuyết và các nghiên cứu trước để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam.

Cùng với nghiên cứu cơ sở lý thuyết, luận án đặc biệt coi trọng cách thức tiếp cận thực tế thông qua việc điều tra khảo sát, phỏng vấn các chuyên gia, các lãnh đạo trong DNTS và kế toán trưởng của các DNTS, nhằm bổ sung các vấn đề lý thuyết trong hoàn cảnh nền kinh tế có nhiều sự thay đổi và trong lĩnh vực hoạt động của DNTS. Từ đó gợi mở những định hướng để thực hiện KTMT.

Quy trình lý thuyết: Xuất phát từ câu hỏi nghiên cứu, từ các nghiên cứu có trước kết hợp với các lý thuyết nền sẽ giúp tác giả nhận diện được các nhân tố ảnh hưởng đến KTMT và mô hình lý thuyết. Tác giả sẽ tổng hợp và tham khảo các nghiên cứu trên thế giới cũng như tại VN có liên quan đến KTMT, dựa trên các lý thuyết nền tảng có liên quan đến KTMT như lý thuyết ngẫu nhiên, thể chế, hợp pháp, CBLQ, lý thuyết phân tích lợi ích – chi phí. Từ việc xác định mục tiêu nghiên cứu, tổng hợp các nghiên cứu trên thế giới và Việt Nam cũng như các lý thuyết có liên quan tác giả xác định các nhân tố ảnh hưởng, mô hình đề xuất các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại VN.

Quy trình thực tế: Tác giả đã tổng hợp, điều chỉnh các nhân tố ảnh hưởng sao cho phù hợp với đặc điểm của các DNTS tại VN và đề xuất mô hình nghiên cứu. Nhằm hoàn thiện mô hình nghiên cứu của luận án, tác giả phỏng vấn sâu, thảo luận với các chuyên gia. Sau khi phỏng vấn chuyên gia sẽ bổ sung, điều chỉnh lại các nhân tố ảnh hưởng, các giả thuyết nghiên cứu và các thang đo để đề ra mô hình nghiên cứu

hoàn chỉnh, làm cơ sở cho phương pháp nghiên cứu ở phần tiếp theo. Sau đó tiếp tục khảo sát thực tế để kiểm định lại mô hình nghiên cứu. Luận án sử dụng các phương pháp thống kê mô tả, kiểm định thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha, EFA, CFA, SEM, xác định các nhân tố ảnh hưởng, kiểm định mô hình của nghiên cứu. Hình 3.1 thể hiện quy trình nghiên cứu của luận án.



Hình 3. 1 Quy trình nghiên cứu của luận án

Nguồn: Tác giả xây dựng

3.2 GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU VÀ MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU

3.2.1 Giả thuyết nghiên cứu

Phần này tác giả chia làm hai nội dung: (1) Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và (2) thực hiện KTMT tác động đến TQHĐ của DN.

3.2.1.1 Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường

Từ tổng quan nghiên cứu và cơ sở lý thuyết đã xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trên thế giới và tại Việt Nam. Tuy nhiên, với đặc thù của

các DNTS tại Việt Nam có tác động lớn đến môi trường thì cần nghiên cứu thêm các nhân tố phù hợp với đặc điểm sản xuất của ngành nghề với các yếu tố nhạy cảm với môi trường, cùng các các thang đo phù hợp hơn. Do đó, tác giả đã chọn lọc những nhân tố cơ bản và gắn liền với thực tiễn trong các DNTS tại Việt Nam thông qua Bảng 3.1 sau:

Bảng 3. 1 Bảng tổng hợp tác động của các nhân tố

TT	Biến độc lập	Biến phụ thuộc	Lý thuyết	Dấu	Nghiên cứu ủng hộ
1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	Thực hiện KTMT	Ngẫu nhiên Thể chế Hợp pháp	+	Jamil và cộng sự (2015); Phan và cộng sự (2018); Wang và cộng sự (2019).
2	Nguồn lực tài chính	Thực hiện KTMT	Ngẫu nhiên	+	Wachira & Wang'ombe (2019); Jamil và cs (2015); Yekini và cộng sự (2019).
3	Trình độ công nghệ	Thực hiện KTMT	Ngẫu nhiên Thể chế	+	Ferreira và cộng sự (2010); Kokubu & Kitada (2015); Burritt và cộng sự (2016).
4	Trình độ nhân viên KT	Thực hiện KTMT	Ngẫu nhiên Thể chế	+	Rahahleh (2011); Spence và cộng sự (2012); Karimi (2017).
5	Đặc điểm kinh doanh	Thực hiện KTMT	Hợp pháp	+	Frost và Wilmshurst (2000); Ferreira và cộng sự (2010); Yekini và cộng sự (2019).
6	Áp lực các bên liên quan	Thực hiện KTMT	Các bên liên quan	+	Frost và Wilmshurst (2000); Wang và cộng sự (2019); Zandi (2019).
7	Quy định pháp luật	Thực hiện KTMT	Hợp pháp	+	Hoffman (2001); Schaltegger và cộng sự (2008); Nguyễn Khắc Hùng (2020).
8	Sự thay đổi của môi trường	Thực hiện KTMT	Ngẫu nhiên	+	Burritt (2004); Armitage và cộng sự (2016); Le & Nguyen (2019).
9	Thực hiện KTMT	TQHĐ	Phân tích lợi ích – chi phí Ngẫu nhiên	+	UNCTAD (2002); IFAC (2005), Bộ MT Nhật Bản (MOE, 2005); USEPA (1995); Nguyễn Thị Kim Ngọc (2023).

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(1) Ảnh hưởng của sự hỗ trợ nhà quản lý tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết thể chế thì sự hỗ trợ của nhà quản lý trong việc thực hiện KTMT có tác động đáng kể đến hoạt động môi trường và thực hành KTMT, đã được chứng minh trong nhiều nghiên cứu (Ebrahimi Mehrabani và Azmi Mohamad, 2015; Mokhtar và cộng sự, 2016; Karimi và cộng sự, 2017...). Kokubu và Nashioka (2005) đã chứng minh rằng nhận thức của các nhà

quản lý cấp cao là một yếu tố quan trọng trong thực hành EMA ở Nhật Bản. Nhận thức của nhà quản lý sẽ ảnh hưởng đến việc lựa chọn chính sách và chiến lược môi trường trong hoạt động kinh doanh. Khi các nhà quản lý biết được lợi ích khi thực hiện KTMT, họ sẽ thực hiện các chiến lược môi trường chủ động để cung cấp thêm thông tin về môi trường, giảm thiểu chi phí vận hành, khai thác thị trường mới và thu hút người tiêu dùng thông qua các sản phẩm xanh. Sự hỗ trợ của nhà quản lý và tính toàn diện của hệ thống KTQMT có ảnh hưởng lớn đến việc thực hiện KTQMT.

Nhiều nghiên cứu thừa nhận rằng sự hỗ trợ của nhà quản lý sẽ ảnh hưởng đến việc lựa chọn chính sách và chiến lược môi trường trong hoạt động kinh doanh. Khi các nhà quản lý biết được lợi ích của KTMT, họ sẽ thực hiện các chiến lược môi trường chủ động để cung cấp thêm thông tin về môi trường, giảm thiểu chi phí vận hành, khai thác thị trường mới và thu hút người tiêu dùng thông qua các sản phẩm xanh (Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2020). Kết quả nghiên cứu của Nguyễn Phú Giang và cộng sự (2020) chỉ ra rằng việc áp dụng KTMT để phát triển bền vững có thể phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau, trong đó yếu tố quan trọng nhất là quan điểm của quản lý cấp cao về lợi ích và chi phí của việc thực hiện hạch toán môi trường và nhận thức của người quản lý cấp cao về sự thay đổi, sự thay đổi của môi trường.

Trong bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam hiện nay, nếu lãnh đạo DN có nhận thức cao về KTMT, hỗ trợ và khuyến khích thực hiện sẽ gia tăng khả năng thực hiện KTMT. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H1: Sự hỗ trợ của nhà quản lý tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

(2) Ảnh hưởng của nguồn lực tài chính tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết ngẫu nhiên thì nguồn lực tài chính là nhân tố rất quan trọng có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. CIMA (2009) rằng một trong những nhân tố tác động đến sự phát triển của KTQMT trong các DNNVV là sự hạn chế về tài chính, mặc dù đa số các DN có ngân sách riêng để phân bổ cho các hoạt động môi trường. Nhân tố này được ủng hộ trong nhiều nghiên cứu của Jamil và cộng sự (2015); Wachira & Wang'ombe (2019); CIMA (2009); Chang (2007); Gadenne và cộng sự (2009); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019), Nguyễn Thành Tài (2020), Nguyễn Phú Giang và cộng sự (2020)... Một DN có cường độ sử dụng vốn thấp ít có động lực để báo

cáo thông tin kế toán xã hội và môi trường. Nhiều nghiên cứu cũng lập luận rằng việc thực hiện KTQMT làm tăng chi phí của công ty và do đó gây áp lực lên hoạt động kinh tế của công ty (Zandi và Lee, 2019), do đó tài chính là vấn đề nhạy cảm và quan trọng để các DN có thể thực hiện đầy đủ KTMT.

Bên cạnh đó việc triển khai KTMT đòi hỏi DN nguồn tài chính đáng kể để tái cấu trúc hệ thống thông tin kế toán, đào tạo kiến thức về môi trường cho đội ngũ nhân viên. Đồng thời, việc thiếu hướng dẫn KTMT cũng là một rào cản, gây tổn kém trong việc lồng ghép các vấn đề môi trường vào hệ thống kế toán (Setthasakko, 2010). Tình trạng tài chính khả quan cho thấy hoạt động tài chính càng được nâng cao thì hệ thống KTQMT càng được chú trọng (Lê Thị Tâm, 2019). Rào cản tài chính là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến thực hiện KTMT cho phát triển bền vững tại VN (Nguyễn Phú Giang và cộng sự, 2020).

Tại một quốc gia đang phát triển như Việt Nam, điều kiện tài chính của một số DN còn khá hạn chế để có thể áp dụng và thực hiện đầy đủ KTMT. Vì vậy khi các doanh nghiệp Việt Nam có điều kiện tài chính tốt, họ có thể tập trung ngân sách cho các hoạt động quản lý môi trường và dễ dàng tiếp cận nguồn vốn cho các mục đích phát triển bền vững. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H2: Nguồn lực tài chính tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DN TS tại Việt Nam.

(3) Ảnh hưởng của trình độ công nghệ tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết thể chế thì trình độ công nghệ có tác động đến thực hiện KTMT tại các DN. Kế toán ngày càng được xem là không thể thiếu nếu không có máy móc, phần mềm công nghệ hỗ trợ và ngày nay công nghệ được xem là nền tảng cho kế toán (Granlund & Mouritsen, 2003). Sự phát triển công nghệ thông tin đã làm tăng tính linh hoạt của kế toán, tăng tự động hoá các nhiệm vụ thường ngày đã tạo điều kiện thay đổi vai trò của kế toán từ ghi chép sổ sang phân tích kinh doanh (Scapens & Jazayeri, 2003). Để đáp ứng các yêu cầu về quản lý chi phí môi trường cũng thu nhập môi trường trong tương lai đòi hỏi trình độ công nghệ phải tốt hơn và thông tin phong phú hơn (Brown và cộng sự, 2005). Khi các DN áp dụng công nghệ với mức độ tự động hóa cao, có thể thực hiện các nhiệm vụ / mục tiêu không chắc chắn, các phương thức kế toán quản trị trở nên linh hoạt hơn. Theo

đó, kế toán quản trị có thể cung cấp kịp thời những thông tin hữu ích và phù hợp hơn. Nói cách khác, công nghệ tiên tiến có thể cung cấp thông tin cho quản trị chiến lược và cung cấp thông tin phi tài chính tốt hơn. (Viere và cộng sự, 2011).

Sự phát triển của công nghệ thông tin trong quá trình xử lý thông tin kế toán tại Việt Nam được xem là một đòi hỏi cấp bách. Huỳnh Lợi (2018) và Huỳnh Đức Long (2018) đều khẳng định cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã tạo nên một tiêu thức mới cho việc nhìn nhận, xác lập bức tranh mới về kế toán, làm thay đổi nội dung và kỹ thuật kế toán, thay đổi quy trình thực hiện công tác kế toán và phương thức làm việc của kế toán. Lê Thị Tú Oanh và cộng sự (2019) cũng kết luận rằng môi trường công nghệ bao gồm sự phát triển của công nghệ thông tin, công nghệ sản xuất và công nghệ quản lý ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT tại các DN Việt Nam.

Cũng như kế toán nói chung, để thực hiện KTMT cũng cần áp dụng công nghệ trong việc xử lý CPMT, TNMT... Do đó, trình độ công nghệ là công cụ hỗ trợ đặc lực trong quá trình thực hiện KTMT, vấn đề đặt ra là với trình độ công nghệ như hiện nay tại các DN thì sẽ có tác động như thế nào đến thực hiện KTMT. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H3: Trình độ công nghệ tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DN TS tại Việt Nam.

(4) Ảnh hưởng của trình độ nhân viên kế toán tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết thể chế thì trình độ của nhân viên kế toán có tác động đến thực hiện KTMT tại các DN. Trình độ của nhân viên được xem là một yếu tố quan trọng để có thể thực hiện KTMT bởi nếu các nhân viên không nắm vững kiến thức, kỹ năng thì rất khó để KTMT áp dụng được vào DN. Cơ bản của phần lớn các nghiên cứu về phát triển bền vững và hoạt động môi trường đều kết luận việc kế toán viên trở thành "cổ vấn đáng tin cậy" nhất cho DNNVV (Blackburn và Jarvis, 2010; Hasle và cộng sự, 2010; Jarvis và Rigby, 2012). Kế toán viên được chứng minh là người cung cấp các dịch vụ tư vấn chính khi thực hiện thay đổi về tài chính, kế toán, sát nhập, định giá (Jarvis & Rigby, 2012).

Hiện Việt Nam chưa có chương trình đào tạo chính quy về KTMT tại các trường đại học, học viện. Vì vậy, kế toán viên có thể tham gia các khóa đào tạo KTMT

do các tổ chức nghề nghiệp cung cấp, điều này sẽ thúc đẩy việc thực hiện KTMT (Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2020). Nghiên cứu của Lê Thị Minh Huệ (2020) đưa ra các phương pháp, công cụ và quy định ảnh hưởng đến thực hiện KTQTM tại các DN thủy sản Việt Nam, trong đó khẳng định vai trò và trình độ của nhân viên kế toán như là công cụ đắc lực để thực hiện công tác KTQTM.

Tại Việt Nam, kế toán viên phải có kiến thức và kỹ năng liên quan đến ghi chép, đo lường, trình bày và công bố thông tin môi trường (Lê Thị Tâm, 2019). Vì vậy vấn đề đặt ra là khám phá năng lực, trình độ của nhân viên kế toán có tác động như thế nào đến thực hiện KTMT. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H4: Trình độ của nhân viên kế toán tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

(5) Ảnh hưởng của đặc điểm kinh doanh tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết hợp pháp thì đặc điểm ngành nghề kinh doanh của DN ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Những DN có đặc điểm kinh doanh liên quan đến ngành nghề nhạy cảm với môi trường đều có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT (Burgwal và cộng sự, 2014; Mokhtar và cộng sự, 2016; Yekini và cộng sự, 2019). Roberts (1992) định nghĩa các ngành nhạy cảm với môi trường là những ngành có khả năng chịu sự giám sát của người tiêu dùng cao, mức độ rủi ro chính trị cao (dầu khí, hóa chất, thép, nuôi trồng thủy sản).

Đặc điểm của các DNTS tại Việt Nam tương thích với mức độ vận dụng KTQTM theo hướng DN thuộc nhóm ngành nghề nhạy cảm với môi trường; khi quy mô DN lớn, DN đạt giấy chứng nhận môi trường ISO 14001 thì khả năng vận dụng KTQTM càng cao (Phan Đức Dũng và cộng sự, 2019). Khi DN kinh doanh các ngành nghề nhạy cảm với môi trường nhiều hơn thì việc thực hiện KTMT cũng nhiều hơn, điều này cũng được chứng minh trong nghiên cứu của Nguyễn Phú Giang (2020), rằng đặc điểm của sản phẩm sản xuất, khai thác và chế biến ảnh hưởng đến thực hiện KTMT cho mục tiêu phát triển bền vững.

Trong bối cảnh tại VN, các DN sản xuất nói chung hay các DNTS nói riêng đều là ngành công nghiệp nhạy cảm, có tác động lớn đến môi trường, quá trình SXKD dễ gây ô nhiễm môi trường. Với việc thuộc ngành nghề nhạy cảm thì nhiều khả năng

các DN sẽ thực hiện KTMT để các thông tin, vấn đề liên quan đến MT cần được ghi nhận và báo cáo đầy đủ, đáng tin cậy, phục vụ cho việc ra quyết định. Vấn đề đặt ra là khám phá đặc điểm kinh doanh có tác động như thế nào đến thực hiện KTMT. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H5: Đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

(6) Ảnh hưởng của áp lực các bên liên quan tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết các bên liên quan, nhân tố này có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Các bên liên quan bao gồm người tiêu dùng, khách hàng, các định chế tài chính, chính phủ,.....có nhu cầu ngày càng tăng đối với những thông tin về DN trong đó có thông tin KTMT. Để đáp ứng sự quan tâm ngày một tăng của các bên liên quan, các DN đã cung cấp thêm thông tin về MT cả trong hệ thống KTQT và báo cáo hằng năm (Bartolomeo và cộng sự, 2000). Bên cạnh sự áp lực về việc bị trừng phạt, tác động của hoạt động thanh kiểm tra thì uy tín, hình ảnh, thương hiệu được xem là quan trọng đối với những người điều hành DN vì những vấn đề này sẽ củng cố sự tồn tại của DN (Mohd Khalid và cộng sự, 2012). Nỗ lực của chính phủ, các viện nghiên cứu, xã hội là chìa khóa để thực hiện thành công KTQTM.

Tại Việt Nam, các DNTS là một ngành có tác động lớn đến kinh tế - xã hội và môi trường, tạo ra nhiều việc làm người lao động, đóng góp lớn vào GDP của cả nước, đồng thời góp phần phát triển kinh tế - xã hội của địa phương nơi các DNTS đang hoạt động. Bên cạnh những đóng góp đó thì các DNTS cũng là ngành có tác động rất lớn đến môi trường. Vì vậy, nếu chính phủ, các cơ quan địa phương tăng cường giám sát, các khách hàng có yêu cầu, tiêu chuẩn khắt khe đối với các vấn đề về môi trường, các chủ nợ, nhà đầu tư, người lao động quan tâm đến vấn đề môi trường trong các DNTS thì nhiều khả năng sẽ thúc đẩy các DNTS tại VN thực hiện KTMT tốt hơn và đầy đủ hơn. Do đó, có thể kỳ vọng áp lực từ các bên liên quan có ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H6: Áp lực các bên liên quan tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

(7) Ảnh hưởng của quy định pháp luật tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết hợp pháp thì hệ thống pháp luật ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Các quy định pháp luật là một phần của khuôn khổ thể chế trong đó hệ thống kế toán tương tác với nhau (Chaudhry và cộng sự, 2020). Salter và Doupnik (1992) cho rằng ảnh hưởng của hệ thống pháp luật đối với hoạt động kế toán không được xác định bởi số lượng các quy tắc kế toán mà bởi phạm vi các quy tắc kế toán được điều chỉnh bởi luật định. Những quy tắc này phần lớn do các nhà lập pháp quốc gia đặt ra (Mueller và cộng sự, 1994).

Tại Việt Nam, mặc dù đã quan tâm, chú trọng đến vấn đề bảo vệ môi trường, trách nhiệm của doanh nghiệp (DN) đối với bảo vệ môi trường bằng việc xây dựng và hoàn thiện các văn bản pháp quy về lĩnh vực môi trường song cho đến nay vẫn thiếu vắng những văn bản pháp quy về kế toán môi trường và nhiều DN vẫn còn khá xa lạ với khái niệm kế toán môi trường. Thực tế cho thấy các DNTS tại Việt Nam luôn phải thực hiện các biện pháp khắc phục, phục hồi và bảo vệ môi trường do tác động của hoạt động sản xuất, chế biến nhằm đảm bảo các yêu cầu của pháp luật và đáp ứng sự phát triển của chính mình. Do đó, khi Luật kế toán có các điều khoản và quy định cụ thể về thực hiện hạch toán, bảo vệ môi trường, sẽ tạo ra nhiều áp lực tích cực trong việc thực hiện KTMT, đồng thời cũng tạo điều kiện cho các DN dễ dàng hơn trong mọi khía cạnh ghi chép thông tin, trình bày báo cáo và cung cấp thông tin môi trường rõ ràng. Ngoài ra, còn có thông tư 25/2019/TT-BTNMT về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường. Quy định tại Thông tư 96/2020/TT-BTC hướng dẫn các doanh nghiệp công bố thông tin trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Theo quy định này thì các doanh nghiệp niêm yết phải bắt buộc công bố thông tin về KTMT cho các đối tượng quan tâm, điều này góp phần nâng cao tính minh bạch thông tin hơn (Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2020).

Vì vậy, vấn đề đặt ra là với các quy định pháp luật sẽ tác động đến thực hiện KTMT tại DN (với đặc thù nhạy cảm với môi trường) hiện nay như thế nào. Đây là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H7: Quy định pháp luật tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam càng tốt hơn.

(8) Ảnh hưởng của sự thay đổi của môi trường tác động đến thực hiện KTMT

Theo khung lý thuyết ngẫu nhiên thì sự thay đổi môi trường kinh doanh bên ngoài DN ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Ngoài ra lý thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu hành vi của tổ chức và giải thích các yếu tố thay đổi của môi trường kinh doanh, chẳng hạn như công nghệ, văn hóa và môi trường, hình thành cấu trúc tổ chức như thế nào (Islam & Hu, 2012). Các đặc điểm chức năng của một tổ chức, chẳng hạn như chiến lược, công nghệ và nguồn lực, được xem một phần của môi trường kinh doanh của DN.

Môi trường kinh doanh tại Việt Nam được đánh giá là phù hợp và ngày càng được quan tâm của chính phủ. Những nỗ lực nhằm cải thiện môi trường kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh quốc gia và Nghị quyết số 02/NQ-CP của Chính phủ về những nhiệm vụ, giải pháp chủ yếu cải thiện môi trường kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh quốc gia năm 2022.

Mặc dù nhân tố sự thay đổi của môi trường kinh doanh (sự không chắc chắn của môi trường - environmental uncertainty) còn ít được nghiên cứu trong các tài liệu trong và ngoài nước về thực hiện KTMT, nhưng việc bổ sung thêm nhân tố này sẽ cung cấp thêm bức tranh đa chiều về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Vấn đề đặt ra là sự thay đổi của môi trường tác động như thế nào đến thực hiện KTMT; đây chính là cơ sở để phát triển giả thuyết:

H8: Sự thay đổi của môi trường tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam càng cần thiết.

3.3.1.2 Tác động của thực hiện kế toán môi trường đến thành quả hoạt động

Các nghiên cứu về thực hiện KTMT đa phần đều khẳng định thực hiện KTMT giúp tăng hiệu quả môi trường và thành quả hoạt động (firm performance) của DN.

TQHĐ qua các chỉ tiêu tài chính: Doanh thu, lợi nhuận là một chỉ tiêu tài chính quan trọng, thể hiện kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN và cũng là chỉ tiêu tài chính cơ sở để đánh giá, dự báo tiềm năng, khả năng sinh lợi của DN (Chen và cộng sự, 2005; Magableh và cộng sự, 2011; Nimlaor và cộng sự, 2014). Khả năng sinh lợi (ROA, ROE) cũng là chỉ tiêu quan trọng đề cập đến khả năng của DN trong việc tạo ra lợi nhuận từ việc bán hàng, sử dụng tài sản và vốn. (Sartono, 2010). Trong

nguyên cứu này, TQHD tài chính được đo lường bằng các chỉ tiêu về doanh thu, lợi nhuận, khả năng sinh lợi (ROA, ROE).

TQHD qua các chỉ tiêu phi tài chính: Danh tiếng của DN có thể được xây dựng và cải thiện bằng cách thể hiện trách nhiệm trong việc bảo tồn môi trường và xã hội (Mishra & Suar, 2010). Ngoài ra còn có các chỉ tiêu khác như sự hài lòng của khách hàng và nhân viên, hình ảnh doanh nghiệp (Kaplan và Norton, 1996). Nhiều nghiên cứu thực nghiệm trước đây cũng đề xuất rằng việc sử dụng KTQMT có thể dẫn đến cải thiện hiệu quả hoạt động môi trường của DN (Erauskin-Tolosa và cộng sự, 2020; Wang và cộng sự, 2019), tạo ra nhiều thành quả môi trường và giúp DN hiểu được trách nhiệm của họ (Burrirt và cộng sự, 2019). Thành quả môi trường đạt được thông qua việc DN có nhiều dự án cải thiện môi trường, sử dụng các vật liệu tái chế hay việc tiết kiệm tiêu thụ điện năng... (Solovida & Latan, 2017). Trong nghiên cứu này, TQHD phi tài chính đo lường bằng các chỉ tiêu về danh tiếng của doanh nghiệp, sự hài lòng của khách hàng và các dự án xã hội của DN hướng tới cộng đồng.

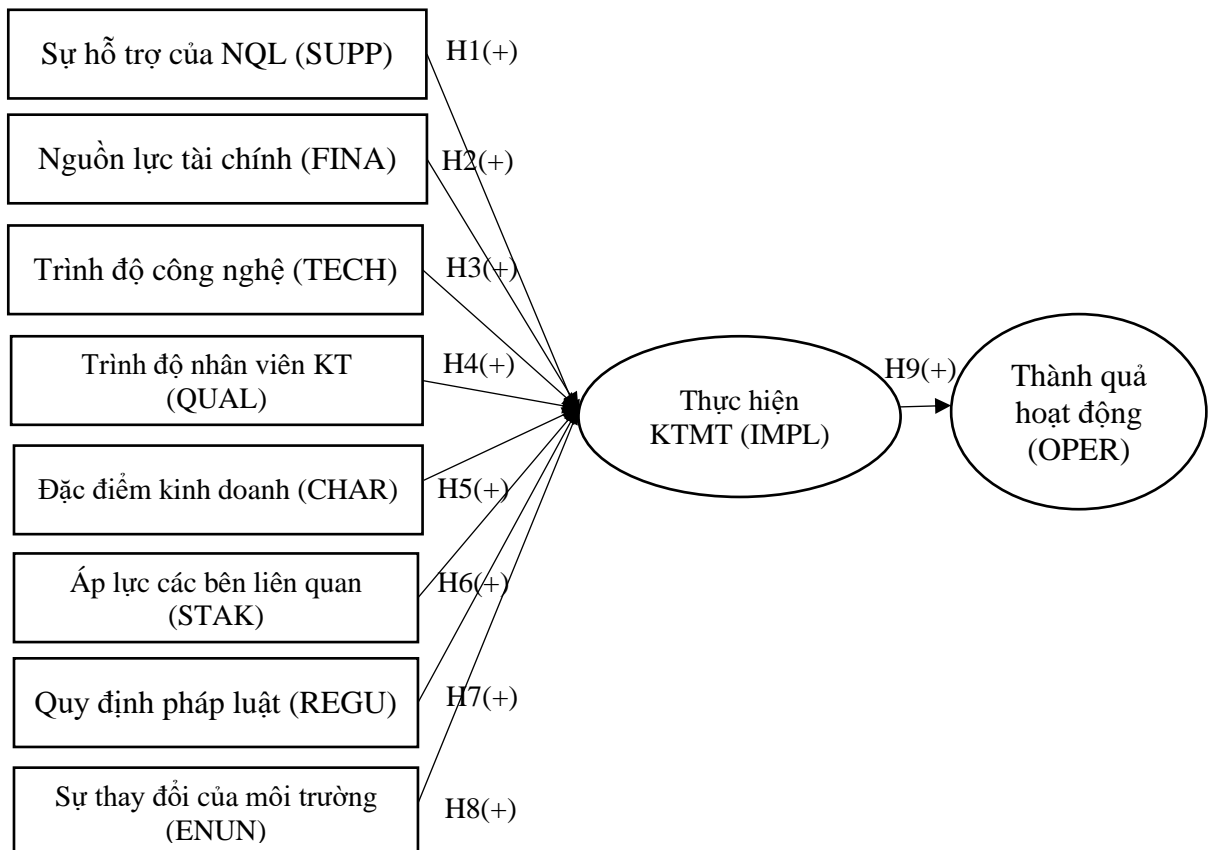
Với các kết quả nghiên cứu trước đã phân nào cho thấy thực hiện KTMT có tác động tích cực đến TQHD của DN. Một vấn đề đặt ra là ở Việt Nam chưa có nhiều nghiên cứu đề cập và khám phá mối quan hệ này. Như vậy, liệu rằng thực hiện KTMT có thật sự làm cải thiện TQHD cho DN ở Việt Nam hay không? Với câu hỏi này, nghiên cứu đặt ra các giả thuyết như sau:

H9: Thực hiện KTMT tác động cùng chiều đến TQHD trong các DNTS tại Việt Nam.

3.2.2 Mô hình nghiên cứu

Từ các giả thuyết trên, tác giả đưa ra mô hình nghiên cứu. Mô hình nghiên cứu đề xuất của luận án có hai nội dung, gồm (1) là: các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT; và (2) là: thực hiện KTMT tác động đến TQHD. Mô hình khái quát như sau: Trong đó:

IMPL: Thực hiện kế toán môi trường	SUPP: Sự hỗ trợ của nhà quản lý
FINA: Nguồn lực tài chính	TECH: Trình độ công nghệ
QUAL: Trình độ nhân viên kế toán	CHAR: Đặc điểm kinh doanh
STAK: Áp lực các bên liên quan	REGU: Quy định pháp luật
ENUN: Sự thay đổi của môi trường	OPER: Thành quả hoạt động



Hình 3. 2 Mô hình nghiên cứu

(Nguồn: Tác giả nghiên cứu)

3.3 ĐO LƯỜNG CÁC BIẾN VÀ XÂY DỰNG BẢNG CÂU HỎI

3.3.1 Đo lường các biến

Thang đo các khái niệm (biến) nghiên cứu được sử dụng lại từ các công trình nghiên cứu trên thế giới, đa số từ các nước phát triển. Nhằm đảm bảo tính thực tiễn cho đề tài, thang đo được điều chỉnh có sự tương thích với hoàn cảnh thực tế (Craig & Douglas, 2000), thang đo được dịch từ tiếng Anh sang tiếng Việt. Cụ thể:

3.3.1.1 Đo lường các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

(1) Đo lường sự hỗ trợ của nhà quản lý

Sự hỗ trợ của nhà quản lý các cấp là rất quan trọng để đưa ra các quyết định phát triển và phân bổ nguồn lực cần thiết trong việc thực hiện KTMT (Blass và cộng sự, 2014), bao gồm từ cam kết thực hiện các vấn đề môi trường phát sinh, hỗ trợ, tạo điều kiện về mọi nguồn lực để thực hiện KTMT và luôn có nhu cầu đánh giá những tác động của DN đến môi trường xung quanh trong quá trình hoạt động. Sự hỗ trợ

của nhà quản lý là quan trọng đối với nhiều hành vi và thực tiễn của tổ chức, chẳng hạn như hành vi áp dụng công nghệ (Lin, 2010), thực hành quản lý xanh (Lee & Klassen, 2016), hành vi bảo vệ môi trường (Colwell & Joshi, 2013) và thực hiện KTQMTT (Phan và cộng sự, 2017).

Thang đo sự hỗ trợ của nhà quản lý được ký hiệu là SUPP, được phát triển dựa trên nghiên cứu của Wang và cộng sự (2019). Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 2 Thang đo sự hỗ trợ của nhà quản lý

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
SUPP1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	Wang và cộng sự (2019)
SUPP2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	
SUPP3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	
SUPP4	Nhà quản lý luôn đánh giá tác động của DN đối với môi trường bằng cách thực hiện KTMT	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(2) Đo lường nguồn lực tài chính

Nguồn lực tài chính của DN có thể được hiểu là khối lượng giá trị được biểu thị dưới hình thái tiền tệ và được hình thành bởi quá trình tạo lập, sử dụng những quỹ tiền tệ khác nhau nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu bằng tiền của doanh nghiệp trong quá trình sản xuất sản xuất (Blanco-Mazagatos và cộng sự, 2007). Thực hiện KTMT đòi hỏi DN phải bỏ ra nguồn lực tài chính không nhỏ để cơ cấu lại hệ thống thông tin kế toán, đào tạo nhân viên, mua sắm máy móc mới và thực hiện các dự án vì môi trường...(Setthasakko, 2010; Roxas & Chadee, 2012; Jamil và cộng sự, 2015). Nguồn lực tài chính bao gồm nguồn lực bên trong doanh nghiệp (tiền mặt, lợi nhuận để lại, vốn lưu động) và nguồn lực tài chính bên ngoài doanh nghiệp (từ các tổ chức tín dụng, nhà đầu tư, chính phủ...).

Thang đo nguồn lực tài chính được ký hiệu là FINA, được phát triển dựa trên nghiên cứu của Roxas & Chadee (2012). Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 3 Thang đo nguồn lực tài chính

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
FINA1	DN có nguồn lực tài chính phù hợp (lượng tiền) để thực hiện KTMT.	Roxas & Chadee (2012)
FINA2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên, đầu tư mua sắm máy móc thiết xử lý môi trường.	
FINA3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp cho việc thực hiện các chương trình, dự án môi trường	
FINA4	Doanh nghiệp có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	
FINA5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(3) Đo lường trình độ công nghệ

Trình độ công nghệ được thể hiện qua mức độ phát triển công nghệ, được đo lường bằng những hoạt động liên quan đến việc sử dụng quy trình sản xuất, máy móc thiết bị, cải tiến hệ thống thông tin, nghiên cứu và phát triển sản phẩm (Đoàn Thị Hồng Vân và cộng sự, 2011).

Do đó, trình độ công nghệ được hiểu trong nghiên cứu này là việc áp dụng công nghệ sản xuất, công nghệ xử lý thông tin trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Thang đo trình độ công nghệ được ký hiệu là TECH, được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 4 Thang đo trình độ công nghệ

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
TECH1	Công nghệ là yếu tố quan trọng, cơ bản trọng hệ điều hành sản xuất của DN	Ojra (2014);
TECH2	Công nghệ sản xuất của DN tiên tiến, hiện đại	- Halbouni và Nour (2014); - Jamil và cộng sự (2015)
TECH3	DN đầu tư phần mềm để hỗ trợ công tác kế toán	Ojra (2014);
TECH4	DN có hệ thống thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời	Halbouni và Nour (2014)

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(4) Đo lường trình độ nhân viên kế toán

Trình độ nhân viên kế toán được hiểu trong nghiên cứu này là trình độ đào tạo và các chứng chỉ kế toán trong nước và quốc tế mà nhân viên kế toán đạt được. Các chuyên gia cho rằng để thực hiện KTMT một cách chính xác và hiệu quả thì đòi hỏi đội ngũ nhân viên kế toán phải có trình độ, đủ hiểu biết về kế toán, về KTMT. Nhân viên kế toán có trình độ tốt sẽ cung cấp thông tin ngày càng chất lượng hơn, nhờ đó cải thiện hiệu quả quản lý và TQHĐ của DN (Wooldridge và Floyd, 1990). Điều này cũng tương đồng với kết quả nghiên cứu của Altohami (2020), Jamil và cộng sự (2015).

Thang đo trình độ của nhân viên kế toán được ký hiệu là QUAL, được phát triển dựa trên các nghiên cứu trước. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 5 Thang đo trình độ nhân viên kế toán

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
QUAL1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	- Halbouni & Nour (2014); - Jamil và cộng sự (2015)
QUAL2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm chuyên môn làm việc từ 3 năm trở lên	Halbouni và Nour (2014)
QUAL3	Nhân viên kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp (kế toán trưởng, chứng chỉ ACCA...)	McChlery và cộng sự (2004);
QUAL4	Nhân viên kế toán có hiểu biết về quản trị môi trường	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(5) Đo lường đặc điểm kinh doanh

Đặc điểm kinh doanh được hiểu là điểm đặc biệt, điểm riêng biệt của DN trong các hoạt động đầu tư, sản xuất, cung ứng hàng hóa dịch vụ,.. nhằm mục đích phát sinh lợi nhuận. Các DNTS với các đặc điểm sản xuất kinh doanh đặc thù là có tác động mạnh mẽ đến môi trường, như ô nhiễm chất thải, nước thải, khí thải... từ quá trình sản xuất. Đây cũng được coi là ngành nhạy cảm với môi trường. Do đó, trong nghiên cứu này nhân tố đặc điểm kinh doanh của DN hướng tới nội dung chính là đặc điểm về sản phẩm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh với các nguồn nguyên liệu sản xuất khác nhau có tác động đến môi trường.

Thang đo đặc điểm kinh doanh được ký hiệu là CHAR, được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 6 Thang đo đặc điểm kinh doanh

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
CHAR1	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	- Christ và Burritt (2013); - McChlery và cộng sự (2004);
CHAR2	Nguyên liệu sản xuất của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	Christ và Burritt (2013)
CHAR3	Quá trình sản xuất sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	Qian & Burritt (2011)

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(6) Đo lường áp lực các bên liên quan

Các bên liên quan được định nghĩa là bất kỳ cá nhân hoặc nhóm nào có thể ảnh hưởng đến hoạt động của DN (Freeman, 1984). Trách nhiệm môi trường của DN là sự hài hòa giữa kỳ vọng của các bên liên quan và hiệu quả hoạt động môi trường (González-Benito, 2006). Các bên liên quan khác nhau buộc các DN phải hành động theo nhiều cách khác nhau để giảm các tác động tiêu cực và tăng các tác động tích cực đến DN. Các bên liên quan trong nghiên cứu này bao gồm người tiêu dùng, khách hàng, các định chế tài chính, chính phủ, người lao động... gây áp lực lên việc thực hiện KTMT của DN. Trong luận án này tác giả giới hạn các bên liên quan bên ngoài DN, như khách hàng, nhà cung cấp, chính phủ, nhà đầu tư... Các bên liên quan có nhu cầu ngày càng tăng đối với những thông tin về DN, trong đó có thông tin về KTMT. Mặt khác, tăng áp lực cưỡng chế của chính phủ sẽ ảnh hưởng tích cực đến ý định và sự sẵn sàng của các DN để thực hiện KTMT. Nỗ lực của chính phủ, các viện nghiên cứu, xã hội là chìa khóa để thực hiện thành công KTMT.

Thang đo áp lực các bên liên quan bên ngoài DN được ký hiệu là STAK, được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 7 Thang đo áp lực các bên liên quan

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
STAK1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN	Wang và cộng sự (2019)
STAK2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	
STAK3	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	
STAK4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT	
STAK5	Các bên liên quan khác có thể không hỗ trợ DN nếu DN không thực hiện KTMT.	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(7) Đo lường quy định pháp luật

Các quy định của pháp luật là sự thể chế hóa thành quyền và nghĩa vụ đối với cả hai phía chủ thể kinh doanh và cơ quan Nhà nước. Áp lực từ việc tuân thủ các quy định pháp luật là nhân tố thúc đẩy DN thực hiện các biện pháp môi trường và công bố thông tin môi trường ra bên ngoài. Các quy định pháp luật thể hiện qua các văn bản cho phép doanh nghiệp có các quyền hạn và nghĩa vụ khi thực hiện công tác môi trường và công bố thông tin môi trường (DiMaggio và Powell, 1983).

Thang đo quy định pháp luật được ký hiệu là REGU, được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 8 Thang đo quy định pháp luật

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
REGU1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và KTMT	Jamil và cộng sự (2015);
REGU2	Các văn bản hướng dẫn chi tiết thực hiện kế toán liên quan đến môi trường (ghi nhận và phân loại CPMT, TNMT...)	Hoffman (2001);
REGU3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường	Jamil và cộng sự (2015);
REGU4	Các văn bản khác liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	Hoffman (2001);

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

(8) Đo lường sự thay đổi của môi trường

Sự thay đổi của môi trường (environmental uncertainty) được hiểu là “một nhóm các chính sách, thể chế, cơ sở hạ tầng vật chất, nguồn nhân lực và các đặc điểm địa lý có ảnh hưởng đến hiệu quả của các doanh nghiệp” (Eifert và cộng sự, 2005). Khi một tổ chức bị ảnh hưởng nhiều bởi sự không chắc chắn của môi trường kinh doanh (bên trong, bên ngoài), tổ chức đó có thể đổi mới hệ thống kế toán nhằm giảm thiểu các tác động đến môi trường và quản lý tốt hơn các hoạt động của mình.

Với nhân tố sự thay đổi về môi trường, đề tài giới hạn là sự không chắc chắn về môi trường bên ngoài DN. Nhân tố này mới được nghiên cứu trong thời gian gần đây, nhưng việc bổ sung thêm nhân tố này sẽ cung cấp thêm bức tranh đa chiều về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Dựa trên các nghiên cứu đã thực hiện, nhân tố sự thay đổi của môi trường được ký hiệu là ENUN và được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 9 Thang đo sự thay đổi của môi trường

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
ENUN1	Sự thay đổi Luật môi trường tác động đến việc thực hiện KTMT	Burritt (2004);
ENUN2	Sự thay đổi chính sách thuế MT ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	Lewis và Harvey (2001);
ENUN3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	- Lewis và Harvey (2001); - Burritt (2004); - Ojra (2014);
ENUN4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	- Burritt (2004); - Lewis và Harvey (2001);
ENUN5	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	- Lewis và Harvey (2001); - Burritt (2004);

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.3.1.2 Đo lường thực hiện KTMT

Từ nghiên cứu của trước đã đề cập đến việc đo lường thực hiện KTMT thông qua các nội dung cụ thể. Để đo lường thực hiện KTMT, các nghiên cứu đã dựa trên:

- Các số liệu tài chính môi trường: TSMT, NPTMT, CPMT, TNMT. Các số liệu tài chính này được theo dõi dựa trên các tài khoản chi tiết và các sổ kế toán chi tiết theo dõi thông tin KTMT. Chế độ kế toán Việt Nam chưa có quy định cụ thể về KTMT, nhưng TT 200/2014/TT-BTC và TT 133/2016/TT-BCT có những hướng dẫn nhằm hỗ trợ DN theo dõi cho các khoản mục môi trường cụ thể.

- Các thông tin phi tài chính môi trường: chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường; số lần vi phạm môi trường, hệ thống quản lý môi trường; phát thải không khí, ô nhiễm nước, đất và tiếng ồn...

- Các phương pháp phân bổ chi phí môi trường hiện đại: phương pháp ABC, phương pháp MFCA, phương pháp LCC.

- Các chỉ số hiệu quả môi trường (EPI_Environmental Performance Indicators). Các chỉ số hiệu quả môi trường định lượng rủi ro môi trường, xác định xu hướng phát triển cho các hoạt động bảo vệ môi trường. Chỉ số hiệu quả môi trường đóng vai trò là một hệ thống cảnh báo sớm, giúp nhà quản trị có được cái nhìn tổng thể để thiết lập mục tiêu, thực hiện giám sát và cải tiến môi trường.

- Báo cáo môi trường: Báo cáo môi trường hoặc Báo cáo đánh giá tác động của môi trường (EIA - Environmental Impact Assessment) là việc phân tích, dự báo

các tác động của dự án đầu tư đến môi trường để đưa ra biện pháp bảo vệ môi trường khi triển khai dự án đó (Luật bảo vệ môi trường số 72/2020/QH14).

Dựa trên các khái niệm, quy định cụ thể và các nghiên cứu đã có trước, thang đo thực hiện KTMT được ký hiệu là IMPL gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 10 Thang đo thực hiện KTMT

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
IMPL1	DN thực hiện kế toán cho phần CPMT, TNMT, TSMT, NPTMT	UNSD (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang và cộng sự (2019)
IMPL2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường	UNSD (2002); IFAC (2005); MOE (2005);
IMPL3	DN thực hiện phân bổ CPMT theo một phương pháp cụ thể	UNSD (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang và cộng sự (2019)
IMPL4	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)	IFAC (2005); MOE (2005); Wang (2019)
IMPL5	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể	UNCTAD (2002); MOE (2005); Thông tư 96/2020/TT-BTC; GRI (2021); Wang và cộng sự (2019)

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.3.1.3 Đo lường thành quả hoạt động

Thành quả hoạt động (TQHĐ) là một vấn đề đã được nghiên cứu nhiều, thường được sử dụng là nhân tố phụ thuộc và thường được đo lường dựa trên các chỉ tiêu tài chính và các chỉ tiêu phi tài chính. Kaplan (1984) cho rằng hệ thống đo lường TQHĐ là hệ thống thông tin với nhiệm vụ phát tín hiệu tài chính - phi tài chính nhằm giúp nhà quản trị ra quyết định. Theo Ghalayini và Noble (1996) việc đo lường thành quả theo khía cạnh tài chính chỉ hướng đến sự quan tâm của người chủ sở hữu hay người quản lý, luôn có độ trễ nhất định (kỳ kế toán) và cản trở quá trình cải tiến hoạt động. Ngược lại đo lường thành quả theo khía cạnh phi tài chính lại hướng đến các bên có liên quan, như khách hàng và người lao động. Đo lường thành quả qua chỉ tiêu phi tài chính còn thể hiện các kết quả khác của DN. Trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng tăng của các DNTS tại Việt Nam, việc đo lường thành quả hoạt động của các DN Việt Nam nên kết hợp cả 2 khía cạnh tài chính và phi tài chính để nhằm cung cấp bức tranh đầy đủ hơn về thành quả các DN.

Đối với các chỉ tiêu tài chính:

Qua tổng hợp các nghiên cứu trong và ngoài nước, thành quả tài chính có thể tiếp cận theo dữ liệu kế toán hay dữ liệu thị trường, như: Doanh thu, lợi nhuận, khả năng sinh lợi (ROA, ROE), Tobin's Q... Tuy nhiên ở nghiên cứu này, TQHD được tiếp cận theo dữ liệu kế toán với chỉ tiêu về doanh thu, lợi nhuận, khả năng sinh lợi (ROA, ROE).

$ROA = \text{Lợi nhuận trước thuế} / \text{Tổng tài sản bình quân}$

$ROE = \text{Lợi nhuận sau thuế} / \text{Vốn chủ sở hữu bình quân}$

Chỉ tiêu Doanh thu, Lợi nhuận, Khả năng sinh lợi (ROA, ROE) được sử dụng để đo lường TQHD tài chính trong nghiên cứu này là do các nguyên nhân:

Cách tiếp cận dữ liệu kế toán (doanh thu, lợi nhuận) được sử dụng trong hầu hết các nghiên cứu, đặc biệt trong nghiên cứu không chỉ là các công ty niêm yết nên doanh thu, lợi nhuận được sử dụng trong nghiên cứu này là phù hợp. Do vậy, cách tiếp cận dữ liệu thị trường đối với các chỉ số như Tobin'Q, EPS cần tiếp cận thông tin thị trường chứng khoán để tính toán và do đó khó khăn trong việc xác định giá thị trường để tính toán các chỉ số này. Sử dụng chỉ tiêu ROS để đo lường thành quả của DN sẽ không phản ánh toàn diện được thành quả hoạt động mà chú trọng đến hoạt động bán hàng của doanh nghiệp hơn là việc sử dụng tổng hợp các nguồn lực để tạo thành quả.

Đối với các chỉ tiêu phi tài chính:

Chỉ tiêu về danh tiếng, sự hài lòng của khách hàng, các dự án vì xã hội để đo lường TQHD phi tài chính của các DNTS tại Việt Nam là do các nguyên nhân sau:

Sự sống còn, tăng trưởng của DN được quyết định bởi các yếu tố danh tiếng, sự hài lòng của khách hàng, do đó việc đánh TQHD cần hướng đến các đối tượng này. Danh tiếng được coi như là một loại tài sản vô hình mà bất kỳ DN nào cũng muốn thể hiện và quảng bá. Các DNTS hiện nay là một trong những ngành kinh tế mũi nhọn, giữ vai trò quan trọng trong sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam thì việc nâng cao danh tiếng để bắt kịp với đà tăng trưởng và cạnh tranh là cần thiết hơn bao giờ hết. Do đó danh tiếng được sử dụng để đánh giá TQHD phi tài chính trong các DNTS là phù hợp.

Ngoài ra, đặc điểm các DNTS là sản xuất các sản phẩm liên quan đến tiêu dùng,

thực phẩm. Vì vậy sự sống còn, tăng trưởng của DN được quyết định bởi các yếu tố con người, sự hài lòng của khách hàng. Các DN phải luôn cải tiến các qui trình cung cấp dịch vụ và các hoạt động tạo ra giá trị tăng thêm trong nội bộ DN để tăng sự hài lòng cho khách hàng và tăng vị thế cạnh tranh trong xu thế hội nhập.

Ngoài ra cần tăng cường năng lực, nâng cao nhận thức về bảo vệ môi trường, tăng cường số dự án cải thiện môi trường; sử dụng vật liệu tái chế; tái sử dụng chất thải; tiết kiệm năng lượng là một trong những nhiệm vụ trọng tâm...Việc đánh giá TQHD phi tài chính trong DNTS cũng cần chú trọng đến các thành quả môi trường.

Qua việc lấy ý kiến từ các chuyên gia, ngoài việc đo lường TQHD thông qua các chỉ tiêu tài chính cụ thể (doanh thu, lợi nhuận, ROA, ROE), luận án còn đo lường TQHD tài chính qua cảm nhận của nhà quản lý DN thông qua ba biến quan sát: Doanh thu, lợi nhuận và khả năng sinh lợi (ROA, REA) của DN tăng qua các năm. Việc đo lường này sẽ hỗ trợ thông tin về TQHD trong trường hợp BCTC được cung cấp ra bên ngoài chưa đúng thực trạng sản xuất kinh doanh hoặc trường hợp BCTC là của các DNTS không niêm yết.

Xuất phát từ đặc điểm trên, thang đo Liker - 5 điểm được sử dụng trong nghiên cứu này để đánh giá TQHD tài chính và phi tài chính. Cách đo lường này đã được nhiều nghiên cứu sử dụng trong đánh giá thành quả, mặc dù có hạn chế là dựa trên ý kiến chủ quan (subjective approach) của người đánh giá, nhưng vẫn có thể bổ sung thêm thông tin về thành quả hoạt động của DN. Thang đo TQHD được ký hiệu là OPER, được phát triển dựa trên các nghiên cứu. Cụ thể gồm các biến quan sát:

Bảng 3. 11 Thang đo thành quả hoạt động

Mã hóa	Biến quan sát	Nghiên cứu trước
OPER1	Doanh thu của DN tăng qua các năm	- Tippins & Sohi (2003) - Santos và Brito (2012);
OPER2	Lợi nhuận của DN tăng qua các năm	
OPER3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) tăng hơn trong các năm qua	- Magara và cộng sự (2015)
OPER4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	- Thi Tam Le và cộng sự (2019); - Thi Tam Le (2020).
OPER5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	- Ojra (2014); - Santos và Brito (2012).
OPER6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn	- Santos và Brito (2012); - Narteh (2018).

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Danh sách mã hóa các biến được thể hiện trong Bảng 3.12.

Bảng 3. 12 Danh sách các biến trong mô hình nghiên cứu

Thang đo 1: Sự hỗ trợ của nhà quản lý (support_SUPP)	
Nguồn: Wang và cộng sự (2019)	
SUPP1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường
SUPP2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT
SUPP3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT
SUPP4	Nhà quản lý luôn đánh giá tác động của DN đối với môi trường bằng cách thực hiện KTMT
Thang đo 2: Nguồn lực tài chính (finance_FINA)	
Nguồn: Roxas và Chadee (2012)	
FINA1	DN có nguồn lực tài chính (lượng tiền) để thực hiện KTMT
FINA2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên KTMT, đầu tư mua sắm máy móc thiết xử lý môi trường
FINA3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để thực hiện các chương trình, dự án môi trường
FINA4	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.
FINA5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT
Thang đo 3: Trình độ công nghệ (technology_TECH)	
Nguồn: Ojra (2014); Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015)	
TECH1	Công nghệ là yếu tố quan trọng, cơ bản trọng hệ điều hành sản xuất của DN
TECH2	Công nghệ sản xuất của DN tiên tiến, hiện đại
TECH3	DN đầu tư phần mềm để hỗ trợ công tác kế toán
TECH4	DN có hệ thống công nghệ thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời
Thang đo 4: Trình độ nhân viên kế toán (qualification_QUAL)	
Nguồn: Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015); McChlery và cộng sự (2004)	
QUAL1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên
QUAL2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên
QUAL3	Nhân viên kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp (chứng chỉ kế toán trưởng, chứng chỉ ACCA...)
QUAL4	Nhân viên kế toán có hiểu biết về quản trị môi trường
Thang đo 5: Đặc điểm kinh doanh (character_CHAR)	
Nguồn: Christ và Burritt (2013); McChlery và cộng sự (2004); Qian & Burritt (2011)	

CHAR1	Sản phẩm sản xuất kinh doanh của DN ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường
CHAR2	Nguyên liệu sản xuất của DN ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường
CHAR3	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường
Thang đo 6: Áp lực các bên liên quan (stakeholder_STAK)	
Nguồn: Wang và cộng sự (2019);	
STAK1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN
STAK2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN
STAK3	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT
STAK4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT
STAK5	Các bên liên quan khác có thể không hỗ trợ DN nếu DN không thực hiện KTMT.
Thang đo 7: Quy định pháp luật (regulation_REGU)	
Nguồn: Jamil và cộng sự (2015); Hoffman (2001);	
REGU1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và thực hiện KTMT
REGU2	Các văn bản hướng dẫn chi tiết thực hiện kế toán liên quan đến môi trường (ghi nhận và phân loại CPMT, TNMT...)
REGU3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường
REGU4	Các văn bản khác liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)
Thang đo 8: Sự thay đổi của môi trường (Environmental Uncertainty_ENUN)	
Nguồn: Lewis và Harvey (2001); Ojra (2014);	
ENUN1	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT
ENUN2	Sự thay đổi chính sách môi trường của chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT
ENUN 3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT
ENUN4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề cho môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT
ENUN5	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT
Thang đo 9: Thực hiện KTMT (Implementation_IMPL)	
Nguồn: UNDSO (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2021);	

Thông tư 96/2020/TT-BTC;	
IMPL1	DN thực hiện kế toán cho phần CPMT, TNMT, TSMT, NPTMT
IMPL2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường
IMPL3	DN thực hiện phân bổ CPMT theo một phương pháp cụ thể
IMPL4	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)
IMPL5	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể
Thang đo 10: TQHD của DN (operational performance_OPER)	
Nguồn: Tippins & Sohi (2003); Santos và Brito (2012) ; Narteh (2018); Ojra (2014); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019)	
OPER1	Doanh thu của DN tăng qua các năm
OPER2	Lợi nhuận của DN đạt qua các năm
OPER3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) phát triển hơn trong các năm qua
OPER4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn
OPER5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN
OPER6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn

(Nguồn: Nghiên cứu sinh tổng hợp)

3.3.2. Xây dựng bảng câu hỏi

Bảng câu hỏi khảo sát cho nghiên cứu này được thực hiện dựa trên các giả thuyết, mô hình nghiên cứu, các nhân tố tác động, thang đo chính thức có được từ kết quả nghiên cứu định tính (sau khi phỏng vấn, thu thập ý kiến chuyên gia).

Tác giả sử dụng bảng câu hỏi khảo sát để tiến hành thu thập dữ liệu cho nghiên cứu này, đây là dạng câu hỏi đóng, không phải dạng câu hỏi mở khi tiến hành thảo luận, và xin ý kiến chuyên gia. Bảng câu hỏi khảo sát được thiết kế gồm ba phần: phần giới thiệu về đề tài nghiên cứu, phần thông tin khái quát về DN và người được khảo sát, phần các câu hỏi liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS.

Phần các câu hỏi liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của nó đến TQHD của các DNTS tại VN, tác giả sử dụng câu hỏi đóng và đáp án tác giả sử dụng thang đo Likert 5 bậc từ 1 đến 5 (Bậc 1 là hoàn toàn không đồng ý, mức độ đồng ý tăng dần đến bậc 5 là hoàn toàn đồng ý với phát biểu) cho các biến quan sát.

3.3.2.1 Quy trình xây dựng bảng câu hỏi điều tra

Để thực hiện nghiên cứu định lượng chính thức, tác giả xây dựng bảng câu hỏi để phục vụ cho điều tra thu thập dữ liệu nghiên cứu. Quy trình xây dựng bảng câu hỏi

điều tra được thực hiện theo các bước sau:

Bước 1: Dựa trên cơ sở tổng quan các công trình nghiên cứu trước đây có liên quan tới đề tài luận án, tác giả xác định nội dung các khái niệm nghiên cứu (các biến) và lựa chọn thang đo cho các khái niệm (các biến) này. Kết quả bước này sẽ xác định được các biến và đo lường các biến (Bước này thực hiện tại Chương 1: Tổng quan nghiên cứu và Chương 2: Cơ sở lý thuyết)

Bước 2: Xây dựng thang đo nháp bằng tiếng Việt. Tác giả tiến hành đề xuất thang đo các khái niệm liên quan đến nghiên cứu. Do hầu hết các thang đo của các biến trong mô hình đều kế thừa từ các nghiên cứu trước đây, các nghiên cứu đó đều được viết bằng tiếng Anh. Vì vậy, tác giả đã nhờ 2 chuyên gia tiếng Anh có kinh nghiệm trong lĩnh vực Kinh tế và Kế toán. Chuyên gia đầu tiên dịch từ tiếng Anh sang tiếng Việt, sau đó chuyên gia thứ 2 dịch từ tiếng Việt sang tiếng Anh để đảm bảo việc chuyển đổi ngôn ngữ được rõ ràng, rành mạch, chính xác và không làm thay đổi ý nghĩa của các thang đo. Kết quả bước này sẽ hoàn thành thang đo bản nháp của nghiên cứu. (Bước này thực hiện tại Mục 3.2.1. Đo lường các biến)

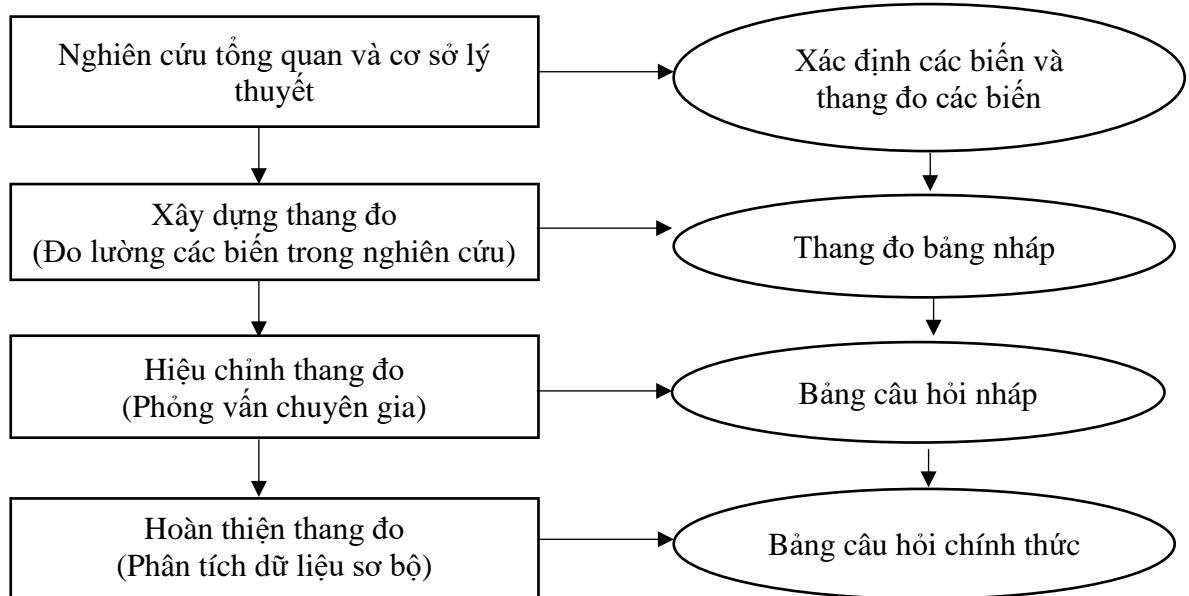
Bước 3: Tác giả tiến hành hiệu chỉnh thang đo thông qua phỏng vấn sâu chuyên gia (11 chuyên gia) để kiểm tra mô hình nghiên cứu ban đầu, điều chỉnh từ ngữ và văn phong cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam. Kết quả bước này sẽ hình thành bảng câu hỏi nháp của nghiên cứu (Bước này thực hiện tại Mục 3.2.2.2. Hiệu chỉnh thang đo).

Bước 4: Nghiên cứu định lượng sơ bộ được thực hiện với quy mô mẫu 150 đại diện cho 150 doanh nghiệp thủy sản để kiểm tra và chuẩn hóa ngôn ngữ, đảm bảo các câu hỏi được rõ ràng, không gây khó hiểu với người tham gia khảo sát. Kết quả bước này sẽ xây dựng được bảng câu hỏi điều tra chính thức phục vụ cho nghiên cứu chính thức của luận án (Bước này thực hiện tại Mục 3.2.2.3. Phân tích dữ liệu sơ bộ)

3.3.2.2 Hiệu chỉnh thang đo

Để chọn mẫu và hiệu chỉnh thang đo cho nghiên cứu định tính, tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên gia. Đến chuyên gia thứ 11 không phát hiện thêm thông tin mới, tác giả phỏng vấn thêm 1 chuyên gia nữa, kết quả không có thêm thông tin mới. Vì vậy mẫu cho nghiên cứu định tính là 11 chuyên gia (Danh sách chuyên gia trong Phụ lục 7). Theo Nguyễn Đình Thọ (2013, tr 121) “số mẫu được xác định là đủ cho

phương pháp nghiên cứu định tính là số lượng mẫu đạt đến điểm bão hòa, tức là dữ liệu thu thập cho đến khi không có gì mới so với đối tượng đã phỏng vấn trước đó. Để khẳng định đâu là điểm bão hòa, tiếp tục thu thập thêm một đối tượng nữa, nếu không phát hiện thêm gì mới thì dừng lại để xác định số lượng mẫu cho đề tài.”



Hình 3.3 Quy trình xây dựng bảng câu hỏi

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Lựa chọn chuyên gia

Các chuyên gia được lựa chọn để thảo luận, trao đổi các vấn đề về thực hiện KTMT, về tác động của thực hiện KTMT đến TQHD là những nhà nghiên cứu chuyên môn kế toán, những người tham gia giảng dạy về kế toán; là những người có am hiểu sâu sắc về kế toán và nắm bắt được thông tin về thành quả hoạt động trong DN như kế toán trưởng, giám đốc, phó giám đốc trong DNTS tại VN,...Điều này giúp tác giả có thêm nhiều thông tin về vấn đề đang nghiên cứu, hiểu thêm về những tình huống, vấn đề thực tiễn trong các DNTS. Từ những thông tin hữu ích có được, tác giả sẽ xác định lại các nhân tố ảnh hưởng đã có và khám phá nhân tố ảnh hưởng mới ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN.

Các chuyên gia được chọn để phỏng vấn được dựa trên các tiêu chí:

Về kinh nghiệm:

Chuyên gia làm việc tại DNTS: Từ 10 năm trở lên trong lĩnh vực kế toán hoặc có ít nhất 5 năm ở vị trí kế toán trưởng, giám đốc tài chính hoặc các vị trí tương đương

trong các DNTS. Chuyên gia giảng dạy: có thâm niên trên 10 năm.

Về trình độ:

Chuyên gia làm việc tại DNTS: Từ cử nhân trở lên

Chuyên gia giảng dạy: Từ tiến sĩ trở lên

Căn cứ để tác giả lựa chọn tiêu chí đối với chuyên gia làm việc ở DNTS là chuyên gia có am hiểu kiến thức về kế toán, trình độ từ đại học trở lên, về mặt kinh nghiệm chuyên gia có ít nhất 10 năm trong lĩnh vực chuyên môn và quản lý, có hiểu biết về lợi ích của KTMT và các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, tác động của thực hiện KTMT đến TQHD.

Đối với chuyên gia trong lĩnh vực giảng dạy có trình độ từ tiến sĩ trở lên, các chuyên gia có năng lực nghiên cứu và vốn kiến thức chuyên sâu về kế toán, về thành quả. Đồng thời kinh nghiệm nghiên cứu giảng dạy nhiều năm về kế toán, có đủ kiến thức chuyên môn để đưa ra nhận định nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam.

Dàn bài thảo luận với chuyên gia

Để thuận lợi cho việc thảo luận, thu thập ý kiến chuyên gia, tác giả thiết kế sẵn một số câu hỏi về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN cũng như các TQHD mà các DNTS tại VN sẽ đạt được khi thực hiện KTMT. Các câu hỏi được thiết kế dưới dạng lựa chọn và trình bày ý kiến, được tác giả xây dựng dựa trên các nghiên cứu tổng quan, nghiên cứu cơ sở lý thuyết, thang đo đã được tác giả tổng hợp trước đó và đặc biệt là ý kiến đóng góp của giảng viên hướng dẫn cũng như của các giảng viên đầu ngành về kế toán. Dàn bài thảo luận với chuyên gia gồm 3 nội dung: (1) Giới thiệu; (2) Giải thích một số thuật ngữ và (3) Nội dung phỏng vấn. (Phụ lục 8. Dàn bài phỏng vấn chuyên gia)

Thực hiện thảo luận với chuyên gia

Trong nghiên cứu này nhằm thu thập ý kiến chuyên gia, tác giả thực hiện thảo luận tay đôi, không tiến hành thảo luận nhóm do đặc thù công việc khác nhau, các chuyên gia không sắp xếp được thời gian để thảo luận nhóm. Để liên hệ các chuyên gia tác giả tiếp cận ở nhiều cách khác nhau. Đối với các chuyên gia là quản lý, kế toán trưởng trong các DNTS thì tác giả thông qua sự hỗ trợ, giới thiệu của người quen. Sau khi được giới thiệu tác giả liên hệ các chuyên gia thông qua điện thoại, gửi

email hoặc gặp trực tiếp để thảo luận. Đối với các chuyên gia đang giảng dạy, nghiên cứu thì việc thảo luận, thu thập ý kiến diễn ra nhanh hơn và nhận được sự hỗ trợ rất nhiệt tình. Thời gian tiến hành thảo luận chính thức bắt đầu từ tháng 4/2022, thời gian tiến hành được thực hiện từ tháng 5/2022 và đến tháng 6/2022.

Bảng câu hỏi để thảo luận được tác giả chuẩn bị sẵn để thu thập những ý kiến từ các chuyên gia về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD. Tác giả sẽ tiến hành thảo luận với các chuyên gia nhằm trao đổi về các nhân tố ảnh hưởng, nhằm đảm bảo kết quả là phù hợp với đặc điểm của DNTS tại VN. Sau khi có được các ý kiến của chuyên gia, tác giả sẽ tổng hợp lại, đối chiếu với các nghiên cứu trước đó và thảo luận với giảng viên hướng dẫn. Cuối cùng, tác giả sẽ hoàn thiện thang đo các nhân tố ảnh hưởng, bảng câu hỏi khảo sát.

Kết quả thảo luận với chuyên gia

Sau khi hoàn tất phỏng vấn chuyên gia, tác giả đã tổng hợp ý kiến của các chuyên gia tham gia phỏng vấn để hoàn chỉnh, bổ sung và cho ra kết quả của biến quan sát dùng cho nghiên cứu định lượng. Qua phỏng vấn các chuyên gia đều đồng ý mô hình mà tác giả đưa ra. (Phụ lục 9. Kết quả phỏng vấn chuyên gia)

Bảng 3. 13 Kết quả phỏng vấn chuyên gia

S TT	Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	Tổng hợp ý kiến	
		Đồng ý	Không đồng ý
1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	11/11 chuyên gia đồng ý	0
2	Nguồn lực tài chính	11/11 chuyên gia đồng ý	0
3	Trình độ công nghệ	11/11 chuyên gia đồng ý	0
4	Trình độ nhân viên kế toán	11/11 chuyên gia đồng ý	0
5	Đặc điểm kinh doanh	11/11 chuyên gia đồng ý	0
6	Áp lực các bên liên quan	11/11 chuyên gia đồng ý	0
7	Quy định pháp luật	11/11 chuyên gia đồng ý	0
8	Sự thay đổi của môi trường	11/11 chuyên gia đồng ý	0

(Nguồn: NCS tổng hợp)

Theo đó việc thực hiện KTMT phụ thuộc vào các nhân tố là: Sự hỗ trợ của nhà quản lý; Nguồn lực tài chính; Trình độ công nghệ; Trình độ nhân viên kế toán; Đặc điểm kinh doanh; Áp lực các bên liên quan; Quy định pháp luật; Sự thay đổi của môi trường và thực hiện KTMT có tác động đến TQHD trong các DNTS.

Các thang đo được kế thừa từ những nghiên cứu đã trình bày trong phần phương pháp nghiên cứu. Nhưng qua góp ý của các chuyên gia để có những sự điều chỉnh phù hợp với bối cảnh nghiên cứu nhằm đảm bảo tính thực tiễn. Bảng 3.14 là hệ thống thang đo sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến chuyên gia.

Bảng 3. 14 Thang đo các nhân tố điều chỉnh theo ý kiến chuyên gia

Mã hóa	Thang đo	Nguồn
Sự hỗ trợ của nhà quản lý (SUPP)		
SUPP1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	Wang (2019)
SUPP2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	
SUPP3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	
SUPP4	Nhà quản lý quan tâm đến việc huấn luyện và đào tạo cho hệ thống kế toán để thực hiện KTMT	Chuyên gia thay đổi
Nguồn lực tài chính (FINA)		
FINA1	DN có nguồn lực tài chính phù hợp (lượng tiền) để thực hiện KTMT	Roxas và Chadee (2012)
FINA2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên KTMT, đầu tư mua sắm máy móc thiết bị xử lý môi trường	
FINA3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để thực hiện các chương trình, dự án môi trường	
FINA4	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	
FINA5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	
Trình độ công nghệ (TECH)		
TECH1	Nhà xưởng, trang thiết bị chế biến, hệ thống cấp nước, xử lý nước thải đảm bảo điều kiện sản xuất, an toàn vệ sinh thực phẩm và bảo vệ môi trường.	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
TECH2	Áp dụng các tiến bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (như công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme).	
TECH3	Đẩy nhanh cơ giới hóa, tự động hóa dây chuyền chế biến nhằm tối ưu hóa việc sử dụng năng lượng và bảo vệ môi trường.	
TECH4	Đẩy mạnh chương trình quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và áp dụng công nghệ thông tin trong truy xuất nguồn gốc theo yêu cầu của thị trường tiêu thụ.	
Trình độ nhân viên kế toán (QUAL)		
QUAL1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	Halbouni và Nour (2014);
QUAL2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở	

	lên	Jamil và cộng sự (2015)
QUAL3	Kế toán nhận diện, đo lường được tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, doanh thu, chi phí môi trường	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
QUAL4	Kế toán lập được các báo cáo môi trường theo yêu cầu	
Đặc điểm kinh doanh (CHAR)		
CHAR1	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	Christ và Burritt (2013)
CHAR2	DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGAP/GlobalGAP/ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu nhằm bảo vệ môi trường	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
CHAR3	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	Qian & Burritt (2011)
Áp lực các bên liên quan (STAK)		
STAK1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh.	Wang và cộng sự (2019)
STAK2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	
STAK3	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	
STAK4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT	
STAK5	Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp...) có nhu cầu thông tin môi trường liên quan đến sản phẩm của DN	
Quy định pháp luật (REGU)		
REGU1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và thực hiện KTMT	Jamil và cộng sự (2015); Hoffman (2001)
REGU2	Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ môi trường trong nuôi trồng thủy sản của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
REGU3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường	Jamil và cộng sự (2015); Hoffman (2001)
REGU4	Các văn bản khác liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	
Sự thay đổi của môi trường (ENUN)		
ENUN1	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT.	Lewis và Harvey (2001); Ojra (2014)
ENUN2	Sự thay đổi chính sách môi trường của Chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
ENUN3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
ENUN4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	

ENUN5	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
Thang đo Thực hiện kế toán môi trường (IMPL)		
IMPL1	DN thực hiện kế toán cho phần chi phí, thu nhập, tài sản, nợ phải trả môi trường	UNSD (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2021); TT 96/2020/TT-BTC
IMPL2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường	
IMPL3	DN thực hiện phân bổ chi phí môi trường theo một phương pháp cụ thể	
IMPL4	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)	
IMPL5	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể	
Thang đo Thành quả hoạt động (OPER)		
OPER1	Doanh thu của DN tăng qua các năm	Tippins & Sohi (2003); Santos và Brito (2012); Narteh (2018); Ojra (2014); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019)
OPER2	Lợi nhuận của DN đạt qua các năm	
OPER3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) tăng trong các năm qua	
OPER4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	
OPER5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	
OPER6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường thực hiện nhiều hơn	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.4 THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU SƠ BỘ

Nghiên cứu định lượng sơ bộ sẽ giúp nghiên cứu kiểm tra tính chính xác và mức độ dễ hiểu của nội dung bảng câu hỏi khảo sát, đồng thời đánh giá được hiệu quả của khảo sát trong việc thu thập, khai thác dữ liệu. Từ đó, tác giả có thể điều chỉnh bảng hỏi sao cho hợp lý và rõ ràng hơn để hướng tới khảo sát chính thức.

Điều kiện để tiến hành nghiên cứu định lượng sơ bộ là đối tượng khảo sát càng giống mẫu chính thức càng tốt và nên phản ánh các thành phần chính của cuộc nghiên cứu. Theo Calder và cộng sự (1981) lấy mẫu thuận tiện là cách thức thường được sử dụng cho nghiên cứu định lượng sơ bộ.

Theo Nguyễn Đình Thọ (2012), khi sử dụng kỹ thuật tính toán hệ số Cronbach's Anpha và phân tích EFA, kích thước mẫu tối thiểu phải đạt là 50 và tốt hơn nếu kích thước đạt 150. Trong nghiên cứu này, bảng câu hỏi gồm 45 câu tương ứng 45 biến quan sát. Tác giả chọn mẫu nghiên cứu sơ bộ theo phương pháp thuận tiện. Để đảm bảo tiêu chuẩn phân tích nhân tố, có 158 phiếu khảo sát được phát ra cho các DNTS tại các khu vực Đà Nẵng và các tỉnh lân cận thuộc miền Trung là chủ yếu. Thu về được 152 phiếu, sau đó tác giả đã sàng lọc và cuối cùng có 150 phiếu đủ điều

kiện cho nghiên cứu định lượng sơ bộ.

Khi đã hình thành bảng câu hỏi nghiên cứu sơ bộ gồm thang đo các khái niệm, tác giả triển khai thu thập dữ liệu và dùng phần mềm SPSS 22.0 để kiểm định giả thuyết nghiên cứu. Trước hết sử dụng hệ số Cronbach's Alpha để đánh giá sơ bộ độ tin cậy và các giá trị của thang đo nhằm tăng độ tin cậy của thang đo. Cuối cùng, sử dụng EFA để sàng lọc và loại bỏ những biến quan sát không đạt tiêu chuẩn.

(1) Phân tích độ tin cậy Cronbach' Alpha:

Theo Đinh Bá Hùng Anh và cộng sự (2017), hệ số Cronbach' Alpha cho phép nhà nghiên cứu đánh giá mức độ tin cậy của việc thiết lập một biến tổng hợp trên cơ sở nhiều biến đơn. Nói khác đi nó là phép đánh giá tính nhất quán của các biến đơn đại diện cho cùng một hiện tượng. Hệ số Cronbach' Alpha chỉ đo lường độ tin cậy của thang đo bao gồm từ ba biến trở lên, chứ không đo lường độ tin cậy Cronbach' Alpha cho từng biến quan sát.

Trong thực hành nghiên cứu, hệ số Cronbach' Alpha có giá trị nằm trong khoảng [0;1]. Tuy nhiên nếu hệ số Cronbach' Alpha quá lớn ($>0,95$) có thể có nhiều biến trong thang đo không có khác biệt gì nhau, nghĩa là chúng cùng đo lường một nội dung nào đó của hiện tượng (khái niệm) nghiên cứu, nếu vậy thì chỉ cần một trong hai biến đo lường là đủ và loại đi một biến (Đinh Bá Hùng Anh và cộng sự, 2017).

Trong nghiên cứu này, đối với các biến có tương quan biến tổng (Item-total correlation) nhỏ hơn 0,3 và không vi phạm giá trị nội dung đồng thời có hệ số tin cậy Cronbach' Alpha từ 0.6 trở lên sẽ không bị loại.

(2) Phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis):

Phân tích nhân tố khám phá EFA là phương pháp thống kê được sử dụng để phân tích mối quan hệ tương quan giữa một số lượng lớn biến để giải thích k biến ban đầu trong giới hạn m biến ít hơn. Điều này liên quan đến việc tìm cách cô đọng thông tin của k biến ban đầu thành một bộ m biến tiềm ẩn (hay là nhân tố, số nhân tố m phải nhỏ hơn số biến k) trong khi vẫn giữ lại cực đại lượng thông tin từ k biến ban đầu.

(3) Kết quả nghiên cứu sơ bộ

Kết quả khảo sát sơ bộ là 150 phiếu cho thấy, giá trị đo lường các biến tập trung trong 2 khoảng (1,5); (2,5) và giá trị trung bình thấp nhất là 2,56; cao nhất là 3,72. (Phụ lục 13. Thống kê mô tả nghiên cứu sơ bộ)

Theo quy trình loại biến không đạt yêu cầu dựa trên hệ số tương quan biến

tổng $\leq 0,3$ và Cronbach's Alpha $\leq 0,6$ (Nguyễn Đình Thọ, 2012) (Phụ lục 15. Phân tích độ tin cậy thang đo nghiên cứu sơ bộ)

Bảng 3. 15 Thang đo cần loại biến

Biến quan sát	Cronbach's Alpha > 0,6	Biến loại do hệ số tương quan biến tổng < 0,3	Số biến còn lại
SUPP	0,868		4
FINA	0,889		5
TECH	0,837		4
QUAL	0,885		4
CHAR	0,760		3
STAK	0,607	STAK4	4
REGU	0,837		4
ENUN	0,888		5
IMPL	0,894		5
OPER	0,883		6

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Kết quả này biến STAK 4 bị loại nên thang đo Áp lực các bên liên quan (STAK) với 5 biến quan sát ban đầu còn lại 4 biến quan phục vụ cho khảo sát dữ liệu chính thức. (Phụ lục 13. Bảng câu hỏi khảo sát)

3.5 THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC

Xử lý dữ liệu chính thức được thực hiện để xác định và đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến thực hiện KTMT và đo lường tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DNTS.

3.5.1 Phương pháp chọn mẫu

Tổng thể mẫu (mẫu mục tiêu) là 222 DNTS thuộc Hiệp hội Chế biến và Xuất khẩu Thủy sản Việt Nam – VASEP (Vietnam Association of Seafood Exporters and Producers). Các mẫu này thuộc tổ chức nghề nghiệp rõ ràng, cụ thể và thuận lợi cho khảo sát về mặt thời gian và không gian.

Đối tượng khảo sát: là cá nhân làm việc trong các DNTS Việt Nam, có sự am hiểu về kế toán, về thực hiện KTMT và có thông tin về TQHĐ của DN. Do đó, đối tượng khảo sát được xác định cho nghiên cứu chính thức là đại diện trong DNTS thuộc VASEP, có thể là giám đốc, phó giám đốc, kế toán trưởng, kế toán viên.

Kích thước mẫu: Việc xác định kích thước mẫu là một công việc không dễ dàng. Muốn nghiên cứu có độ chính xác cao thì đòi hỏi kích thước mẫu càng lớn càng

tốt, nhưng nếu tăng kích thước mẫu thì sẽ làm tốn kém thời gian và chi phí (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Kích thước mẫu phù hợp cho nghiên cứu phụ thuộc vào nhiều yếu tố như phương pháp xử lý (phân tích EFA, hồi qui,...), độ tin cậy, số lượng biến,... Hiện nay, việc xác định kích thước mẫu cho nghiên cứu thường dựa vào kinh nghiệm theo từng phương pháp xử lý. Để sử dụng EFA cần kích thước mẫu lớn. Kích thước tối thiểu và số lượng biến đo lường đưa vào phân tích EFA là cơ sở để xác định cỡ mẫu. Để sử dụng EFA, tối thiểu thì kích thước mẫu phải là 50, tốt hơn là 100 và tỉ lệ quan sát / biến đo lường là 5:1, tốt nhất là tỉ lệ 10:1 trở lên (Hair và cộng sự, 2006). Số biến của nghiên cứu của tác giả là 44, với tỷ lệ 5:1 thì nghiên cứu của tác giả cần kích thước mẫu ít nhất là 220. Đối với phương pháp hồi qui bội, theo Tabachnick và Fidell (2007) trích trong Nguyễn Đình Thọ (2013) mức ý nghĩa, độ mạnh của phép tính, số lượng biến độc lập,... sẽ quyết định việc chọn kích thước mẫu.

Kích thước mẫu cho nghiên cứu hồi quy tuyến tính đa biến (MLR - Multiple Linear Regression) thường được tính theo công thức là : $n \geq 50 + 8p$. Trong đó, n là kích thước mẫu tối thiểu cần thiết; p là số lượng biến độc lập trong mô hình. Số biến trong nghiên cứu của tác giả là 34 biến độc lập nên theo công thức này kích thước mẫu tối thiểu mà nghiên cứu cần phải có là $50 + 8 \times 34 = 322$.

Phương pháp chọn mẫu:

Việc lấy mẫu nghiên cứu trên tổng thể là điều bất khả thi với các nhà nghiên cứu vì thời gian, tiền bạc và nhân lực là có giới hạn. Do vậy, các nhà nghiên cứu chỉ tiến hành điều tra trên 1 số đơn vị gọi là mẫu nghiên cứu và dựa trên các đặc điểm và tính chất của mẫu khảo sát, để có thể suy ra được các đặc điểm và tính chất của cả tổng thể đó. Vấn đề quan trọng nhất là nhà nghiên cứu phải đảm bảo mẫu nghiên cứu có khả năng đại diện được cho tổng thể chung (Nguyễn Đình Thọ, 2013).

Có 2 kỹ thuật chọn mẫu chính là: phi xác suất và theo xác suất: Cách thức lấy mẫu trong đề tài này được thực hiện theo phương pháp xác suất, kỹ thuật chọn mẫu theo nhóm. Chọn mẫu theo xác suất là phương pháp chọn mẫu mà trong đó người nghiên cứu đã biết được xác suất số lượng đối tượng tham gia khảo sát. Với cách chọn mẫu này, các tham số thu về có thể dùng để ước lượng, suy ra tính chất của tham số tổng thể. Đây là phương pháp tốt nhất để có thể chọn ra một mẫu có khả năng đại biểu cho tổng thể. Các phương pháp chọn mẫu theo xác suất gồm: Ngẫu nhiên đơn giản; Ngẫu nhiên hệ thống; Phân tầng và Theo nhóm.

Tổng thể mẫu nghiên cứu trong luận án là các DNTS Việt Nam trực thuộc VASEP. Do tổng thể mẫu đã có sẵn, vì vậy tác giả chọn lọc các DNTS thuộc VASEP theo từng nhóm là các vùng địa lý khác nhau (Bắc, Trung, Nam). Cách lấy mẫu là phát ngẫu nhiên trong nhóm đã chọn.

Để thu thập dữ liệu tác giả thực hiện phỏng vấn trực tiếp đối tượng liên quan kết hợp với bảng câu hỏi khảo sát hoặc do một số lý do nhất định tác giả nhờ người gửi bảng khảo sát đến đối tượng khảo sát. Tác giả sẽ chọn những đối tượng có hiểu biết về kế toán, về thực hiện KTMT, về TQHD trong DN và là đối tượng mà tác giả có thể tiếp cận được một cách thuận lợi.

Bên cạnh đó, tác giả nhờ thêm các đối tượng khảo sát có thể giới thiệu các đồng nghiệp tại các đơn vị khác, qua đó giúp tác giả tăng mẫu trong nghiên cứu thỏa điều kiện về số lượng mẫu, đồng thời cũng tìm được đúng đối tượng khảo sát cho đề tài. Đây được gọi là phương pháp phát triển mầm.

Cách tiếp cận có thể được sử dụng trong việc thực hiện khảo sát, là gửi các bảng câu hỏi cho những người trả lời với tư cách cá nhân, hoặc phân phát các câu hỏi bằng điện tử (Sekaran, 2003). Theo Sekaren (2003), bảng câu hỏi được thực hiện với tư cách cá nhân là phương pháp phù hợp nhất để thu thập dữ liệu. Do đó, các bảng với tư cách cá nhân được coi là phương pháp thu thập dữ liệu thích hợp nhất của nghiên cứu này.

Chuẩn bị khảo sát: Để việc khảo sát được được tỷ lệ phản hồi tốt, trước khi tiến hành khảo sát, tác giả đã liên hệ với Trưởng phòng quản lý dịch vụ Thủy sản Đà Nẵng (Ông Phan Trung Tiến) thuộc Công ty phát triển và khai thác hạ tầng – Khu công nghiệp Đà Nẵng và bà Trần Thị Kim Thoa (cựu kế toán trưởng công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản miền Trung (SPD) để tìm kiếm sự hỗ trợ của các tổ chức này trong việc cung cấp tên và thông tin liên lạc của những người có khả năng tham gia khảo sát (là người quản lý hoặc kế toán của DNTS), điều này giúp tác giả có thể tiến hành khảo sát đối với những đối tượng cụ thể nên khả năng thu thập thông tin phản hồi tốt hơn.

Do đã lập danh sách và lấy được thông tin liên lạc, từ tháng 06/2022 đến tháng 10/2022 tác giả đã chủ động gọi điện thoại liên lạc để làm quen và giới thiệu mục đích khảo sát đến từng DNTS trong danh sách dự kiến khảo sát. Sau khi nhận được lời đồng ý tham gia khảo sát (bao gồm các phiếu trả lời khảo sát trong lần khảo sát

sơ bộ), tác giả đã gửi bảng câu hỏi đến trực tiếp cho người được khảo sát. Do có sự hỗ trợ của đại diện VASEP để khảo sát, tác giả tiến hành phát ra 600 phiếu khảo sát. Trong 600 phiếu phát ra, thu về 579 phiếu, trong đó có 25 phiếu không đủ thông tin, còn lại 554 phiếu hợp lệ (chiếm 92,3%) để đưa vào phân tích. Số lượng phiếu này đã đảm bảo số mẫu phục vụ cho mục tiêu kiểm định EFA, CFA và SEM.

Khu vực	Số lượng DNTS (thuộc VASEP)	Chiếm	Số phiếu phát ra ngẫu nhiên	Số DNTS được khảo sát
Bắc	6	2.70%	16	5
Trung	38	17.12%	103	34
Nam	178	80.18%	481	160
Tổng	222	100%	600	200

Sau khi tiến hành kiểm tra và đánh số thứ tự cho các bảng khảo sát, tác giả thực hiện mã hóa các biến. Đối với những thông tin thu thập bằng dữ liệu định tính, tác giả tiến hành chuyển đổi các câu trả lời thành dạng mã số để nhập liệu vào phần mềm SPSS 22.0. Đối với các phiếu người được phỏng vấn trả lời bị thiếu tác giả đã loại ra để không làm ảnh hưởng đến kết quả phân tích thống kê và ảnh hưởng đến khả năng khái quát hóa. Kết quả chính thức sau khi xử lý dữ liệu còn lại 554 phiếu đạt yêu cầu.

Qua kết quả định lượng sơ bộ, tác giả điều chỉnh lại thang đo sau khi đã loại bỏ những biến quan sát không đạt yêu cầu. Thiết kế lại bảng câu hỏi chính thức sau khi đã loại đi các biến không phù hợp. Để đảm bảo rằng bảng câu hỏi chính thức không còn những câu hỏi chưa rõ ràng, lời lẽ và ngôn ngữ đã phù hợp, tác giả thực hiện thảo luận lại với một số chuyên gia là giảng viên. Thông qua cuộc thảo luận, các thành viên trong cuộc thảo luận đều được hỏi ý kiến về bảng câu hỏi chính thức mà tác giả đã đưa ra, đồng thời kiểm tra, rà soát lại câu chữ cho phù hợp.

3.5.2 Phân tích dữ liệu chính thức

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DNTS tại Việt Nam. Nhằm thực hiện nghiên cứu với các mục tiêu đã đặt ra ban đầu, nghiên cứu thực hiện phân tích dữ liệu chính thức với các bước cơ bản như sau:

(1) Phân tích thống kê mô tả:

Thống kê mô tả nhằm phân tích đặc điểm của đối tượng khảo sát như độ tuổi,

giới tính, học vấn, chức vụ, quy mô vốn, ngành nghề kinh doanh... Đồng thời, nghiên cứu phân tích phân phối chuẩn, giá trị lớn nhất, giá trị nhỏ nhất của tập dữ liệu, để đảm bảo dữ liệu đủ điều kiện để phân tích mô hình tuyến tính đa cấu trúc SEM.

(2) *Kiểm định thang đo:*

Thang đo được kiểm định dựa trên: kiểm định độ tin cậy bằng hệ số Cronbach's Alpha; phân tích nhân tố khám phá EFA và phân tích nhân tố khẳng định CFA.

a. Kiểm định độ tin cậy bằng hệ số Cronbach's Alpha: Công cụ này sẽ giúp kiểm tra xem các biến quan sát của nhân tố mẹ (nhân tố A) có đáng tin cậy hay không, có tốt không. Phép kiểm định này phản ánh mức độ tương quan chặt chẽ giữa các biến quan sát trong cùng 1 nhân tố. Nó cho biết trong các biến quan sát của một nhân tố, biến nào đã đóng góp vào việc đo lường khái niệm nhân tố, biến nào không. Nghiên cứu sử dụng tiêu chuẩn giống như tiêu chuẩn đã trình bày ở mục trên về thực hiện nghiên cứu định lượng sơ bộ.

b. Phân tích nhân tố khám phá EFA ((Exploratory Factor Analysis):

Phân tích nhân tố khám phá EFA để kiểm tra sơ bộ thang đo chính thức. Sau khi đánh giá độ tin cậy của thang đo, nghiên cứu tiến hành phân tích nhân tố khám phá EFA để xác định giá trị phân biệt và hội tụ của các thang đo. Các chỉ tiêu trong phân tích EFA gồm: Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin), Kiểm định Bartlett (Bartlett's test of sphericity), Trị số Eigenvalue, Tổng phương sai trích (Total Variance Explained) và Hệ số tải nhân tố (Factor Loading).

Bảng 3. 16 Lựa chọn hệ số tải nhân tố theo cỡ mẫu

Cỡ mẫu (n)	Hệ số tải nhân tố
Lớn hơn 350	> 0,3
$100 \leq n \leq 350$	> 0,5
$N < 100$	> 0,7

Nguồn: Gerbing & Anderson (1988)

c. Phân tích nhân tố khẳng định CFA(Confirmatory Factor Analysis):

Phân tích nhân tố khẳng định CFA để kiểm định độ tin cậy tổng hợp, giá trị hội tụ và mức độ phù hợp chung của thang đo. Các kết quả của phân tích nhân tố khẳng định CFA có thể cung cấp bằng chứng thuyết phục về giá trị hội tụ (convergent validity) và giá trị phân biệt (discriminant validity) của cấu trúc lý thuyết. Giá trị hội tụ được sử dụng để chỉ ra các bằng chứng cho thấy các chỉ báo trong cùng một thang

đo của cấu trúc lý thuyết có mối quan hệ mạnh với nhau. Giá trị phân biệt được sử dụng để cho thấy các khái niệm khác nhau trong một cấu trúc lý thuyết là không có mối quan hệ mạnh.

Theo Baum & Smith (2001); Gefen và cộng sự (2011), mô hình đo lường phù hợp với dữ liệu thực tế phải đảm bảo phù hợp với 5 thước đo: (i) Cmin/df; (ii) TLI, (iii) CFI, (iv) RMSEA. Nếu đáp ứng được năm chỉ số trên thì mô hình được khẳng định phù hợp với dữ liệu thực tế và đạt được tính đơn hướng.

Bảng 3. 17 Các thước đo trong mô hình CFA

STT	Thước đo	Giá trị tiêu chuẩn
1	Chi bình phương điều chỉnh theo bậc tự do (Cmin/df)	$\chi^2/ d.f. \leq 5$
2	Chỉ số TLI (Tucker-Lewis Index)	TLI càng tiến về 1 càng phù hợp; TLI > 0,90 Phù hợp; TLI \geq 0,95 phù hợp tốt.
3	Chỉ số thích hợp so sánh CFI (Comparative Fit Index)	CFI càng tiến về 1 càng phù hợp; CFI > 0,90 Phù hợp; TLI \geq 0,95 phù hợp tốt.
4	Chỉ số NFI (Normal Fit Index)	NFI càng tiến về 1 càng phù hợp; NFI gần bằng 0,90 Phù hợp; NFI > 0,95 Phù hợp tốt.
5	Chỉ số RMSEA (Root Mean Square Error Approximation)	RMSEA < 0,05, mô hình phù hợp tốt; RMSEA < 0,08, Phù hợp; RMSEA càng nhỏ càng tốt

Nguồn: Baum & Smith (2001); Gefen và cộng sự (2011)

(3) Kiểm định mô hình và các giả thuyết nghiên cứu

Phân tích SEM để kiểm tra mức độ phù hợp của mô hình và kiểm định giả thuyết nghiên cứu. Mô hình cấu trúc SEM (Structural equation model) được sử dụng khá phổ biến trong các nghiên cứu hiện đại (Murovec & cộng sự, 2012). Mô hình SEM là tập hợp các mô hình thống kê, cho phép nghiên cứu cùng một lúc nhiều quan hệ của nhiều biến độc lập và biến phụ thuộc. Để thực hiện SEM, có hai hướng tiếp cận, gồm mô hình phương trình cấu trúc dựa trên hiệp phương sai CB-SEM (covariance-based SEM) và mô hình phương trình cấu trúc dựa trên bình phương tối thiểu từng phần PLS-SEM (partial least squares SEM). Cả hai phương pháp đều bổ sung cho nhau.

CB-SEM chủ yếu được sử dụng để khẳng định (hoặc từ chối) lý thuyết (tức là một tập hợp các mối quan hệ có hệ thống giữa nhiều biến có thể được kiểm tra bằng

thực nghiệm. CB-SEM được thực hiện bằng cách xác định mô hình lý thuyết đề xuất có thể ước lượng ma trận hiệp phương sai cho một tập hợp dữ liệu mẫu. Ngược lại, PLS-SEM chủ yếu được sử dụng để phát triển các lý thuyết trong nghiên cứu khám phá. PLS-SEM tập trung giải thích phương sai trong các biến phụ thuộc khi kiểm tra mô hình, (Hair & cộng sự, 2014). Tuy nhiên, CB-SEM rất phù hợp với các nghiên cứu khẳng định lý thuyết nghiên cứu (Moecke, 2012).

Đối với nghiên cứu trong luận án này, tác giả sử dụng CB-SEM để đánh giá sự tác động của các nhân tố đến thực hiện KTMT và đánh giá tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của DN. Bởi vì mô hình nghiên cứu của luận án chủ yếu kế thừa lại từ nghiên cứu trước đó (dạng nghiên cứu khẳng định), dữ liệu đạt phân phối chuẩn và cỡ mẫu lớn nhằm đánh giá độ phù hợp tổng thể của mô hình, của dữ liệu, do đó CB-SEM là một giải pháp tối ưu. Khi mô hình được đánh giá phù hợp với dữ liệu thực tiễn, tác giả sắp xếp lại các biến theo mô hình lý thuyết ban đầu.

Sử dụng phần mềm AMOS (đại diện cho CB-SEM) để phân tích cấu trúc tuyến tính, gồm các bước: (1) Kết luận mô hình tích hợp phù hợp với dữ liệu thực tế, (2) Xác định quan hệ nhân quả giữa các nhân tố có ý nghĩa thống kê, và (3) Khẳng định các giả thuyết (Hair và cộng sự, 2014).

Bảng 3. 18 Đánh giá mức độ phù hợp

Thước đo	Giá trị tham khảo
Chi bình phương (Cmin/df) $\chi^2/ d.f.$	$\chi^2/ d.f. \leq 5$
Chỉ số TLI (Tucker-Lewis Index)	TLI > 0,90
Chỉ số thích hợp so sánh CFI	CFI > 0,90; Càng tiến về 1 càng phù hợp.
Chỉ số NFI (Normal Fit Index)	NFI gần bằng 0,90 Phù hợp; NFI > 0,95 Phù hợp tốt.
Chỉ số RMSEA (Root Mean Square Error Approximation).	RMSEA < 0,05: Mô hình phù hợp tốt; RMSEA < 0,08 Chấp nhận; Càng nhỏ càng tốt.

Nguồn: Baum & Smith (2001); Gefen và cộng sự (2011)

(4) Kiểm định Bootstrap

Phương pháp kiểm định Bootstrap là phương pháp phi tham số dùng để suy luận thống kê mà không cần bất kỳ giả định phân phối nào của các tham số. Bootstrap là phương pháp lấy mẫu lặp lại nhiều lần và có sự thay thế nhằm đảm bảo mỗi mẫu lặp lại cũng có cùng số lượng phần tử như mẫu gốc, bên cạnh đó mỗi mẫu lặp lại sẽ có sự khác biệt ngẫu nhiên khi so với mẫu gốc, trong đó mẫu ban đầu đóng vai trò là đám đông (Mooney, 1996). Theo Moonney và cộng sự (1993) để có kết quả tốt thì ước lượng bằng phương pháp bootstrap cần mẫu lớn, không bị chệch, hay nói cách

khác là chênh lệch giữa giá trị trung bình của ước lượng bằng phương pháp Bootstrap và ước lượng mô hình với mẫu ban đầu càng nhỏ thì các ước lượng mô hình trong mô hình nghiên cứu có thể tin cậy được. Để kết luận về độ tin cậy khi kiểm định bằng PP Bootstrap cần tính giá trị tới hạn C.R (Critical Ratios):

Nếu giá trị tuyệt đối của $C.R > 1.96$ thì suy ra $p\text{-value} < 5\%$, chấp nhận giả thuyết H_a , kết luận độ lệch khác 0 có ý nghĩa thống kê ở mức tin cậy 95%.

Còn nếu giá trị tuyệt đối $C.R < 1.96$, suy ra $p\text{-value} > 5\%$, bác bỏ H_a , chấp nhận H_0 thì có thể nói là độ chệch là rất nhỏ, không có ý nghĩa thống kê ở độ tin cậy 95%, độ chệch của ước lượng (bias) và sai lệch chuẩn của nó có giá trị nhỏ và ổn định. Vì thế, nhà nghiên cứu có thể kết luận về tính tin cậy được của các ước lượng trong mô hình SEM. Thông thường đây là kết quả mong đợi khi phân tích SEM.

(5) Phân tích sự khác biệt (phân tích cấu trúc đa nhóm)

Phân tích cấu trúc đa nhóm (multigroup analysis) giúp đánh giá sự khác biệt các mối tác động trong mô hình SEM giữa các giá trị khác nhau của biến định tính (có thể là các biến nhân khẩu học, như giới tính, nghề nghiệp... hay các biến về quy mô, loại hình doanh nghiệp, trình độ nhân viên...) hay nói cách khác là xem mô hình có khác nhau giữa các đối tượng khác nhau hay không. Phân tích cấu trúc đa nhóm sẽ được thực hiện sau bước phân tích SEM. Để thực hiện phân tích cấu trúc đa nhóm, hai ước lượng cần thực hiện đó là: (1) ước lượng mô hình khả biến được thực hiện trong trường hợp các tham số ước lượng trong từng mô hình của các nhóm không bị ràng buộc. (2) ước lượng mô hình bất biến (từng phần) trong đó tất cả các trọng số hồi quy sẽ được ràng buộc bằng nhau giữa hai nhóm được ước lượng với trọng số nhân tố và các tham số khác thì được tự do. Tác giả sẽ lần lượt thực hiện SEM cho mô hình khả biến và mô hình bất biến, sau đó so sánh sự khác biệt giữa hai mô hình này thông qua kiểm định hai giả thuyết: H_0 : Không có sự khác biệt giữa giá trị Chi-square (χ^2) trong mô hình khả biến và mô hình bất biến; H_1 : Có sự khác biệt giữa giá trị Chi-square (χ^2) trong mô hình khả biến và mô hình bất biến.

Theo cách tiếp cận truyền thống của Joreskog (1971), để đánh giá có sự khác biệt một mô hình giữa các đối tượng khác nhau hay không, chúng ta sẽ dựa vào sự chênh lệch của giá trị Chi-square (Chi bình phương) trong mỗi ràng buộc với bậc tự do (df) giữa mô hình khả biến (mô hình không ràng buộc) và mô hình bất biến (mô hình ràng buộc).

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Trên cơ sở tổng quan các nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD đã trình bày trong phần trước. Trong chương 3 này tác giả trình bày quy trình nghiên cứu, khung nghiên cứu, các giả thuyết và mô hình nghiên cứu cho luận án. Từ đó tác giả đề cập đến nội dung đo lường các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, đo lường thực hiện KTMT và TQHD.

Cũng trong Chương 3 này, tác giả trình bày chi tiết nội dung chọn mẫu chuyên gia và hiệu chỉnh thang đo. Về định tính, xây dựng bảng câu hỏi phỏng vấn các chuyên gia nhằm hiệu chỉnh và bổ sung những sai sót nếu có. Về định lượng, sau khi có kết quả phỏng vấn chuyên gia, câu hỏi khảo sát được hình thành, tác giả tiến hành khảo sát sơ bộ, một lần nữa để hiệu chỉnh những sai sót hoặc những điểm chưa phù hợp trong thang đo. Từ đây làm căn cứ xây dựng bảng câu hỏi khảo sát định lượng chính thức. Nội dung nghiên cứu định lượng chính thức, với số mẫu dự kiến là 600 phiếu khảo sát, làm sạch lại còn 554 mẫu. Tác giả tiến hành mã hóa số liệu và nhập số liệu vào phần mềm SPSS và AMOS để kiểm định độ tin cậy (Cronbach Alpha), phân tích nhân tố khám phá (EFA), nhân tố khẳng định (CFA) và kiểm định sự phù hợp của mô hình (SEM) để tìm ra mô hình phù hợp nhất; đồng thời tiến hành kiểm định Bootstrap và phân tích sự khác biệt. Kết quả nghiên cứu sẽ được trình bày cụ thể trong Chương tiếp theo.

CHƯƠNG 4

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN

Trong chương này, trước hết luận án trình bày tổng quan về các DNTS tại Việt Nam, trong đó giới thiệu quá trình hình thành và phát triển của các DNTS, đặc điểm sản xuất kinh doanh ảnh hưởng đến việc thực hiện KTMT hiện nay. Sau đó luận án trình bày các kết quả nghiên cứu của luận án, gồm: kết quả thống kê mô tả mẫu nghiên cứu; kết quả kiểm định thang đo (bằng hệ số Cronbach's Alpha, EFA, CFA); kết quả kiểm định mô hình SEM và các giả thuyết nghiên cứu; kết quả kiểm định bootstrap; phân tích sự khác biệt theo biến kiểm soát. Cuối cùng là bàn luận về kết quả nghiên cứu này và so sánh với các nghiên cứu trước.

4.1 TỔNG QUAN CÁC DOANH NGHIỆP THỦY SẢN TẠI VIỆT NAM

4.1.1 Quá trình hình thành và phát triển

Các doanh nghiệp thủy sản (DNTS) tại Việt Nam hay ngành thủy sản tiền thân ban đầu từ nghề cá và khai thác đánh bắt cá của ngư dân. Dấu ra đời từ rất sớm, nghề cá Việt Nam cho đến những năm giữa thế kỷ trước vẫn mang đậm dấu ấn của một loại hình hoạt động kinh tế tự nhiên, tự cấp, tự túc, trình độ sản xuất còn lạc hậu, thủ công. Hoạt động nghề cá chỉ được xem như một nghề phụ trong sản xuất nông nghiệp.

Từ sau những năm 1950, đánh giá được vị trí ngày càng đáng kể và sự đóng góp mà nghề cá có thể mang lại cho nền kinh tế quốc dân, cùng với quá trình khôi phục và phát triển kinh tế ở miền Bắc, Đảng và Nhà nước ta đã bắt đầu quan tâm phát triển nghề cá và hình thành các cơ quan quản lý nhà nước trong lĩnh vực này, đánh dấu một cách nhìn nhận mới đối với nghề cá. Từ đó, ngành Thủy sản đã dần hình thành và phát triển như một ngành kinh tế - kỹ thuật có vai trò và đóng góp ngày càng lớn cho đất nước. Quá trình phát triển có thể phân chia một cách tương đối thành 3 giai đoạn chính :

(1) Giai đoạn 1954 - 1960: kinh tế thủy sản bắt đầu được chăm lo phát triển để mạnh mẽ một ngành kinh tế kỹ thuật. Đây là thời kỳ khôi phục và phát triển kinh tế ở miền Bắc. Trong thời kỳ này, với sự giúp đỡ của các nước XHCN, các tổ chức nghề cá công nghiệp như các tập đoàn đánh cá với đoàn tàu đánh cá Hạ Long, Việt - Đức, Việt - Trung, nhà máy cá hộp Hạ Long được hình thành. Đặc biệt, phong trào hợp tác

hoá được triển khai rộng khắp trong nghề cá.

(2) Giai đoạn 1960 - 1980: ngành Thủy sản có những giai đoạn phát triển khác nhau gắn với diễn biến của lịch sử đất nước. Những năm 1960 - 1975, đánh dấu bằng việc thành lập Tổng cục Thủy sản năm 1960. Đây là thời điểm ra đời của ngành Thủy sản Việt Nam như một chỉnh thể ngành kinh tế-kỹ thuật của đất nước. Tuy nhiên, đây là giai đoạn đất nước có chiến tranh, cán bộ và ngư dân ngành thủy sản “vững tay lưới, chắc tay súng”, hăng hái thi đua lao động sản xuất”. Đường mòn Hồ Chí Minh trên biển có công sức lớn của ngư dân. Những năm 1976 – 1980, đất nước thống nhất, ngành Thủy sản bước sang giai đoạn phát triển mới trên phạm vi cả nước. Tầm cao mới của ngành được đánh dấu bằng việc thành lập Bộ Hải sản năm 1976. Do hậu quả nặng nề của chiến tranh, nền kinh tế đất nước đang trong giai đoạn phục hồi. Mặt khác, cơ chế quản lý lúc này chưa phù hợp, tiêu thụ theo cách giao nộp sản phẩm, đánh giá kết quả theo khối lượng hàng hoá, không chú trọng giá trị sản phẩm. Điều này đã làm giảm động lực thúc đẩy sản xuất thủy sản, kinh tế thủy sản sa sút nghiêm trọng vào cuối những năm 1970.

(3) Giai đoạn 1981 đến nay: Năm 1981, Bộ Hải sản được tổ chức lại thành Bộ Thủy sản, ngành Thủy sản bước vào giai đoạn phát triển toàn diện cả về khai thác, nuôi trồng, hậu cần dịch vụ, chế biến và xuất khẩu, đẩy mạnh nghiên cứu và ứng dụng tiến bộ khoa học công nghệ vào sản xuất, mở rộng hợp tác quốc tế để giữa vựa ngiệp độ tăng trưởng.

Ngành thủy sản Việt Nam trong quá trình hoạt động cũng gặp rất nhiều vấn đề khó khăn như thị trường tiêu thụ, áp dụng các tiêu chuẩn mới, cạnh tranh từ các nước đối thủ... Và VASEP đã luôn đồng hành cùng doanh nghiệp thủy sản Việt Nam từng bước vượt qua những khó khăn và đạt được những thành tựu nhất định. Hiệp hội Chế biến và Xuất khẩu Thủy sản Việt Nam (VASEP) là tổ chức tự nguyện của các doanh nghiệp hoạt động chế biến và xuất khẩu thủy sản của Việt Nam, nhằm mục đích phối hợp, liên kết hoạt động của các doanh nghiệp, giúp nhau nâng cao giá trị, chất lượng, khả năng cạnh tranh của sản phẩm thủy sản Việt Nam, phát triển tạo nguồn nguyên liệu cho chế biến xuất khẩu thủy sản, đại diện và bảo vệ lợi ích hợp pháp, chính đáng của các hội viên. Hiệp hội VASEP thành lập ngày 12/6/1998.

Hội viên của Hiệp hội VASEP là các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, các tổ chức sự nghiệp và các nhà quản lý hoạt động trong lĩnh vực chế biến và xuất nhập khẩu thủy sản của Việt Nam, tán thành Điều lệ Hiệp hội, tự nguyện xin gia nhập Hiệp hội và được Ban Chấp hành công nhận. Hầu hết các hội viên VASEP là các công ty chế biến và xuất khẩu thủy sản có uy tín của Việt Nam, số còn lại là các doanh nghiệp trong các lĩnh vực dịch vụ có liên quan đến ngành thủy sản. Kim ngạch xuất khẩu thủy sản của hội viên VASEP chiếm tới 80% tổng kim ngạch xuất khẩu thủy sản Việt Nam. Con tàu thủy sản Việt Nam sẽ tiếp tục mạnh mẽ vươn khơi và sẽ trưởng thành hơn, hiện đại hơn với vị thuyền trưởng tài ba, chuyên nghiệp là VASEP và cộng đồng doanh nghiệp như những thủy thủ luôn đoàn kết một lòng, chung một ý chí. Nhưng động cơ con tàu đó sẽ lớn hơn, mạnh hơn khi có sự hỗ trợ hơn nữa của Chính phủ, các bộ ngành, các hiệp hội, hội và các thành phần trong chuỗi cung ứng thủy sản.

4.1.2 Những đặc điểm sản xuất kinh doanh của các DNTS Việt Nam ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

Nước ta với hệ thống sông ngòi dày đặc và có đường bờ biển rất dài thuận lợi phát triển các hoạt động khai thác và nuôi trồng thủy sản. Thủy hải sản được biết đến là những nguồn lợi, sản vật đem lại cho con người từ môi trường nước và được con người thực hiện khai thác, nuôi trồng, thu hoạch sử dụng làm thực phẩm, nguyên liệu hoặc được bày bán trên thị trường. Ngành thủy sản là một ngành kinh tế kỹ thuật đặc thù, bao gồm nhiều lĩnh vực hoạt động mang tính chất công nghiệp, nông nghiệp, thương mại và dịch vụ. Các doanh nghiệp thủy sản hoạt động trong các lĩnh vực đánh bắt, nuôi trồng, chế biến, bảo quản, lưu trữ, vận chuyển, tiếp thị, mua bán thủy sản và các sản phẩm thủy sản. Tuy nhiên các doanh nghiệp thủy sản cũng là ngành nhạy cảm với môi trường bởi những hệ lụy môi trường của ngành này. Các tác động môi trường phát sinh từ hoạt động sản xuất kinh doanh đã ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

Một là, đặc điểm nuôi trồng chế biến thủy sản làm ô nhiễm không khí, ô nhiễm nguồn nước, phát sinh các chất thải độc hại ra môi trường. Cụ thể mùi hôi phát sinh từ việc lưu trữ các phế thải trong quá trình sản xuất, khí thải từ các máy phát điện dự

phòng. Trong các nguồn ô nhiễm không khí, mùi là vấn đề chính đối với các nhà máy chế biến thủy sản. Chất thải rắn phát sinh chủ yếu từ quá trình chế biến bao gồm các loại đầu vỏ tôm, vỏ nghêu, da/mai mực, nội tạng mực và cá... Nước thải sản xuất trong chế biến thủy sản chiếm 85-90% tổng lượng nước thải, chủ yếu từ các công đoạn: rửa trong xử lý nguyên liệu, chế biến, hoàn tất sản phẩm, vệ sinh nhà xưởng và dụng cụ, thiết bị, và nước thải sinh hoạt. Lưu lượng chất thải và nồng độ chất trong chất thải từ chế biến thủy sản phụ thuộc chủ yếu vào: thành phần của nguyên liệu thô, chất phụ gia được sử dụng, nguồn nước sử dụng và các công đoạn trong quá trình sản xuất như sơ chế nguyên liệu, giết mổ, luộc, tẩm, hấp, vệ sinh dụng cụ, nhà xưởng. Nước thải từ khâu sơ chế nguyên liệu là nước thải từ khâu rửa đông (tan đá ướp), rửa nguyên liệu, thùng, bao bì đựng nguyên liệu. Tùy thuộc vào dạng nguyên liệu (tôm, cá, cá mực, bạch tuộc, cua, nghêu, sò), kích cỡ của nguyên liệu, thời gian bảo quản, mức độ sử dụng nước vệ sinh, nước thải có độ ô nhiễm khác nhau và biến động: BOD nằm trong khoảng 1000 – 10.000 mg/L, độ oxy hóa (CODMn) bằng khoảng 30 % của BOD. Nước thải có độ ô nhiễm cao về hàm lượng cặn không tan, protein, dầu mỡ cá ở dạng phân tán và máu. Nước thải từ quá trình luộc, hấp, tẩm ướp gia vị là quá trình tiếp theo qui trình sơ chế. Nước sau luộc chứa protein, chất béo, muối khoáng với hàm lượng cao. Nước thải thường được thu hồi để sản xuất bột cá (sấy khô cùng với bột cá). Nước thải từ công đoạn giết mổ: làm vây, tách xương (phi lê), moi lòng, bỏ chân, càng, râu tôm, bóc vỏ có mức độ ô nhiễm phụ thuộc vào sản phẩm chế biến: nước thải chế biến tôm, mực, bạch tuộc có mức độ ô nhiễm cao hơn so với chế biến cá đông lạnh. Do đó các DNTS phải theo dõi và xử lý các chi phí phát sinh liên quan đến nguồn nước và khí thải. Các CPMT có thể bao gồm các chi phí cho việc ngăn ngừa ô nhiễm và quản lý môi trường (như chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí cho các đầu tư bổ sung công nghệ để làm sạch môi trường, chi phí nhân sự quản lý môi trường), chi phí xử lý chất thải và khí thải (như chi phí khấu hao các thiết bị liên quan đến việc xử lý chất thải, chi phí nhân công liên quan, chi phí vật liệu cho hoạt động của thiết bị) và các khoản phạt do vi phạm pháp luật về môi trường, thuế, phí môi trường. Chi phí môi trường trong các chế biến thủy sản, còn có thêm chi phí vật liệu của phế thải là giá trị của các vật liệu nằm trong các đầu ra phi sản phẩm như

chất thải rắn, nước thải... và các chi phí chế biến phát sinh không tạo ra thành phẩm như chi phí lao động và chi phí khấu hao thiết bị để chế biến các đầu ra phi sản phẩm. Ngoài ra còn có các chi phí không lường trước gồm các khoản tiền phạt do vi phạm, không tuân thủ các quy định môi trường, các chi phí trách nhiệm làm sạch trong tương lai, chi phí kiện cáo, tố tụng do làm hư hại tài sản và sức khỏe cá nhân, chi phí bồi thường thiệt hại tài nguyên thiên nhiên và chi phí đền bù các tai nạn, sự cố công nghiệp. Với các đặc điểm nêu trên nên các DNTS đã thể hiện CPMT, TSMT, NPTMT về về ký quỹ môi trường, dự phòng phục hồi môi trường sau khai thác, phí bảo vệ môi trường...

Hai là, đặc điểm quy trình chế biến thủy sản phải sử dụng nguyên liệu tươi đánh bắt tự nhiên hoặc nuôi trồng nên dễ bị ươn thối, vì vậy doanh nghiệp phải đầu tư rất nhiều cho các thiết bị bảo quản và tài sản cố định như bàn cân, bàn phân loại, máy rửa, máy cấp đông... Ngành chế biến thủy sản xếp vào mức III của “Loại hình sản xuất, kinh doanh, dịch vụ có nguy cơ gây ô nhiễm môi trường” (Theo Luật bảo vệ môi trường 2020), theo đó nếu các doanh nghiệp có lưu lượng xả nước thải ra môi trường chỉ từ 200 m³/ngày trở lên thì phải lắp hệ thống quan trắc tự động nước thải. Hơn thế, đầu tư cho hệ thống quan trắc tự động mất tới hàng tỷ đồng, thêm chi phí vận hành từ 40-50 triệu đồng/kỳ quan trắc (theo VASEP 2020). Thực tế được VASEP chỉ ra cho thấy, hiện nay, theo Nghị định 40/2019/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định quy định chi tiết, hướng dẫn thi hành Luật Bảo vệ môi trường thì các nhà máy chế biến thủy sản có dung lượng xả thải 500 m³/ngày phải lắp đặt hệ thống quan trắc tự động nước thải. Yêu cầu này khiến doanh nghiệp phải chịu thêm chi phí đất đai khiến giá thành sản xuất tăng cao hơn nữa. Do đó, các DNTS đã ghi nhận, trình bày các TSMT, CPMT vào sổ kế toán, báo cáo kế toán.

Ba là, đặc điểm quy trình công nghệ chế biến từ tiếp nhận, rửa, phân loại, sơ chế, xử lý, kiểm tra, bao gói, cấp đông đều ảnh hưởng đến chi phí/giá thành sau cùng của sản phẩm. Cùng quy trình công nghệ sản xuất nhưng có thể có những yêu cầu chất lượng sản phẩm khác nhau do các đơn đặt hàng khác nhau dẫn đến sự phức tạp trong chi phí và việc xác định chi phí cho từng loại sản phẩm cuối cùng khó đảm bảo tính chính xác. Lựa chọn phương pháp tính giá thành phụ thuộc vào quy trình công

nghề sản xuất, và đối với các DN chế biến thủy sản trên cùng một quy trình công nghệ sản xuất một nhóm sản phẩm cùng loại, nhưng quy cách khác nhau nên giữa chúng không có hệ số quy đổi, và giữa chúng có mối quan hệ theo cách phân loại thành nhiều thứ hạng sản phẩm (tôm, ghe, cua...). Kế toán phải xác định tỷ lệ tính giá thành giữa tổng giá thành thực tế và tổng giá thành theo định mức. Do đó nhằm tối thiểu hóa chi phí và tối đa hoá lợi nhuận thì doanh nghiệp luôn cần phải có hệ thống kế toán chi phí. Việc tính đúng, tính đủ, quản lý chi phí sản xuất và tính giá thành là nội dung quan trọng hàng đầu trong các DNTS để đạt được mục tiêu tiết kiệm, loại trừ được những chi phí bất hợp lý nhưng vẫn không ngừng cho ra những sản phẩm chất lượng cao, đáp ứng nhu cầu khách hàng với giá cả cạnh tranh. Các DN thường xuyên phải: so sánh chi phí và doanh thu, lãi lỗ theo từng vụ nuôi, vùng nuôi, ao nuôi; thống kê so sánh lượng hao hụt con giống, vật giống từ lúc nuôi trồng đến khi thu hoạch; kết chuyển chi phí và doanh thu theo từng ao, từng vùng nuôi riêng; Tính giá thành và áp giá theo từng sản phẩm; Báo cáo giá thành theo yếu tố giá thành, tháng, quý; Phân tích giá thành theo yếu tố số lượng và chi phí. Từ đó các DN phải xây dựng hệ thống mã nguyên liệu, mã thành phẩm theo chuẩn mực mới; bảng giá mua nguyên liệu được thiết kế theo đặc thù ngành thủy sản, thay đổi linh hoạt theo ngày, cho từng khách hàng, kèm mức hỗ trợ giá; báo cáo tổng hợp mua nguyên liệu theo size, theo nhóm tôm, theo khách hàng. Với những đặc điểm nêu trên các DNTS đã thực hiện theo dõi các khoản mục về CPMT, TSMT và tính giá thành sản phẩm phù hợp với yêu cầu và đặc điểm sản phẩm thủy sản.

Bốn là, đặc điểm chi phí cho người lao động trong các DNTS, ngoài tiền lương, còn phát sinh thêm tiền tăng ca, bồi dưỡng độc hại hoặc các trích trước tiền lương chi cho người lao động vào các khoảng thời gian ngừng việc trong năm. Về quy định nghề, công việc chế biến thủy sản đông lạnh thuộc nhóm nghề nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm bị cấm sử dụng lao động chưa thành niên. Về cơ sở pháp lý, Điều 5 Bộ luật Lao động quy định quyền và nghĩa vụ của người lao động như sau: Người lao động có quyền hưởng lương phù hợp với trình độ, kỹ năng nghề trên cơ sở thỏa thuận với người sử dụng lao động; được bảo hộ lao động, làm việc trong điều kiện bảo đảm về an toàn, vệ sinh lao động; nghỉ theo chế độ, nghỉ hằng năm có hưởng lương và

được hưởng phúc lợi tập thể. Trong khai thác, nuôi trồng thủy sản, có những việc được xem là việc nặng (khuân vác vật nặng, công việc điện, máy, cơ khí), hoặc việc làm nguy hại (liên quan đến hóa chất, xăng dầu, làm việc trong nước- lặn biển, lội ao...). Những công việc như vậy phải phân công cho những người có sức khỏe, có nghiệp vụ chuyên môn và kinh nghiệm và phải có những phương tiện bảo hộ lao động cho họ trong thời gian làm việc. Những công việc cụ thể như vậy cũng phải được ghi rõ trong hợp đồng của từng người lao động. Do đó chế độ tiền lương, thưởng cho người lao động trong các DNTS cũng có những đặc điểm và ưu tiên riêng. Với đặc điểm nêu trên các DNTS đã thể hiện CPMT, NPTMT về chi phí bảo hộ lao động, chi phí tiền lương, tiền phụ cấp độc hại, phí khám sức khỏe định kỳ, phí đào tạo về an toàn vệ sinh thực phẩm, phí tài nguyên...

Năm là, đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp thủy sản chịu tác động của nhiều yếu tố như: thói quen, niềm tin, thu nhập của người tiêu dùng, dân số, trữ lượng tài nguyên thiên nhiên, điều kiện thời tiết khí hậu, mùa vụ cũng như chính sách của Nhà nước. Như vậy ta có thể thấy các biến phí (nguyên liệu, lao động, bao bì) rất khó kiểm soát vì thay đổi thường xuyên, trong khi lại chiếm đến tỉ lệ lớn trong tổng chi phí sản xuất. Mặt khác, dưới tác động của tự do hóa thương mại, các thị trường nhập khẩu thường sử dụng những rào cản thương mại, yêu cầu sản phẩm nhập khẩu phải là sản phẩm sạch, sản phẩm sinh thái... Điều này chắc chắn sẽ gây không ít khó khăn cho các doanh nghiệp đang hoạt động trong lĩnh vực xuất khẩu thủy sản bởi làm tăng chi phí sản xuất ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Hoạt động sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp luôn gắn với môi trường và thị trường nhất định. Bên cạnh đó còn có các chi phí liên quan đến việc xây dựng uy tín doanh nghiệp và chi phí quan hệ được công ty chi trả: Bao gồm các loại chi phí khó định lượng được như sự chấp thuận của người tiêu dùng, sự trung thành, tín nhiệm của khách hàng, uy tín thương hiệu sản phẩm, tinh thần làm việc và kinh nghiệm quý báu của công nhân, các quan hệ đoàn thể, hình ảnh DN và các quan hệ cộng đồng. Các chi phí này khó xác định và ít khi được nhận diện một cách tách biệt trong một hệ thống hạch toán. Vai trò của Chính phủ cũng ảnh hưởng lớn đến hoạt động kinh doanh. Các khoản viện trợ từ chính phủ cho các DNTS để bảo vệ môi trường được coi là khoản thu nhập môi trường hợp lý và các khoản hỗ trợ khác như các chính sách

miễn, giảm, thuê, tiền thuê đất và miễn, giảm các loại phí, lệ phí, bình ổn giá thức ăn, thuốc thú y, đầu tư hạ tầng nghề cá trong khai thác... Công tác giám sát môi trường nuôi, môi trường khai thác, môi trường chế biến được quan tâm, chú trọng hơn. Hiện nay các DNTS đang đẩy mạnh phát triển nuôi trồng thủy sản trên biển, nuôi nhuyển thể, rong biển thành một lĩnh vực sản xuất hàng hóa; áp dụng khoa học, công nghệ tiên tiến, hiện đại vừa tiết kiệm chi phí, tạo ra các sản phẩm có chất lượng, gia tăng giá trị, đáp ứng với nhu cầu của thị trường và tăng thu nhập cho doanh nghiệp. Với các đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh như trên, các khoản về CPMT, NPTMT, TNMT được các DNTS thực hiện và theo dõi thường xuyên trong hệ thống kế toán doanh nghiệp.

4.2 THỐNG KÊ MÔ TẢ MẪU NGHIÊN CỨU

Để tiến hành thu thập dữ liệu tác giả đã gửi 600 phiếu khảo sát đến các DNTS thuộc nhiều tỉnh, thành phố khác nhau và thu về được 554 phiếu (tương đương 92,3%). Các phiếu được đưa vào phân tích được thu thập từ các DNTS trực thuộc VASEP - là các doanh nghiệp chế biến và xuất khẩu thủy sản có uy tín của Việt Nam. Các DNTS khảo sát được chọn mẫu ngẫu nhiên theo từng cụm Bắc, Trung, Nam.

4.2.1 Thông tin tổng quát

Bảng câu hỏi khảo sát dùng trong nghiên cứu định lượng chính thức dưới dạng thang đo Likert 5 mức độ với dạng câu hỏi đóng. Thông tin chung về đối tượng khảo sát trình bày trong Bảng 4.1.

Mô hình nghiên cứu chính thức gồm các biến kiểm soát là: quy mô tài sản, loại hình doanh nghiệp, vị trí công tác, số năm công tác, trình độ chuyên môn và tình trạng doanh nghiệp.

Kết quả khảo sát nghiên cứu chính thức cho thấy quy mô tài sản của các DNTS chủ yếu tập trung trong khoảng từ 100-150 tỷ và từ 150-200 tỷ (38,45% và 34,12%). Loại hình doanh nghiệp chủ yếu là công ty cổ phần và công ty TNHH hai thành viên trở lên chiếm tỷ lệ cao (46,03% và 50,18%). Đối tượng khảo sát có trình độ chủ yếu là Đại học (42,24%), sau đại học (56,86%) và kinh nghiệm làm việc từ 5 đến dưới 10 năm chiếm 37,55%; từ 10 đến dưới 20 năm chiếm 37% . Tình trạng doanh nghiệp niêm yết chiếm 24,37% và chưa niêm yết chiếm 75,63%.

Với cơ cấu khảo sát như vậy, số liệu khảo sát đảm bảo đầy đủ các thành phần, đảm bảo tính đại diện phục vụ cho phân tích định lượng và suy rộng thống kê.

Bảng 4. 1 Thông tin các đối tượng khảo sát chính thức

Thông kê	Số lượng	Tỉ lệ	Thông kê	Số lượng	Tỉ lệ
Quy mô tài sản			Loại hình doanh nghiệp		
Dưới 100 tỷ	87	15,70%	Công ty cổ phần	255	46,03%
Từ 100 đến 150 tỷ	213	38,45%	Công ty TNHH MTV	21	3,79%
Từ 150 đến 200 tỷ	189	34,12%	Công ty TNHH hai thành viên trở lên	278	50,18%
Trên 200 tỷ	65	11,73%	Công ty hợp danh	0	0%
			Doanh nghiệp tư nhân	0	0%
<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>	<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>
Vị trí công việc			Số năm công tác		
Giám đốc	95	17,15%	Dưới 5 năm	5	0,90%
Phó giám đốc	229	41,34%	Từ 5 – dưới 10 năm	208	37,55%
Kế toán trưởng	123	22,20%	Từ 10 – dưới 20 năm	205	37%
Kế toán viên	107	19,31%	Trên 20 năm	136	24,55%
<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>	<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>
Trình độ học vấn			Tình trạng doanh nghiệp		
Đại học	234	42,24%	Niên yết	135	24,37%
Sau đại học	315	56,86%	Chưa/không niên yết	419	75,63%
Khác	5	0,90%			
<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>	<i>Cộng</i>	<i>554</i>	<i>100%</i>

(Nguồn: NCS tổng hợp)

4.2.2 Thống kê mô tả

Dữ liệu mẫu chính thức là 554 đáp ứng mẫu tối thiểu trong nghiên cứu để có cái nhìn bao quát về số liệu thu thập nghiên cứu định lượng chính thức.

(Phụ lục 17. Thống kê mô tả nghiên cứu chính thức).

4.2.2.1 Về thành quả hoạt động của doanh nghiệp

Thành quả hoạt động của các DNTS đo lường ở hai nội dung:

Thành quả hoạt động tài chính : Khía cạnh tài chính (kế toán) qua chỉ tiêu phản ánh khả năng sinh lợi từ tài sản và từ vốn chủ sở hữu (ROA, ROE).

Thành quả hoạt động cảm nhận: Qua đánh giá của người quản lý doanh nghiệp về các khía cạnh tài chính (doanh thu, lợi nhuận, khả năng sinh lợi (ROA, ROE)); khía cạnh phi tài chính (Danh tiếng; Sự hài lòng của khách hàng; Các dự án xã hội).

Bảng 4. 2 Thống kê mô tả thành quả hoạt động của doanh nghiệp

Thành quả hoạt động tài chính:

Nhóm	Chỉ tiêu	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị TB	Độ lệch chuẩn
Khía cạnh tài chính (dữ liệu thứ cấp)	Tỷ suất sinh lợi của tài sản bình quân 3 năm (AVROA)	-0,220	0,340	0,094	0,143
	Tỷ suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu bình quân 3 năm (AVROE)	-0,097	0,289	0,105	0,103

Thành quả hoạt động cảm nhận qua thang đo Likert – 5:

Nhóm	Chỉ tiêu	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị TB	Độ lệch chuẩn
Khía cạnh tài chính (dữ liệu sơ cấp)	Doanh thu của doanh nghiệp qua các năm có xu hướng tăng.	1	5	3,98	0,664
	Lợi nhuận của doanh nghiệp qua các năm có xu hướng tăng.	1	5	3,84	0,697
	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) tăng hơn qua các năm .	2	5	3,95	0,650
Khía cạnh phi tài chính (dữ liệu sơ cấp)	Danh tiếng của doanh nghiệp được cải thiện.	2	5	3,95	0,649
	Sự hài lòng của khách hàng ngày càng cao hơn.	2	5	3,94	0,660
	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn.	1	5	3,08	1,416
N = 554	Thang đo Likert – 5 được sử dụng với 1 là rất không đồng ý, 5 là rất đồng ý				

(Nguồn: Tác giả phân tích từ phần mềm SPSS)

Về thành quả tài chính qua dữ liệu thứ cấp: AVROA: kết quả khả sát thu được DN có tỷ suất sinh lợi kém nhất là -0,22 và DN có tỷ suất này cao nhất là 0,34, bình quân tỷ suất sinh lợi của tài sản ở các DN khảo sát được là 9,4%. Con số này cho thấy giai đoạn 2019-2021 các DNTS tại Việt Nam sử dụng tài sản cho mục đích kinh doanh là tương đối hiệu quả. AVROE: kết quả khảo sát thu được DN có tỷ suất sinh lợi kém nhất là -0,097 và DN có tỷ suất này cao nhất là 0.289, bình quân tỷ suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu ở các DN khảo sát được là 10.5%. Chỉ tiêu này cũng cho thấy các DNTS tại Việt Nam đã sử dụng vốn chủ sở hữu là hiệu quả.

Về thành quả cảm nhận qua dữ liệu sơ cấp: Sử dụng thang đo 5 điểm để đo lường, đánh giá về thành quả hoạt động, kết quả khảo sát cho thấy tất cả các biến có giá trị trung bình đều lớn hơn 3,08; có thể kết luận phần lớn các nhà quản lý cảm nhận thành quả của DN giai đoạn 2019 - 2021 là khá tốt.

4.2.2.2 Về các biến trong mô hình

Kết quả cho thấy tất cả các biến đạt giá trị trung bình thấp nhất là 2,17 và cao nhất là 3,98 với n=554. Bảng 4.3 thống kê mô tả các biến trong mô hình.

Bảng 4. 3 Thống kê mô tả các biến trong mô hình

Tên biến	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
SUPP1	1	5	3,44	0,928
SUPP2	1	5	3,48	0,920
SUPP3	1	5	3,53	0,910
SUPP4	1	5	3,71	0,824
FINA1	1	5	2,69	0,956
FINA2	1	5	3,27	0,942
FINA3	1	5	2,58	0,981
FINA4	1	5	2,77	1,016
FINA5	1	5	2,87	0,983
TECH1	1	5	2,32	0,949
TECH2	1	5	2,17	0,790
TECH3	1	5	2,22	0,886
TECH4	1	5	2,23	0,848
QUAL1	1	5	3,92	0,824
QUAL2	1	5	3,87	0,831
QUAL3	1	5	3,89	0,823
QUAL4	1	5	3,88	0,830
CHAR1	1	5	3,22	0,849
CHAR2	1	5	3,13	0,865
CHAR3	1	5	3,24	0,889
STAK1	1	5	2,73	0,827
STAK2	1	5	2,88	0,889
STAK3	1	5	2,76	0,879
STAK4	1	5	2,82	0,876
REGU1	1	5	2,75	0,815
REGU2	1	5	2,87	0,865
REGU3	1	5	2,73	0,865
REGU4	1	5	2,80	0,840
ENUN1	1	5	3,23	0,862
ENUN2	1	5	3,10	0,908
ENUN3	1	5	3,23	0,911
ENUN4	1	5	3,16	0,911
ENUN5	1	5	3,15	0,908
IMPL1	1	5	2,71	0,810

Tên biến	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
IMPL2	1	5	2,85	0,889
IMPL3	1	5	2,70	0,866
IMPL4	1	5	2,76	0,888
IMPL5	1	5	2,74	0,873
OPER1	1	5	3,98	0,664
OPER2	1	5	3,84	0,697
OPER3	2	5	3,95	0,650
OPER4	2	5	3,95	0,649
OPER5	2	5	3,94	0,660
OPER6	1	5	3,08	1,416

(Nguồn: NCS tổng hợp từ dữ liệu khảo sát)

4.3 KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH THANG ĐO

Thang đo được kiểm định dựa trên: kiểm định độ tin cậy bằng hệ số Cronbach's Alpha; phân tích nhân tố khám phá EFA và phân tích nhân tố khẳng định CFA. (Phụ lục 17. Kiểm định thang đo nghiên cứu chính thức)

4.3.1 Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha

Thang đo được chấp nhận và tốt khi thỏa mãn 2 điều kiện: hệ số tương quan biến tổng $\geq 0,3$ và Cronbach's Alpha $\geq 0,6$ (Nunnally, 1994; Peterson, 1994). Kết quả phân tích Bảng 4.4 cho thấy thang đo các biến đạt yêu cầu. Ngoại trừ OPER6 có tương quan biến tổng là $0,043 < 0,3$ nên bị loại, kết quả chạy lại sau khi loại OPER6 thì các giá trị đều đạt yêu cầu.

Bảng 4. 4 Đánh giá các thang đo các nhân tố

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến – tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Sự hỗ trợ của nhà quản lý (SUPP): Cronbach's Alpha = 0,908				
SUPP1	10,71	5,922	0,731	0,904
SUPP2	10,68	5,644	0,823	0,871
SUPP3	10,63	5,742	0,807	0,876
SUPP4	10,45	6,085	0,819	0,875
Nguồn lực tài chính (FINA): Cronbach's Alpha = 0,890				
FINA1	11,50	11,263	0,680	0,878
FINA2	10,92	11,322	0,683	0,877
FINA3	11,61	10,972	0,708	0,872
FINA4	11,42	10,439	0,772	0,857
FINA5	11,32	10,385	0,819	0,846
Trình độ công nghệ (TECH): Cronbach's Alpha = 0,890				
TECH1	6,63	5,016	0,753	0,863
TECH2	6,77	5,558	0,788	0,851
TECH3	6,73	5,266	0,754	0,861

TECH4	6,71	5,428	0,752	0,861
Trình độ nhân viên kế toán (QUAL): Cronbach's Alpha = 0,923				
QUAL1	11,65	5,187	0,806	0,905
QUAL2	11,70	5,086	0,831	0,896
QUAL3	11,68	5,228	0,794	0,909
QUAL4	11,69	5,022	0,855	0,888
Đặc điểm kinh doanh (CHAR): Cronbach's Alpha = 0,834				
CHAR1	6,37	2,628	0,631	0,830
CHAR2	6,46	2,325	0,763	0,701
CHAR3	6,36	2,389	0,693	0,771
Áp lực các bên liên quan (STAK): Cronbach's Alpha = 0,901				
STAK1	8,46	5,793	0,708	0,896
STAK2	8,31	5,271	0,792	0,867
STAK3	8,44	5,454	0,747	0,883
STAK4	8,38	5,088	0,870	0,837
Quy định pháp luật (REGU): Cronbach's Alpha = 0,896				
REGU1	8,40	5,441	0,692	0,893
REGU2	8,28	4,938	0,792	0,857
REGU3	8,41	5,115	0,734	0,879
REGU4	8,34	4,840	0,863	0,831
Sự thay đổi của môi trường (ENUN): Cronbach's Alpha = 0,924				
ENUN1	12,63	10,704	0,725	0,921
ENUN2	12,76	10,136	0,792	0,909
ENUN3	12,63	10,317	0,751	0,917
ENUN4	12,70	9,740	0,874	0,892
ENUN5	12,70	9,768	0,871	0,893
Thực hiện kế toán môi trường (IMPL): Cronbach's Alpha = 0,922				
IMPL1	11,05	9,958	0,719	0,919
IMPL2	10,91	9,284	0,778	0,909
IMPL3	11,06	9,606	0,734	0,917
IMPL4	11,00	8,817	0,888	0,886
IMPL5	11,03	8,954	0,875	0,889
Thành quả hoạt động (OPER): Cronbach's Alpha = 0,741				
OPER1	18,77	8,231	0,614	0,678
OPER2	18,90	7,809	0,698	0,654
OPER3	18,79	7,991	0,707	0,658
OPER4	18,79	7,819	0,764	0,644
OPER5	18,81	7,758	0,767	0,642
OPER6	19,66	8,650	0,043	0,931
Thành quả hoạt động (OPER): Cronbach's Alpha = 0,931 (đã loại biến OPER6)				
OPER1	15,69	5,836	0,740	0,930
OPER2	15,82	5,537	0,801	0,919
OPER3	15,71	5,688	0,819	0,915
OPER4	15,71	5,569	0,869	0,906
OPER5	15,73	5,526	0,867	0,906

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Bảng 4.5 trình bày kết quả tổng hợp đánh giá thang đo các biến

Bảng 4. 5 Tổng hợp đánh giá thang đo các biến

STT	Thang đo	Biến quan sát bị loại	Hệ số Alpha	Kết luận
1	SUPP	không	0,908	Chất lượng tốt
2	FINA	không	0,890	Chất lượng tốt
3	TECH	không	0,890	Chất lượng tốt
4	QUAL	không	0,923	Chất lượng tốt
5	CHAR	không	0,834	Chất lượng tốt
6	STAK	không	0,901	Chất lượng tốt
7	REGU	không	0,896	Chất lượng tốt
8	ENUN	không	0,924	Chất lượng tốt
9	IMPL	không	0,922	Chất lượng tốt
10	OPER	Loại OPER6	0,931	Chất lượng tốt

4.3.2 Kết quả kiểm định thang đo bằng phân tích nhân tố khám phá (EFA)

(Phụ lục 18. Kiểm định thang đo nghiên cứu chính thức)

*Kiểm định tính thích hợp EFA***Bảng 4. 6 Kiểm định EFA các nhân tố độc lập**

Kiểm định KMO và Bartlett		
Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		0,847
Mô hình kiểm tra của Bartlett	Giá trị Chi-Square	12421,630
	Bậc tự do	528
	Sig (giá trị P – value)	0,000

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Bảng 4.6 cho thấy kiểm định Barlett's với sig. = 0,000 < 0,05; hệ số KMO đạt 0,847 thỏa điều kiện $0,5 \leq KMO \leq 1$ chứng tỏ EFA thang đo các nhân tố dùng để phân tích nhân tố là hoàn toàn phù hợp.

Bảng 4. 7 Kiểm định EFA nhân tố thực hiện KTMT và TQHD

Kiểm định KMO và Bartlett		
Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		0,885
Mô hình kiểm tra của Bartlett	Giá trị Chi-Square	4559,168
	Bậc tự do	45
	Sig (giá trị P – value)	0,000

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Bảng 4.7 cho thấy kiểm định Bartlett với Sig. = 0,000 < 0,5; hệ số KMO là 0,885 thỏa điều kiện $0,5 \leq KMO \leq 1$ chứng tỏ EFA thang đo các nhân tố dùng để phân tích nhân tố là hoàn toàn phù hợp.

Kiểm định phương sai trích

Giá trị Eigenvalues là 1,865 > 1 và phương sai trích các nhân tố độc lập tác động đến thực hiện KTMT là 69,622 % > 50%

Bảng 4. 8 Kết quả kiểm định phương sai trích các nhân tố độc lập

Nhân tố	Eigenvalues ban đầu			Tổng bình phương hệ số tải đã trích xuất			Tổng bình phương hệ số tải đã xoay
	Toàn phần	% của phương sai	% tích lũy	Toàn phần	% của phương sai	% tích lũy	Toàn phần
1	6,477	19,626	19,626	6,181	18,729	18,729	3,803
2	3,895	11,803	31,430	3,618	10,964	29,693	4,109
3	3,231	9,792	41,222	2,952	8,945	38,638	4,325
4	2,862	8,672	49,894	2,576	7,807	46,445	3,890
5	2,693	8,162	58,056	2,397	7,265	53,710	2,878
6	2,275	6,895	64,951	1,948	5,903	59,612	2,853
7	2,010	6,090	71,041	1,705	5,167	64,779	3,677
8	1,865	5,652	76,693	1,598	4,843	69,622	2,226

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Giá trị Eigenvalues nhân tố thực hiện KTMT và TQHD là 5,014 và 2,747 > 1; phương sai trích các nhân tố là 50,138% và 77,613% khi xoay > 50%.

Bảng 4.9 Kết quả kiểm định phương sai trích nhân tố thực hiện KTM và TQHD

Nhân tố	Giá trị Eigenvalues	Chi số sau khi trích
Thực hiện KTMT	5,014	50,138%
TQHD	2,747	77,613%

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

*Hệ số tải nhân tố***Bảng 4. 10 Ma trận xoay các nhân tố (độc lập và phụ thuộc)**

	Nhân tố									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ENUN5	0,925									
ENUN4	0,923									
ENUN2	0,832									
ENUN3	0,784									
ENUN1	0,750									
FINA5		0,912								
FINA4		0,845								
FINA3		0,777								
FINA2		0,695								
FINA1		0,689								
QUAL4			0,942							

	Nhân tố									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
QUAL1			0,859							
QUAL2			0,838							
QUAL3			0,815							
SUPP2				0,904						
SUPP4				0,873						
SUPP3				0,859						
SUPP1				0,747						
STAK4					0,948					
STAK2					0,845					
STAK3					0,796					
STAK1					0,751					
REGU4						0,945				
REGU2						0,848				
REGU3						0,784				
REGU1						0,736				
TECH2							0,846			
TECH4							0,820			
TECH3							0,812			
TECH1							0,808			
CHAR2								0,920		
CHAR3								0,766		
CHAR1								0,696		
IMPL5									0,939	
IMPL4									0,937	
IMPL3									0,796	
IMPL2									0,767	
IMPL1									0,751	
OPER5										0,924
OPER4										0,908
OPER3										0,866
OPER2										0,824
OPER1										0,752

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Hệ số tải các nhân tố thích hợp, thang đo của các nhân tố đạt được giá trị.

4.3.3 Kết quả kiểm định thang đo bằng phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

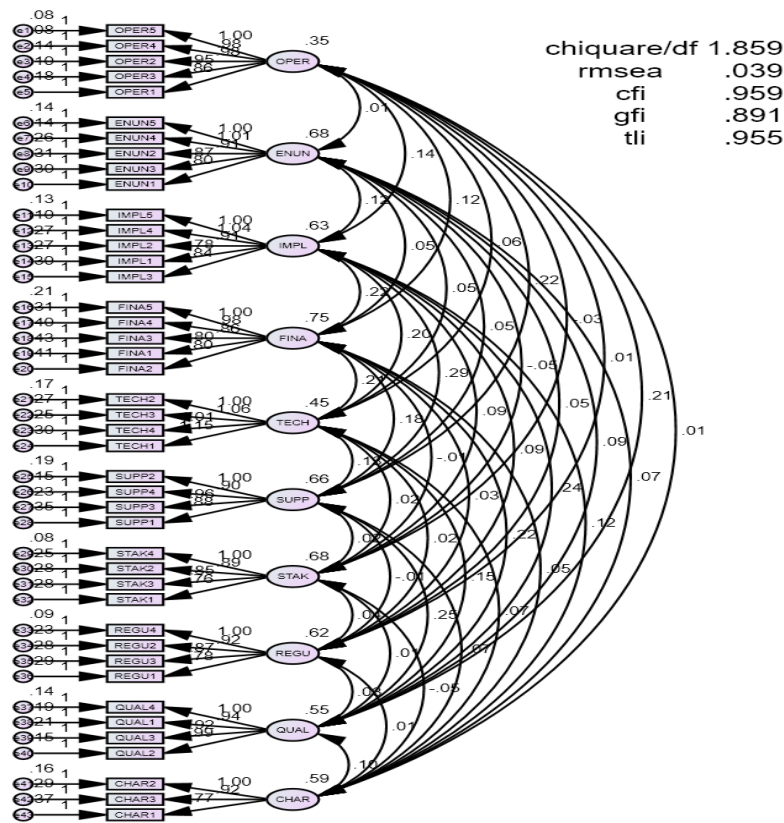
Kiểm định Cronbach's Alpha và phân tích EFA đã loại biến OPER6, còn lại 43 biến được tiếp tục nghiên cứu trong các bước tiếp theo.

Kết quả phân tích CFA cho thấy $CMIN/df = 1,859 \leq 5$; $TLI = 0,955$; $CFI = 0,959 \geq 0,9$; $NIF = 0,917$; $GFI = 0,891$; $RMSEA = 0,039 < 0,05$ đạt yêu cầu nên mô hình đo lường phù hợp với dữ liệu thực tế. Các trọng số chuẩn hóa thang đo đều $> 0,5$ và $P\text{-value} = 0,000 < 0,05$ có thể kết luận các biến quan sát để đo lường các khái niệm trong mô hình đều đạt kết quả tốt và phù hợp (Phụ lục 18. Phân tích CFA).

Bảng 4. 11 Kết quả các giá trị của mô hình

TT	Thước đo	Giá trị tiêu chuẩn	Giá trị mô hình	Kết quả
1	Cmin/df	$\chi^2/ d.f. \leq 5$	1,859	Tốt
2	TLI	TLI càng tiến về 1 càng phù hợp; TLI > 0,90 Phù hợp;	0,955	Tốt
3	CFI	CFI càng tiến về 1 càng phù hợp; CFI > 0,90 Phù hợp;	0,959	Tốt
4	NFI	NFI càng tiến về 1 càng phù hợp; NFI gần bằng 0,90 Phù hợp;	0,917	Tốt
5	RMSEA	RMSEA < 0,05 mô hình phù hợp tốt; Càng nhỏ càng tốt	0,039	Tốt

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)



Hình 4. 1 Kết quả kiểm định CFA

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

Kiểm định giá trị phân biệt

Kết quả kiểm định giá trị phân biệt trong mô hình tới hạn cho thấy các khái niệm trong mô hình nghiên cứu đều đạt giá trị phân biệt do hệ số tương quan và sai số chuẩn đều <1 và mức ý nghĩa 5%. Kết quả thể hiện ở Bảng 4.12.

Bảng 4. 12 Giá trị phân biệt

Mối quan hệ		Ước tính	S,E	C,R	P-value	
OPER5	<---	OPER	1,000			
OPER4	<---	OPER	0,978	0,030	32,103	***
OPER2	<---	OPER	0,981	0,036	27,616	***
OPER3	<---	OPER	0,955	0,032	30,291	***
OPER1	<---	OPER	0,864	0,036	23,764	***
ENUN5	<---	ENUN	1,000			
ENUN4	<---	ENUN	1,005	0,029	34,219	***
ENUN2	<---	ENUN	0,910	0,033	27,553	***
ENUN3	<---	ENUN	0,872	0,035	25,134	***
ENUN1	<---	ENUN	0,801	0,034	23,761	***
IMPL5	<---	IMPL	1,000			
IMPL4	<---	IMPL	1,040	0,028	36,771	***
IMPL2	<---	IMPL	0,908	0,034	26,761	***
IMPL1	<---	IMPL	0,782	0,033	24,019	***
IMPL3	<---	IMPL	0,841	0,035	24,297	***
FINA5	<---	FINA	1,000			
FINA4	<---	FINA	0,975	0,039	24,744	***
FINA3	<---	FINA	0,861	0,040	21,455	***
FINA1	<---	FINA	0,799	0,040	19,947	***
FINA2	<---	FINA	0,796	0,039	20,261	***
TECH2	<---	TECH	1,000			
TECH3	<---	TECH	1,064	0,048	22,290	***
TECH4	<---	TECH	1,015	0,046	22,207	***
TECH1	<---	TECH	1,147	0,051	22,490	***
SUPP2	<---	SUPP	1,000			
SUPP4	<---	SUPP	0,898	0,032	28,238	***
SUPP3	<---	SUPP	0,957	0,036	26,548	***
SUPP1	<---	SUPP	0,882	0,040	22,292	***
STAK4	<---	STAK	1,000			
STAK2	<---	STAK	0,892	0,032	27,489	***
STAK3	<---	STAK	0,851	0,033	25,614	***
STAK1	<---	STAK	0,765	0,032	23,583	***
REGU4	<---	REGU	1,000			
REGU2	<---	REGU	0,918	0,034	27,098	***
REGU3	<---	REGU	0,869	0,035	24,555	***
REGU1	<---	REGU	0,781	0,035	22,608	***

Mối quan hệ			Ước tính	S,E	C,R	P-value
QUAL4	<---	QUAL	1,000			
QUAL1	<---	QUAL	0,940	0,034	27,557	***
QUAL3	<---	QUAL	0,923	0,035	26,610	***
QUAL2	<---	QUAL	0,989	0,033	29,947	***
CHAR2	<---	CHAR	1,000			
CHAR3	<---	CHAR	0,922	0,050	18,279	***
CHAR1	<---	CHAR	0,768	0,047	16,463	***

*** = 99%

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

(SE là sai số chuẩn (Standard error))

Kiểm định độ tin cậy và tổng phương sai

Kết quả cho thấy độ tin cậy tổng hợp đạt yêu cầu $\geq 0,5$ và Cronbach's Alpha $\geq 0,6$ đạt yêu cầu. Tổng phương sai trích các thang đo đều $\geq 50\%$ đạt yêu cầu.

Bảng 4. 13 Độ tin cậy tổng hợp và tổng phương sai trích trung bình

Biến	Số quan sát	Độ tin cậy - CR	Phương sai trích - AVE
QUAL	4	0,923	0,751
OPER	5	0,933	0,736
ENUN	5	0,926	0,715
IMPL	5	0,925	0,712
FINA	5	0,892	0,623
TECH	4	0,893	0,676
SUPP	4	0,911	0,720
STAK	4	0,903	0,701
REGU	4	0,899	0,692
CHAR	3	0,839	0,638

(Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu AMOS)

Hair và cộng sự (2006; 2014) đã sử dụng các chỉ số CR, AVE, MSV, bảng Fornell and Larcker để đánh giá tính hội tụ, tính phân biệt thang đo.

Trong đó CR là độ tin cậy tổng hợp (Composite Reliability), AVE là phương sai trích trung bình (Average Variance Extracted), MSV là phương sai riêng lớn nhất (Maximum Shared Variance). Các ngưỡng so sánh của các chỉ số trên tương ứng với các kiểm định về Validity và Reliability là: $CR \geq 0.7$; $AVE \geq 0.5$ và $MSV < AVE$.

Kết quả cho thấy chỉ số CR lớn hơn 0,7 và chỉ số AVE lớn hơn 0,5 nên tính hội tụ được đảm bảo. Chỉ số MSV nhỏ hơn AVE thì tính phân biệt được đảm bảo. Giá trị căn bậc hai AVE của một biến (bảng Fornell and Larcker) lớn hơn tương quan giữa biến đó với các biến khác trong mô hình, tính phân biệt được đảm bảo.

Bảng 4. 14 Đánh giá độ tin cậy, tính hội tụ, tính phân biệt trong CFA

	CR	AVE	MSV	ASV	QUAL	OPER	ENUN	IMPL	FINA	TECH	SUPP	STAK	REGU	CHAR
QUAL	0,923	0,751	0,232	0,093	0,866									
OPER	0,933	0,736	0,232	0,067	0,482	0,858								
ENUN	0,926	0,715	0,033	0,011	0,151	0,023	0,846							
IMPL	0,925	0,712	0,199	0,090	0,410	0,300	0,181	0,844						
FINA	0,892	0,623	0,134	0,053	0,339	0,231	0,065	0,317	0,790					
TECH	0,893	0,676	0,146	0,053	0,308	0,154	0,090	0,382	0,366	0,822				
SUPP	0,911	0,720	0,200	0,079	0,417	0,447	0,073	0,446	0,260	0,235	0,848			
STAK	0,903	0,701	0,018	0,004	0,012	-0,056	-0,078	0,134	-0,014	0,032	0,034	0,837		
REGU	0,899	0,692	0,020	0,004	0,053	0,022	0,079	0,142	0,037	0,046	-0,008	0,063	0,832	
CHAR	0,839	0,638	0,036	0,013	0,174	0,021	0,116	0,189	0,068	0,127	0,115	-0,077	0,020	0,799

(Nguồn: Tổng hợp từ số liệu điều tra của tác giả)

4.4 KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH MÔ HÌNH VÀ CÁC GIẢ THUYẾT

Sau khi có kết quả kiểm định sự phù hợp của mô hình nghiên cứu và độ tin cậy, tính hội tụ, tính phân biệt của thang đo trong phân tích CFA, tác giả tiến hành phân tích mô hình SEM để kiểm định mô hình và các giả thuyết nghiên cứu.

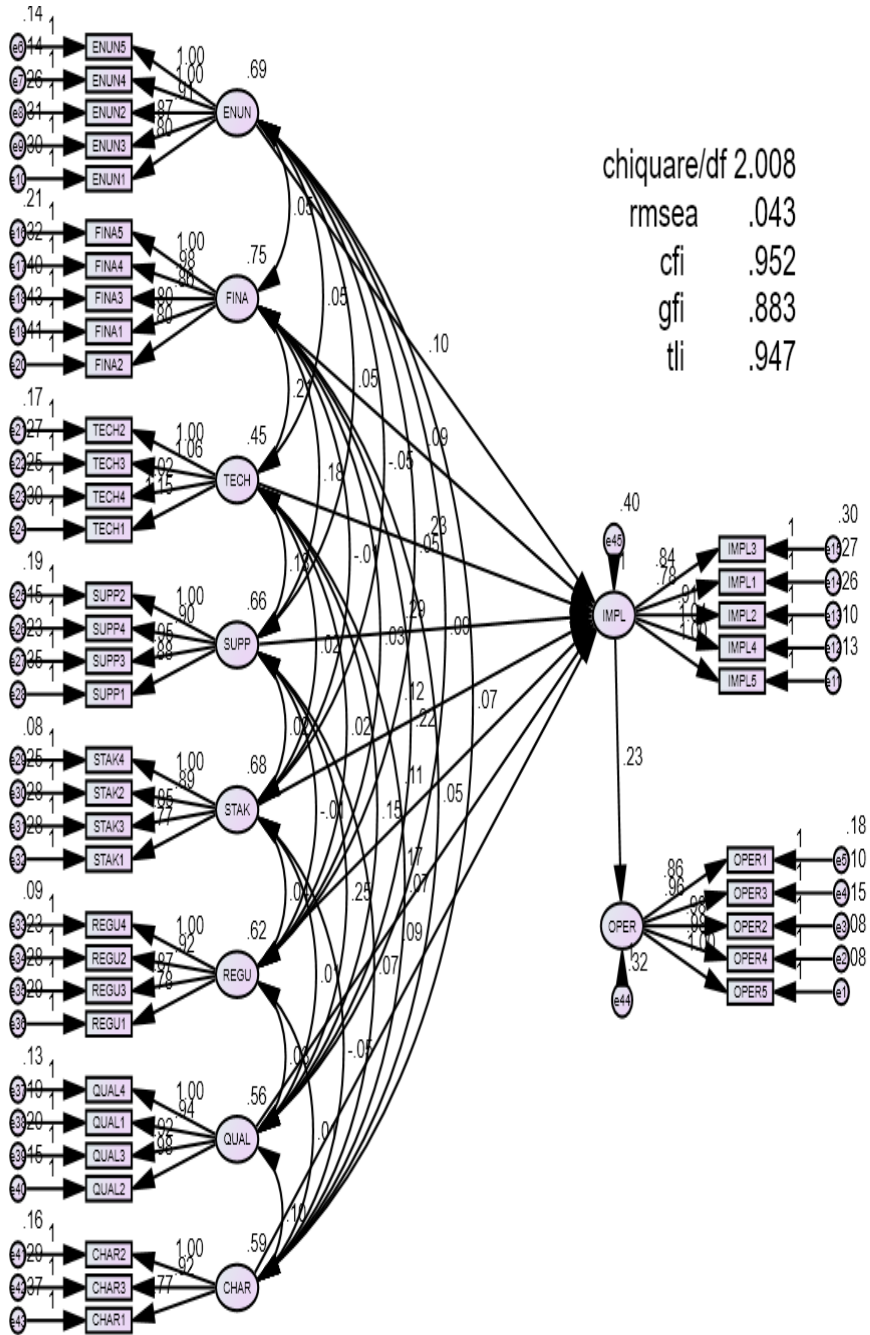
4.4.1 Kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu

Mô hình phân tích cấu trúc tuyến tính (SEM) được trình bày trong Hình 4.2. Kết quả phân tích mô hình SEM cho thấy rằng mô hình lý thuyết có các chỉ số Chi-square/df = 2,008 ≤ 3; P = 0,000 < 0,05; RMSEA = 0,043 < 0,05; CFI = 0,952 > 0,9; GFI = 0,883; TLI = 0,947 > 0,9. Các chỉ tiêu đánh giá mức độ phù hợp của mô hình đều đạt yêu cầu nên mô hình nghiên cứu phù hợp với dữ liệu thực tế.

Thước đo	Giá trị mô hình	Kết luận
Cmin/df	2,008 ≤ 3	Phù hợp tốt
RMSEA	0,043 < 0,05	Phù hợp tốt
CFI	0,952 > 0,90	Phù hợp tốt
GFI	0,883 > 0,8	Phù hợp tốt
TLI	0,947 > 0,90	Phù hợp tốt

(Nguồn: Tính toán từ số liệu khảo sát)

Kết luận mô hình đo lường SEM phù hợp với dữ liệu thực tế.



Hình 4. 2 Mô hình SEM

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

4.4.2. Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu

Các biến SUPP, FINA, TECH, QUAL, CHAR, STAK, REGU, ENUN tác động trực tiếp và cùng chiều với IMPL. Đồng thời IMPL tác động trực tiếp và cùng chiều đến OPER. Tất cả các biến đều có ý nghĩa thống kê với mức ý nghĩa 5%. Kết quả thể hiện ở Bảng 4.15.

Bảng 4. 15 Hệ số hồi quy các mối quan hệ (chưa chuẩn hóa)

Mối quan hệ		Ước tính	S.E.	C.R.	P-value	Kết luận	
ENUN	--->	IMPL	0,097	0,036	2,676	0,007	Chấp nhận
FINA	--->	IMPL	0,094	0,039	2,397	0,017	Chấp nhận
TECH	--->	IMPL	0,232	0,051	4,571	***	Chấp nhận
SUPP	--->	IMPL	0,285	0,042	6,756	***	Chấp nhận
STAK	--->	IMPL	0,119	0,036	3,300	***	Chấp nhận
REGU	--->	IMPL	0,107	0,038	2,814	0,005	Chấp nhận
QUAL	--->	IMPL	0,173	0,048	3,616	***	Chấp nhận
CHAR	--->	IMPL	0,094	0,041	2,280	0,023	Chấp nhận
IMPL	--->	OPER	0,234	0,033	7,148	***	Chấp nhận

Ghi chú: P=Sig.= Mức ý nghĩa ≤ 0.05 , có nghĩa là mức tin cậy từ 95%

*** = 0,00, có nghĩa là mức tin cậy 99%

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

Bảng 4.15 cho thấy kết quả ước lượng chưa chuẩn hóa của các tham số chính của mô hình. Kết quả cho thấy rằng các mối quan hệ tương quan trong mô hình đều có ý nghĩa thống kê với độ tin cậy 95% (p đều đạt giá trị $< 0,05$).

Các hệ số hồi quy được xem xét nhằm để đánh giá mức độ tác động của các khái niệm trong mô hình lý thuyết, các hệ số hồi quy có trị tuyệt đối càng lớn thì biến phụ thuộc bị tác động càng mạnh từ biến độc lập.

Bảng 4. 16 Hệ số hồi quy (chuẩn hóa) và mức độ tác động các mối quan hệ

Mức độ tác động đến IMPL			Hệ số hồi quy	%	Vị trí
ENUN	--->	IMPL	0,101	8,60	7
FINA	--->	IMPL	0,103	8,77	6
TECH	--->	IMPL	0,197	16,77	2
SUPP	--->	IMPL	0,291	24,77	1
STAK	--->	IMPL	0,124	10,55	4
REGU	--->	IMPL	0,106	9,02	5
QUAL	--->	IMPL	0,162	13,79	3
CHAR	--->	IMPL	0,091	7,74	8
Tổng mức độ tác động			1,175	100	
Mức độ tác động của IMPL đến OPER			Hệ số hồi quy	%	
IMPL	--->	OPER	0,313	100%	

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

Bảng 4.16 thể hiện kết quả ước lượng tác động trực tiếp của các khái niệm trong mô hình nghiên cứu và vị trí tác động. Kết quả cho thấy sự hỗ trợ của nhà quản lý có tác động mạnh nhất đến thực hiện KTMT (0,291); tiếp đến là trình độ công nghệ (0,197); trình độ của nhân viên kế toán (0,162); áp lực các bên liên quan (0,124); quy định pháp luật (0,106); nguồn lực tài chính (0,103); sự thay đổi của môi trường (0,101) và cuối cùng là đặc điểm kinh doanh (0,091).

Kết quả cũng cho thấy việc thực hiện KTMT là tác động mạnh đến TQHD của DNTS (trọng số chuẩn hóa 0,313).

Ngoài ra, để nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố (các biến) tới thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD, ngoài kiểm định ảnh hưởng trực tiếp, tác giả cũng tiến hành nghiên cứu ảnh hưởng gián tiếp và tổng ảnh hưởng của các biến. (Phụ lục 21. Kết quả tác động trực tiếp và gián tiếp của từng nhân tố)

Bảng 4. 17 Kết quả tác động trực tiếp và giá tiếp của từng nhân tố

Tên biến	CHAR	QUAL	REGU	STAK	SUPP	TECH	FINA	ENUN
IMPL	0,094	0,173	0,107	0,119	0,285	0,232	0,094	0,097
OPER	0,022	0,040	0,025	0,028	0,067	0,054	0,022	0,023

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

Xét về thực hành, nghiên cứu tác động trung gian chính là nghiên cứu ảnh hưởng của một biến độc lập tới một biến phụ thuộc thông qua một hoặc nhiều trung gian (mediators). Khi mẫu nghiên cứu lớn, có thể áp dụng phương pháp Sobel Test để kiểm định các tác động trung gian đó (Sobel, 1986). Tuy nhiên, Preacher và Hayer (2008) cho rằng phương pháp Bootstrap là phương pháp thay thế tốt hơn rất nhiều nếu có dữ liệu gốc. Bootstrap được hiểu là phương pháp lấy mẫu lặp lại có thay thế, trong đó mẫu ban đầu đóng vai trò là đám đông.

4.5 KIỂM ĐỊNH BOOTSTRAP

Phương pháp Bootstrap thực hiện với số mẫu lặp lại là N lần. Kết quả ước lượng từ N mẫu được tính trung bình và giá trị này có xu hướng gần đến ước lượng của tổng thể. Nhằm để kiểm định ước lượng mô hình ảnh hưởng của các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại VN, tác giả sử dụng phương pháp bootstrap với số lượng quan sát lặp lại N = 1000 lần.

Bảng 4. 18 Chỉ số tới hạn CR (Critical Ratio) với Bootstrap N = 1000

Tham số			Ước lượng (SE)	SE-SE	Mean	Bias	SE-Bias	C.R
ENUN	--->	IMPL	0,039	0,001	0,101	-0,002	0,003	-0,67
FINA	--->	IMPL	0,037	0,001	0,103	0,003	0,004	0,75
TECH	--->	IMPL	0,056	0,001	0,197	0,003	0,004	0,75
SUPP	--->	IMPL	0,038	0,001	0,291	-0,003	0,003	-1
STAK	--->	IMPL	0,039	0,001	0,124	-0,001	0,003	-0,33
REGU	--->	IMPL	0,038	0,001	0,106	-0,002	0,003	-0,67
QUAL	--->	IMPL	0,047	0,001	0,162	-0,002	0,004	-0,5
CHAR	--->	IMPL	0,039	0,001	0,091	-0,002	0,003	-0,67
IMPL	--->	OPER	0,037	0,001	0,313	-0,007	0,004	-1,75

(Nguồn: Kết quả từ AMOS)

Kết quả Bảng 4.18 cho thấy giá trị tới hạn tuyệt đối (CR - Critical Ratios) ≤ 1.96 , suy ra p-value $> 5\%$. Kết luận, mô hình ước lượng là đáng tin cậy. (Phụ lục 22. Kiểm định Bootstrap). Như vậy mô hình chính thức và các giả thuyết đề xuất của luận án không có sự khác biệt so với đề xuất ban đầu.

Bảng 4. 19 Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu

GT	Tên biến	Kỳ vọng	Hệ số chuẩn hóa	Có ý nghĩa thống kê (P<0,05)	Kết quả nghiên cứu
H1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	+	0,291	P = 0,000	Chấp nhận
H2	Nguồn lực tài chính	+	0,103	P = 0,000	Chấp nhận
H3	Trình độ công nghệ	+	0,197	P = 0,000	Chấp nhận
H4	Trình độ nhân viên kế toán	+	0,162	P = 0,000	Chấp nhận
H5	Đặc điểm kinh doanh	+	0,091	P = 0,000	Chấp nhận
H6	Áp lực các bên liên quan	+	0,124	P = 0,000	Chấp nhận
H7	Quy định pháp luật	+	0,106	P = 0,000	Chấp nhận
H8	Sự thay đổi của môi trường	+	0,101	P = 0,000	Chấp nhận
H9	Thực hiện KTMT	+	0,315	P = 0,000	Chấp nhận

(Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu khảo sát của tác giả)

Bảng 4.19 thể hiện kết quả kiểm định các giả thuyết của mô hình sau khi thực hiện kiểm định các ước lượng mô hình lý thuyết và kiểm định ước lượng bằng phương pháp Bootstrap. Kết quả cho thấy 9 giả thuyết của mô hình đều được chấp nhận.

4.6 PHÂN TÍCH SỰ KHÁC BIỆT BIẾN KIỂM SOÁT

Để xem xét liệu có sự khác biệt trong thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHD trong các doanh nghiệp theo các đặc điểm của mẫu nghiên cứu, luận án tiến hành phân tích cấu trúc đa nhóm. Cụ thể trong phần này sẽ phân tích sự khác biệt giữa các nhóm có quy mô tài sản khác nhau, nhóm có loại hình DN khác nhau, nhóm có trình độ nhân viên kế toán thực hiện KTMT khác nhau và nhóm có tình trạng niên yết khác nhau.

Theo Joresclog (1971), Hà Nam Khánh Giao và Bùi Nhất Vương (2019), trong trường hợp kiểm định Chi-square (χ^2) cho thấy giữa hai mô hình đó không có sự khác biệt ($P\text{-value} \geq 0,05$) thì mô hình bất biến sẽ được chọn vì có bậc tự do cao hơn. Ngược lại, nếu có sự khác biệt ($P\text{-value} \leq 0,05$) thì mô hình khả biến sẽ được chọn vì có độ tương thích cao hơn. Cụ thể kết quả phân tích đa nhóm Multigroup Analysis như sau: (Phụ lục 23. Kết quả phân tích đa nhóm Multigroup Analysis)

4.6.1 Phân tích sự khác biệt theo nhóm quy mô tài sản

Bảng 2.20 cho thấy giá trị p-value là $0,47 > 0,05$ (độ tin cậy 95%) nên chấp nhận giả thiết H_0 , như vậy không có sự khác biệt Chi-square giữa mô hình khả biến và mô hình bất biến. Nghiên cứu chọn mô hình bất biến để đọc kết quả vì có bậc tự do cao hơn. Kết luận: Biến quy mô tài sản không điều tiết mối quan hệ từ IMPL đến OPER, nghĩa là không có sự khác biệt mỗi tác động các biến trong mô hình giữa các đối tượng trả lời có quy mô tài sản doanh nghiệp khác nhau.

Bảng 4. 20 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm quy mô tổng tài sản

Mô tả	Chi – bình phương	Bậc tự do
Mô hình bất biến	5218,169	3295
Mô hình khả biến	5215,634	3292
Chênh lệch	2,535	3
P-value (CHIDIST)	0,47	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

Bảng 4.21 cho thấy mức độ tác động của các biến độc lập lên sự biến thiên của nhân tố Thực hiện KTMT (IPML) là khác nhau, cao nhất đối với nhóm trên 200 tỷ ($R^2 = 0,464$) và thấp nhất là nhóm dưới 100 tỷ ($R^2 = 0,355$). Mức độ tác động của các biến lên sự biến thiên của nhân tố Thành quả hoạt động (OPER), cao nhất đối với nhóm trên 200 tỷ ($R^2 = 0,144$) và thấp nhất là nhóm từ 100-150 tỷ ($R^2 = 0,083$).

Bảng 4. 21 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm quy mô tài sản

Tác động	Dưới 100 tỷ		Từ 100-150 tỷ		Từ 150-200 tỷ		Trên 200 tỷ	
	β	P-value	β	P-value	β	P-value	β	P-value
UNEN --> IPML	-0,018	0,830	0,119	0,042	0,109	0,080	0,227	0,022
FINA --> IPML	0,203	0,026	-0,043	0,577	0,131	0,23	0,045	0,639
TECH --> IPML	0,057	0,554	0,412	***	0,134	0,133	0,326	0,013
SUPP --> IPML	0,451	***	0,299	***	0,268	***	0,059	0,648
STAK --> IPML	-0,013	0,899	0,185	***	0,158	0,016	- 0,087	0,441
REGU --> IPML	0,465	***	0,038	0,549	0,75	0,206	0,044	0,706
QUAL --> IPML	-0,001	0,992	0,241	0,002	0,101	0,207	0,478	0,003
CHAR --> IPML	0,207	0,008	0,077	0,265	0,143	0,032	- 0,405	0,017
IMPL --> OPER	0,286	0,002	0,183	***	0,234	***	0,353	0,003
R2 (IMPL)		0,520		0,460		0,355		0,464
R2 (OPER)		0,113		0,083		0,089		0,144

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

4.6.2 Phân tích sự khác biệt theo nhóm loại hình doanh nghiệp

Bảng 4.22 cho thấy giá trị p-value là $0,96 > 0,05$ (độ tin cậy 95%) nên chấp nhận giả thiết H_0 , như vậy không có sự khác biệt Chi-square giữa mô hình khả biến và mô hình bất biến. Nghiên cứu chọn mô hình bất biến để đọc kết quả vì có bậc tự do cao hơn. Kết luận: Biến loại hình DN không điều tiết mối quan hệ từ IMPL đến OPER, nghĩa là không có sự khác biệt mỗi tác động các biến trong mô hình giữa các DN có loại hình khác nhau.

Bảng 4. 22 Sự khác biệt giữa Chi-bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm loại hình doanh nghiệp

Mô tả	Chi – bình phương	Bậc tự do
Mô hình bất biến	2553,515	1647
Mô hình khả biến	2553,513	1646
Chênh lệch	0,002	1
P-value	0,96	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

Bảng 4.23 cho thấy mức độ tác động của các biến độc lập lên sự biến thiên của nhân tố Thực hiện KTMT (IPML) đối với nhóm công ty Cổ phần ($R^2 = 0,470$) cao hơn nhóm TNHH ($R^2 = 0,312$). Mức độ tác động của các biến lên sự biến thiên của nhân tố Thành quả hoạt động (OPER) đối với nhóm công ty Cổ phần ($R^2 = 0,103$) cao hơn nhóm TNHH ($R^2 = 0,089$). Kết quả này cho thấy các DN với các loại hình khác nhau đều thấy được vai trò của việc thực hiện KTMT và đều tác động đến TQHD

Bảng 4. 23 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm loại hình doanh nghiệp

Tác động	Cổ phần		TNHH	
	β	P-value	β	P-value
UNEN --> IPML	0,075	0,138	0,101	0,047
FINA --> IPML	0,075	0,237	0,117	0,017
TECH --> IPML	0,305	***	0,188	0,011
SUPP --> IPML	0,352	***	0,241	***
STAK --> IPML	0,123	0,013	0,127	0,013
REGU --> IPML	0,195	***	0,036	0,483
QUAL --> IPML	0,139	0,033	0,171	0,013
CHAR --> IPML	0,119	0,041	0,083	0,145
IMPL --> OPER	0,233	***	0,230	***
R2 (IMPL)	0,470		0,312	
R2 (OPER)	0,103		0,089	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

4.6.3 Phân tích sự khác biệt theo nhóm trình độ học vấn

Bảng 4.24 cho thấy giá trị p-value là $0,77 > 0,05$ (độ tin cậy 95%) nên chấp nhận giả thiết H_0 , như vậy không có sự khác biệt Chi-square giữa mô hình khả biến và mô hình bất biến. Nghiên cứu chọn mô hình bất biến để đọc kết quả vì có bậc tự do cao hơn. Kết luận: Biến trình độ học vấn không điều tiết mối quan hệ từ IMPL đến OPER, nghĩa là không có sự khác biệt mỗi tác động các biến trong mô hình các người trả lời có trình độ khác nhau.

Bảng 4. 24 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm trình độ học vấn

Mô tả	Chi – bình phương	Bậc tự do
Mô hình bất biến	2556,743	1647
Mô hình khả biến	2556,659	1646
Chênh lệch	0,084	1
P-value	0,77	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

Bảng 4.25 cho thấy mức độ tác động của các biến độc lập lên sự biến thiên của nhân tố Thực hiện KTMT (IPML) với nhóm có trình độ Đại học ($R^2 = 0,457$) cao hơn nhóm Sau đại học ($R^2 = 0,344$). Mức độ tác động của các biến lên sự biến thiên của nhân tố Thành quả hoạt động (OPER) có nhóm có trình độ đại học ($R^2 = 0,108$) cao hơn nhóm có Sau đại học ($R = 0,086$). Kết quả này cho thấy các đối tượng trả lời có trình độ khác nhau đều thấy được vai trò của việc thực hiện KTMT và điều này đều tác động đến TQHD của các doanh nghiệp.

Bảng 4. 25 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của nhóm trình độ học vấn

Tác động	Đại học		Sau đại học	
	β	P-value	β	P-value
UNEN --> IPML	0,080	0,124	0,092	0,066
FINA --> IPML	0,088	0,176	0,108	0,026
TECH --> IPML	0,313	***	0,182	0,010
SUPP --> IPML	0,341	***	0,267	***
STAK --> IPML	0,084	0,119	0,155	0,001
REGU --> IPML	0,208	***	0,048	0,342
QUAL --> IPML	0,131	0,057	0,173	0,009
CHAR --> IPML	0,090	0,138	0,109	0,048
IMPL --> OPER	0,242	***	0,223	***
R2 (IMPL)	0,457		0,344	
R2 (OPER)	0,108		0,086	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

4.6.4 Phân tích sự khác biệt theo nhóm tình trạng doanh nghiệp

Bảng 4. 26 cho thấy giá trị p-value là $0,84 > 0,05$ (độ tin cậy 95%) nên chấp nhận giả thiết H_0 , như vậy không có sự khác biệt Chi-square giữa mô hình khả biến và mô hình bất biến. Nghiên cứu chọn mô hình bất biến để đọc kết quả vì có bậc tự do cao hơn. Kết luận: Biến tình trạng doanh nghiệp không có điều tiết mối quan hệ từ IMPL đến OPER, nghĩa là không có sự khác biệt mỗi tác động các biến trong mô hình giữa các doanh nghiệp có tình trạng khác nhau.

Bảng 4. 26 Sự khác biệt giữa Chi – bình phương trong mỗi ràng buộc với bậc tự do của mô hình bất biến và mô hình khả biến của nhóm tình trạng DN

Mô tả	Chi – bình phương	Bậc tự do
Mô hình bất biến	2565,627	1647
Mô hình khả biến	2565,585	1646
Chênh lệch	0,042	1
P-value	0,84	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

Bảng 4.27 cho thấy mức độ tác động của các biến độc lập lên sự biến thiên của nhân tố Thực hiện KTMT (IPML) là khác nhau, nhóm Niêm yết ($R^2 = 0,465$) cao hơn nhóm Không niêm yết ($R^2 = 0,371$). Mức độ tác động của các biến lên sự biến thiên của nhân tố Thành quả hoạt động (OPER) với nhóm Không niêm yết ($R^2 = 0,098$) cao hơn nhóm Niêm yết ($R^2 = 0,088$). Kết quả này cho thấy các đối tượng trả lời có thuộc tình trạng công ty niêm yết hay không niêm yết đều thấy được vai trò của việc thực hiện KTMT và điều này đều tác động đến TQHD của DN.

Bảng 4. 27 Sự khác biệt trong các mối quan hệ của tình trạng doanh nghiệp

Tác động	Niêm yết		Không niêm yết	
	β	P-value	β	P-value
UNEN --> IPML	0,031	0,643	0,122	0,004
FINA --> IPML	0,128	0,111	0,089	0,046
TECH --> IPML	0,168	0,055	0,259	***
SUPP --> IPML	0,417	***	0,251	***
STAK --> IPML	0,028	0,686	0,143	***
REGU --> IPML	0,289	***	0,064	0,137
QUAL --> IPML	0,020	0,830	0,189	***
CHAR --> IPML	0,152	0,030	0,080	0,104
IMPL --> OPER	0,231	***	0,231	***
R2 (IMPL)	0,465		0,371	
R2 (OPER)	0,088		0,098	

(Nguồn: Tính toán từ số liệu AMOS)

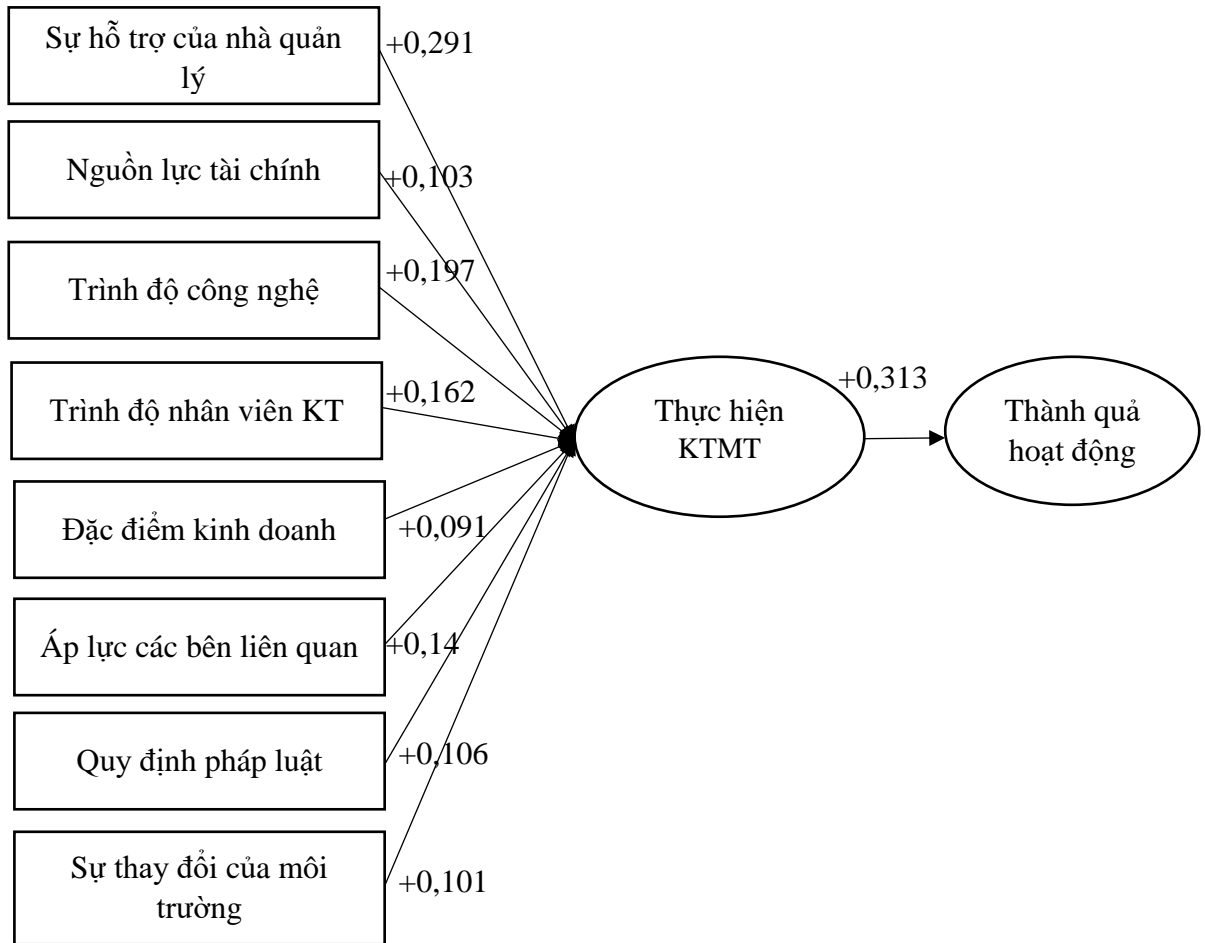
4.7 BÀN LUẬN KẾT QUẢ

Với các phương pháp thống kê khác nhau, nghiên cứu đã thu được các kết quả như trên. Trong phần này tác giả bàn luận về kết quả mô hình nghiên cứu đề xuất với kết quả kiểm định, về sự phù hợp của các lý thuyết áp dụng cho nghiên cứu, về kết quả kiểm định từng giả thuyết (theo mức độ tác động từ cao xuống thấp) và so sánh với kết quả của các nghiên cứu trước.

4.7.1 Về mô hình nghiên cứu

Kết quả nghiên cứu cho thấy có sự ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT và thực hiện KTMT có tác động đến TQHĐ của các DNTS tại VN.

Mô hình các mối quan hệ này được kiểm định qua 3 phần: Trước tiên là độ phù hợp của mô hình. Các chỉ số Chi-square/df = 2,008 \leq 3; P = 0,000 < 0,05; TLI = 0,947 > 0,9; CFI = 0,952 > 0,9; RMSEA = 0,043 < 0,05 đã khẳng định được độ phù hợp của mô hình nghiên cứu, phù hợp với dữ liệu nghiên cứu, mô hình lý thuyết đạt được độ tương thích với dữ liệu thị trường, các mối quan hệ được kiểm định có ý nghĩa thống kê với độ tin cậy 95% (P = 0,000 < 0,05). Thứ hai, các chỉ số về hồi qui chưa chuẩn hóa và chuẩn hóa đã cho thấy mức độ tác động trực tiếp của các nhân tố đến thực hiện KTMT là khác nhau và thực hiện KTMT có tác động đến TQHĐ của các DNTS tại VN. Thứ ba Kiểm định bằng phương pháp ước lượng bootstrap cũng khẳng định lại các mối quan hệ này.



Hình 4. 3 Kết quả mô hình nghiên cứu chính thức

(Nguồn: NCS tổng hợp)

Các thang đo về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, thang đo thực hiện KTMT, thang đo TQHĐ được kiểm định gồm: Kiểm định độ tin cậy - Cronbach's alpha, phương pháp phân tích EFA, CFA. Thông qua kết quả kiểm định từ các phương pháp thấy rằng các hệ số Cronbach alpha, EFA, CFA của các thang đo (ngoại trừ thang đo STAK4, OPER6) là thỏa điều kiện, hay nói cách khác là độ tin cậy của thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT, thực hiện KTMT, TQHĐ của DN là đáng tin cậy và sẵn sàng cho các bước nghiên cứu tiếp theo.

Việc sử dụng đồng thời nhiều phương pháp để kiểm định độ tin cậy giúp tăng thêm độ tin cậy của các thang đo và tăng thêm độ tin cậy tổng thể nghiên cứu. Hiện nay nhiều tác giả trong nước đánh giá thang đo sử dụng nhiều cách đánh giá: Cronbach' Alpha, phân tích EFA, phân tích CFA và phân tích mô hình SEM. Do vậy, các phương pháp trên được tác giả vận dụng trong nghiên cứu này là phù hợp.

4.7.2 Về các giả thuyết nghiên cứu

Bảng 4. 28 Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu

GT	Nội dung	Kết luận
H1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H2	Nguồn lực tài chính có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H3	Trình độ công nghệ có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H4	Trình độ nhân viên kế toán có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H5	Đặc điểm kinh doanh có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H6	Áp lực các bên liên quan có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H7	Quy định pháp luật có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H8	Sự thay đổi của môi trường có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN	Chấp nhận
H9	Thực hiện KTMT có tác động cùng chiều đến TQHĐ của các DNTS tại VN	Chấp nhận

(Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu khảo sát của tác giả)

Kết quả kiểm định 9 giả thuyết của mô hình nghiên cứu đều được chấp nhận.

(1) Sự hỗ trợ của nhà quản lý

Tác giả đề xuất giả thuyết “H1: Sự hỗ trợ của nhà quản lý có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam”. Đây là nhân tố tác động tích cực, có tích chất hỗ trợ, thúc đẩy việc thực hiện KTMT được đầy đủ, thuận lợi. Điều này chứng minh được vai trò quan trọng của nhà quản lý, nhà quản lý nên có nhận thức đầy đủ về kế toán môi trường, cũng như tạo thuận lợi cho quá trình thực hiện kế toán môi trường, đặc biệt trong các doanh nghiệp thủy sản có nhiều yếu tố tác động lên môi trường hơn so với các loại hình DN khác. Trong nghiên cứu này “Sự hỗ trợ của nhà quản lý” cho kết quả nghiên cứu ảnh cùng chiều với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,291$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H1 ban đầu tác giả Luận án đề xuất.

Kết quả này cũng phù hợp với nghiên cứu của Jamil và cộng sự (2015); Phan và cộng sự (2017); Wang và cộng sự (2019) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng sự hỗ trợ của nhà quản lý DN có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H1 được

chấp nhận và điều này phù hợp với ý kiến của các chuyên gia khi cho rằng sự hỗ trợ của nhà quản lý sẽ thúc đẩy hơn việc thực hiện KTMT; nhà quản lý có hiểu biết về KTMT, có nhu cầu sử dụng thông tin KTMT, có ý thức, thái độ và triết lý rõ ràng về việc BVMT, kinh doanh bền vững thì việc thực hiện KTMT sẽ gia tăng. Đối với các DNTS thì sự hỗ trợ của lãnh đạo là chìa khóa cho sự ra đời và phát triển của KTMT, điều quan trọng là lãnh đạo cao nhất phải hiểu rõ về các hoạt động của KTMT, cung cấp đầy đủ các nguồn lực để hỗ trợ việc thực hiện KTMT, truyền đạt tính cấp thiết của việc thực hiện KTMT cho nhân viên cấp dưới để nâng cao cam kết về môi trường. Ngoài ra, khi nhà quản lý cao nhất tại các DNTS có các hành động tích cực trong việc hỗ trợ thực hiện KTMT sẽ đạt được hiệu quả cao nhất trong công việc.

Từ những đóng góp to lớn từ ngành thủy sản mang lại, tuy nhiên song song với những lợi ích mang lại thì phát triển ngành thủy sản cũng có những tác động không nhỏ lên môi trường sống và môi trường tự nhiên xung quanh. Mức độ ô nhiễm của nước thải từ quá trình chế biến thủy sản thay đổi rất lớn phụ thuộc vào nguyên liệu thô (tôm, cá, cá mực, bạch tuộc, cua, nghêu, sò), sản phẩm, thay đổi theo mùa vụ, và thậm chí ngay trong ngày làm việc, từ đó tác động rất lớn đến môi trường. Do đó nếu lãnh đạo các DNTS không có sự hỗ trợ, không có triết lý, nhận thức về kinh doanh bền vững, bảo vệ môi trường thì việc sản xuất kinh doanh nhằm đảm bảo đạt được lợi nhuận sẽ gây ô nhiễm môi trường là điều khó tránh khỏi và việc thực hiện KTMT gần như không thể. Do đó nếu nhà quản lý của các DNTS cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường; hỗ trợ, tạo điều kiện thực hiện KTMT; cung cấp các nguồn lực, đánh giá tác động của DN đối với môi trường thì các DNTS sẽ đạt được lợi ích to lớn về mặt kinh tế và xã hội.

(2) Nguồn lực tài chính

Tác giả đề xuất giả thuyết “*H2: Nguồn lực tài chính có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Điều này cho thấy nguồn lực tài chính là nhân tố quyết định, hỗ trợ cho việc thực hiện KTMT, nghĩa là nếu các DNTS có nguồn lực tài chính hạn hẹp sẽ khó có thể thực hiện KTMT. Trong nghiên cứu này “Nguồn lực tài chính” cho kết quả nghiên cứu ảnh hưởng cùng chiều với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,103$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H2 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Kết quả này này

phù hợp với nghiên cứu của Wachira và Wang'ombe (2019); Jamil và cộng sự (2015); Yekini và cộng sự (2019) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng nguồn lực tài chính có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H2 được chấp nhận và điều này phù hợp với ý kiến của các chuyên gia, điều này cho thấy nếu nguồn lực tài chính của DN hạn hẹp sẽ là một trở ngại cho việc thực hiện KTMT.

Trong quá trình phát triển, ngành Thủy sản phải đối diện với không ít khó khăn liên quan đến vấn đề vốn đầu tư cho phát triển sản xuất kinh doanh. Quy mô lớn hơn thì đòi hỏi nhiều hơn về vốn, về khả năng quản lý, khả năng mở rộng thị trường tìm kiếm doanh thu. Quy mô nhỏ và ít vốn thì khó nâng cao trình độ khoa học công nghệ, chất lượng sản phẩm, chiếm lĩnh thị phần. Khác với các DN có qui mô lớn và nguồn lực tài chính dồi dào, các DN qui mô nhỏ có nguồn lực tài chính không mạnh hoặc có nhiều khó khăn trong việc tiếp cận các nguồn tài trợ, do đó, để phân bổ nguồn lực tài chính nhằm thực hiện KTMT sẽ gặp nhiều khó khăn. Các DNTS hiện nay đang gánh nhiều khoản chi phí đầu vào, giá thành sản phẩm tăng cao ảnh hưởng trực tiếp đến năng lực cạnh tranh của sản phẩm và ngành hàng. Vì vậy, nếu các DNTS có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên, cũng như đầu tư mua sắm máy móc thiết bị; có nguồn lực tài chính phù hợp cho việc thực hiện các chương trình, dự án môi trường; có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT; cũng như có thể tiếp cận nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính và sẽ là cơ hội lớn để KTMT được thực hiện nhiều hơn, khả thi hơn và hiệu quả hơn.

(3) Trình độ công nghệ

Cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã tác động mạnh tới ngành thủy sản Việt Nam nói chung và xuất khẩu thủy sản nói riêng. Điều này đã tạo ra nhiều cơ hội và thách thức cho ngành thủy sản và xuất khẩu thủy sản của Việt Nam. Các vấn đề từng khiến các DNTS đau đầu từ nuôi, chăm sóc con giống đến logistics, bảo quản... có thể tìm được câu trả lời nhờ ứng dụng công nghệ số. Có hai loại công nghệ mà các DNTS quan tâm, một là công nghệ sản xuất của DN, hai là hệ thống công nghệ thông tin. Do đó, trình độ công nghệ được hiểu trong nghiên cứu này việc áp dụng công nghệ sản xuất và công nghệ xử lý thông tin trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNTS. Việc sử dụng công nghệ sản xuất tiên tiến sẽ thay đổi nhu cầu thông tin

của lãnh đạo để phục vụ việc ra quyết định, góp phần làm tăng năng suất, lợi nhuận. Các DNTS đã không ngừng thay đổi và cải tiến các công nghệ nuôi trồng và chế biến xuất khẩu. Các ứng dụng của cuộc cách mạng 4.0 đối với việc truy nguồn gốc sản phẩm, phân tích dữ liệu tiêu thụ thủy sản ở từng thị trường cho từng sản phẩm đối với từng nhóm khách hàng. Việc vận dụng các ứng dụng của cuộc cách mạng 4.0 cùng với việc kết hợp những lợi thế từ các FTA song phương và đa phương sẽ là cơ sở để thủy sản xuất khẩu của Việt Nam chạm mốc 10 tỷ USD trong những năm tới. Do vậy việc các DN Việt Nam thích nghi và áp dụng tốt các ứng dụng của cuộc cách mạng 4.0 sẽ là điều kiện tiên quyết cho việc đẩy mạnh xuất khẩu thủy sản của Việt Nam trong thời gian tới. Từ đó các DNTS cũng sẽ giải quyết tốt các vấn đề liên quan đến môi trường, trong đó có việc áp dụng các công nghệ sản xuất hiện đại; đầu tư phần mềm để hỗ trợ công tác kế toán; hệ thống công nghệ thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời góp phần cho thực hiện KTMT.

Tác giả đề xuất giả thuyết “H3: *Trình độ công nghệ có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Kết quả nghiên cứu này có ảnh hưởng thuận chiều với hệ số $\beta = 0,197$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H3 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Kết quả nghiên cứu này cũng phù hợp với nghiên cứu của Ferreira và cộng sự (2010); Katsuhiko và Kitada (2015); Burritt và cộng sự (2016) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng trình độ công nghệ có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H3 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia, tức là trình độ công nghệ là yếu tố cốt lõi hỗ trợ cho việc thu thập, xử lý, lưu trữ và cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và thực hiện KTMT.

(4) Trình độ nhân viên kế toán

Thực hiện KTMT đòi hỏi người làm công tác kế toán phải có kiến thức và kỹ năng tốt. Tại thời điểm hiện tại có nhiều trường đại học, cao đẳng có đào tạo về kế toán, bên cạnh đó còn có rất nhiều trung tâm đào tạo ngắn hạn về kế toán, từ kế toán sơ cấp đến kế toán thuế, kế toán nâng cao, kế toán trưởng cũng như các chứng chỉ khác trong và ngoài nước. Do đó, đa phần kế toán viên trong các DNTS tại VN đều đã qua đào tạo trường lớp về kế toán. Tuy nhiên hiện chưa trường đại học, cao đẳng, hay một trung tâm nào đào tạo về KTMT, do KTMT chưa có một chuẩn mực, chế độ hạch toán riêng, nên thực hiện KTMT sẽ vấp phải một số khó khăn nhất định. Kế toán

viên sẽ chủ động thực hiện KTMT dựa trên các hướng dẫn về chuẩn mực kế toán doanh nghiệp và thực hiện lồng ghép các khoản mục doanh thu, chi phí, tài sản liên quan đến môi trường vào các tài khoản kế toán phù hợp. Điều này đòi hỏi kế toán phải thực hiện chính xác, phù hợp và có kiến thức vững vàng trong xử lý nghiệp vụ KTMT. Để thực hiện được điều này, các DNTS cần bồi dưỡng, đào tạo đồng thời khuyến khích kế toán viên của mình tham gia các lớp bồi dưỡng, nâng cao chuyên môn, kết hợp học hỏi các DN khác đã có kinh nghiệm lâu năm trong việc xử lý các nghiệp vụ về KTMT.

Trong nghiên cứu này tác giả đề xuất giả thuyết “*H4: Trình độ của nhân viên kế toán toán có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Kết quả nghiên cứu này cho thấy nhân tố này có mối quan hệ thuận chiều với hệ số giá trị $\beta = 0,162$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H4 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Nghiên cứu chứng tỏ việc đào tạo nâng cao trình độ nhận thức kiến thức về KTMT cho nhân sự kế toán là rất cần thiết, đặc biệt trong tình hình hiện nay khi các DNTS đang gặp phải nhiều vấn đề liên quan đến môi trường. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015); McChlery và cộng sự (2004); Qian (2012); khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng trình độ nhân viên kế toán có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H4 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia, khi mà kế toán viên được đào tạo, có kiến thức, hiểu biết sẽ giúp KTMT được thực hiện thuận lợi hơn.

(5) Đặc điểm kinh doanh

Mỗi một DN, một ngành sản xuất kinh doanh đều có những đặc thù riêng, tuy nhiên đặc điểm kinh doanh của các DNTS là rất nổi bật. Một số tác động đặc trưng của ngành chế biến thủy sản gây ảnh hưởng đến môi trường, có thể kể đến như: Nước thải sản xuất trong chế biến thủy sản chiếm 85-90% tổng lượng nước thải, chủ yếu từ các công đoạn: rửa trong xử lý nguyên liệu, chế biến, hoàn tất sản phẩm, vệ sinh nhà xưởng và dụng cụ, thiết bị, và nước thải sinh hoạt. Chất thải rắn phát sinh chủ yếu từ quá trình chế biến bao gồm các loại đầu vỏ tôm, vỏ nghêu, da/mai mực, nội tạng mực và cá,... Ô nhiễm không khí: mùi hôi phát sinh từ việc lưu trữ các phế thải trong quá trình sản xuất, khí thải từ các máy phát điện dự phòng. Trong các nguồn ô nhiễm không khí, mùi là vấn đề chính đối với các nhà máy chế biến thủy sản. Trong các

nguồn phát sinh ô nhiễm của ngành thủy sản, nước thải là nguồn gây ô nhiễm nghiêm trọng đến môi trường bởi phát sinh thể tích nước thải lớn với nồng độ ô nhiễm cao nếu không được xử lý thích hợp. Từ những đặc điểm kinh doanh của các DNTS tại Việt Nam là lĩnh vực kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường; nguyên liệu sản xuất kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường; quá trình kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường cho thấy mức độ và phạm vi tác động đến môi trường của DNTS là khá lớn. Do đó thực hiện KTMT sẽ giúp cho DN có thêm nhiều thông tin về các vấn đề môi trường từ tài chính đến phi tài chính, sẽ giúp cho người sử dụng thông tin có nhiều thông tin hơn để đưa ra quyết định của mình trong kinh doanh cũng như giám sát động môi trường.

Tác giả đề xuất giả thuyết “*H5: Đặc điểm kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Các DNTS có nhiều đặc điểm kinh doanh ảnh hưởng đến môi trường sẽ có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT. Kết quả nghiên cứu cho thấy nhân tố này tác động trực tiếp với hệ số $\beta = 0,091$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H5 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Frost và Wilmshurst (2000); Ferreira và cộng sự (2010); Yekini và cộng sự (2019) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng đặc điểm kinh doanh của DN có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H5 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia, cho thấy rằng DNTS có các đặc điểm sản xuất kinh doanh có mức độ gây ô nhiễm, tác động lớn đến môi trường, nhiều công đoạn sản xuất có tác động đến môi trường hay tác động đến môi trường trong phạm vi rộng (bao gồm cả không khí, nước, chất thải rắn) trong thời gian dài thì việc thực hiện KTMT sẽ gia tăng.

(6) Áp lực các bên liên quan

Trong nghiên cứu này, tác giả đề xuất giả thuyết “*H6: Áp lực các bên liên quan có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Kết quả nghiên cứu cho thấy, nhân tố này có mối quan hệ thuận chiều với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,124$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H6 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Điều này phù hợp

với nghiên cứu của Frost và Wilmshurst (2000); Saifullah và cộng sự (2017); Wang và cộng sự (2019); Zandi (2019) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng áp lực các bên liên quan của DN có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H6 được chấp nhận và điều này cũng trùng với ý kiến của các chuyên gia, cho thấy áp lực từ các bên liên quan có vai trò rất quan trọng đối với thực hiện KTMT.

Các bên liên quan trong nghiên cứu đề cập đến là chính phủ, người tiêu dùng, nhà đầu tư và các bên liên quan khác... Một áp lực chính từ môi trường bên ngoài mà các DNTS luôn quan tâm là chính sách điều hành, quản lý về mặt vĩ mô liên quan đến vấn đề môi trường của chính phủ, ngoài ra sự quan tâm về vấn đề “xanh” trên các thị trường xuất khẩu khiến các DNTS có ý thức hơn về yếu tố sinh thái trong các chiến lược xuất khẩu xanh. Các chỉ đạo điều hành của Chính phủ thời gian qua cũng như trong thời điểm chống dịch gay go nhất đã thể hiện sự thống nhất, giúp các DNTS thấy được tác động của sự ổn định kinh tế vĩ mô và hỗ trợ được doanh nghiệp, cho phục hồi sản xuất kinh doanh. Bên cạnh đó khách hàng cũng là bên liên quan chính của thị trường tiêu thụ của các DNTS. Theo VASEP, lần đầu sau 20 năm, kim ngạch xuất khẩu thủy sản bảy tháng đầu năm 2022 đạt kỷ lục 6,7 tỷ USD, tăng 35% so với cùng kỳ năm 2021. Việt Nam là nước xuất khẩu thủy sản lớn thứ ba thế giới (sau Trung Quốc và Na Uy) với giá trị 8,9 tỷ USD trong năm 2021. Trong đó, giá trị xuất khẩu cá tra và tôm chiếm 65% và sản phẩm hải sản khai thác từ biển chiếm 35% tổng giá trị kim ngạch xuất khẩu. Tuy nhiên, ngành thủy sản cũng chịu tác động từ việc đứt gãy chuỗi cung ứng quốc tế, lạm phát tăng cao, sức mua giảm. Bên cạnh đó, hàng thủy sản đang giảm sức cạnh tranh do giá thành phẩm tăng theo chi phí đầu vào, nhất là giá thức ăn nuôi thủy sản. Một thách thức, khó khăn khác mà các DNTS đang gặp phải là các thủ tục Chứng nhận nguồn gốc thủy sản khai thác còn nhiều bất cập, các DN vẫn còn vướng mắc khi sử dụng nguồn nguyên liệu khai thác có chứng nhận. Từ các vấn đề trên cho thấy vai trò của chính phủ trong việc giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DNTS; nhà đầu tư cũng yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DNTS; ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng... góp phần tạo ra một áp lực không nhỏ đến thực hiện KTMT và thúc đẩy thực hiện KTMT trong các DNTS.

(7) Quy định pháp luật

Tác giả đề xuất giả thuyết “H7: Quy định pháp luật có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam”. Kết quả nghiên cứu cho thấy, nhân tố này có mối quan hệ cùng chiều với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,106$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H7 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Hoffman (2001); Schaltegger và cộng sự (2008); Wang và cộng sự (2019); Nguyễn Khắc Hùng (2020) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng các quy định của pháp luật có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H7 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia, việc thiếu các qui định bắt buộc hay các hướng dẫn thực hiện sẽ gây khó khăn trong thực hiện KTMT trong các DNTS.

Việc thực hiện KTMT phụ thuộc rất nhiều vào việc các cơ quan chức năng có ban hành những văn bản liên quan đến thực hiện KTMT. Có thể thấy rằng muốn thực hiện KTMT hiệu quả không bị gián đoạn thì điều quan trọng nhất chính là yếu tố “Các qui định”, chỉ khi có những qui định, những áp lực thì các DN mới thực hiện. Trong những năm qua VN không ngừng phát triển và thay đổi, cải cách thủ tục hành chính, các chính sách, cơ sở hạ tầng ... nhằm tạo môi trường thông thoáng thuận lợi cho các nhà đầu tư trong và ngoài nước tiến hành các hoạt động đầu tư, sản xuất nói chung cũng như ngành thủy sản nói riêng. Để đảm bảo kinh tế tránh tác hại, gây ô nhiễm môi trường, hiện nay đã có rất nhiều văn bản có liên quan được ban hành như Luật - Nghị định Chính Phủ (Luật bảo vệ môi trường có hiệu lực từ ngày 01/01/2022 thay thế Luật bảo vệ môi trường 2014 số 55/2014/QH13, Luật BVMT 2005), Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài Nguyên và Môi trường (Thông tư số 25/2019/TT- BTNMT “về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và kế hoạch bảo vệ môi trường” thay thế thông tư số 27/2015/TT-BTNMT, thông tư 106/2007/TTLT/BTC-BTNMT “sửa đổi bổ sung một số điều về Phí BVMT đối với nước thải”,...), Bộ tiêu chuẩn quy chuẩn kỹ thuật Việt Nam (QCVN) về nước thải, khí thải, tiếng ồn, giới hạn ô nhiễm trong bùn, đất và chất thải nguy hại, chất lượng nguồn nước và nước cấp sinh hoạt (QCVN 13-MT:2015/BTNMT), QCVN 40:2011/BTNMT “Quy chuẩn kỹ thuật quốc gia về nước thải công nghiệp” Hiện nay, các quy định của pháp luật Việt Nam về quản lý nuôi trồng và khai thác thủy sản đã khá đầy đủ và hoàn thiện. Cụ thể, đã có 3 Nghị quyết của Đảng đề cập đến phát

triển kinh tế thủy sản, Luật Thủy sản và 14 văn bản hướng dẫn thực thi Luật được ban hành đã tạo hành lang pháp lý thuận lợi cho ngành thủy sản. Bên cạnh đó, còn có cả sự thay đổi từ luật, chuẩn mực, chế độ kế toán nhưng vẫn chưa có văn bản nào hướng dẫn cụ thể về thực hiện KTMT. Do đó, các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và KTMT; Các văn bản hướng dẫn chi tiết thực hiện kế toán liên quan đến môi trường (ghi nhận và phân loại CPMT, TNMT...); Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường; Các văn bản khác quy định liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...) sẽ khiến cho việc thực hiện KTMT ít nhiều bị tác động.

(8) Sự thay đổi của môi trường

Trong nghiên cứu này, tác giả đề xuất giả thuyết “H8: Sự thay đổi của môi trường có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam”. Kết quả nghiên cứu này cho sự thay đổi của môi trường hay sự không chắc chắn về môi trường có tác động cùng chiều đến thực hiện KTMT tại các DNTS tại Việt Nam với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,101$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H8 ban đầu tác giả Luận án đề xuất. Điều này phù hợp với nghiên cứu của Burritt (2004); Armitage và cộng sự (2016); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019); Lewis và Harvey (2001); Ojra (2014) khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng sự thay đổi của môi trường có tác động đến thực hiện KTMT. Giả thuyết H8 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia rằng khi một tổ chức bị ảnh hưởng nhiều bởi sự thay đổi môi trường kinh doanh (các thay đổi trong chính sách môi trường của chính phủ; những thay đổi về tài nguyên môi trường; về sản phẩm xanh, thị trường và tiêu dùng; những thay đổi về công nghệ sản xuất; những thay đổi trong hành động của các bên liên quan đối với vấn đề môi trường...), tổ chức đó có thể đổi mới hệ thống kế toán nhằm giảm thiểu các tác động đến môi trường và quản lý tốt hơn hoạt động của DN.

Theo Hiệp hội Chế biến và Xuất khẩu thủy sản Việt Nam (VASEP), các DNTS đang gánh nhiều khoản chi phí tăng tác động kéo theo chi phí đầu vào cho sản xuất của DN, giá thành sản phẩm tăng cao ảnh hưởng trực tiếp đến năng lực cạnh tranh của sản phẩm thủy sản và các ngành hàng đang gặp rất nhiều khó khăn. Từ tháng 6-

2022 tình hình sản xuất kinh doanh của các DNTS đã có phần khởi sắc hơn. Hiện nay nguồn nguyên liệu từ nuôi trồng chiếm 70% nguyên liệu cho chế biến xuất khẩu. Do đó, các DNTS đều có nhu cầu mở rộng các vùng nuôi tập trung để tăng nguyên liệu cho chế biến xuất khẩu. Tuy nhiên, hiện nay các địa phương đang đô thị hoá nên các biến động từ quy hoạch đất cho sản xuất và những quy hoạch về sử dụng đất đang là thách thức lớn cho DN thủy sản và người nuôi thủy sản. Một thách thức, khó khăn khác mà các DN thủy sản đang gặp phải là các thủ tục Chứng nhận nguồn gốc thủy sản khai thác còn nhiều bất cập. Do đó, các DN vẫn còn vướng mắc khi sử dụng nguồn nguyên liệu khai thác có chứng nhận. Tính tới tháng 6-2022, EU vẫn chưa gỡ thẻ vàng IUU cho thủy sản Việt Nam. Vì vậy, VASEP đề nghị Nhà nước cần có chính sách đầu tư hạ tầng nghề cá và nâng cao năng lực thực thi quản lý tàu thuyền, khai thác biển. Triển vọng tăng trưởng của ngành thủy sản trong tương lai với sự thay đổi của môi trường xung quanh (bên trong và bên ngoài DN) tác động rất lớn đến các DNTS. Do đó, sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường); sự thay đổi chính sách môi trường của chính phủ (thuế môi trường...); sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh; sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề về môi trường; sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh... ít nhiều sẽ tác động đến việc thực hiện KTMT của các DNTS.

(9) Thực hiện KTMT tác động đến TQHD của các DNTS

Trong nghiên cứu này, tác giả đề xuất giả thuyết “H9: *Thực hiện kế toán môi trường có ảnh hưởng cùng chiều đến thành quả hoạt động trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*”. Kết quả nghiên cứu cho thấy nhân tố này có mối quan hệ thuận chiều, tác động trực tiếp và là nhân tố tác động mạnh nhất đến nhân tố phụ thuộc “Thành quả hoạt động” với hệ số giá trị đạt $\beta = 0,315$ và mức ý nghĩa $P = 0.000$, chứng minh cho sự phù hợp với giả thuyết H9 ban đầu tác giả Luận án đề xuất.

Thực hiện KTMT có tác động cùng chiều đến TQHD tại các DNTS tại Việt Nam, phù hợp với UNDS (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2021); Thông tư 96/2020/TT-BTC; khi các nghiên cứu này đều chỉ ra rằng thực hiện KTMT có tác động tích cực đến TQHD. Giả thuyết H9 được chấp nhận và điều này cũng phù hợp với ý kiến của các chuyên gia khi cho rằng thực hiện KTMT sẽ làm cho TQHD của cho DN tốt hơn, DN sẽ có nhiều lợi ích hơn như cải thiện hiệu

quả môi trường, giảm tác động môi trường, giảm hoặc kiểm soát CP tốt hơn, góp phần tăng thêm danh tiếng cho DN, dễ thu hút đầu tư, tiếp cận vốn, tăng doanh thu và lợi nhuận cho DNTS.

Hiện tại, ảnh hưởng của đại dịch COVID-19 đang giảm bớt, động lực sản xuất thủy sản trên thị trường toàn cầu cũng như thị trường Việt Nam đang thay đổi, tuy nhiên, thị trường thủy sản chắc chắn không thể trở lại y như trước khi xảy ra đại dịch. Các doanh nghiệp dịch vụ thực phẩm đã mở cửa trở lại đồng nghĩa với việc nhu cầu tiêu thụ thủy sản theo các cách truyền thống đang được khôi phục, nhờ đó các nhà cung cấp có thể thúc đẩy doanh số bán hàng tăng lên đáng kể. Cùng với đó, sự phục hồi của ngành du lịch là một bước phát triển quan trọng khác góp phần vào việc củng cố thị trường hồi phục và phát triển, đặc biệt là đối với các loại thực phẩm phổ biến trong nhà hàng như động vật nhuyễn thể hai mảnh vỏ, tôm hùm, cua, cá mú và cá tráp. Các công ty thủy sản, đặc biệt là công ty cá tra, đã có kết quả kinh doanh năm 2022 tăng trưởng mạnh mẽ, mở rộng biên lợi nhuận gộp, chẳng hạn như công ty cổ phần Vĩnh Hoàn (mã chứng khoán VHC), công ty cổ phần Nam Việt (mã chứng khoán ANV)... (theo Tổng cục thủy sản 2022). Tất cả những kết quả này đều tác động không nhỏ đến KTMT, tạo động lực cho thực hiện KTMT. Vì vậy thực hiện KTMT sẽ góp phần mang lại lợi ích cho các DNTS, giúp cho những thông tin được cung cấp trở nên phong phú hơn, đáng tin cậy hơn. Các DNTS sẽ có thêm nhiều thông tin về chi phí nói chung và CPMT, xử lý chất thải nói riêng, từ đó giúp cho DN giảm hoặc kiểm soát CP tốt hơn. Các thông tin KTMT được công bố giúp tăng danh tiếng cho DN, cho thấy DN có ý thức trách nhiệm, như một lời cam kết về việc SXKD bền vững, sẽ thu hút được các nhà đầu tư, tiếp cận các nguồn vốn, tạo được niềm tin nơi khách hàng sẽ giúp tăng doanh thu cho DN, đạt được hiệu quả kinh doanh bền vững.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Trong Chương này, trước hết luận án trình bày tổng quan về các DNTS tại Việt Nam. Sau đó trình bày kết quả nghiên cứu của luận án, gồm các nội dung liên quan đến thống kê mô tả mẫu nghiên cứu, kết quả kiểm định thang đo và kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Nhằm để kiểm định các giả thuyết đã trình bày tác giả đã sử dụng các phương pháp thống kê để kiểm định mô hình nghiên cứu lý thuyết. Việc kiểm định được thực hiện thông qua các bước chính: Kiểm định độ tin cậy - Cronbach's anpha, phương pháp phân tích EFA, CFA, kiểm định các giả thuyết bằng mô hình SEM, kiểm định mô hình bằng phương pháp ước lượng bootstrap. Kết quả kiểm định độ tin cậy của các thang đo đều đạt yêu cầu, đều phù hợp với dữ liệu thị trường, đều đạt được giá trị hội tụ, giá trị phân biệt.

Kết quả kiểm định mô hình lý thuyết bằng mô hình SEM, kiểm định mô hình bằng PP ước lượng bootstrap cho thấy các giả thuyết đều được chấp nhận, có ý nghĩa thống kê với độ tin cậy 95% (mức ý nghĩa 5%). Kết quả đã khẳng định được 08 nhân tố ảnh hưởng cùng chiều và có ý nghĩa thống kê đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN dựa trên trọng số chuẩn hoá như sau: sự hỗ trợ của nhà quản lý có tác động mạnh nhất đến thực hiện KTMT (0,291); tiếp đến là trình độ công nghệ (0,197); trình độ của nhân viên kế toán (0,162); áp lực các bên liên quan (0,124); quy định pháp luật (0,106); nguồn lực tài chính (0,103); sự thay đổi của môi trường (0,101) và cuối cùng là đặc điểm kinh doanh (0,091). Đồng thời kết quả nghiên cứu cũng cho thấy việc thực hiện KTMT tác động mạnh đến TQHD của các DNTS tại VN (trọng số chuẩn hóa 0,313). Cuối cùng tác giả bàn luận dựa trên toàn bộ kết quả từ nghiên cứu.

CHƯƠNG 5

KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý

Chương này, tác giả tổng kết lại kết quả nghiên cứu đạt được của luận án, từ đó đưa ra một số hàm ý lý thuyết, hàm ý quản trị và những đóng góp khoa học của luận án. Đồng thời nêu ra những hạn chế còn tồn tại và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo trong tương lai.

5.1 KẾT LUẬN

Luận án nghiên cứu ba mục tiêu chính là: (1) Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam. (2) Đo lường ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT và đo lường tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trong các DNTS tại Việt Nam. (3) Đề xuất các hàm ý và chính sách liên quan đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam. Phương pháp nghiên cứu hỗn hợp đã được thực hiện nhằm đạt được ba mục tiêu đề tài đã đặt ra.

Nghiên cứu định tính được thực hiện với việc vấn đáp trực tiếp với 11 chuyên gia. Tiếp theo nghiên cứu định lượng được thực hiện qua hai giai đoạn, định lượng sơ bộ với 150 mẫu được khảo sát và định lượng chính thức được thực hiện khảo sát thông qua 554 mẫu. Luận án sử dụng phần mềm SPSS và AMOS để trợ giúp phân tích dữ liệu.

Nghiên cứu định tính hỗ trợ tác giả tạo lập được một danh sách các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động của DNTS, qua đó thang đo của nhân tố TQHĐ, thực hiện KTMT và các nhân tố ảnh hưởng cũng được hoàn thiện trong giai đoạn này. Bổ sung thêm các ý kiến của chuyên gia và tiến hành nghiên cứu định lượng sơ bộ để tác giả đưa mô hình và thang đo chính thức. Kết quả này là cơ sở cho giai đoạn định lượng chính thức, do đó mục tiêu đầu tiên đã đạt được.

Nghiên cứu định lượng là đo lường các nhân tố ảnh hưởng (SUPP, FINA, TECH, QUAL, CHAR, STAK, REGU, ENUN) đến thực hiện KTMT (IMPL), đồng thời đo lường tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ (OPER). Kết quả giai đoạn nghiên cứu định lượng chính thức cho phép đưa ra kết luận về thang đo mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến thực hiện KTMT, cũng như mức độ tác động của thực

hiện KTMT đến TQHD, đồng thời kết luận về các giả thuyết của mô hình. Tất cả được đo lường thông qua xử lý dữ liệu điều tra định lượng chính thức. Do đó, mục tiêu thứ hai của luận án cũng hoàn thành. Kết quả này cũng là cơ sở cho việc thực hiện mục tiêu thứ 3 của luận án là đề xuất các hàm ý, chính sách liên quan đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam.

Thông qua việc tìm hiểu về những nghiên cứu trước về thực hiện KTMT, cho thấy KTMT đã đóng một vai trò rất quan trọng và hữu ích cho DN nói chung và DNTS tại Việt Nam nói riêng, KTMT sẽ là một công cụ quản lý hữu hiệu và mang lại TQHD tốt hơn cho các DNTS tại VN. Vì vậy, tác giả tiến hành nghiên cứu để tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT cũng như xem xét sự tác động của việc thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam. Tác giả thực hiện phương pháp định tính kế hợp cùng với phương pháp nghiên cứu định lượng tác giả đã xác định 08 nhân tố ảnh hưởng cùng chiều và có ý nghĩa thống kê đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN dựa trên trọng số chuẩn hóa như sau: Sự hỗ trợ của nhà quản lý tác động mạnh nhất đến thực hiện KTMT (trọng số chuẩn hóa 0,291), tiếp đến là trình độ công nghệ (0,197), trình độ nhân viên kế toán (0,162), áp lực các bên liên quan (0,124), các quy định pháp luật (0,106), nguồn lực tài chính (0,103), sự thay đổi của môi trường (0,101) và cuối cùng là đặc điểm kinh doanh (0,091). Đồng thời kết quả nghiên cứu cũng cho thấy thực hiện KTMT tác động mạnh đến TQHD của các DNTS tại VN (trọng số chuẩn hóa 0,313).

Bảng 5. 1 Mức độ đóng góp của các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

Nhân tố	Hệ số hồi quy	Mức độ đóng góp	Thứ tự
Sự hỗ trợ của nhà quản lý	0,291	24,77%	1
Trình độ công nghệ	0,197	16,77%	2
Trình độ nhân viên kế toán	0,162	13,79%	3
Áp lực các bên liên quan	0,124	10,55%	4
Các quy định pháp luật	0,106	9,02%	5
Nguồn lực tài chính	0,103	8,77%	6
Sự thay đổi của môi trường	0,101	8,60%	7
Đặc điểm kinh doanh	0,091	7,74%	8
Thực hiện KTMT tác động đến TQHD	0,313	100%	

(Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu khảo sát của tác giả)

5.2 MỘT SỐ HÀM Ý RÚT RA TỪ NGHIÊN CỨU

5.2.1 Hàm ý lý thuyết

Từ cơ sở tổng quan tài liệu, tác giả trình bày các khái niệm, các nghiên cứu trước và các lý thuyết nền liên quan đến 8 nhân tố độc lập ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam. Câu hỏi được trình bày dưới dạng thang đo để các chuyên gia trình bày quan điểm của mình theo quan điểm “Phù hợp” và “Chưa phù hợp”. Tác giả khảo sát 11 chuyên gia cho thấy rằng 100% các chuyên gia đều đồng ý với 8 nhân tố độc lập, 1 nhân tố trung gian (là KTMT), 1 nhân tố phụ thuộc là TQHĐ và thang đo trong bảng khảo sát. Các chuyên gia không bổ sung thêm nhân tố hay thang đo mới. Từ đó tác giả làm cơ sở để xây dựng các bước tiếp theo như câu hỏi khảo sát chính thức, thu thập dữ liệu và kết quả kiểm định EFA, CFA, SEM với kết quả có 8 nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN. Đây là kết quả đã được nghiên cứu thông qua phương pháp định tính từ phần thảo luận với các chuyên gia thông qua phần nghiên cứu tình huống, sau đó tác giả đưa vào kiểm định thông qua phương pháp định lượng EFA, CFA, SEM. Kết quả cuối cùng đã đạt được mục tiêu xác định các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ trong các DNTS tại Việt Nam.

Theo kết quả phân tích EFA ở trên, tổng phương sai trích đối với nhân tố thực hiện KTMT là 50,138% và nhân tố TQHĐ là 77,613%, kết quả này đều lớn hơn 50% nên hoàn toàn phù hợp, do đó kết quả này giải thích cho sự phù hợp của mô hình nghiên cứu với ý nghĩa quan trọng về thực hiện KTMT và TQHĐ trong các DNTS. Ngoài ra, từ kết quả nghiên cứu định lượng, tác giả đã xác định được 8 nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện KTMT và từ nhân tố trung gian là thực hiện KTMT ảnh hưởng trực tiếp đến TQHĐ. Các nhân tố đều có ảnh hưởng tích cực đến thực hiện KTMT, bao gồm: Sự hỗ trợ của nhà quản lý tác động mạnh nhất đến thực hiện KTMT (trọng số chuẩn hóa 0,291), tiếp đến là trình độ công nghệ (0,197), trình độ nhân viên kế toán (0,162), áp lực các bên liên quan (0,124), các quy định pháp luật (0,106), nguồn lực tài chính (0,103), sự thay đổi của môi trường (0,101) và cuối cùng là đặc điểm kinh doanh (0,091). Đồng thời kết quả nghiên cứu cũng cho thấy thực hiện KTMT tác động mạnh đến TQHĐ của các DNTS tại VN (trọng số chuẩn hóa 0,313).

5.2.2 Hàm ý chính sách, quản trị

Việc phát triển ngành thủy sản mang lại nhiều lợi ích về KT-XH nhưng cũng không ít những tác động về môi trường. Do đó cần phải có những định hướng rõ ràng để có thể hài hòa giữa lợi ích kinh tế, xã hội và lợi ích về môi trường. Thực hiện KTMT trong các DNTS cũng phải được quan tâm, bởi đây là trung tâm thông tin của DN, các thông tin kế toán phải trung thực, minh bạch cũng sẽ góp phần vào sự phát triển của các DNTS. Kết quả nghiên cứu cho thấy sự tác động thuận chiều, có ý nghĩa thống kê gồm các nhân tố sự hỗ trợ của nhà quản lý, trình độ nhân viên kế toán, trình độ công nghệ, áp lực các bên liên quan, đặc điểm kinh doanh, nguồn lực tài chính, các quy định và sự thay đổi của môi trường. Đồng thời kết quả nghiên cứu cũng cho thấy thực hiện KTMT tác động mạnh đến TQHD của DNTS tại VN. Vì vậy, tác giả đề xuất một số hàm ý như sau:

Tăng cường sự hỗ trợ của nhà quản lý

Nhân tố sự hỗ trợ của nhà quản lý ảnh hưởng mạnh nhất đến thực hiện KTMT, nghĩa là kết quả này cho thấy nhân tố này rất quan trọng trong thực hiện KTMT. DN muốn tồn tại và phát triển tương lai lâu dài thì cần phải có sự hài hoà giữa phát triển kinh tế và môi trường. Với góc độ nhà lãnh đạo DN, lãnh đạo DN cần thay đổi cách nhìn nhận của mình về môi trường và vai trò của thông tin KTMT. Lãnh đạo DN là người đầu tư đi đầu trong công cuộc thực hiện KTMT thông qua việc cảm kết thực hiện, hỗ trợ tạo điều kiện để thực hiện, cung cấp các nguồn lực tài chính phù hợp để thực hiện và quan tâm nhiều hơn đến việc huấn luyện và tạo điều kiện để thực hiện KTMT một cách đầy đủ và chính xác.

Nhà quản lý DNTS nên tham gia các cuộc hội thảo về môi trường, học hỏi các DN đi trước, các doanh nghiệp nước ngoài để nâng cao trình độ, kiến thức, kinh nghiệm thực tiễn về việc quản lý kinh doanh bền vững, trách nhiệm xã hội, thực hiện KTMT. Lãnh đạo DN cần nhận thấy những lợi ích tài chính đến phi tài chính mà việc thực hiện KTMT mang lại như tăng doanh thu, giảm hoặc kiểm soát chi phí tốt hơn, đạt được hiệu quả kinh doanh cao hơn, tăng danh tiếng DN, vị thế của DNTS, giảm những tác động đến môi trường, thể hiện trách nhiệm xã hội và kinh doanh bền vững.

Xây dựng phần mềm hỗ trợ công tác kế toán và đầu tư công nghệ mới

Cuộc cách mạng công nghệ được xem là nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi tư duy, vai trò của kế toán truyền thống. Công nghệ được xem là yếu tố cốt lõi cho mọi hoạt động của DNTS, trong đó việc sử dụng phần mềm hỗ trợ công tác kế toán và quản trị doanh nghiệp có vai trò quyết định trong quá trình hội nhập. Đó chính là nguyên nhân mà các DNTS dùng phần mềm ngày càng phổ biến để hỗ trợ như hiện nay. Nghiên cứu cũng giải thích vai trò của trình độ công nghệ ảnh hưởng đối với việc thực hiện KTMT. Khi hệ thống thông tin kế toán được sự hỗ trợ của phần mềm sẽ giảm thời gian thu thập xử lý thông tin, qua đó nhanh chóng đáp ứng thông tin cho lãnh đạo trong việc ra quyết định có hiệu quả. Do đó, lãnh đạo cần thay đổi cách thức quản trị và nhận thức về vai trò của phần mềm đối với việc quản trị hoạt động, đặt ra yêu cầu cao hơn về thông tin mà KTMT cung cấp, điều này sẽ tác động trong việc thực hiện KTMT một cách đầy đủ, chính xác hơn và có thể đáp ứng nhu cầu quản trị.

Lãnh đạo DNTS cần đẩy mạnh xây dựng đầu tư cơ sở vật chất xử lý môi trường, ứng dụng công nghệ sản xuất tiên tiến, hiện đại; điều này vừa giúp tăng hiệu quả sản xuất, vừa giúp hạn chế những tác động đến môi trường. Lựa chọn những phần mềm phù hợp, đầu tư vào hệ thống công nghệ thông tin thông qua việc cập nhật và nâng cấp mới nhằm cung cấp thông tin kịp thời cho việc ra quyết định. Tuy nhiên, đối với các DNTS chưa có đủ nguồn kinh phí và điều kiện đầu tư vào công nghệ sản xuất, máy móc, phần mềm...có thể lựa chọn phần mềm có khả năng tích hợp hoặc huy động từ các nguồn tài trợ, vốn vay từ bên ngoài, việc này giúp DN dễ dàng chuyển đổi khi nhu cầu thông tin của DNTS tăng do mở rộng hoạt động sản xuất và có nguồn tài chính phù hợp.

Nâng cao trình độ nhân viên kế toán

Trình độ nhân viên KTQT nói chung hay KTMT nói riêng là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến sự thành công của KTMT, theo kết quả để thực hiện KTMT trình độ nhân viên kế toán cần phải đạt từ cử nhân cao đẳng trở lên mới đáp ứng được, vì vậy khi tiến hành tuyển dụng các DNTS cần đưa ra đây là tiêu chuẩn tối thiểu cho vị trí KTQT hay KTMT. KTMT là công cụ kỹ thuật kế toán mới đòi hỏi người làm công tác kế toán phải nhạy bén, thường xuyên cập nhật, học hỏi và không ngừng nâng cao trình độ qua các khóa học chuyên sâu về kế toán trong nước như kế toán trưởng, giám đốc tài chính và các khóa học thi lấy chứng chỉ quốc tế như ACCA, CMA. Hơn

nữa, sự phát triển của cuộc cách mạng khoa học công nghệ 4.0 làm cho công việc và kỹ thuật KTQT truyền thống sẽ dần bị thay thế bởi công nghệ Blockchain, trí tuệ nhân tạo AI, Big Data,... Điều này dẫn đến sự thay đổi hoàn toàn công việc của người làm công tác kế toán hướng đến yêu cầu mới của nền kinh tế số hóa về kế toán quản trị, quản trị chiến lược, quản trị chuỗi giá trị. Nhân viên KTMT phải luôn có thái độ sẵn sàng tiếp cận với các kỹ thuật kế toán mới. Bên cạnh đó người làm công tác kế toán cần xác định rõ trách nhiệm và làm việc với trách nhiệm cao, không ngừng tự cập nhật, tự học hỏi thì các thông tin được cung cấp mới đảm bảo được chất lượng, tạo cơ sở thuận lợi cho thực hiện KTMT một cách chính xác và đầy đủ trong các DNTS.

Nhằm tạo điều kiện cho kế toán viên có thể làm việc thuận lợi cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho công tác kế toán nói chung và theo dõi KTMT nói riêng một cách rõ ràng, đầy đủ, chính xác thì các DNTS cần xây dựng kế hoạch chương trình đào tạo, thường xuyên bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ hoặc có thể mời các chuyên gia kế toán có kinh nghiệm lâu năm về xử lý các nghiệp vụ liên quan đến KTMT. Ngoài ra, DNTS nên tạo mọi điều kiện cho nhân viên đi học tập nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ hoặc học tập kinh nghiệm thực hiện KTMT từ các DN khác.

Cải thiện mối quan hệ với các bên liên quan

Các bên liên quan có vai trò rất quan trọng đối với thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN, nhu cầu thông tin KTMT của các bên liên quan sẽ vừa là áp lực vừa là động lực để các DNTS thực hiện KTMT. Do đó các DNTS cần cải thiện mối quan hệ với các bên liên quan thông qua việc củng cố và làm hài lòng các mối quan hệ này. Đặc biệt đối với các cơ quan nhà nước, các tổ chức môi trường luôn quan tâm đến phát triển kinh tế đi kèm với bảo vệ môi trường. Điều đầu tiên là các DNTS phải thực hiện tốt các quy định và luật định của Nhà nước trong nghĩa vụ nộp thuế và xử lý môi trường nước thải, khí thải; qua đó sẽ được nhiều ưu đãi hơn từ những cơ quan nhà nước cũng như các tổ chức môi trường khi thực hiện tốt việc này.

Về phía ngược lại, Chính phủ, các cơ quan chức năng nên tăng cường giám sát chặt chẽ, công bố rộng rãi tên các DNTS gây ô nhiễm môi trường, kiên quyết xử lý, cần có những chỉ đạo, giải pháp quyết liệt đối với các vấn đề về môi trường và KTMT để làm tiền đề ngăn chặn, răn đe những DN có ý định xem thường hoặc kinh

doanh gây tác hại đến môi trường. Đối với khách hàng, các kênh phân phối cần nói không với các sản phẩm, các DN kinh doanh gây ô nhiễm môi trường, các DN thiếu ý thức trách nhiệm xã hội, xem thường người tiêu dùng, tạo ra một làng sống tấy chay mạnh mẽ, đồng loạt. Bên cạnh đó, nên yêu cầu các DNTS công bố các số liệu có liên quan đến môi trường trên sản phẩm của mình để khách hàng dễ so sánh, lựa chọn, đây cũng là để DN thể hiện được triết lý kinh doanh bền vững của mình, tạo được lòng tin đối với khách hàng của mình. Nhà cung cấp, nhà đầu tư, ngân hàng không nên cung cấp, hỗ trợ nguồn lực đối với các DN không tuân thủ các quy định liên quan đến môi trường, KTMT, kinh doanh gây hại đến môi trường. Nhà đầu tư, các tổ chức tài trợ cần yêu cầu DN phải cung cấp các thông tin KTMT trong DN trên Báo cáo tài chính, Báo cáo thường niên,... xem như là một chỉ tiêu bắt buộc thể hiện ý thức trách nhiệm xã hội của DN.

Hoàn thiện các quy định pháp lý

Để KTMT thực hiện dễ dàng, đơn giản, thống nhất thì bên cạnh việc nâng cao kiến thức về KTMT cho các kế toán viên trong DNTS thì các cơ quan chức năng, các tổ chức nghề nghiệp cần có các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích DNTS công bố một số thông tin liên quan đến KTMT, các hướng dẫn chi tiết để thực hiện KTMT, các quy định khác có liên quan đến môi trường (như thuế, thống kê,...), các quy định xử phạt liên quan đến việc xử lý nước thải, chất thải, hóa chất độc hại trong nuôi trồng thủy sản. Việc để cho DN tự thực hiện KTMT theo cách riêng, sẽ dẫn đến nhiều trường hợp không thống nhất, công bố thông tin không đồng nhất và tính trung thực hợp lý của các thông tin liên quan đến KTMT ít nhiều cũng bị ảnh hưởng, dẫn đến số liệu cung cấp sẽ ít ý nghĩa, không hữu ích cho người sử dụng. Vì vậy, việc có cơ quan chức năng hay tổ chức nghề nghiệp nghiên cứu đưa ra các quy định, chuẩn mực, các hướng dẫn cụ thể về thực hiện KTMT, xử phạt liên quan đến KTMT sẽ khiến việc thực hiện KTMT trở nên dễ dàng hơn.

Củng cố và mở rộng nguồn lực tài chính

Để KTMT trong các DNTS tại Việt Nam được tổ chức và thực hiện nhiều hơn thì ngoài việc DN tự nguyện thực hiện dựa vào nguồn lực tài chính hiện có của mình thì cần có một động lực thúc đẩy, Nhà nước, các tổ chức tài trợ khác cần có những

chương trình hỗ trợ về mặt tài chính để tạo thuận lợi cho việc thực hiện KTMT trong các DN, đặc biệt là các DNNVV. Các chương trình hỗ trợ về mặt tài chính như là đào tạo miễn phí toàn phần hay một phần, cho vay triển khai với lãi suất thấp hoặc không lãi suất, tài trợ trực tiếp cho việc thực hiện KTMT, ưu đãi về mặt thuế suất,...

Đánh giá chung cho giai đoạn sắp tới (tầm nhìn 2023- 2025), nguồn vốn cho các DNTS ở quy mô nhỏ và vừa vẫn dựa vào ngân hàng là chủ yếu. Để có nhiều nguồn vốn, các DNTS cần quản lý tài chính tốt, nghiên cứu làm sao cho nguồn vốn nhẹ nhất, thanh khoản tốt nhất, không nên phát triển theo kiểu tăng trưởng đến đâu đầu tư đến đó mà nên hạn chế đầu tư, chỉ đầu tư vào những thứ cốt lõi. Nếu làm như vậy, quy mô tăng trưởng sẽ cao hơn quy mô vốn, giúp DNTS có thể xoay sở được trong những giai đoạn khó khăn. Ngân hàng Nhà nước có thể tính toán và hạ nhiệt lãi suất huy động và lãi suất cho vay nhằm hỗ trợ cho các DNTS nói riêng và các DN trong toàn bộ nền kinh tế nói chung trong giai đoạn hiện nay.

Đảm bảo môi trường kinh doanh chắc chắn và an toàn

Môi trường kinh doanh bên ngoài DN thường xuyên biến động và thay đổi không ngừng, cụ thể là sự thay đổi của Luật môi trường qua các thời kỳ; các chính sách về thuế bảo vệ môi trường; sự đổi mới của các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh; sự đổi mới công nghệ sản xuất nhằm giảm ảnh hưởng đến môi trường; sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh... khiến các DNTS phải lường trước và luôn phải đảm bảo cho mình một môi trường kinh doanh chắc chắn và an toàn. Từ đó các DNTS phải nắm bắt kịp thời, nhanh chóng các biến động của môi trường kinh doanh bên ngoài, chủ động đẩy mạnh việc áp dụng khoa học - công nghệ tiên tiến vào sản xuất, gắn sản xuất nguyên liệu với chế biến, xúc tiến thương mại nhằm mở rộng thị trường xuất khẩu tới nhiều nước hơn nữa.

Các DNTS phải tập trung đổi mới phương thức quản lý chất lượng và an toàn sản phẩm. Từ đó tiếp cận và từng bước đáp ứng những đòi hỏi cao nhất về lĩnh vực này trên thị trường thế giới. Đối với nuôi trồng thủy sản phải trở thành một ngành hàng hóa tập trung, phát triển trên tất cả các loại thủy vực nước ngọt, lợ, mặn theo hướng bền vững. Về hoạt động chế biến xuất khẩu, các DNTS phải tiếp cận với trình độ công nghệ và quản lý tiên tiến của khu vực và thế giới trong một số lĩnh vực chế

biển thủy sản. Sản phẩm thủy sản xuất khẩu đảm bảo chất lượng và có tính cạnh tranh, tạo dựng được uy tín trên thị trường thế giới. Các cơ sở sản xuất không ngừng được gia tăng, đầu tư, đổi mới. Đây là hướng phát triển tất yếu để duy trì và giữ vững vị thế của ngành thủy sản Việt Nam trên trường quốc tế hiện nay.

Định hướng sản xuất kinh doanh đi kèm với bảo vệ môi trường

Do đặc điểm kinh doanh của các DNTS sản ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường nên các DNTS phải định hướng để sản xuất kinh doanh đi kèm với bảo vệ môi trường. Ngày 29/7/2022 Thủ tướng Chính phủ ra quyết định số 911/QĐ-TTg về việc phê duyệt đề án bảo vệ môi trường trong hoạt động thủy sản giai đoạn 2021 – 2030. Mục tiêu chung của đề án là kiểm soát, ngăn ngừa ô nhiễm trong các hoạt động thủy sản; phòng ngừa và giải quyết các sự cố môi trường; bảo vệ và phát triển nguồn lợi thủy sản và môi trường sống, góp phần ngăn chặn suy giảm đa dạng sinh học; nâng cao năng lực thích ứng biến đổi khí hậu, giảm nhẹ phát thải khí nhà kính; xây dựng và phát triển các mô hình kinh tế tuần hoàn, kinh tế xanh trong hoạt động thủy sản để bảo vệ môi trường và phát triển bền vững ngành thủy sản. Tiếp theo sau đó là chiến lược phát triển thủy sản Việt Nam đến năm 2030, tầm nhìn đến năm 2045 là phát triển thủy sản trở thành ngành kinh tế thương mại hiện đại, bền vững, có trình độ quản lý, khoa học - công nghệ tiên tiến, có vị trí quan trọng trong cơ cấu các ngành kinh tế nông nghiệp và kinh tế biển.

Một mặt, các DNTS cần đẩy nhanh ứng dụng khoa học công nghệ về giống, nuôi trồng, phòng bệnh và bảo quản sau thu hoạch. Mặt khác, cần cơ cấu lại các doanh nghiệp chế biến, xuất khẩu thủy sản theo mô hình kinh tế tuần hoàn, theo chuỗi và nâng cao giá trị xuất khẩu. Đối với các tỉnh ven biển nên đẩy mạnh cơ cấu lại ngành thủy sản theo hướng "xanh hóa", giảm lượng khai thác để bảo tồn, đồng thời tăng nuôi thả để tăng cường nguồn lợi thủy sản, hướng tới mục tiêu phát triển bền vững toàn ngành. Một giải pháp nữa là các DNTS nên triển khai rộng mô hình nuôi tự nhiên sinh thái không sử dụng thuốc, hóa chất và giảm được giá thành, góp phần tích cực vào việc bảo vệ, phát triển rừng; từ đó tạo ra các sản phẩm thủy sản chất lượng được các tổ chức chứng nhận theo các tiêu chuẩn quốc tế (Naturland, EU Organic, Canada Organic, Selva Shrimp, ASC, BAP...).

Tăng cường thực hiện kế toán môi trường trong doanh nghiệp

Phát hiện trong nghiên cứu kết luận rằng thực hiện KTMT giúp DNTS nâng cao thành quả hoạt động, đây cũng là mục tiêu mà các DNTS đều hướng đến khi thực hiện KTMT. Để tăng cường việc thực hiện KTMT trong DNTS, một vài hàm ý quản trị như sau:

Thứ nhất, đối với doanh nghiệp

Nhà quản lý cần nâng cao nhận thức cũng như sự hiểu biết về vai trò của KTMT đối với việc ra quyết định và ảnh hưởng đến môi trường. Chỉ khi lãnh đạo hiểu rõ lợi ích của thực hiện KTMT đối với hiệu quả của DNTS, lãnh đạo mới tạo điều kiện đầu tư cơ sở vật chất cho công tác tổ chức thực hiện KTMT, khung ngẫu nhiên và phân tích lợi ích – chi phí được sử dụng để giải thích cho sự hỗ trợ của nhà quản lý cũng như việc cân nhắc giữa chi phí và lợi ích khi thực hiện KTMT.

Nhà quản lý DN cần tuyên truyền và giám sát việc thực hiện KTMT thông qua việc báo cáo số liệu sổ sách kế toán liên quan, báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể. Mặt khác KTMT nằm trong nội dung kế toán tài chính, vì vậy các nghiệp vụ theo dõi chi phí môi trường, thu nhập môi trường, nợ phải trả môi trường, tài sản môi trường cần được thực hiện đầy đủ và chính xác. Những lợi ích từ việc thực hiện KTMT, phân bổ chi phí môi trường, lập báo cáo môi trường đôi khi mang lại những lợi ích chưa rõ ràng, nên cần có sự ủng hộ của ban lãnh đạo thì mới có khả năng thực hiện đầy đủ trong các DNTS.

DNTS cần có sự trao đổi thông tin giữa bộ phận KTQT và các bộ phận khác khi tổ chức thực hiện KTMT, vì thực chất KTMT bao gồm cả hai nội dung kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường. Những thông tin mà KTMT thu thập như chi phí môi trường, chính sách môi trường, tính toán lượng nước thải, chất thải... được tập hợp ở những bộ phận khác nhau trong DN như bộ phận kế hoạch, bộ phận sản xuất, bộ phận xử lý chất thải... Vì vậy, DNTS cần có sự tuyên truyền trong nội bộ DNTS, để các bộ phận đồng thuận tạo điều kiện cho việc thực hiện KTMT.

DNTS cần có sự hợp tác với các cơ sở giáo dục đào tạo uy tín về kế toán nói chung, KTMT nói riêng để tổ chức các lớp tập huấn, cập nhật, đào tạo công tác thực hiện KTMT và phân bổ chi phí môi trường theo các phương pháp cụ thể, tạo điều kiện và động viên nhân viên KTMT nâng cao trình độ và học tập thêm các chứng chỉ

kế toán chuyên nghiệp trong nước và nước ngoài. Mặt khác, DNTS cũng cần có sự liên kết chặt chẽ với nhà trường trong công tác đào tạo nguồn nhân lực kế toán, thông qua việc khảo sát lấy ý kiến về sinh viên tốt nghiệp đang làm việc hoặc nhu cầu kỹ năng nguồn nhân lực kế toán trong các DNTS. Điều này, sẽ là cơ sở giúp các trường đào tạo đổi mới chương trình giảng dạy đáp ứng được nhu cầu của DNTS trong thời kỳ hội nhập và phát triển bền vững.

Thứ hai, đối với cơ sở giáo dục đào tạo

Hội nhập kinh tế quốc tế cùng cuộc cách mạng khoa học công nghệ 4.0 làm thay đổi tất cả mọi mặt của nền kinh tế, văn hóa và trong đó bao gồm cả lĩnh vực kế toán. Để KTMT tại Việt Nam bắt kịp với xu thế mới của thế giới các cơ sở giáo dục đào tạo phải nơi tiên phong cho sự đổi mới nhằm cung cấp nguồn nhân lực kế toán nói chung, KTQT, KTMT đạt chất lượng cao.

Các trường đào tạo cần đổi mới chương trình kế toán theo hướng trang bị những kiến thức và kỹ năng cần thiết cho hội nhập kinh tế quốc tế, triển khai đưa IFRS vào nội dung giảng dạy và học tập. Tiếp cận, học hỏi, kế thừa những mặt tích cực chương trình đào tạo kế toán của các trường đại học tiên tiến trên thế giới.

Tăng cường các môn học có sự kết nối với công nghệ số như Trí tuệ nhân tạo, Big Data, Điện toán đám mây,... giúp người học tiếp cận ứng dụng công nghệ 4.0 ngay trên trường học. Nhân viên kế toán cần có khả năng sử dụng ngoại ngữ trong môi trường quốc tế năng động, vì vậy các trường cần nâng chuẩn ngoại ngữ bằng chứng chỉ quốc tế như Toeic, Ielts cao hơn so với hiện nay. Với sự thay đổi mạnh mẽ của nền kinh tế số hiện nay, các trường đào tạo nên nghiên cứu xem xét bổ sung nội dung KTMT vào chương trình.

Các trường đào tạo cần phổ biến về cuộc cách mạng khoa học công nghệ ảnh hưởng như thế nào đến kế toán và đặc biệt là KTQT, KTMT. Việc này được thực hiện thông qua cách tổ chức các cuộc hội thảo có sự tham gia của hội nghề nghiệp, doanh nghiệp, chuyên gia... Đồng thời các cơ sở đào tạo phải là cầu nối giữa doanh nghiệp, hội nghề nghiệp và người học, điều này giúp người học có khả năng tiếp cận được công việc sau khi ra trường. Hơn nữa, cầu nối này giúp các trường đào tạo hiểu được nhu cầu cũng như chất lượng đào tạo của mình từ đó có những điều chỉnh phù hợp để nâng cao chất lượng đào tạo nguồn nhân lực kế toán.

5.3 ĐÓNG GÓP KHOA HỌC CỦA LUẬN ÁN

Tác giả đã thực hiện nghiên cứu một cách nghiêm túc để có được luận án này và luận án của tác giả đã có một số đóng góp mang tính khoa học cơ bản như sau:

5.3.1 Về lý thuyết

Nghiên cứu kết hợp các lý thuyết như lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thể chế, lý thuyết hợp pháp, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí nhằm mục đích giải thích cho việc thực hiện KTMT cũng như tác động của nó đến TQHĐ của trong các DNTS tại Việt Nam.

Nghiên cứu giúp phát hiện ra và bổ sung các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại VN, góp phần bổ sung vào cơ sở lý thuyết các nhân tố tác động đến thực hiện KTMT. Thông qua các phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng, nghiên cứu này xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng, đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến thực hiện KTMT và xác định mức độ tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DNTS tại VN.

Kết quả này của luận án sẽ là một tài liệu hữu ích cho việc nghiên cứu, tham khảo của các tác giả, các nhà khoa học,... có liên quan đến KTMT tại các trường, các cơ quan có thẩm quyền hoặc các DN có nhu cầu thực hiện KTMT, làm cơ sở cho những nghiên cứu sau này có liên quan.

5.3.2 Về thực tiễn

Ở Việt Nam hiện nay, KTMT là một vấn đề còn khá mới, mặc dù những năm gần đây cũng có những nghiên cứu liên quan đến thực hiện KTMT, nhưng nghiên cứu thực hiện KTMT trong các DNTS thì chưa có, do đó nghiên cứu này được coi là kịp thời và góp phần thúc đẩy tổ chức thực hiện KTMT trong các DNTS.

Nghiên cứu góp phần thúc đẩy sự hỗ trợ của nhà quản lý trong việc thực hiện KTMT khi đã thấy rõ được những lợi ích và tác động tích cực đến TQHĐ của DN, đồng thời làm gia tăng trách nhiệm của nhà quản lý với môi trường khi tiến hành sản xuất kinh doanh liên quan, hướng tới mục tiêu gia tăng lợi ích kinh tế, bảo vệ môi trường và phát triển bền vững.

Nghiên cứu góp phần củng cố và làm hài lòng các mối quan hệ trong và ngoài DN khi việc thực hiện KTMT; doanh nghiệp sẽ nhận được nhiều ưu đãi hơn từ các

cơ quan nhà nước cũng như các tổ chức môi trường khi thực hiện tốt KTMT; đồng thời hỗ trợ các tổ chức nghề nghiệp, chính phủ đưa ra các chính sách, hướng dẫn về thực hiện KTMT một cách hoàn thiện và đầy đủ hơn.

5.4 HẠN CHẾ VÀ HƯỚNG NGHIÊN CỨU TIẾP THEO

5.4.1 Những hạn chế của luận án

Với kết quả đạt được trong nghiên cứu, luận án có một số hạn chế cần được giải quyết ở nghiên cứu như sau:

Nghiên cứu khảo sát các DNTS trực thuộc VASEP với số mẫu là 554, đây là cỡ mẫu đảm bảo cho việc phân tích mô hình SEM. Tuy nhiên so với tổng thể thì mẫu vẫn còn khá nhỏ, do đó mẫu nghiên cứu chưa thể đại diện được cho tất cả các DNTS tại Việt Nam. Các kết quả nghiên cứu có thể đúng với nghiên cứu này nhưng sẽ có những hạn chế khi suy rộng cho tổng thể.

Nghiên cứu tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam, tuy nhiên nghiên cứu của tác giả xem tìm ra và tập trung vào 8 nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT. Trên thực tế, còn nhiều nhân tố khác mà luận án chưa đề cập đến như nhân tố nhận thức của lãnh đạo về lợi ích khi thực hiện KTMT, hay nhân tố văn hóa doanh nghiệp, tôn giáo, kiểm toán...

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT chỉ thực hiện trong ngành thủy sản. Do đó, cần kiểm định trong các ngành nghề khác để xem xét sự khác biệt giữa các ngành nghề với nhau. Ngoài ra, mỗi DNTS cũng có các lĩnh vực hoạt động khác nhau, sẽ có đặc điểm riêng. Theo các chuyên gia đặc điểm này ảnh hưởng đến các nội dung thực hiện KTMT. Trong nghiên cứu này, tác giả thực hiện khảo sát các DNTS trực thuộc VASEP với nhiều lĩnh vực sản xuất khác nhau (khai thác, nuôi trồng, chế biến và xuất khẩu), nhưng chưa phân tích riêng được những ảnh hưởng đặc trưng đến từng lĩnh vực sản xuất cụ thể.

5.4.2 Hướng nghiên cứu tiếp theo

Mẫu của nghiên cứu mặc dù đảm bảo yêu cầu của nghiên cứu. Tuy nhiên trong tương lai các đề tài tiếp theo nên tăng cỡ mẫu để có kết quả khái quát hơn và mang tính đại diện cao hơn.

Nghiên cứu sau có thể mở rộng, bổ sung thêm các nhân tố ảnh hưởng đến thực

hiện KTMT và tác động của nó đến thành quả hoạt động thông qua việc nghiên cứu tổng quan, nghiên cứu định tính (tham khảo ý kiến của các chuyên gia khác). Một số nhân tố như đặc điểm của lãnh đạo, nhận thức lãnh đạo về lợi ích của thực hiện KTMT, nhân tố văn hóa DN, nhân tố tôn giáo, nhân tố kiểm toán...

Các nghiên cứu khác có thể tiếp tục thực hiện trong các doanh nghiệp thuộc các ngành nghề khác nhau. KTMT mặc dù hiện nay vẫn được hạch toán chung với kế toán truyền thống (bao gồm cả kế toán tài chính và kế toán quản trị) nhưng nhiều nội dung hạch toán vẫn cần được làm rõ và nghiên cứu thêm. Hiện nay vẫn còn ít nghiên cứu về thực hiện KTMT ở các lĩnh vực sản xuất cụ thể, để tìm ra nhân tố đặc trưng quyết định đến sự thành công của thực hiện KTMT. Hướng nghiên cứu tiếp theo có thể mở rộng nghiên cứu thực hiện KTMT tại nhiều lĩnh vực như hóa chất, da giày, sản xuất vật liệu xây dựng, điện tử... Ngoài ra, các nghiên cứu tiếp theo có thể đề cập đến nhiều góc độ khác nhau liên quan đến thực hiện KTMT, như chất lượng hệ thống thông tin KTMT, mức độ thực hiện, mức độ tham gia vào việc ra quyết định của KTMT...

TÓM TẮT CHƯƠNG 5

Trong Chương 5 tác giả đã khái quát kết quả nghiên cứu, trên cơ sở này rút ra hàm ý quản trị để tăng cường việc thực hiện KTMT, qua đó tăng cường thành quả hoạt động trong các DNTS tại Việt Nam. Các nhóm hàm ý quản trị được tác giả đề xuất bao gồm: (1) Tăng cường sự hỗ trợ của nhà quản lý; (2) Nâng cao trình độ nhân viên kế toán; (3) Xây dựng phần mềm hỗ trợ công tác KTQT và đầu tư công nghệ mới; (4) Cải thiện mối quan hệ với các bên liên quan; (5) Định hướng sản xuất kinh doanh đi kèm với bảo vệ môi trường; (6) Củng cố và mở rộng nguồn lực tài chính; (7) Hoàn thiện các quy định pháp lý; (8) Đảm bảo môi trường kinh doanh chắc chắn và an toàn.

Luận án cung cấp bằng chứng thực nghiệm về sự tác động tích cực của thực hiện KTMT đến TQHD. Và nghiên cứu này cũng kiểm tra mối quan hệ trực tiếp ảnh hưởng thực hiện KTMT của các nhân tố như: sự hỗ trợ của nhà quản lý, trình độ nhân viên kế toán, trình độ công nghệ, áp lực các bên liên quan, đặc điểm kinh doanh, nguồn lực tài chính, quy định pháp luật, sự thay đổi của môi trường. Qua đó tác giả nêu bật những đóng góp về mặt lý thuyết và thực tiễn của luận án; góp phần gia tăng giá trị của nghiên cứu.

Nghiên cứu tồn tại một số hạn chế về mẫu nghiên cứu, cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến thành quả trong mối liên hệ với việc thực hiện KTMT. Do đó, tác giả luận án gợi ý các đề tài trong tương lai có thể tăng cỡ mẫu, nghiên cứu thêm các nhân tố khác ảnh hưởng đến thực hiện KTMT một cách đầy đủ hơn và mở rộng nghiên cứu tại lĩnh vực sản xuất kinh doanh khác.

KẾT LUẬN

KTMT ngày càng có vai trò quan trọng trong xã hội hiện đại, qua đó DN không chỉ truyền đạt thông tin tài chính cho các nhà đầu tư và các đối tượng quan tâm khác, mà còn xem xét lợi ích xã hội cho cộng đồng mà DN đang hoạt động. Trên quan điểm kinh tế, DN luôn kỳ vọng sẽ kiểm soát được chi phí tốt nhất và thu được lợi nhuận cao nhất. Nhưng ở khía cạnh môi trường và xã hội, DN cũng phải đóng góp trực tiếp cho cộng đồng thông qua các hoạt động sản xuất kinh doanh xanh và sạch nhằm nâng cao chất lượng cuộc sống và phát triển bền vững, từ đó cải thiện danh tiếng của DN. Tác giả luận án thực hiện với mục tiêu hướng tới là tìm ra được những nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến thực hiện KTMT và xác nhận tác động của thực hiện KTMT đến TQHD của các DNTS tại Việt Nam.

Luận án đã đạt được ba mục tiêu ban đầu đề ra. Luận án thực hiện việc xây dựng kiểm định sơ bộ sự phù hợp của mô hình và xây dựng thang đo, đồng thời xin ý kiến chuyên gia. Sau khi có các ý kiến chuyên gia, bảng câu hỏi được hoàn chỉnh và kỹ thuật nghiên cứu định lượng sơ bộ được thực hiện (150 phiếu khảo sát) trước khi đi vào khảo sát chính thức với quy mô lớn hơn (554 phiếu khảo sát). Các kỹ thuật như kiểm định Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá (EFA), nhân tố khẳng định (CFA) và cuối cùng là phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM. Kết quả nghiên cứu cho thấy tất cả các nhân tố đều phản ánh đúng, chính xác với tình hình thực tế hiện nay, khi KTMT được thực hiện và tác động tích cực của việc thực hiện này đến TQHD của các DNTS tại VN. Từ đó tác giả luận án kết luận và đưa ra các hàm ý lý thuyết và hàm ý thực tế. Đồng thời cũng rút ra những hạn chế và hướng nghiên cứu cho các nghiên cứu tiếp theo.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN CỦA TÁC GIẢ

I. Bài báo Quốc tế

1. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu, Doan Ngoc Phi Anh. (2023). Evaluating the influence of environmental accounting practices on the operational efficiency of seafood businesses in Vietnam. *Problems and Perspectives in Management*. 21(4), 150-165.

[http://dx.doi.org/10.21511/ppm.21\(4\).2023.12](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.21(4).2023.12) (**Tạp chí Scopus Q2**)

2. **Duong, T. T. H.**, Nguyen, T. H. S., & Nguyen, K. T. H. (2022). Factors affecting the implementation of environmental management accounting: A case study in manufacturing enterprises in Danang City. *Journal of Hunan University Natural Sciences*, 49(6).

<https://doi.org/10.55463/issn.1674-2974.49.6.22>.

II. Bài báo đăng trên Kỷ yếu hội thảo quốc tế

3. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu, Doan Ngoc Phi Anh (2022). Literature review of factors affecting environmental accounting and research gaps in Vietnam. *The International Conference on Accounting and Finance – ICOAF 2022*. ISBN: 978-604-84-6652-7.

4. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu (2022). Impact of environmental accounting on performance – a study in manufacturing enterprises in Danang city, Vietnam. *Conference Proceedings. The 5th International Conference on Finance, Accounting and Auditing - ICFAA 2022*. ISBN: 978-604-330-552-4.

5. **Duong Thi Thanh Hien**, Nguyen Khanh Thu Hang, Doan Ngoc Phi Anh, Ho Tuan Vu (2022). Factors affecting the implementation of environmental management accounting: a case study in manufacturing enterprises in Danang city. *Conference Proceedings. The 5th International Conference on Finance, Accounting and Auditing - ICFAA 2022*. ISBN: 978-604-330-552-4.

6. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu, Nguyen Khanh Thu Hang (2023). Environmental accounting and alignment with IFRS for sustainable development. *International Conference 2023 Accounting, Economics, Finance and Management: A Sustainability Development Perspective - ICAEFM 2023*. ISBN: 978-604-79-3880-3.

7. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu, Doan Ngoc Phi Anh, Nguyen Khanh Thu Hang (2023). The Implementation of Environmental Accounting in Developing Countries: The Vietnamese Manufacturing Enterprises Case. *Conference Proceedings. The 6th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2023)*, 20/12/2023, Ha Noi. ISBN: 978-604-330-957-7

8. **Duong Thi Thanh Hien**, Ho Tuan Vu, Nguyen Khanh Thu Hang (2023). Environmental accounting and alignment with IFRS for sustainable development. *The International Conference on Accounting, Economics, Finance, and Management: A Sustainability Development Perspective (ICAEFM 2023)*, 25-26/8/2023, Nha Trang. ISBN: 978-604-79-3880-3.

III. Bài báo đăng trên Tạp chí Ngành trong nước

9. **Dương Thị Thanh Hiền** (2021). Chi phí môi trường trong kế toán quản trị môi trường tại doanh nghiệp. *Tạp chí Tài chính*. ISSN 2615-8973. Số 10/2021(762).

10. **Dương Thị Thanh Hiền**, Hồ Tuấn Vũ (2022). Kế toán quản trị môi trường - Tổng quan nghiên cứu trên thế giới và định hướng phát triển tại Việt Nam. *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*. ISSN 1859-1914. Số 3/2022(222).

11. **Dương Thị Thanh Hiền**, Nguyễn Thị Hồng Sương, Nguyễn Khánh Thu Hằng (2022). Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất tại Đà Nẵng. *Tạp chí Tài chính*. ISSN 2615-8973. Số 3/2022(773).

12. **Dương Thị Thanh Hiền** (2022). Mối quan hệ giữa kế toán quản trị và hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp. *Tạp chí Tài chính*. ISSN 2615-8973. Số 9/2022(785).

13. **Dương Thị Thanh Hiền** (2022). Thành quả hoạt động và đo lường thành quả hoạt động. *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*. ISSN 1859-1914. Số 9/2022(228).

14. **Dương Thị Thanh Hiền**, Võ Hồng Hạnh (2022). Kế toán chi phí dòng vật liệu ở các nước đang phát triển và thực tiễn áp dụng tại các DN thủy sản Việt Nam. *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*. ISSN 1859-1914. Số 4/2022(223).

15. **Dương Thị Thanh Hiền** (2023). Thực trạng kế toán môi trường trong các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam. *Tạp chí Tài chính*. ISSN 2615-8973. Số 5/2023(800).

IV. Bài báo đăng trên Tạp chí hội thảo quốc gia

16. **Dương Thị Thanh Hiền**, Hồ Tuấn Vũ (2022). Tác động của kế toán môi trường đến kết quả hoạt động – Nghiên cứu tại các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn Thành phố Đà Nẵng, Việt Nam. *Hội thảo khoa học quốc gia về Kế toán & Kiểm toán - VCAA 2022*. ISBN: 978-604-330-509-8.

V. Đề tài Nghiên cứu khoa học của Giảng viên

17. Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất – Nghiên cứu trên địa bàn thành phố Đà Nẵng (2022). Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Duy Tân, 6/2022 (**Chủ nhiệm đề tài: Dương Thị Thanh Hiền** – Mã số đề tài: Đ21-22 KT1-2 – Công nhận ngày 20/7/22 theo QĐ số 2533/QĐ-ĐHDT)

18. Kế toán môi trường và kết quả hoạt động của các doanh nghiệp – Bằng chứng thực nghiệm tại các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn thành phố Đà Nẵng (2022). Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Duy Tân, 12/2022 (**Chủ nhiệm đề tài: Dương Thị Thanh Hiền** – Mã số đề tài: Đ21-22 KT4-1 – Công nhận ngày 07/01/23 theo QĐ số 82/QĐ-ĐHDT)

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tài liệu tham khảo tiếng Việt

1. Bộ tài chính (2003). *26 chuẩn mực kế toán Việt Nam*. Nhà xuất bản tài chính
2. Bộ tài chính (2012). *Thông tư 159/2012/TT-BTC* – Hướng dẫn thi hành Luật thuế bảo vệ môi trường
3. Bộ trưởng Bộ tài chính (2001). *Chuẩn mực kế toán Việt Nam – Số 03*.
4. Đặng Thị Ngọc Bích (2018). Nghiên cứu công bố thông tin kế toán của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Luận án tiến sĩ. Học viện Tài chính.
5. Đinh Bá Hùng Anh và cộng sự (2016). *Nghiên cứu khoa học trong kinh tế xã hội*. NXB Kinh tế.
6. Đinh Phi Hồ (2019). *Nghiên cứu khoa học trong kinh tế và viết bài báo khoa học*. NXB Tài Chính.
7. Đinh Phi Hồ (2020). *Phương pháp nghiên cứu định lượng trong Quản trị kinh doanh và Quản lý kinh tế*. NXB Tài chính.
8. Đoàn Ngọc Phi Anh. (2016). Vận Dụng Kế Toán Quản Trị Và Thành Quả Doanh Nghiệp Ở Đà Nẵng. *Trường Đại Học Kinh Tế*, 226(II), 45–53.
9. Hoàng Huy Cường (2021). *Các nhân tố ảnh hưởng đến sử dụng thông tin chi phí và những tác động của việc sử dụng thông tin chi phí đến kết quả hoạt động – Nghiên cứu tại các doanh nghiệp miền Nam Việt Nam*. Luận án tiến sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
10. Hoàng Thị Bích Ngọc (2017). *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc Tập đoàn Dầu khí Quốc gia Việt Nam*. Luận án tiến sĩ, Đại học Thương Mại.
11. Hoàng Thụy Diệu Linh (2013). *Kế toán tài chính môi trường và định hướng áp dụng vào Việt Nam*. Luận văn thạc sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
12. Hoàng Trọng & Mộng Ngọc(2008). *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*. NXB Thống kê.
13. Huỳnh Đức Lộng (2018). *Bàn về những thay đổi của kế toán quản trị trong giai đoạn cách mạng công nghiệp 4.0*. Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia ESR – 2018. Nhà xuất bản tài chính trang 86-96.
14. Lâm Thị Trúc Linh (2019). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố thông tin kế toán môi trường tại các doanh nghiệp nuôi trồng thủy sản tại Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
15. Lê Kim Ngọc (2013). *Hướng dẫn kế toán môi trường của Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho việc thực hiện kế toán môi trường trong các DN Việt Nam*, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, số tháng 10/2013, tr91-96.

16. Lê Thị Tâm (2017). *Nghiên cứu kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN sản xuất gạch ở Việt Nam*. Luận án tiến sĩ. Đại học Kinh tế Quốc dân.
17. Lê Văn Khoa và cộng sự (2002). *Khoa học môi trường*. NXB Giáo dục, Hà Nội.
18. Lê Văn Khoa, Nguyễn Ngọc Sinh, Nguyễn Tiến Dũng (2000). *Chiến lược và chính sách môi trường*. NXB ĐHQG Hà Nội.
19. Lê Văn Thắng (2007). *Giáo trình khoa học môi trường đại cương*. ĐH Huế.
20. Luật Bảo vệ môi trường (2005). NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.
21. Luật Bảo vệ môi trường (2014). NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.
22. Luật Bảo vệ môi trường (2020). NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.
23. Ngô Thị Hoài Nam (2017). *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN chế biến thủy sản Việt Nam*. Luận án tiến sĩ. Đại học Thương mại.
24. Nguyễn Bích Ngọc (2019). Kế toán quản trị môi trường: Thực tiễn thế giới và Việt Nam. *Tạp chí tài chính, số tháng 11/2019, tr 15-18*.
25. Nguyễn Đình Thọ (2012). *Nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB Thống kê.
26. Nguyễn Đình Thọ (2013). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB lao động - Xã hội.
27. Nguyễn Khắc Hùng, Đặng Thanh Trung (2020). Các nhân tố tác động đến mức độ áp dụng kế toán môi trường tại các DN niêm yết ở Việt Nam. *Tạp chí công thương, số tháng 2/2020*.
28. Nguyễn Thanh Hòa (2019). Định hướng áp dụng kế toán môi trường trong các DN Việt Nam. *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số tháng 7/2019*.
29. Nguyễn Thành Tài (2020). *Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán môi trường và tác động của nó đến KQHĐ của các DN ngành dệt may tại Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
30. Nguyễn Thị Hằng Nga (2019). *Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các DN sản xuất ở Việt Nam – Nghiên cứu cho các tỉnh thành khu vực phía Nam*. Luận án Tiến sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
31. Nguyễn Thị Kim Ngọc (2023). Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị và tác động đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp dệt may ở Việt Nam. Luận án Tiến sĩ kinh tế. Đại học Đà Nẵng.
32. Nguyễn Thị Mai Hương, Hồ Thị Bích Nhon, Phạm Đức Huy (2020). *Một số vấn đề tác động đến thực hành kế toán quản trị môi trường*. CPA Việt Nam.
33. Nguyễn Thị Nga (2017). *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN sản xuất thép ở Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Đại học Kinh tế Quốc dân.
34. Phạm Đức Hiếu & Trần Thị Hồng Mai (2012). *Kế toán môi trường trong doanh nghiệp*. Hà Nội: NXB Giáo dục Việt Nam.
35. Phạm Đức Hiếu (2010), *Nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường trong các*

DN sản xuất ở Việt Nam, NCKH cấp Bộ.

36. Phạm Hoài Nam (2016). *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán môi trường tại các DN sản xuất trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi*. Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
37. Phan Đức Dũng, Lê Thị Diệu Linh (2019). Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền Trung Việt Nam. *Tạp chí khoa học kinh tế*, Số 7 (02), 50 – 66.
38. Thủ tướng Chính phủ (2012). *Quyết định số 1393/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ: Phê duyệt Chiến lược quốc gia về tăng trưởng xanh*. Hà Nội.
39. Trần Anh Quang (2019). Kế toán môi trường trong doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam hiện nay. *Tạp chí Tài chính*, số tháng 4/2019.
40. Trần Ngọc Hùng (2016). *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
41. Võ Hồng Tâm (2021). *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp trên địa bàn thành phố Đà Nẵng, Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Đại học Đà Nẵng.
42. Vũ Bích Thủy (2018). Kế toán môi trường tại các doanh nghiệp Việt Nam trong xu thế đẩy mạnh hội nhập kinh tế quốc tế. *Tạp chí tài chính*, số tháng 4/2018.
43. Vũ Thị Quỳnh Chi, Thái Thị Thái Nguyên (2020). Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất: Nghiên cứu trên địa bàn tỉnh Bắc Kạn. *Tạp Chí Kinh Tế & Quản Trị Kinh Doanh Số 14 (2020)*, 65-74.

Tài liệu tham khảo tiếng Anh

1. Acar, M., & Temiz, H. (2020). Empirical analysis on corporate environmental performance and environmental disclosure in an emerging market context: socio-political theories versus economics disclosure theories. *International Journal of Emerging Markets*.
2. Adediran, S. A., & Alade, S. O. (2013). Dividend policy and corporate performance in Nigeria. *American journal of social and management sciences*, 4(2), 71-77.
3. Alsoboa, S. (2015). The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance. *Environment (Woodruff, 1997; Weir, 2014)*, 6, 18.
4. Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., & Hughes Ii, K. E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, organizations and society*, 29(5-6), 447-471.
5. Amoako, G. K., Adam, A. M., Arthur, C. L., & Tackie, G. (2021). Institutional isomorphism, environmental management accounting and environmental

- accountability: a review. *Environment, Development and Sustainability*, 23(8), 11201-11216.
6. Amran, A., & Haniffa, R. (2011). Evidence in development of sustainability reporting: a case of a developing country. *Business Strategy and the Environment*, 20(3), 141-156.
 7. Ang, J. S., & Ding, D. K. (2006). Government ownership and the performance of government-linked companies: The case of Singapore. *Journal of Multinational Financial Management*, 16(1), 64-88.
 8. Armitage, H. M., Webb, A., & Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: A field study of Canadian and Australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), 31-69.
 9. Arshad, N. C., Zakaria, R. H., & Sulaiman, A. A. (2015). An Empirical Assessment of the Displaced Commercial Risk in Malaysian Islamic Banking Institutions: Bank Profitability Model Evidence. *Journal of Islamic Banking & Finance*, 32(2).
 10. Asiri, N., Khan, T., & Kend, M. (2020). Environmental management accounting in the Middle East and North Africa region: Significance of resource slack and coercive isomorphism. *Journal of cleaner production*, 267, 121870.
 11. Ball, A., & Craig, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 283-293.
 12. Banker, R. D., Bardhan, I. R., & Chen, T. Y. (2008). The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. *Accounting, organizations and society*, 33(1), 1-19.
 13. Bansal, N., & Sharma, A. K. (2016). Audit committee, corporate governance and firm performance: Empirical evidence from India. *International journal of Economics and Finance*, 8(3), 103.
 14. Bartoli, A., & Blatrix, C. (2015). *Management dans les organisations publiques-4e édition: Défis et logiques d'action*. Dunod.
 15. Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental Management Accounting in Europe: Current Practice and Future Potential. *The European Accounting Review*, 9(1), 31-52.
 16. Bassegy, B. E., Effiok, S. O., & Eton, O. E. (2013). The impact of environmental accounting and reporting on organizational performance of selected oil and gas companies in Niger Delta Region of Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(3), 57-73.
 17. Baum, J. R., Locke, E. A., & Smith, K. G. (2001). A multidimensional model of venture growth. *Academy of management journal*, 44(2), 292-303.
 18. Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B., & Thomson, I. (Eds.). (2021). *Routledge*

- handbook of environmental accounting*. London: Routledge.
19. Bennett, M., Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2011). Environmental management accounting. *Review of management accounting research*, 53-84.
 20. Berthod, O. (2016). Institutional theory of organizations. *Global encyclopedia of public administration, public policy, and governance*, 1-5.
 21. Blackburn, R., & Jarvis, R. (2010). The role of small and medium practices in providing business support to small-and medium-sized enterprises. <http://www.ifac.org>
 22. Blanco-Mazagatos, V., De Quevedo-Puente, E., & Castrillo, L. A. (2007). The trade-off between financial resources and agency costs in the family business: An exploratory study. *Family Business Review*, 20(3), 199-213.
 23. Blass, V., Corbett, C. J., Delmas, M. A., & Muthulingam, S. (2014). Top management and the adoption of energy efficiency practices: Evidence from small and medium-sized manufacturing firms in the US. *Energy*, 65, 560-571.
 24. Brown, D. L., Dillard, J. F., & Marshall, R. S. (2005). Strategically informed, environmentally conscious information requirements for accounting information systems. *Journal of Information Systems*, 19(2), 79-103.
 25. Burgwal, D. V. D., & Vieira, R. J. O. (2014). Environmental disclosure determinants in Dutch listed companies. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25, 60-78.
 26. Burnett, R. D., & Hansen, D. R. (2008). Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management. *Accounting, organizations and society*, 33(6), 551-581.
 27. Burritt, R. L. (2004). Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land. *Business Strategy and the Environment*, 13(1), 13-32.
 28. 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.
 29. Burritt, R. L., Herzig, C., Schaltegger, S., & Viere, T. (2019). Diffusion of environmental management accounting for cleaner production: Evidence from some case studies. *Journal of Cleaner Production*, 224, 479-491.
 30. Burritt, R., & Christ, K. (2016). Industry 4.0 and environmental accounting: a new revolution?. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 1(1), 23-38.
 31. Chang, E. C., & Wong, S. M. (2004). Political control and performance in China's listed firms. *Journal of Comparative Economics*, 32(4), 617-636.
 32. Chang, H. C. (2007). *Environmental management accounting within universities: current state and future potential* (Doctoral dissertation, RMIT University).

33. Chang, H., & Deegan, C. (2010, July). Exploring factors influencing environmental management accounting adoption at RMIT university. In *Sixth Asia Pacific interdisciplinary research in accounting (APIRA) Conference* (Vol. 26, No. 4, pp. 11-13).
34. Chaudhry, N. I., & Amir, M. (2020). From institutional pressure to the sustainable development of firm: Role of environmental management accounting implementation and environmental proactivity. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3542-3554.
35. Chen, M., Cheng, S., & Hwang, Y. (2005). An empirical investigation of the relationship between intellectual capital and firms' market value and financial performance. *Journal of Intellectual Capital*, 6(2), 159-176.
36. 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(2-3), 127-168.
37. Chinedu, E. N., & Ogochukwu, O. G. (2020). Relationship between environmental accounting disclosures and financial performance of manufacturing firms in Nigeria. *Journal Homepage: <http://ijmr.net.in>*, 8(02), 15-23.
38. Cho, C. H., Senn, J., & Sobkowiak, M. (2022). Sustainability at stake during COVID-19: Exploring the role of accounting in addressing environmental crises. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102327.
39. Choe, J. M. (2004). The consideration of cultural differences in the design of information systems. *Information & Management*, 41(5), 669-684.
40. Christ, K. L., & Burritt, R. L. (2013). Critical environmental concerns in wine production: an integrative review. *Journal of Cleaner Production*, 53, 232-242.
41. Christie, N. (1995). The high risk child pedestrian: socio-economic and environmental factors in their accidents. *TRL Project Report*, (PR 117).
42. Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D., & Vasvari, F. P. (2008). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 303-327.
43. Colwell, S. R., & Joshi, A. W. (2013). Corporate ecological responsiveness: Antecedent effects of institutional pressure and top management commitment and their impact on organizational performance. *Business Strategy and the Environment*, 22(2), 73-91.
44. Cormier, D., & Magnan, M. (2015). The economic relevance of environmental disclosure and its impact on corporate legitimacy: An empirical investigation. *Business Strategy and the Environment*, 24(6), 431-450.
45. Craig, C. S., & Douglas, S. P. (2000). Configural advantage in global markets. *Journal*

- of international Marketing*, 8(1), 6-26.
46. Darnall, N., Jolley, G. J., & Handfield, R. (2008). Environmental management systems and green supply chain management: complements for sustainability?. *Business strategy and the environment*, 17(1), 30-45.
 47. De Beer, P., & Friend, F. (2006). Environmental accounting: A management tool for enhancing corporate environmental and economic performance. *Ecological economics*, 58(3), 548-560.
 48. Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, auditing & accountability journal*, 15(3), 282-311.
 49. Deegan, C. (2014). An overview of legitimacy theory as applied within the social and environmental accounting literature. *Sustainability accounting and accountability*, 248-272.
 50. Deegan, C., & Gordon, B. (1996). A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. *Accounting and business research*, 26(3), 187-199.
 51. Delmas, M., & Toffel, M. W. (2004). Stakeholders and environmental management practices: an institutional framework. *Business strategy and the Environment*, 13(4), 209-222.
 52. DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American sociological review* 48 (2): 147-160.
 53. Ebrahimi Mehrabani, S., & Azmi Mohamad, N. (2015). New approach to leadership skills development (developing a model and measure). *Journal of Management Development*, 34(7), 821-853.
 54. Eifert, B., Gelb, A., & Ramachandran, V. (2005). Business environment and comparative advantage in Africa: Evidence from the investment climate data. *The World Bank*.
 55. El-Sayed Ebaid, I. (2009). The impact of capital-structure choice on firm performance: empirical evidence from Egypt. *The journal of risk Finance*, 10(5), 477-487.
 56. Emmanuel, A., Ajibayo, V., & Ikechukwu, K. (2019). Corporate Social Responsibility and Business Performance in Developing Nations: A Study of Selected Companies in Nigeria. *AKINTARO, Abel Abiodun Ph. D*, 267.
 57. Erauskin-Tolosa, A., Zubeltzu-Jaka, E., Heras-Saizarbitoria, I., & Boiral, O. (2020). ISO 14001, EMAS and environmental performance: A meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 29(3), 1145-1159.
 58. Ergin, H., & Okutmuş, E. (2007). Environmental Accounting: Environmental Costs, and Environmental Reporting. *Manage Sci Mag*, 5, 131-152.

59. Fernando, S., & Lawrence, S. (2014). A theoretical framework for CSR practices: Integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 10(1), 149-178.
60. Ferreira, A., Moulang, C., & Hendro, B. (2010). Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 920-948.
61. Festus, O. S., & Akinselure, O. P. (2017). Impact of Environment Accounting on Financial Performance of Selected Quoted Companies. *International Research Journal of Management and Commerce*, 4(11), 337-348.
62. Filatotchev, I., Isachenkova, N., & Mickiewicz, T. (2007). Corporate governance, managers' independence, exporting, and performance of firms in transition economies. *Emerging markets finance and trade*, 43(5), 62-77.
63. Firoz, M., & Ansari, A. A. (2010). Environmental Accounting and IFRS. *International Journal of Business and Management*, 5(10), 105.
64. Florida, R., & Davison, D. (2001). Gaining from green management: environmental management systems inside and outside the factory. *California Management Review*, 43(3), 64-84.
65. Freeman, R. E. (2004). A stakeholder theory of the modern corporation. *Ethical theory and business*, 7, 55-64.
66. Frost, G.R. & Wilmshurst, T.D. (2000) The adoption of environment-related management accounting: An analysis of corporate environment sensitivity. *Accounting Forum*, 24(4), 344-365.
67. Gadenne, D. L., Kennedy, J., & McKeiver, C. (2009). An empirical study of environmental awareness and practices in SMEs. *Journal of Business Ethics*, 84, 45-63.
68. Galbraith, J. K. (1973). Power and the useful economist. *American Economic Review*, 63(1), 1-11.
69. Gefen, D., Rigdon, E. E., & Straub, D. (2011). Editor's comments: an update and extension to SEM guidelines for administrative and social science research. *MIS quarterly*, iii-xiv.
70. Giang, N., Binh, T., Thuy, L., Ha, D., & Loan, C. (2020). Environmental accounting for sustainable development: An empirical study in Vietnam. *Management Science Letters*, 10(7), 1613-1622.
71. Giang, N., Binh, T., Thuy, L., Ha, D., & Loan, C. (2020). Environmental accounting for sustainable development: An empirical study in Vietnam. *Management Science Letters*, 10(7), 1613-1622.
72. Gibassier, D., & Alcouffe, S. (2018). Environmental management accounting: the

- missing link to sustainability?. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(1), 1-18.
73. González-Benito, J., & González-Benito, Ó. (2006). A review of determinant factors of environmental proactivity. *Business Strategy and the environment*, 15(2), 87-102.
 74. González-Benito, J., & González-Benito, Ó. (2006). The role of stakeholder pressure and managerial values in the implementation of environmental logistics practices. *International journal of production research*, 44(7), 1353-1373.
 75. Gosselin, F., Cordonnier, T., Bilger, I., Jappiot, M., Chauvin, C., & Gosselin, M. (2018). Ecological research and environmental management: We need different interfaces based on different knowledge types. *Journal of Environmental Management*, 218, 388-401.
 76. Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of management accounting research*, 10, 153.
 77. Granlund, M., & Mouritsen, J. (2003). Introduction: problematizing the relationship between management control and information technology. *European Accounting Review*, 12(1), 77-83.
 78. GRI-GR4 tentang GRI Standar 101 Pedoman Landasan. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-bahasa-indonesia-translations/>
 79. Guo, Z., & Kga, U. K. (2012). Corporate governance and firm performance of listed firms in Sri Lanka. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 40, 664-667.
 80. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2014). Pearson new international edition. In *Multivariate data analysis, Seventh Edition*. Pearson Education Limited Harlow, Essex.
 81. Halbouni, S. S., & Nour, M. A. (2014). An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 6(1), 60-86.
 82. Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
 83. Halim, Z. A., How, J., & Verhoeven, P. (2017). Agency costs and corporate sukuk issuance. *Pacific-Basin Finance Journal*, 42, 83-95.
 84. Hasle, P., Bager, B., & Granerud, L. (2010). Small enterprises—Accountants as occupational health and safety intermediaries. *Safety science*, 48(3), 404-409.
 85. Henri, J. F., & Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, organizations and society*, 35(1), 63-80.

86. Hoffman, A. J. (2001). Linking organizational and field-level analyses: The diffusion of corporate environmental practice. *Organization & environment*, 14(2), 133-156.
87. Homan, H. S. (2016). Environmental accounting roles in improving the environmental performance and financial performance of the company. *South East Asia J Contemp Bus Econ Law*, 11, 9-15.
88. Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. V., & Ittner, C. (2009). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Pearson Education India.
89. Huang, A. Q., Crow, M. L., Heydt, G. T., Zheng, J. P., & Dale, S. J. (2010). The future renewable electric energy delivery and management (FREEDM) system: the energy internet. *Proceedings of the IEEE*, 99(1), 133-148.
90. Huong, N. T. M., Tuyen, N. T. K., & Do Khanh, L. Y. (2019). The factors affecting the environmental information reporting of listed companies in Vietnam. *Journal of Science and Technology-IUH*, 37(01).
91. Huseno, T. (2018). The environmental management accounting (EMA) perspective calculation of environmental management environment in Riau. *Jurnal of Applied Management*, 16(4), 714-721.
92. Hussain, K., Konar, R., & Ali, F. (2016). Measuring service innovation performance through team culture and knowledge sharing behaviour in hotel services: a PLS approach. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 224, 35-43.
93. Hwang, E. J. (2005). *Strategic management and financial performance in South Korean apparel retail stores* (Doctoral dissertation, Virginia Tech).
94. IFAC (International Federation of Accountants) (2005). *International Guidance Document: Environmental Management Accounting*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/international-guidance-document-environmental-management-accounting>.
95. Iredele, O. O., Tankiso, M., & Adelowotan, M. O. (2020). The influence of institutional isomorphism and organisational factors on environmental management accounting practices of listed Nigerian and South African firms. *South African Journal of Accounting Research*, 34(3), 183-204.
96. Islam, J., & Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African journal of business management*, 6(15), 5159.
97. Ismail, N. A., & King, M. (2007). Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms. *Journal of Information Systems and Small Business*, 1(1-2), 1-20.
98. 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.

99. Japanese Ministry of the Environment (MOE), 2005. Environmental Accounting Guidelines. [online]. Available at: <<https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf>> . [Accessed 10 May 2021].
100. Jarvis, R., & Rigby, M. (2012). The provision of human resources and employment advice to small and medium-sized enterprises: The role of small and medium-sized practices of accountants. *International Small Business Journal*, 30(8), 944-956.
101. Jasch, C., & Savage, D. E. (2008). The IFAC international guidance document on environmental management accounting. *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, 321-336.
102. Journeault, M. (2016). The influence of the eco-control package on environmental and economic performance: A natural resource-based approach. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 149-178.
103. Kalkhouran, A. A. N., Nedaei, B. H. N., & Rasid, S. Z. A. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 471-491.
104. Kaplan, R. S. (1994). Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 247-260.
105. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard business press.
106. Karagiorgos, T. (2010). Corporate social responsibility and financial performance: An empirical analysis on Greek companies. *European Research Studies*, 13(4), 85.
107. Karimi, Z., Dastgir, M., & Saleh, M. A. (2017). Analysis of factors affecting the adoption and use of environmental management accounting to provide a conceptual model. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 555-560.
108. Khandelwal, A., & Chaturvedi, A. (2021). Environmental Accounting Disclosures and Financial Performance in India. *Recent Advances in Fields of Accounting, Finance and Management*. Germany 978-3-96492-255-7.
109. Kokubu, K., & Kitada, H. (2015). Material flow cost accounting and existing management perspectives. *Journal of Cleaner Production*, 108, 1279-1288.
110. Kokubu, K., & Nashioka, E. (2005). Environmental management accounting practices in Japan. *Implementing environmental management accounting: Status and Challenges*, 321-342.
111. Kreuze, J. G., & Newell, G. E. (1994). ABC and life-cycle costing for environmental expenditures. *Strategic Finance*, 75(8), 38.
112. Kumar, S., & Dua, P. (2022). Environmental management practices and financial

- performance: evidence from large listed Indian enterprises. *Journal of Environmental Planning and Management*, 65(1), 37-61.
113. Kuzey, C., & Uyar, A. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of cleaner production*, 143, 27-39.
114. Lam, H. K., Yeung, A. C., & Cheng, T. E. (2016). The impact of firms' social media initiatives on operational efficiency and innovativeness. *Journal of Operations Management*, 47, 28-43.
115. Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Phan, T. T. H. (2019). Environmental management accounting and performance efficiency in the Vietnamese construction material industry—A managerial implication for sustainable development. *Sustainability*, 11(19), 5152.
116. Le, T., & Dang, L. (2020). Factors affecting the environmental management accounting implementation and the quality of environmental information for making decisions of fishery processing enterprises in Vietnam. *Accounting*, 6(4), 401-412.
117. Le, T., & Nguyen, T. (2019). Practice environmental cost management accounting: The case of Vietnamese brick production companies. *Management Science Letters*, 9(1), 105-120.
118. Le, T., Bui, T., Tran, T., & Nguyen, Q. (2020). Factors affecting the application of management accounting in Vietnamese enterprises. *Uncertain Supply Chain Management*, 8(2), 403-422.
119. Lebas, M., & Euske, K. (2006). A conceptual and operational delineation of performance. Business Performance Measurement. *Theory and Practice*, ed. A. Neely, 25(4).
120. Lebas, R. D., Potter, G., & Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The accounting review*, 75(1), 65-92.
121. Lee, S. Y., & Klassen, R. D. (2016). Firms' response to climate change: The interplay of business uncertainty and organizational capabilities. *Business Strategy and the Environment*, 25(8), 577-592.
122. Lewis, G. J., & Harvey, B. (2001). Perceived environmental uncertainty: The extension of Miller's scale to the natural environment. *Journal of Management Studies*, 38(2), 201-234.
123. Li, D., Zhao, L., Ma, S., Shao, S., & Zhang, L. (2019). What influences an individual's pro-environmental behavior? A literature review. *Resources, Conservation and Recycling*, 146, 28-34.
124. Lohman, C., Fortuin, L., & Wouters, M. (2004). Designing a performance

- measurement system: A case study. *European journal of operational research*, 156(2), 267-286.
125. Magableh, I. K., Kharabsheh, R., & Al-Zubi, K. A. (2011). Determinants and Impact of Training: The Case of SMEs in Jordan. *International Journal of Economics and Finance*, 3(5), 104–116.
 126. Magara, R., Aming'a, N. N., & Momanyi, E. (2015). Effect of environmental accounting on company financial performance in Kisii County. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 10(1), 1-11.
 127. Maijala, A., & Pohjola, T. (2006). Web-Based Environmental Management Systems for SMEs. Enhancing the Diffusion of Environmental Management in the Transportation Sector. *Sustainability Accounting and Reporting*, 655-677.
 128. Mata, C., Fialho, A., & Eugénio, T. (2018). A decade of environmental accounting reporting: What we know?. *Journal of Cleaner Production*, 198, 1198-1209.
 129. McChlery, S., Godfrey, A. D., & Meechan, L. (2005). Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises. *Journal of Applied Accounting Research*, 7(3), 1–26.
 130. McNair, C. J., Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1990). Do financial and nonfinancial performance measures have to agree?. *Strategic finance*, 72(5), 28.
 131. Mia, A. H. (2005). The role of government in promoting and implementing environmental management accounting: the case of Bangladesh. *Implementing environmental management accounting: status and challenges*, 297-320.
 132. 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.
 133. Mueller, F. (1994). Societal effect, organizational effect and globalization. *Organization Studies*, 15(3), 407-428.
 134. Mungkung, R., Aubin, J., Prihadi, T. H., Slembrouck, J., van der Werf, H. M., & Legendre, M. (2013). Life cycle assessment for environmentally sustainable aquaculture management: a case study of combined aquaculture systems for carp and tilapia. *Journal of Cleaner Production*, 57, 249-256.
 135. Najid, N. A., & Abdul Rahman, R. (2011). Government ownership and performance of Malaysian government-linked companies. *International Research Journal of finance and economics*, 61(1), 1450-2887.
 136. Narteh, B. (2018). Brand equity and financial performance: The moderating role of brand likeability. *Marketing Intelligence & Planning*, 36(3), 381-395.
 137. Neely, A. (1999). The performance measurement revolution: why now and what

- next?. *International journal of operations & production management*, 19(2), 205-228.
138. Nguyen, L., & Tran, M. (2019). Disclosure levels of environmental accounting information and financial performance: The case of Vietnam. *Management Science Letters*, 9(4), 557-570.
 139. Nguyen, L., Tran, M., & Dang, T. (2020). The relationship between level of environmental financial accounting practices and financial performance in Vietnam. *Accounting*, 6(4), 619-628.
 140. Nguyen, T. D. (2020). Factors influencing environmental accounting information disclosure of listed enterprises on Vietnamese stock markets. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), 877-883.
 141. Nguyen, T. D. (2021). Factors affecting environmental accounting practices: a case study of food and beverage enterprises in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business (JAFEB)*, 8(9), 211-217.
 142. Nguyen, T. K. T. (2020). Studying factors affecting environmental accounting implementation in mining enterprises in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(5), 131-144.
 143. Nguyen, T. K. T. (2020). Studying factors affecting environmental accounting implementation in mining enterprises in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(5), 131-144.
 144. Nguyen, T. M. H., Nguyen, T. K. T., & Nguyen, T. T. V. (2020). Factors affecting the implementation of environmental accounting by construction companies listed on the Ho Chi Minh Stock Exchange. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 269-280.
 145. Niap, D. (2006). *Environmental management accounting for an Australian cogeneration company* (Doctoral dissertation, RMIT University).
 146. Ojra, J. (2014). *Strategic management accounting practices in Palestinian companies: application of contingency theory perspective* (Doctoral dissertation, University of East Anglia).
 147. Okpala, O. P., & Iredele, O. O. (2018). Corporate social and environmental disclosures and market value of listed firms in Nigeria. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 7(3), 9-28.
 148. Omran, M. (2009). Post-privatization corporate governance and firm performance: The role of private ownership concentration, identity and board composition. *Journal of comparative Economics*, 37(4), 658-673.
 149. Perrini, F., & Tencati, A. (2006). Sustainability and stakeholder management: the need for new corporate performance evaluation and reporting systems. *Business strategy and the environment*, 15(5), 296-308.

150. 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
151. Pondeville, S., Swaen, V., & De Rongé, Y. (2013). Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management accounting research*, 24(4), 317-332.
152. Qian, W. (2012). Revisiting the link between environmental performance and financial performance: who cares about private companies?, 23(4), 318-334.
153. Qian, W., & Burritt, R. L. (2009). Contingency perspectives on environmental accounting: an exploratory study of local government. *Accounting, Accountability & Performance*, 15(2), 39-70.
154. Rahahleh, M. Y. (2011). Means for implementation of environmental accounting Jordanian perspectives. *International Journal of Business and Management*, 6(3), 124.
155. Ribeiro, V. P. L., & Aibar-Guzman, C. (2010). Determinants of environmental accounting practices in local entities: evidence from Portugal. *social responsibility journal*, 6(3), 404-419.
156. Roberts, R. W. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, organizations and society*, 17(6), 595-612.
157. Rogers, G., & Kristof, J. (2003). Reducing operational and product costs through environmental accounting. *Environmental Quality Management*, 12(3), 17-17.
158. Roxas, B., & Chadee, D. (2012). Environmental sustainability orientation and financial resources of small manufacturing firms in the Philippines. *Social Responsibility Journal*, 8(2), 208-226.
159. Salter, S. B., & Douppnik, T. S. (1992). The relationship between legal systems and accounting practices: A classification exercise. *Advances in International Accounting*, 5(1), 3-22.
160. San, O. T., & Heng, T. B. (2013). Factors affecting the profitability of Malaysian commercial banks. *African Journal of Business Management*, 7(8), 649-660.
161. Santos, J. B., & Brito, L. A. L. (2012). Toward a subjective measurement model for firm performance. *BAR-Brazilian Administration Review*, 9, 95-117.
162. Sartono, A. T. (2010). Revitalisasi Kaidah Koperasi Dalam Sistem Ekonomi Kerakyatan. *Masalah-Masalah Hukum*, 39(3), 245-252.
163. Sayyadi Tooranloo, H., & Askari Shahamabad, M. (2020). Designing the model of factors affecting in the implementation of social and environmental accounting with the ISM approach. *International Journal of Ethics and Systems*, 36(3), 387-410.
164. Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European accounting*

- review, 12(1), 201-233.
165. Schaltegger, S., & Burritt, R. (2017). *Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice*. Routledge.
 166. Schaltegger, S., Viere, T., & Zvezdov, D. (2012). Tapping environmental accounting potentials of beer brewing: Information needs for successful cleaner production. *Journal of Cleaner Production*, 29, 1-10.
 167. Schram, A. (2003). Environmental management accounting, eco-efficiency profiles, and effluent charges for Costa Rican coffee mills. *Environmental management accounting—Purpose and progress*, 129-148.
 168. Selvam, M., Gayathri, J., Vasanth, V., Lingaraja, K., & Marxiaoli, S. (2016). Determinants of firm performance: A subjective model. *Int'l J. Soc. Sci. Stud.*, 4, 90.
 169. Senn, J., & Giordano-Spring, S. (2020). The limits of environmental accounting disclosure: Enforcement of regulations, standards and interpretative strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(6), 1367-1393.
 170. Setthasakko, W., (2010). Barriers to the development of environmental management accounting: An exploratory study of pulp and paper companies in Thailand. *EuroMed Journal of Business*, 5 (3), 315-331.
 171. Şimşek, H., & Öztürk, G. (2021). Evaluation of the relationship between environmental accounting and business performance: the case of Istanbul province. *Green Financ*, 3(1), 46-58.
 172. Sisaye, S., & Birnberg, J. G. (2012). Adoption and Diffusion of Process Innovations in Management Accounting Systems. In *An Organizational Learning Approach to Process Innovations: The Extent and Scope of Diffusion and Adoption in Management Accounting Systems* (Vol. 24, pp. 19-39). Emerald Group Publishing Limited.
 173. Solovida, G. T., & Latan, H. (2017). Linking environmental strategy to environmental performance: Mediation role of environmental management accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(5), 595-619.
 174. Sorooshian, S., Aziz, N. F., Ahmad, A., Jubidin, S. N. & Mustapha, N. M. (2016). Review on performance measurement systems. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 7 (1), 123-132.
 175. Spence, L. J., Agyemang, G., & Rinaldi, L. (2012). Environmental aspects of sustainability: SMEs and the role of the accountant, 3(1), 45-59.
 176. Syarifuddin, D., & Alamsyah, D. P. (2017). Green perceived value for environmentally friendly products: Green awareness improvement. *Jurnal Ekonomi Pembangunan: Kajian Masalah Ekonomi dan Pembangunan*, 18(2), 245-255.
 177. Tahajuddin, S., Xin, Z., & Kassim, A. W. M. (2020). External Stakeholders' Pressure on Environmental Accounting Reporting in SMEs in Shanxi Province,

- China. *International Journal of Multidisciplinary Research and Publications*, 3(7), 13-17.
178. Taouab, O., & Issor, Z. (2019). Firm performance: Definition and measurement models. *European Scientific Journal*, 15(1), 93-106.
179. Tobin, M. C., & Tobin, M. (1971). *Laser Raman Spectroscopy*: Wiley-Interscience New York.
180. Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting?. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102311.
181. UNDSO (2001). *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*. United Nations Division for Sustainable Development, New York. <https://sdgs.un.org/publications/environmental-management-accounting-procedures-and-principles-17001>
182. USEPA, 1995. Correspondence From Joan S. Dollarhide, Natl. Center for Envir. Assessment, Ofce. of Res. and Devel., to Mike Girrard, Chairman, Perchlorate Study Group. <https://www.epa.gov/lep/vietnamese>
183. Van Rinsum, M., & Verbeeten, F. H. (2012). The impact of subjectivity in performance evaluation practices on public sector managers' motivation. *Accounting and business research*, 42(4), 377-396.
184. Vasile, E., & Man, M. (2012). Current Dimension of Environmental Management Accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62(0), 566-570
185. Viere, T., von Enden, J., & Schaltegger, S. (2011). Life cycle and supply chain information in environmental management accounting: a coffee case study. *Environmental management accounting and supply chain management*, 23-40.
186. Wachira, M. M., & Wang'ombe, D. (2019). The Application of Environmental Management Accounting Techniques by Manufacturing Firms in Kenya. *Environmental Reporting and Management in Africa*, 69-89.
187. Wang, S., Wang, H., & Wang, J. (2019). Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: Do top management support and perceived benefit work?. *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 233-243.
188. Wentzel, W. J., Reilly, B. K., & Reilly, Y. (2008). Measurement and recognition of wildlife in the financial statements of public sector entities: a South African perspective. *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, 283-300.
189. Woidtke, T. (2002). Agents watching agents?: evidence from pension fund ownership and firm value. *Journal of Financial economics*, 63(1), 99-131.
190. Wolters, T., Kokubu, K., & Kurasaka, T. (2002). Corporate environmental accounting:

- A Japanese perspective. *Environmental management accounting: Informational and institutional developments*, 161-173.
191. Wong, L. T., & Fryxell, G. E. (2004). Stakeholder influences on environmental management practices: a study of fleet operations in Hong Kong (SAR), China. *Transportation journal*, 22-35.
 192. Yekini, K., Adelopo, I., Wang, Y., & Song, S. (2019). Post-regulation effect on factors driving environmental disclosures among Chinese listed firms. *Accounting Research Journal*, 32(3), 477–495
 193. Zaman, M. (2004). The role of financial and non-financial evaluation measures in the process of management control over foreign subsidiaries—empirical evidence in Slovene multinational companies. *Management: journal of contemporary management issues*, 9(2), 53-73.
 194. Zandi, G., & Lee, H. (2019). Factors affecting environmental management accounting and environmental performance: An empirical assessment. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 9(6), 342-348.
 195. Zhang, Y., Wang, H., Gao, W., Wang, F., Zhou, N., Kammen, D. M., & Ying, X. (2019). A survey of the status and challenges of green building development in various countries. *Sustainability*, 11(19), 5385.S
 196. Zhou, S., Ng, S. T., Li, D., Zhang, J., Fan, J., & Yang, Y. (2019). Characterizing stakeholders of aging-in-place through social network analysis: a study of Nanjing, China. *Sustainability*, 11(23), 6722.

PHỤ LỤC 1
TỔNG HỢP MỘT SỐ NGHIÊN CỨU VỀ THỰC HIỆN KTMT

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nội dung nghiên cứu
(1)	Bennett và cộng sự (2011)	Environmental Management Accounting	Nghiên cứu nhấn mạnh vai trò của KTQTMT và đi sâu vào phân tích, đánh giá chi phí môi trường, đồng thời phân tích mở rộng thêm mối quan hệ giữa KTQTMT và quản trị chiến lược
(2)	Rodrigue (2014)	Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information	Mục đích là đối chiếu các công bố thông tin về môi trường của DN và các bên liên quan để cung cấp một số hiểu biết sâu sắc về các động lực thông tin mà họ cung cấp.
(3)	Mokhtar và cộng sự (2016)	Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: evidence from Malaysian public listed companies (PLCs)	Nghiên cứu sử dụng lý thuyết dự phòng để kiểm tra mối quan hệ giữa các đặc điểm của DN và thực hiện KTQTMT của các DN Malaysia. Kết quả thực hiện KTQTMT phải với sự chú ý nhiều hơn đến các vấn đề hiệu quả về chi phí môi trường và tuân thủ các quy định về môi trường hơn là kết hợp thông tin KTQTMT vào đo lường, kiểm soát và báo cáo hiệu suất.
(4)	Ming Li và cộng sự (2018)	Evaluating the Quality of Enterprise Environmental Accounting Information Disclosure	Nghiên cứu công bố thông tin tổng thể về chất lượng của thông tin KTMT trong DN và tìm ra điểm yếu của việc công bố thông tin để có những cải tiến chính xác. Chất lượng công bố thông tin KTMT được xây dựng trên 3 khía cạnh: mức độ phù hợp, độ tin cậy và tính tuân thủ.
(5)	Gibassier và Alcouffe (2018)	Environmental management accounting: the missing link to sustainability?	Nghiên cứu đã xem xét mối liên hệ giữa KTQTMT (EMA) và hệ thống kiểm soát quản trị môi trường (EMCS) với phát triển bền vững.
(6)	Chaudhry Amir (2020)	From institutional pressure to the sustainable development of firm: Role of environmental management accounting implementation and environmental proactivity	Nghiên cứu kết luận áp lực cưỡng chế và các quy định nâng cao việc thực hiện KTQTMT tại các DN sản xuất Pakistan, do đó nâng cao hiệu quả hoạt động môi trường của DN. Đồng thời nghiên cứu mở ra các lĩnh vực thảo luận và phân tích mới về KTQTMT cho các nhà nghiên cứu trong lĩnh vực lý thuyết thể chế.

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nội dung nghiên cứu
(7)	Senn và Giordano-Spring (2020)	The limits of environmental accounting disclosure: enforcement of regulations, standards and interpretative strategies	Nghiên cứu cung cấp thông tin chi tiết về các thông tin công bố liên quan KTMT, vốn đang được điều tra tương đối ít. Nghiên cứu cung cấp thông tin về các quyết định và thông lệ của công ty liên quan đến dữ liệu được công bố trong báo cáo hàng năm, khám phá cách hướng dẫn về quy định ảnh hưởng đến công bố thông tin KTMT và hình thành các chiến lược công bố thông tin.
(8)	Qi và cộng sự (2021)	Research on evolutionary game of environmental accounting information disclosure from the perspective of multi-agent	Nghiên cứu xây dựng mô hình mối quan hệ ba bên về công bố thông tin KTMT với các DN, nhà đầu tư và giới truyền thông. Nghiên cứu cho thấy trạng thái cân bằng của ba bên bị ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố. Ngoài ra, việc giảm liên tục mức độ rườm rà của các thủ tục công bố thông tin về cơ bản có thể thúc đẩy các công ty chủ động lựa chọn các chiến lược công bố hợp pháp.
(9)	Cho và cộng sự (2022)	Sustainability at stake during COVID-19: Exploring the role of accounting in addressing environmental crises	Nghiên cứu cung cấp những hiểu biết sâu sắc về tác động môi trường của việc phục hồi kinh tế sau COVID-19; nhấn mạnh mối liên hệ giữa môi trường và cuộc khủng hoảng COVID-19. Các phương pháp kế toán môi trường truyền thống là không đầy đủ và hạn chế để đạt được sự thay đổi bền vững trong dài hạn. Định hướng để phát triển những hiểu biết mới về giá trị xã hội và môi trường phù hợp với các nguyên tắc sinh thái và phát triển bền vững.
(10)	Sari và cộng sự (2020)	Effect of environmental management accounting practices on organizational performance: role of process innovation as a mediating variable	Nghiên cứu này nhằm xác định ảnh hưởng của kế toán quản lý môi trường đối với hoạt động của tổ chức và tác động trung gian của đổi mới quy trình đối với mối quan hệ giữa kế toán quản lý môi trường và hoạt động của tổ chức.

PHỤ LỤC 2**TỔNG HỢP MỘT SỐ NGHIÊN CỨU VỀ NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG TRÊN THẾ GIỚI**

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
(1)	Viere (2011)	Life Cycle and Supply Chain Information in Environmental Management Accounting: A Coffee Case Study	Hệ thống thông tin của chuỗi cung ứng nguyên vật liệu trong KTQTMT	Nghiên cứu định tính
(2)	Rahahleh (2011)	Means for implementation of environmental accounting Jordanian perspectives	Nhân tố Trình độ nhân viên kế toán; các ưu đãi về thuế; sự hoàn thiện của các quy định pháp luật; nhận thức về các khuôn khổ và khái niệm KTMT; sự cần thiết về bằng chứng và tiêu chí hướng dẫn KTMT ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	Nghiên cứu định tính kết hợp nghiên cứu định lượng
(3)	Spence và cộng sự (2012)	Environmental Aspects of Sustainability: SMEs and the Role of the Accountant	Vai trò của kế toán viên trong các DNNVV thúc đẩy thực hành KTMT và trách nhiệm giải trình.	Nghiên cứu định tính
(4)	Burgwal và Vieira (2014)	Environmental disclosure determinants in Dutch listed companies	Quy mô DN , đặc điểm ngành nghề kinh doanh ảnh hưởng đến công bố thông tin KTMT; Kết quả lợi nhuận không ảnh hưởng đến công bố thông tin KTMT.	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng là chủ yếu
(5)	Juhmani (2014)	Determinants of corporate social and environmental disclosure on websites: The case of Bahrain	Quy mô; Khả năng sinh lợi; Đòn bẩy tài chính; Tuổi và Quy mô công ty kiểm toán ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin xã hội và môi trường tại Bahrain.	Nghiên cứu định lượng
(6)	Barakat và cộng sự (2015)	Corporate social responsibility disclosure (CSR) determinants of	Hệ thống pháp luật; Đặc điểm của công ty kiểm toán bên ngoài và Quản	Nghiên cứu định lượng

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
		listed companies in Palestine (PXE) and Jordan (ASE)	trị công ty (quy mô hội đồng quản trị và ủy ban kiểm toán) ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT.	
(7)	Jamil và cộng sự (2015)	Environmental Management Accounting Practices in Small Medium Manufacturing Firms	Yếu tố tài chính; Yếu tố nhận thức; Yếu tố thông tin; Yếu tố thể chế, Yếu tố quản trị ảnh hưởng đến thực hiện KTQTMT	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng; kết quả mô hình hồi quy
(8)	Kokubu và Kitada (2015)	Material flow cost accounting and existing management perspectives	Yếu tố công nghệ thông tin trong xử lý kế toán chi phí dòng vật liệu trong KTQTMT	Nghiên cứu định tính
(9)	Burrirt và Christ (2016)	Industry 4.0 and environmental accounting: a new revolution?	Yếu tố công nghệ thông tin, công nghệ 4.0 ảnh hưởng đến hoạt động KTMT và hiệu quả hoạt động của DN.	Nghiên cứu định tính
(10)	Trireksani và Djajadikerta (2016)	Corporate governance and environmental disclosure in the Indonesian mining industry	Quy mô của ban giám đốc ảnh hưởng tích cực đến mức độ công bố thông tin về môi trường tại các công ty khai khoáng niêm yết trên Sở giao dịch chứng khoán Indonesia (IDX)	Nghiên cứu định tính
(11)	Mokhtar và cộng sự (2016)	Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: evidence from Malaysian public listed companies (PLCs)	Đặc điểm DN (Độ nhạy cảm với môi trường, quy mô, tình trạng sở hữu, chấp nhận quản lý môi trường và tỷ lệ % giám sát bên ngoài) tác động đến việc thực hiện KTQTMT tại các công ty niêm yết Malaysia	Nghiên cứu định tính kết hợp nghiên cứu định lượng
(12)	Karimi và cộng sự (2017)	Analysis of Factors Affecting the Adoption and Use of Environmental Management	4 nhân tố độc lập: Áp lực thực hiện các thay đổi; Tiêu chuẩn thực hiện;	Nghiên cứu định tính, kết hợp

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
		Accounting to Provide a Conceptual Model	Môi trường cạnh tranh; Văn hóa xã hội tác động đến việc áp dụng và thực hiện KTQMT.	nghiên cứu định lượng, mô hình cấu trúc tuyến tính
(13)	Yang và Feng (2017)	Empirical Study for Influencing Factors on Environmental Accounting Information Disclosure in Chemical Industry	Quy mô (ROE; Mức độ nợ; Bản chất sở hữu nhà nước của DN) ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT.	Nghiên cứu định lượng, phân tích hồi quy bội tuyến tính (MLR)
(14)	Chijoke-Mgbame và Mgbame (2018)	Discretionary environmental disclosures of corporations in Nigeria	Đặc điểm của công ty (quy mô, hiệu quả hoạt động, sự sẵn có của tiền mặt và tuổi công ty) ảnh hưởng đến công bố thông tin KTMT.	Định lượng, mô hình hồi quy xác suất nhị phân (binary probit)
(15)	Phan và cộng sự (2017)	The use and effectiveness of environmental management accounting	Quy mô; sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao; Tính toàn diện của hệ thống quản trị môi trường ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQMT tại 208 DN Australian.	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng; kết quả mô hình hồi quy
(16)	Wang và cộng sự (2019)	Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: Do top management support and perceived benefit work?	Áp lực thể chế ảnh hưởng đến thực hiện KTQMT, ngoài ra có 2 nhân tố điều tiết là sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao và lợi ích nhận được ảnh hưởng đến thực hiện KTQMT	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng; kết quả mô hình hồi quy
(17)	Baalouch và cộng sự (2019)	A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies	Tính độc lập của HĐQT, sự đa dạng về giới tính, hoạt động môi trường và mức độ ô nhiễm; chiến lược và tầm nhìn công ty và KQHĐ môi trường ảnh hưởng đến chất lượng công bố thông tin KTMT	Định tính

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
(18)	Zandi và Lee (2019)	Factors affecting environmental management accounting and environmental performance: An empirical assessment	Ảnh hưởng từ khách hàng; Áp lực thực hiện; Đạo đức và trách nhiệm xã hội ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQTMT ở Indonesia.	Nghiên cứu định lượng, áp dụng mô hình PLS-SEM.
(19)	Iredele và cộng sự (2019)	The influence of institutional isomorphism and organisational factors on environmental management accounting practices of listed Nigerian and South African firms	Áp lực cưỡng chế, khung pháp chế ảnh hưởng đến thực hiện KTQTMT tại Nam Phi và Nigeria	Phương pháp nghiên cứu định lượng,
(20)	Wachira và Wang'ombe (2019)	The Application of Environmental Management Accounting Techniques by Manufacturing Firms in Kenya	Các quy định ảnh hưởng đến các kỹ thuật thực hiện KTQTMT. Quy mô không ảnh hưởng đến thực hiện KTQTMT tại Kenya	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng, mô hình hồi quy.
(21)	Marwa và cộng sự (2020)	Environmental audit and environmental disclosure quality	Ủy ban kiểm toán môi trường; Ủy ban CSR; Quy mô của DN kiểm toán môi trường ảnh hưởng đến chất lượng công bố thông tin KTMT tại 81 công ty phi tài chính của Pháp	Nghiên cứu định lượng
(22)	Yekini và cộng sự (2019)	Post-regulation effect on factors driving environmental disclosures among Chinese listed firms	Quyền sở hữu quản lý cao; Tiềm lực kinh tế tốt hơn; Gây ô nhiễm cao có khả năng tăng tiết lộ nhiều thông tin về KTMT nhiều hơn	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng là chủ yếu
(23)	Tarus (2020)	Effect of Firm-Specific Attributes on Environmental Accounting Disclosure. Evidence from Firms Listed in the Nairobi Securities Exchange, Kenya	Tài sản hữu hình, cường độ sử dụng vốn, mức độ tập trung quyền sở hữu ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT	PP hỗn hợp, sử dụng dữ liệu thứ cấp thu thập từ các BCTC hàng năm đã kiểm toán.

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
(24)	Tarus (2020)	Ownership Concentration, Board Education Diversity, and Environmental Accounting Disclosure in Kenyan Listed Firms. Moderation Approach	Mức độ tập trung quyền sở hữu có tác động ngược chiều và đáng kể; nhận thức và trình độ học vấn nhà quản trị (biến điều tiết) ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT.	Nghiên cứu định lượng
(25)	Lin và cộng sự (2021)	Empirical Research on the Quality of Environmental Accounting Information Disclosure based on SPSS	Trợ cấp bảo vệ môi trường, tỷ lệ cổ phiếu có thể giao dịch, tỷ lệ giám đốc độc lập, chứng nhận môi trường ISO ảnh hưởng đến chất lượng công bố thông tin KTMT.	Nghiên cứu định lượng, phân tích hồi quy tuyến tính

PHỤ LỤC 3
TỔNG HỢP MỘT SỐ NGHIÊN CỨU VỀ NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG
ĐẾN THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG TẠI VIỆT NAM

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
(1)	Trần Ngọc Hùng (2016)	Các Nhân Tố Tác Động Đến Việc Vận Dụng Kế Toán Quản Trị Trong Các Doanh Nghiệp Nhỏ Và Vừa Tại Việt Nam	Quy mô DN; Văn hóa DN; Chi phí tổ chức; Trình độ nhân viên KT; Chiến lược kinh doanh; Mức độ sở hữu nhà nước; Mức độ cạnh tranh của thị trường; Nhận thức của nhà quản lý ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các DNNVV tại Việt Nam	Nghiên cứu định tính, kết hợp nghiên cứu định lượng (là chủ yếu)
(2)	Nguyễn La Soa và cộng sự (2017)	Factors Affecting Disclosure Levels of Environmental Accounting Information: The Case of Vietnam	Quy mô DN, khả năng sinh lợi, đòn bẩy tài chính, số lượng năm niêm yết và kiểm toán độc lập ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin kế toán môi trường của các công ty xây dựng tại Việt Nam	Nghiên cứu định lượng
(3)	Nguyễn Thị Hằng Nga (2018)	Các Nhân Tố Ảnh Hưởng Đến Thực Hiện Kế Toán Quản Trị Môi Trường Tại Các DN Sản Xuất Ở Việt Nam - Nghiên Cứu Cho Các Tỉnh Thành Khu Vực Phía Nam	Áp lực cưỡng ép; Áp lực quy chuẩn; Áp lực mô phỏng; Nhận thức về sự biến động của MTKD; Chiến lược môi trường và Sự phức tạp của nhiệm vụ ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQTMT	Nghiên cứu định tính, kết hợp nghiên cứu định lượng
(4)	Phan Đức Dũng và Lê Thị Diệu Linh (2019)	Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTMT trong các DN sản xuất ở vùng duyên hải miền Trung Việt Nam	Đặc điểm kinh doanh; Chi phí cho việc tổ chức KTQTMT; Năng lực của kế toán viên; Nhận thức của nhà quản trị; Áp lực về thể chế.	Nghiên cứu định tính, kết hợp định lượng
(5)	Đặng Ngọc Hùng và cộng sự (2019)	The Effects Of Business Efficiency To Disclose Information Of Sustainable Development: The Case Of Vietnam	Hiệu quả kinh doanh, quy mô doanh nghiệp, Big4 và số lượng thành viên hội đồng quản trị ảnh hưởng tích cực; Đòn bẩy tài chính và lĩnh vực kinh doanh	Nghiên cứu định lượng

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
			ảnh hưởng tiêu cực đến mức độ công bố thông tin phát triển bền vững	
(6)	Lê Thị Tâm và cộng sự (2019)	Environmental Management Accounting and Performance Eciency in the Vietnamese Construction Material Industry - A Managerial Implication for Sustainable Development	Áp lực thực thi của chính phủ, lợi ích của các bên liên quan, chiến lược môi trường, kỳ vọng của cộng đồng, mạng lưới giáo dục chuyên nghiệp và điều kiện tài chính ảnh hưởng đến thực hiện EMA; việc áp dụng EMA tác động tích cực đến HQTC và hiệu quả môi trường.	Nghiên cứu định lượng
(7)	Lê Thị Tú Oanh (2019)	Factors affecting the application of management accounting in Vietnamese enterprises	Quy mô DN , Văn hóa tổ chức, Cơ cấu tổ chức, Hoạt động công nghệ và Nguồn nhân lực	Nghiên cứu định lượng
(8)	Hà Văn Dũng (2019)	Impact of Organizational Culture on the Accounting Information System and Operational Performance of Small and Medium Sized Enterprises in Ho Chi Minh City	Văn hóa DN ảnh hưởng đến hệ thống thông tin kế toán và hiệu quả hoạt động của các DNNVV ở TP Hồ Chí Minh	Nghiên cứu định lượng
(9)	Vũ Thị Quỳnh Chi và Thái Thị Thái Nguyên (2020)	Các Nhân Tố Ảnh Hưởng Đến Kế Toán Môi Trường Trong Các DN Sản Xuất: Nghiên Cứu Trên Địa Bàn Tỉnh Bắc Kạn	(1) Quy mô DN , (2) Các bên liên quan; (3) Các qui định; (4) Trình độ; (5) Ngành nghề kinh doanh ảnh hưởng đến KTMT ở các DN sản xuất trên địa bàn tỉnh Bắc Kạn.	Nghiên cứu định lượng
(10)	Nguyễn Thành Tài (2020)	Các nhân tố ảnh hưởng đến ktmt và tác động của nó đến kqhd của các DN ngành dệt may tại VN	1) Quy mô DN; (2) Các bên liên quan; (3) Nguồn lực tài chính; (4) Trình độ của nhân viên kế toán; (5) Các quy định và (6) Mức độ và phạm vi tác động đến MT của DN ngành dệt may	Nghiên cứu định tính, kết hợp nghiên cứu định lượng
(11)	Nguyễn Khắc Hùng, Phạm	Các nhân tố tác động đến mức độ áp dụng kế toán môi trường	(1) Hệ thống pháp luật; (2) Kinh tế; (3) Tính cạnh tranh;	Nghiên cứu định lượng

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
	Thanh Trung (2020)	tại các DN niêm yết ở Việt Nam	(4) Hệ thống đào tạo kế toán; (5) Nhà quản lý ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTMT tại các DN niêm yết ở VN	định lượng
(12)	Nguyễn Phú Giang (2020)	Environmental accounting for sustainable development: An empirical study in Vietnam	Nhận thức của nhà quản lý về chi phí và lợi ích; sự thay đổi môi trường; đặc điểm quy mô hoạt động SXKD; áp lực công bố thông tin ảnh hưởng đến KTMT phát triển bền vững	Nghiên cứu định lượng
(13)	Nguyễn Thị Mai Hương và cộng sự (2020)	Factors Affecting the Implementation of Environmental Accounting by Construction Companies Listed on the Ho Chi Minh Stock Exchange	Quy mô DN ; Lợi nhuận; Đòn bẩy tài chính; Kiểm toán độc lập; Thời gian niêm yết ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT của các DN niêm yết tại Sở Giao dịch Chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh	Nghiên cứu định lượng
(14)	Nguyễn Thị Mai Hương và cộng sự (2020)	Factors Affecting Voluntary Information Disclosure on Annual Reports: Listed Companies in Ho Chi Minh City Stock Exchange	Quy mô DN ; Thời gian niêm yết; Khả năng sinh lợi; Khả năng thanh toán; Sự tách biệt của hội đồng quản trị và giám đốc điều hành; Quy mô hội đồng quản trị, Sở hữu tổ chức và Sở hữu nước ngoài ảnh hưởng đến mức độ tự nguyện công bố thông tin KTMT của các DN niêm yết tại Sở Giao dịch Chứng khoán Thành phố HCM.	Nghiên cứu định lượng
(15)	Nguyễn Thị Kim Tuyến (2020)	Studying Factors Affecting Environmental Accounting Implementation in Mining Enterprises in Vietnam	Áp lực của các bên liên quan; Đặc điểm DN, Áp lực cưỡng chế của chính phủ, Nhận thức về môi trường của các nhà quản lý cấp cao và Trình độ kế toán của KTMT ảnh hưởng đến thực hiện KTMT tại các DN khai	Nghiên cứu định lượng

TT	Tác giả	Tiêu đề nghiên cứu	Nhân tố ảnh hưởng	Phương pháp NC
			khoáng trên địa bàn tỉnh Bình Định.	
(16)	Nguyễn Đào Tùng (2020)	Factors Influencing Environmental Accounting Information Disclosure of Listed Enterprises on Vietnamese Stock Markets	Quy mô công ty, thời gian hoạt động và Kiểm toán độc lập ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin KTMT của các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán VN.	Nghiên cứu định lượng
(17)	Lê Thị Minh Huệ và cộng sự (2020)	Factors affecting the environmental management accounting implementation and the quality of environmental information for making decisions of fishery processing enterprises in Vietnam	Đặc điểm DN; Áp lực của Chính phủ và các bên liên quan; Các phương pháp và quy định cho KTQTMT ảnh hưởng đến thực hiện KTQTMT tại các DN chế biến thủy sản Việt Nam.	Nghiên cứu định lượng

PHỤ LỤC 4

BẢNG TỔNG HỢP VÀ SO SÁNH KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN VỚI CÁC NGHIÊN CỨU TRƯỚC

TT	Kết quả nghiên cứu của luận án		Nghiên cứu trước	
	Nhân tố rút trích từ nghiên cứu Luận án	Kế thừa / Giải thích điểm khác biệt so với các nghiên cứu trước	Nhân tố	Tác giả
1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	- <i>Kế thừa</i> - <i>Phát hiện mới</i> : Nhà quản lý bao gồm Giám đốc, phó giám đốc, giám đốc các bộ phận	Nhà quản lý cấp cao, nhận thức của nhà quản lý	Jamil và cộng sự (2015); Phan và cộng sự (2017); Wang và cộng sự (2019)
2	Nguồn lực tài chính	<i>Kế thừa</i>	Nguồn tài chính, nguồn tín dụng và vốn vay, quỹ hỗ trợ	Roxas & Chadee (2012); Jamil và cộng sự (2015); Wachira và Wang'ombe (2019); Yekini và cộng sự (2019)
3	Trình độ công nghệ	- <i>Kế thừa</i> - <i>Phát hiện mới</i> : Áp dụng các tiến bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme); quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và truy xuất nguồn gốc.	Công nghệ thông tin, công nghệ mới cho truyền thông, vận hành và đo đạc, công nghệ cho sản xuất	Ferreira và cộng sự (2010); Katsuhiko và Kitada (2015); Burritt và cộng sự (2016)
4	Trình độ nhân viên kế toán	<i>Kế thừa</i>	Đội ngũ kế toán nội bộ có trình độ chuyên môn cao; Thái độ của kế toán	McChlery và cộng sự (2004); Qian (2012); Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015);

5	Đặc điểm kinh doanh	<p>- Kế thừa</p> <p>- Phát hiện mới: DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGAP/GlobalGAP/ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu</p>	Mức độ nhạy cảm với môi trường vốn có trong một ngành sản xuất kinh doanh	Frost và Wilmshurst (2000); Ferreira và cộng sự (2010); Yekini và cộng sự (2019)
6	Áp lực các bên liên quan	Kế thừa	Áp lực từ chính sách, nhà quản lý, cơ quan quản lý môi trường, công chúng	Frost và Wilmshurst (2000); Saifullah và cộng sự (2017); Wang và cộng sự (2019); Zandi (2019)
7	Quy định pháp luật	<p>- Kế thừa</p> <p>- Phát hiện mới: Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ môi trường trong nuôi trồng thủy sản của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện</p>	Chuẩn mực công bố thông tin môi trường/ Hướng dẫn KTMT; Quy định thông tin môi trường	Hoffman (2001); Schaltegger và cộng sự (2008); Wang và cộng sự (2019); Nguyễn Khắc Hùng (2020)
8	Sự thay đổi của môi trường	Kế thừa	Sự thay đổi về chính sách môi trường của chính phủ; về tài nguyên môi trường; về sản phẩm xanh, thị trường và tiêu dùng; về công nghệ sản xuất...	Burritt (2004); Armitage và cộng sự (2016); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019); Lewis và Harvey (2001); Ojra (2014)
9	Kế toán môi trường tác động đến thành quả hoạt động	Kế thừa	KTMT tác động đến thành quả hoạt động, hiệu quả tài chính, hiệu quả môi trường	UNSD (2002); IFAC (2005); MOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2021)

PHỤ LỤC 5
THÔNG TIN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG TRÌNH BÀY TRÊN BCTN,
BCTC NĂM 2022

STT	Mã CK	Tên công ty	Thông tin môi trường trình bày trên BCTN	Thông tin môi trường trình bày trên BCTC
1	AAM	Công ty CP Thủy Sản Mekong	Hệ thống xử lý nước thải đạt tiêu chuẩn. Thực hiện chăn nuôi sạch theo chuẩn GlobalGAP, VietGAP; Có báo cáo đánh giá đến trách nhiệm MT và xã hội của công ty	Thuế tài nguyên: Công ty khai thác nguồn nước tự nhiên
2	ABT	Công ty CP thủy sản Bến Tre	Có báo cáo liên quan đến môi trường và xã hội, trách nhiệm xã hội.	Thuế tài nguyên; CP trả trước dài hạn: CP đào ao, CP vùng nuôi; Xây dựng kho lạnh, bể sục cá giống;
3	ACL	Công ty CP XNK Thủy sản Cửu Long An Giang	Bị xử phạt vi phạm hành chính do xả nước thải vượt quy chuẩn kỹ thuật về nước thải	Thuế Tài nguyên; TSXDDD: Quyền khai thác đất bãi bồi vùng nuôi Mỹ Hòa Hưng; phí kiểm nghiệm
4	AGF	Công ty CP xuất nhập khẩu thủy sản An Giang		CPXDCBDD: Hệ thống dẫn nước, nhà chứa rác,... chi phí nuôi cá Doanh thu bán phụ phẩm,phế liệu
5	ANV	Công ty CP Nam Việt	Cải tiến HT thực hành QLMT, ngăn ngừa ô nhiễm môi trường	CPXDCBDD: CP xây dựng các khu nuôi trồng TS; Thuế tài nguyên; chi phí kiểm nghiệm
6	AVF	Công ty CP Việt An		Thuế tài nguyên; CP nhận quyền sử dụng đất các vùng nuôi

STT	Mã CK	Tên công ty	Thông tin môi trường trình bày trên BCTN	Thông tin môi trường trình bày trên BCTC
7	ATA	Công ty CP Ataco	Xây dựng hệ thống xử lý nước thải ở vùng nuôi thủy sản	Thuế tài nguyên
8	CMX	Công ty CP chế biến và XNK Cà Mau	Có nhà máy xử lý chất thải	Thuế tài nguyên; có chi phí xử lý môi trường
9	DAT	Công ty CP đầu tư và phát triển du lịch và phát triển thủy sản	Có mục riêng về báo cáo tác động MT trên BCTN: Có báo cáo ĐTM, Giấy xác nhận thực hiện công trình bảo vệ môi trường, Thực hiện và lập báo cáo giám sát môi trường định kỳ 6 tháng/lần.	
10	FMC	Công ty CP thủy sản Sao Ta	Có đầu tư thiết bị xử lý nước thải, khi thải ra môi trường, đầu tư thiết bị hiện đại giảm tiêu hao nhiên liệu	
11	HVG	Công ty CP Hùng Vương		CPXDCBDD: Dự án xử lý nước thải; Chi phí thuê ao
12	ICF	Công ty CP đầy tư thương mại Thủy sản	Tuyên bố sản phẩm sản xuất đáp ứng các quy định về tiêu chuẩn chất lượng về MT và trách nhiệm XH	TSMT: Chi phí đào ao nuôi tôm.
13	MPC	Công ty CP tập đoàn thủy sản Minh Phú	Thực hiện chứng nhận cho sản phẩm (BAP, ASC, GlobalGAP,..)	
14	NGC	Công ty CP chế biến thủy sản xuất khẩu Ngô Quyền	Có báo cáo tác động môi trường	
15	SEA	Công ty CP thủy sản Việt Nam	Tuyên bố thực hiện nghiêm túc các quy	Thuế tài nguyên; Chi phí dự án Tôm sinh thái

STT	Mã CK	Tên công ty	Thông tin môi trường trình bày trên BCTN	Thông tin môi trường trình bày trên BCTC
			định về môi trường trong NTTS	
16	SPD	Công ty CP XNK thủy sản Miền Trung	Đầu tư hệ thống xử lý nước thải sử dụng bao bì thân thiện với MT	Trích trước chi phí xử lý nước thải
17	SJ1	Công ty CP Nông nghiệp Hùng Hậu	Tuyên bố có BP bảo vệ môi trường, đánh giá hệ thống xử lý nước thải	
18	THP	Công ty CP Thủy sản và Thương mại Thuận Phước	Đầu tư xây dựng hệ thống xử lý nước thải công suất 2000m ³ /ngày đêm đạt chuẩn đảm bảo tiêu chí về môi trường	CPXDCB DD: Nhà máy tại Tiền Giang, khu nuôi tôm tại Huế
19	TS4	Công ty CP thủy sản số 4		Chi phí cải tạo lược điện; cải tạo Ao nuôi, xây dựng CBDD Ao nuôi
20	VHC	Công ty CP Vĩnh Hoàn	Báo cáo tác động MT đầy đủ; tích hợp BCPTBV vào BCTN; Nghiên cứu hoàn thiện quy trình nuôi cá tra, phân tích khía cạnh kỹ thuật theo chương trình Farm bill	CP trả trước DH: đền bù
21	VNH	Công ty CP thủy hải sản Việt Nhật	Tuân thủ an toàn vệ sinh MT giảm thiểu chất thải	

(NCS tổng hợp)

PHỤ LỤC 6
NGUỒN THANG ĐO CÁC NHÂN TỐ

1. Thang đo trong mô hình nghiên cứu đề xuất

Thang đo 1: Sự hỗ trợ của nhà quản lý (support_SUPP) Nguồn: Wang (2019)		Nguồn
SUPP1	<i>Top management team in our firm is committing to implement environmental management accounting.</i>	Wang (2019)
	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	
SUPP2	<i>The implementation of environmental management accounting can receive full support from our top management team.</i>	Wang (2019)
	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	
SUPP3	<i>Top management team can provide adequate resources to support the implementation of environmental management accounting.</i>	Wang (2019)
	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	
SUPP4	<i>Top management team consistently assesses the business impact on the environment by implementing environmental management accounting.</i>	Wang (2019)
	Nhà quản lý luôn đánh giá tác động của DN đối với môi trường bằng cách thực hiện KTMT	
Thang đo 2: Nguồn lực tài chính (finance_FINA) Nguồn: Roxas và Chadee (2012)		Nguồn
FINA1	- Adequate financial resources - Always has positive cash flows	Roxas & Chadee (2012)
	DN có nguồn lực tài chính (lượng tiền) để thực hiện KTMT	
FINA2	- Financial resources to train employees - Financial resource to buy new machinery	Roxas & Chadee (2012)
	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên, cũng như đầu tư mua sắm máy móc thiết bị	
FINA3	<i>Financial resource for environmental programs</i>	Roxas & Chadee (2012)
	DN có nguồn lực tài chính phù hợp cho việc thực hiện các chương trình, dự án môi trường	
FINA4	<i>Raise the funds to support expansion plans</i>	Roxas & Chadee (2012)
	Doanh nghiệp có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng	

	lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	
FINA5	<i>No difficulty gaining access to credit and loans</i>	Roxas & Chadee (2012)
	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	
Thang đo 3: Trình độ công nghệ (technology_TECH) Nguồn: Ojra (2014); Halbouni và Nour (2014);		Nguồn
TECH1	<i>Technology is a core element of the operating system of this organization</i>	Ojra (2014);
	Công nghệ là yếu tố quan trọng, cơ bản trọng hệ điều hành sản xuất của DN	
TECH2	- <i>Advances in production technology</i> - <i>The adoption of new techniques due to the need to comply with environmental regulations</i>	- Halbouni và Nour (2014); - Jamil và cộng sự (2015)
	Công nghệ sản xuất của DN tiên tiến, hiện đại	
TECH3	<i>We invest in software packages to aid our accounting and other operational system</i>	Ojra (2014);
	DN đầu tư phần mềm để hỗ trợ công tác kế toán	
TECH4	<i>Advances in information technology</i>	Halbouni và Nour (2014)
	DN có hệ thống công nghệ thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời	
Thang đo 4: Trình độ nhân viên kế toán (qualification_QUAL) Nguồn: Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015); McChlery và cộng sự (2004); Qian (2012);		Nguồn
QUAL1	- <i>Years of post qualification</i> - <i>University degree</i>	- Halbouni và Nour (2014); - Jamil và cộng sự (2015)
	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	
QUAL2	<i>Years with present employer</i>	Halbouni và Nour (2014)
	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm chuyên môn làm việc từ 3 năm trở lên	
QUAL3	- <i>The accountant is knowledgeable on available accounting systems</i> - <i>My accountant adds value to my business</i>	McChlery và cộng sự (2004);
	Nhân viên kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp (chứng chỉ kế toán trưởng, chứng chỉ ACCA...)	
QUAL4	<i>Staff are trained about environmental management</i>	Qian (2012)
	Nhân viên kế toán có hiểu biết về quản trị môi trường	
Thang đo 5: Đặc điểm kinh doanh (character_CHAR) Nguồn: Christ và Burritt (2013); McChlery và cộng sự (2004); Qian		Nguồn

& Burritt (2011)		
CHAR1	- <i>Industries were environmentally sensitive</i> - <i>Business sector</i>	- Christ và Burritt (2013); - McChlery và cộng sự (2004);
	Lĩnh vực kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	
CHAR2	<i>Raw materials used for production affect the environment (more environmentally sensitive)</i>	Christ và Burritt (2013)
	Nguyên liệu sản xuất kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	
CHAR3	<i>Manager of waste and recycling services</i>	Qian & Burritt (2011)
	Quá trình kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	
Thang đo 6: Áp lực từ các bên liên quan (stakeholder_STAK) Nguồn: Shanyong Wang và cộng sự (2018);		Nguồn
STAK1	- <i>Governments</i> - <i>The local government has set strict environmental standards, which our firm needs to comply with.</i>	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN	
STAK2	- <i>Investors and banks</i> - <i>Investors require environmental information related to production activities of enterprises</i>	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	
STAK3	- <i>Customers</i> - <i>The increasing environmental consciousness of consumers have spurred our firm to implement</i>	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	
STAK4	Nongovernmental organizations around our firm expect all firms in the industry to implement environmental management accounting.	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT	
STAK5	Stakeholders may not support our firm if our firm does not implement environmental management accounting.	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
	Các bên liên quan khác có thể không hỗ trợ DN nếu DN không thực hiện KTMT.	
Thang đo 7: Quy định pháp luật (regulation_REGU) Nguồn: Shanyong Wang và cộng sự (2018); Hoffman (2001);		Nguồn
REGU1	<i>Environmental regulations are important for our firm to</i>	Shanyong Wang

	<i>implement EMA</i>	và cộng sự (2018);
	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và KTMT	
REGU2	<i>Documents of ministries clearly guide the implementation of EA</i>	Hoffman (2001);
	Các văn bản hướng dẫn chi tiết thực hiện kế toán liên quan đến môi trường (ghi nhận và phân loại CPMT, TNMT...)	
REGU3	<i>Several penalties have been imposed on firms that violate environmental standards and regulations.</i>	Shanyong Wang và cộng sự (2018);
	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường	
REGU4	<i>Other documents regulating the environment (environmental tax, environmental statistics, CERs, etc.)</i>	Hoffman (2001);
	Các văn bản khác quy định liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	
Thang đo 8: Sự thay đổi của môi trường (environmental uncertainty_BUEN)		Nguồn
Nguồn: Burrirt (2004); Lewis và Harvey (2011); Ojra (2014);		
BUEN1	<i>Change environmental regulations</i>	Burrirt (2004);
	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT	
BUEN2	<i>Changes in government environmental policy</i>	Lewis và Harvey (2011);
	Sự thay đổi chính sách môi trường của chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
BUEN3	- <i>Changes in green products, markets, and consumption.</i> - <i>Changes green competition</i> - <i>Competitors' product quality or novelty is threatening our organisation</i>	- Lewis và Harvey (2011); - Burrirt (2004); - Ojra (2014);
	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
BUEN4	- <i>Change environmental technology</i> - <i>Changes in cleaner production technologies</i>	- Burrirt (2004); - Lewis và Harvey (2011);
	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề cho môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
BUEN5	- <i>Changes in stakeholders' actions on the organization's</i>	- Lewis và

	<p><i>environment issues.</i></p> <p>- <i>Change green competition.</i></p> <p>Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT</p>	<p>Harvey (2011);</p> <p>- Burritt (2004);</p>
<p>Thang đo 9: Thực hiện KTMT (Implementation_IMPL)</p> <p>Nguồn: UNDSO (2002); IFAC (2005); JMOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2016); Thông tư 96/2020/TT-BTC;</p>		Nguồn
IMPL1	<p>- <i>Using monetary information</i></p> <p>- <i>Determine environmental costs by modern method</i></p> <p>- <i>Our firm's accounting system can identify, estimate, and classify environmental-related costs and liabilities.</i></p> <p>- <i>Our firm's accounting system can create and use of environmental-related cost accounts.</i></p>	<p>- UNDSO (2002);</p> <p>IFAC (2005);</p> <p>JMOE (2005);</p> <p>- Wang (2019)</p>
	<p>DN thực hiện kế toán cho phần CPMT, TNMT, TSMT, NPTMT</p>	
IMPL2	<p>- <i>Using physical information</i></p>	<p>- UNDSO (2002); IFAC (2005); JMOE (2005);</p>
	<p>DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường</p>	
IMPL3	<p>- <i>Determine environmental costs by modern method</i></p> <p>- <i>Our firm's accounting system can allocate environmental-related costs to products.</i></p>	<p>- UNDSO (2002);</p> <p>IFAC (2005);</p> <p>JMOE (2005);</p> <p>- Wang (2019)</p>
	<p>DN thực hiện phân bổ CPMT theo một phương pháp cụ thể</p>	
IMPL4	<p>- <i>Developing environmental performance indicators</i></p> <p>- <i>Our firm's accounting system can carry out product inventory analyses, product improvement analysis, and product environmental impacts analyses.</i></p>	<p>- IFAC (2005);</p> <p>JMOE (2005);</p> <p>- Wang (2019)</p>
	<p>DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)</p>	
IMPL5	<p>- <i>Estimating environmental cost report</i></p> <p>- <i>Our firm's accounting system recording all physical inputs and outputs (such as energy, water, materials, wastes, and emissions).</i></p>	<p>-UNCTAD (2002); JMOE (2005); Thông tư 96/2020/TT-BTC; GRI (2016).</p> <p>- Wang (2019)</p>
	<p>DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể</p>	
<p>Thang đo 10: TQHĐ của DN (operational performance_OPER)</p>		Nguồn

Nguồn: Santos và Brito (2012) ; Narteh (2018); Ojra (2014); Thi Tam Le và cộng sự (2019)		
OPER1	<ul style="list-style-type: none"> - <i>The company's business in terms of revenue generation is growing rapidly</i> - <i>With good environment management practices, revenue generation of our company can greatly be improved</i> 	Magara và cộng sự (2015)
	Doanh thu của DN tăng qua các năm	
OPER2	<ul style="list-style-type: none"> - <i>The company's profitability has greatly increased over the past five years</i> - <i>With well defined environment management practices, the company profitability of our company can increase tremendously</i> 	Magara và cộng sự (2015)
	Lợi nhuận của DN tăng qua các năm	
OPER3	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Return on investment</i> - <i>Return on Assets, EBTIDA margin, Return on investment, Net income/Revenues, Return on equity, Economic value added</i> - <i>Our company's financial performance is very excellent compared with others in the corporate organizations</i> - <i>With good environment management practices, the financial Performance of our company can greatly be improved.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Ojra (2014); - Santos và Brito (2012); - Magara và cộng sự (2015)
	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE, ROI...) tăng trưởng hơn trong các năm qua	
OPER4	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Company's reputation variable retrieved from the Global Reporting Initiative (2015).</i> - <i>Improve enterprise's image and reputation (Environmental Eciency) (Environmental efficiency)</i> - <i>Image and reputation</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - GRI (2015) - Lê Thị Tâm và cộng sự (2019) - Lê Thị Tâm (2020)
	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	
OPER5	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Customer Satisfaction (Mix of products and services, Number of complaints, Repurchase rate, New customer retention, General customers' satisfaction, Number of new products/services launched)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Ojra (2014); - Santos và Brito (2012);
	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	
OPER6	<ul style="list-style-type: none"> - <i>My bank is interested in social projects that benefits all stakeholders</i> - <i>Social Performance (Employment of minorities, Number of social and cultural projects, Number of lawsuits filed by employees, customers and regulatory agencies)</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Narteh (2018); - Santos và Brito (2012);
	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn	

2. Thang đo các nhân tố sau góp ý điều chỉnh của chuyên gia

TT	Thang đo	Nguồn
Sự hỗ trợ của nhà quản lý (SUPP)		
1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	Wang (2019)
2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	
3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	
4	Nhà quản lý quan tâm đến việc huấn luyện và đào tạo cho hệ thống kế toán để thực hiện KTMT	Chuyên gia thay đổi
Nguồn lực tài chính (FINA)		
1	DN có nguồn lực tài chính phù hợp (lượng tiền) để thực hiện KTMT	Roxas và Chadee (2012)
2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên KTMT, đầu tư mua sắm máy móc thiết bị xử lý môi trường	
3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để thực hiện các chương trình, dự án môi trường	
4	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	
5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	
Trình độ công nghệ (TECH)		
1	Nhà xưởng, trang thiết bị chế biến, hệ thống cấp nước, xử lý nước thải đảm bảo điều kiện sản xuất, an toàn vệ sinh thực phẩm và bảo vệ môi trường.	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
2	Áp dụng các tiên bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (như công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme).	
3	Đẩy nhanh cơ giới hóa, tự động hóa dây chuyền chế biến nhằm tối ưu hóa việc sử dụng năng lượng và bảo vệ môi trường.	
4	Đẩy mạnh chương trình quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và áp dụng công nghệ thông tin trong truy xuất nguồn gốc theo yêu cầu của thị trường tiêu thụ.	

Trình độ nhân viên kế toán (QUAL)		
1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015)
2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên	
3	Kế toán nhận diện, đo lường được tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, doanh thu, chi phí môi trường	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
4	Kế toán lập được các báo cáo môi trường theo yêu cầu	
Đặc điểm kinh doanh (CHAR)		
1	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	Christ và Burritt (2013)
2	DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGAP/GlobalGAP/ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
3	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	Qian & Burritt (2011)
Áp lực các bên liên quan (STAK)		
1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh.	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	
3	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	
4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT	
5	Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp...) có nhu cầu về thông tin môi trường liên quan đến sản phẩm của DN	
Quy định pháp luật (REGU)		
1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và thực hiện KTMT	Shanyong Wang và cộng sự (2018); Hoffman (2001)
2	Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ môi trường trong nuôi trồng thủy sản của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện	Chuyên gia góp ý để phù hợp với các DNTS
3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi	Shanyong Wang

	trường	và cộng sự (2018); Hoffman (2001)
4	Các văn bản khác liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	
Sự thay đổi của môi trường (ENUN)		
1	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT.	Burritt (2004); Lewis và Harvey (2011); Ojra (2014)
2	Sự thay đổi chính sách môi trường của Chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
5	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT.	
Thang đo Thực hiện kế toán môi trường (IMPL)		
1	DN thực hiện kế toán cho phần chi phí, thu nhập, tài sản, nợ phải trả môi trường	UNSD (2002); IFAC (2005); JMOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2016); TT 96/2020/TT-BTC
2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường	
3	DN thực hiện phân bổ chi phí môi trường theo một phương pháp cụ thể	
4	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)	
5	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể	
Thang đo Thành quả hoạt động (OPER)		
1	Doanh thu của DN tăng qua các năm	Santos và Brito (2012) ; Narteh (2018); Ojra (2014); Lê Thị Tâm và cộng sự (2019)
2	Lợi nhuận của DN đạt qua các năm	
3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) phát triển trong các năm qua	
4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	
5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	
6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn	

PHỤ LỤC 7
DANH SÁCH CHUYÊN GIA ĐƯỢC PHÒNG VẤN

TT	Chuyên gia	Chức vụ và đơn vị công tác	Chuyên môn	Số năm công tác
Chuyên gia làm việc trong cơ quan ban hành chính sách kế toán quốc gia				
1	PGS.TS Lưu Đức Tuyên	Phó cục trưởng - Cục giám sát Kế toán Kiểm toán - Bộ Tài chính.	Kế toán, Kiểm toán	32
2	TS. Đặng Văn Quang	Cục quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán – Bộ Tài chính	Kế toán, Kiểm toán	15
Chuyên gia là giảng viên, nhà nghiên cứu nhiều kinh nghiệm trong giảng dạy				
3	PGS.TS Lê Đức Toàn	Giảng viên, nhà nghiên cứu Viện nghiên cứu – ĐH Duy Tân	Tài chính, Kế toán	42
4	TS. Nguyễn Hữu Phú	Giảng viên, nhà nghiên cứu Ban sau đại học - ĐH Duy Tân	Kế toán, Kiểm toán	23
5	TS. Hà Phước Vũ	Giảng viên, Trưởng phòng KT-TC - Trường Đại học Kinh tế - ĐH Đà Nẵng	Kế toán, Kiểm toán	10
Kế toán trưởng, giám đốc các DNTS				
6	Hà Thị Thu Thủy	Kế toán trưởng - Công ty CP Thủy sản và Thương mại Thuận Phước	Tài chính, kế toán	20
7	Vũ Thị Thu Hồng	Giám đốc - Công ty CP Thủy sản Bắc Trung Nam	Tài chính, kế toán	18
8	Huỳnh Thị Thanh	Giám đốc - Công ty TNHH Hải Thanh	Tài chính, kế toán	23
9	Lê Kim Duyên	Kế toán trưởng - Công ty TNHH chế biến thực phẩm D&N	Tài chính, kế toán	25
10	Trần Thị Kim Thoa	Kế toán trưởng - Công ty CP đóng tàu Hải Huy	Tài chính, kế toán	28
11	Phan Trung Tiến	Trưởng phòng quản lý dịch vụ thủy sản - Công ty phát triển và khai thác hạ tầng – Khu công nghiệp Đà Nẵng	Tài chính, kế toán	25

PHỤ LỤC 8
DÀN BÀI PHÒNG VẤN CHUYÊN GIA

Xin kính chào quý chuyên gia!

Tôi tên là Dương Thị Thanh Hiền, hiện là NCS trường Đại học Duy Tân. Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài “**NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG VÀ TÁC ĐỘNG CỦA THỰC HIỆN KẾ TOÁN MÔI TRƯỜNG ĐẾN THÀNH QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC DOANH NGHIỆP THỦY SẢN TẠI VIỆT NAM**”.

Mục đích của nghiên cứu là tìm hiểu về các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường (KTMT) và tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động (TQHĐ) của các doanh nghiệp thủy sản (DNTS) tại Việt Nam hiện nay.

Trong quá trình thực hiện, tác giả rất cần ý kiến của chuyên gia về một số vấn đề liên quan đến thực hiện KTMT và tác động nó đến TQHĐ của DN. Ý kiến và kinh nghiệm của quý chuyên gia có ý nghĩa quan trọng trong nghiên cứu. Tác giả chân thành cảm ơn quý chuyên gia đã dành thời gian quý giá để hỗ trợ tác giả hoàn thành nghiên cứu này.

Phần 1: Giới thiệu

Chuyên gia:

Đơn vị công tác:.....

Lĩnh vực chuyên môn:

Thời gian công tác trong lĩnh vực chuyên môn:

Mục đích của thảo luận nhằm hướng tới các vấn đề chính yếu là:

- Những nhân tố nào ảnh hưởng đến việc thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam?
- Đo lường các nhân tố tác động đến thực hiện KTMT trong các DNTS tại Việt Nam?
- Tác động của thực hiện KTMT đến TQHĐ của các DNTS tại Việt Nam?
- Đo lường TQHĐ trong các DNTS tại Việt Nam?

Phần 2: Giải thích một số thuật ngữ

1. *Kế toán môi trường* là một bộ phận của kế toán trong DN, có chức năng thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về môi trường (MT) cho các đối tượng bên trong và bên ngoài DN; là công cụ đo lường, đánh giá thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi DN; được sử dụng để đưa ra các quyết định kinh doanh của DN.

2. *Chi phí môi trường* (CPMT) là các chi phí gắn với thiệt hại về môi trường và bảo vệ môi trường của DN. Chi phí này bao gồm các Chi phí để ngăn ngừa, tiêu hủy, lập kế hoạch, kiểm soát, thay đổi hành động và khắc phục những thiệt hại về môi trường có thể xảy ra ở DN và

ảnh hưởng tới chính phủ và mọi người (Theo UNDSO, 2001)

3. *Thu nhập môi trường* (TNMT) là khoản thu được từ việc bán phế liệu hoặc chất thải (để tổ chức khác tái sử dụng), trợ cấp, bán các cơ sở xử lý chất thải vượt quá công suất, doanh thu từ việc bồi hoàn bảo hiểm cho các khiếu nại liên quan đến môi trường, tỷ suất lợi nhuận cao hơn do sử dụng các sản phẩm thân thiện với môi trường. Ngoài ra, TNMT còn là một khoản tiết kiệm liên quan đến môi trường (như: tiết kiệm chi phí do mua nguyên vật liệu và xử lý chất thải giảm tương ứng, thiết kế các sản phẩm và dịch vụ có khả năng đáp ứng nhanh hơn và hiệu quả hơn với môi trường, sử dụng thiết bị mới tiết kiệm năng lượng) và doanh thu từ các vật liệu tái chế (IFAC, 2005).

4. *Tài sản môi trường* (TSMT) là những tài sản dùng cho mục đích bảo vệ môi trường, có thể không trực tiếp đem lại lợi ích kinh tế như các tài sản cố định khác, nhưng chúng lại cần thiết cho DN trong việc đạt được các mục tiêu khác. TSMT có thể là tài sản cố định hoặc các tài sản ngắn hạn (vật liệu, hóa chất xử lý môi trường; công cụ, dụng cụ sử dụng cho công tác bảo vệ môi trường...).

5. *Nợ phải trả môi trường* (NPTMT) phần lớn là nghĩa vụ nộp thuế đối với Nhà nước. Bao gồm các khoản thuế bảo vệ môi trường. Ngoài ra, còn có các khoản trích trước để mua sắm tài sản cố định bảo vệ môi trường, hay các khoản trích trước phí dịch vụ môi trường được trình bày trong mục Chi phí phải trả. Ngoài ra khoản mục NPTMT phát sinh liên quan đến thực hiện các hành động khắc phục hậu quả, phục hồi các vùng bị ô nhiễm môi trường, đóng cửa hoặc loại bỏ cho đến khi hoạt động xử lý môi trường hoặc hoạt động di dời hoàn thành...

Phần 3: Nội dung phỏng vấn

1. Theo quý chuyên gia các nhân tố nào dưới đây ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS? Theo ý kiến của chuyên gia có nên bổ sung thêm nhân tố nào không? (Có thể chọn nhiều phương án).

TT	Tên nhân tố	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý			
2	Nguồn lực tài chính			
3	Trình độ công nghệ			
4	Trình độ nhân viên kế toán			
5	Đặc điểm kinh doanh			
6	Áp lực các bên liên quan			
7	Quy định pháp luật			
8	Sự thay đổi của môi trường			

Ý kiến bổ sung:.....

2. Thảo luận về thang đo, đo lường các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

2.1 Thảo luận về thang đo nhân tố Sự hỗ trợ của nhà quản lý (support_SUPP)

Sự hỗ trợ của nhà quản lý trong việc thực hiện KTMT có vai trò quan trọng, bao gồm việc cam kết ủng hộ, hỗ trợ về mặt tài chính, quy trình pháp lý... Theo quý chuyên gia, sự hỗ trợ của nhà quản lý DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường.			
2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT.			
3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT.			
4	Nhà quản lý đánh giá cao những tác động đối với môi trường do DN gây ra.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.2 Thảo luận về thang đo nhân tố Nguồn lực tài chính (finance_FINA)

Nguồn lực tài chính là yếu tố quyết định cho việc thực hiện KTMT. DN phải bỏ ra nguồn lực tài chính không nhỏ để cơ cấu lại hệ thống thông tin kế toán, đào tạo và cập nhật kiến thức môi trường cho đội ngũ kế toán... Theo quý chuyên gia, nguồn lực tài chính của DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	DN có nguồn lực tài chính phù hợp (lượng tiền) để thực hiện KTMT.			
2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên, cũng như đầu tư mua sắm máy móc thiết bị xử lý môi trường.			
3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp cho việc thực hiện chương trình, dự án MT.			
4	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT			
5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chính phủ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.3 Thảo luận về thang đo nhân tố Trình độ công nghệ (technology_TECH)

Trình độ công nghệ được hiểu trong nghiên cứu này việc các công nghệ sản xuất, công nghệ thông tin trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Công nghệ là một trong những nhân tố nội bộ đóng vai trò rất quan trọng của DNNTS, đồng thời là nền tảng trong hệ thống quản trị của đơn vị. Theo quý chuyên gia, công nghệ của DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Công nghệ là yếu tố quan trọng, cơ bản trong hệ điều hành sản xuất của DN.			
2	Công nghệ sản xuất của DN tiên tiến, hiện đại.			
3	DN đầu tư phần mềm để hỗ trợ công tác kế toán.			
4	DN có hệ thống công nghệ thông tin thường xuyên được cập nhật và cung cấp thông tin kịp thời.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.4 Thảo luận về thang đo nhân tố Trình độ nhân viên kế toán (qualification_QUAL)

Trình độ nhân viên kế toán được hiểu là trình độ đào tạo và các chứng chỉ kế toán trong nước và quốc tế mà nhân viên kế toán có thể đạt được. Theo quý chuyên gia, trình độ nhân viên kế toán của DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân trở lên.			
2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên.			
3	Nhân viên kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp (chứng chỉ kế toán trưởng, ACCA...).			
4	Nhân viên kế toán có hiểu biết về quản trị môi trường.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.5 Thảo luận về thang đo nhân tố Đặc điểm kinh doanh (character_CHARA)

Đặc điểm kinh doanh được hiểu là điểm đặc biệt, riêng biệt của DN trong các hoạt động đầu tư, sản xuất, cung ứng hàng hóa dịch vụ,...Đó chính là đặc điểm về sản phẩm, ngành nghề

kinh doanh trong các doanh nghiệp thủy sản có tác động nhiều đến môi trường. Theo quý chuyên gia, đặc điểm kinh doanh của DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường.			
2	Nguyên liệu sản xuất của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường.			
3	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến MT.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.6 Thảo luận về thang đo nhân tố Áp lực các bên liên quan (stakeholder_STAK)

Các bên liên quan bên ngoài DN (người tiêu dùng, khách hàng, chính phủ...) có nhu cầu ngày càng tăng đối với những thông tin về DN, trong đó có thông tin KTMT. Theo quý chuyên gia, áp lực các bên liên quan bên ngoài DN được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động của DN.			
2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động của DN.			
3	Ý thức về môi trường của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT.			
4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT.			
5	Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp) có nhu cầu về thông tin môi trường liên quan đến sản phẩm của DN.			

Ý kiến bổ sung:.....

2.7 Thảo luận về thang đo nhân tố Quy định pháp luật (regulation_REGU)

Các quy định pháp luật cung cấp cho DN các quyền hạn và quy tắc khi thực hiện KTMT và công bố thông tin môi trường, qua đó điều chỉnh hành vi tuân thủ của DN. Theo quý chuyên gia, các quy định pháp luật được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp

(có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và KTMT			
2	Các văn bản hướng dẫn chi tiết thực hiện KTMT (ghi nhận và phân loại CPMT...)			
3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường			
4	Các văn bản khác quy định liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)			

Ý kiến bổ sung:.....

2.8 Thảo luận về thang đo nhân tố Sự thay đổi của môi trường (environmental uncertainty_ENUN)

Sự thay đổi của môi trường là những tình huống không chắc chắn, khó dự đoán, là những thay đổi môi trường xung quanh DN (Chính sách, công nghệ, sản phẩm kinh doanh, đối thủ cạnh tranh...). Theo quý chuyên gia, sự thay đổi của môi trường được đánh giá thông qua các nội dung nào sau đây là phù hợp (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT			
2	Sự thay đổi chính sách môi trường của chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT			
3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT			
4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề cho môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT			
5	Sự thay đổi về chiến lược MT của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT			

Ý kiến bổ sung:.....

3. Thảo luận về thang đo nhân tố Thực hiện KTMT (Implementation_IMPL)

Theo quý chuyên gia, các DNTS tại Việt Nam có thể thực hiện KTMT một cách đầy đủ và rõ ràng hay không? Thực hiện KTMT cụ thể thông qua các nội dung nào (có thể chọn nhiều

nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	DN thực hiện kế toán cho phần chi phí liên quan đến môi trường, thu nhập liên quan đến môi trường, nợ phải trả liên quan đến môi trường, tài sản liên quan đến môi trường			
2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường			
3	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)			
4	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể			

Ý kiến bổ sung:.....

.....

.....

4. Thảo luận về thang đo thành quả hoạt động (operational performance_OPER)

Theo quý chuyên gia, thực hiện KTMT có tác động đến TQHD của DNTS tại VN không?

Đánh giá TQHD của DN có thể thông qua các nội dung nào (có thể chọn nhiều nội dung):

TT	Nội dung thang đo	Phù hợp	Chưa phù hợp	Điều chỉnh
1	Doanh thu của DN qua các năm có xu hướng tăng			
2	Lợi nhuận của DN qua các năm có xu hướng tăng			
3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) phát triển hơn qua các năm			
4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn			
5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN			
6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn			

Ý kiến bổ sung:.....

.....

Xin chân thành cảm ơn ý kiến đóng góp của quý chuyên gia

PHỤ LỤC 9

KẾT QUẢ PHÒNG VẤN CHUYÊN GIA

1. Kết quả thảo luận mục 1. Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT trong các DNTS

Trong điều kiện thực tế tại Việt Nam các chuyên gia đều đồng ý với các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT mà tác giả đề xuất dựa trên các nghiên cứu trước đây. Cụ thể bao gồm:

- | | |
|-----------------------------|------------------------------|
| - Sự hỗ trợ của nhà quản lý | - Nguồn lực tài chính |
| - Trình độ công nghệ | - Trình độ nhân viên kế toán |
| - Đặc điểm kinh doanh | - Áp lực các biên liên quan |
| - Quy định pháp luật | - Sự thay đổi của môi trường |

2. Kết quả thảo luận mục 2. Thang đo, đo lường các nhân tố tác động đến thực hiện KTMT

2.1 Thảo luận về thang đo nhân tố Sự hỗ trợ của nhà quản lý (support_SUPP)

Dựa trên thang đo gốc của Wang (2019) gồm 4 biến quan sát. Tuy nhiên, với thang đo này 9/11 chuyên gia đề nghị thay đổi nội dung, câu chữ của SUPP4 “Nhà quản lý luôn đánh giá tác động của DN đối với môi trường bằng cách thực hiện KTMT”. Chuyên gia đề xuất thay bằng nội dung “*Nhà quản lý quan tâm đến việc huấn luyện và đào tạo cho hệ thống kế toán để thực hiện KTMT*”

2.2 Thảo luận về thang đo nhân tố Nguồn lực tài chính (finance_FINA)

Dựa trên thang đo gốc của Roxas & Chadee (2012) gồm 5 biến quan sát. Kết quả 11/11 chuyên gia đồng ý với các biến quan sát đã có.

2.3 Thảo luận về thang đo nhân tố trình độ công nghệ (technology_TECH)

Dựa trên thang đo gốc của Ojra (2014); Halbouni và Nour (2014) gồm 4 biến quan sát. Theo các chuyên gia thang đo về trình độ công nghệ của các nghiên cứu gốc chưa gắn với thực tế về trình độ công nghệ của các DNTS hiện nay, do các DNTS có những công nghệ riêng liên quan đến môi trường cần phải xử lý. Các chuyên gia đề xuất thay đổi thang đo nhân tố này theo thực tiễn tại các DNTS như sau: TECH1 “Nhà xưởng, trang thiết bị chế biến, hệ thống cấp nước, xử lý nước thải đảm bảo điều kiện sản xuất, an toàn vệ sinh thực phẩm và bảo vệ môi trường”; TECH2 “*Áp dụng các tiến bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (như công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme)*”; TECH3 “*Đẩy nhanh cơ giới hóa, tự động hóa dây chuyền chế biến nhằm tối ưu hóa việc sử dụng*

năng lượng và bảo vệ môi trường”; TECH4 “*Đẩy mạnh chương trình quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và áp dụng công nghệ thông tin trong truy xuất nguồn gốc theo yêu cầu của thị trường tiêu thụ*”. Điều chỉnh nội dung các thang đo này để phù hợp với đặc điểm công nghệ trong các DNTS tại Việt Nam.

2.4 Thảo luận về thang đo nhân tố Trình độ nhân viên kế toán (qualification_QUAL)

Dựa trên thang đo gốc của Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015); McChlery và cộng sự (2004); Qian (2012) gồm 4 biến quan sát. Các chuyên gia gợi ý các biến quan sát nên tập trung nhiều hơn vào trình độ của nhân viên kế toán trong việc nhận diện, đo lường tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, doanh thu, chi phí môi trường (9/11 chuyên gia gợi ý). Chuyên gia đề xuất thay QUAL3 từ biến quan sát cũ là “Nhân viên kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp (chứng chỉ kế toán trưởng, chứng chỉ ACCA...)” thành “*Kế toán nhận diện, đo lường được tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, doanh thu, chi phí môi trường*” và QUAL4 từ biến quan sát cũ là “Nhân viên kế toán có hiểu biết về quản trị môi trường” thành “*Kế toán lập được các báo cáo môi trường theo yêu cầu*”

2.5 Thảo luận về thang đo nhân tố Đặc điểm kinh doanh (character_CHARA)

Dựa trên thang đo gốc của Christ và Burrirt (2013); McChlery và cộng sự (2004); Qian & Burrirt (2011) gồm 3 biến quan sát. Theo 8/11 chuyên gia cho rằng biến quan sát CHAR1 “*Lĩnh vực kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường*” và CHAR2 “*Nguyên liệu sản xuất kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường*” có nội dung gần tương đồng nhau, nên có thể gộp lại thành 1 nội dung. Cụ thể có thể gộp CHAR1 và CHAR2 thành “*Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường*” và bổ sung thêm phát hiện mới cho biến CHAR2 thành “*DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGAP/GlobalGAP/ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu*” (7/9 chuyên gia đề xuất).

2.6 Thảo luận về thang đo nhân tố Áp lực các bên liên quan bên ngoài DN (stakeholder_STAK)

Dựa trên thang đo gốc của Shanyong Wang và cộng sự (2018) gồm 5 biến quan sát. Tuy nhiên, theo thang đo này 1/11 chuyên gia đề nghị thay đổi hoặc bỏ biến STAK4 “*Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT*”; lý do thay đổi hoặc loại bỏ là theo chuyên gia này tại Việt Nam thì các tổ chức phi chính phủ chưa có vai trò và ảnh hưởng nhiều đến các DN; tuy nhiên các chuyên gia khác lại không có ý kiến nên tác giả vẫn giữ nguyên biến STAK4. Có 8/11 chuyên gia gợi ý

thay đổi câu chữ của STAK5 “*Các bên liên quan khác có thể không hỗ trợ DN nếu DN không thực hiện KTMT*” thành “*Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp...) có nhu cầu về thông tin môi trường liên quan đến sản phẩm của DN*”

2.7 Thảo luận về thang đo nhân tố Quy định pháp luật (regulation_REGU)

Dựa trên thang đo gốc của Shanyong Wang và cộng sự (2018); Hoffman (2001) gồm 4 biến quan sát. Đa số các chuyên gia đều cho rằng các quy định pháp luật, chuẩn mực kế toán chưa quy định cụ thể về việc thực hiện KTMT, mà đều do DN linh động và thực hiện theo chuẩn mực kế toán chung. Do đó nội dung của REGU2 “*Các văn bản hướng dẫn chi tiết để thực hiện KTMT (ghi nhận và phân loại CPMT, TNMT...) được các chuyên gia nên góp ý điều chỉnh thành “Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ môi trường trong NTTS của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện”.*

2.8 Thảo luận về thang đo nhân tố Sự không chắc chắn của môi trường (environmental uncertainly_ENUN)

Dựa trên thang đo gốc của Burrirt (2004); Lewis và Harvey (2011); Ojra (2014) gồm 5 biến quan sát. Kết quả 11/11 chuyên gia đồng ý với các biến quan sát.

3. Kết quả thảo luận mục 3. “Thảo luận về thang đo nhân tố Kế toán môi trường (Implementation_IMPL)”

Dựa trên thang đo gốc của UNDSO (2002); IFAC (2005); JMOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2016); Thông tư 96/2020/TT-BTC gồm 5 biến quan sát. Kết quả 11/11 chuyên gia đồng ý với các biến quan sát đã có.

4. Kết quả thảo luận mục 4. “Thảo luận về thang đo Kết quả hoạt động của DN (operational performance_OPER)”

Dựa trên thang đo gốc của Santos và Brito (2012) ; Narteh (2018); Ojra (2014); Thi Tam Le và cộng sự (2019) gồm 6 biến quan sát. Kết quả 11/11 chuyên gia đồng ý với các biến quan sát đã có.

PHỤ LỤC 10**BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ THANG ĐO TRAO ĐỔI CHUYÊN GIA****1. Kết quả các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT**

S TT	Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	Tổng hợp ý kiến	
		Đồng ý	Không đồng ý hoặc yêu cầu chỉnh sửa
1	Sự hỗ trợ của nhà quản lý	11/11 chuyên gia đồng ý	0
2	Nguồn lực tài chính	11/11 chuyên gia đồng ý	0
3	Trình độ công nghệ	11/11 chuyên gia đồng ý	0
4	Trình độ nhân viên kế toán	11/11 chuyên gia đồng ý	0
5	Đặc điểm kinh doanh	11/11 chuyên gia đồng ý	0
6	Áp lực các bên liên quan	11/11 chuyên gia đồng ý	0
7	Quy định pháp luật	11/11 chuyên gia đồng ý	0
8	Sự thay đổi của MT	11/11 chuyên gia đồng ý	0

2. Kết quả của biến quan sát từng thang đo sau góp ý của chuyên gia

TT	Mã hóa	Diễn giải	Nguồn
Thang đo SUPP			
1	SUPP1	Nhà quản lý của DN cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	Wang (2019)
2	SUPP2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	
3	SUPP3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	
4	SUPP4	Nhà quản lý quan tâm đến việc huấn luyện và đào tạo cho hệ thống kế toán để thực hiện KTMT (<i>tác giả đã điều chỉnh</i>)	Các gia điều chỉnh câu chữ và thay đổi
Thang đo FINA			
1	FINA1	DN có nguồn lực tài chính phù hợp (lượng tiền) để thực hiện KTMT	Roxas và Chadee (2012)
2	FINA2	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên KTMT, đầu tư mua sắm máy móc thiết bị xử lý môi trường	
3	FINA3	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để thực hiện các chương trình, dự án môi trường	
4	FINA4	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	
5	FINA5	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	
Thang đo TECH			
1	TECH1	Nhà xưởng, trang thiết bị chế biến, hệ thống cấp nước, xử lý nước thải đảm bảo điều kiện sản xuất, an toàn vệ sinh thực phẩm và bảo vệ môi trường.	Điều chỉnh theo góp ý của các chuyên gia (<i>tác giả đã điều chỉnh</i>)
2	TECH2	Áp dụng các tiến bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (như công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme).	

3	TECH3	Đẩy nhanh cơ giới hóa, tự động hóa dây chuyền chế biến nhằm tối ưu hóa việc sử dụng năng lượng và bảo vệ môi trường.	
4	TECH4	Đẩy mạnh chương trình quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và áp dụng công nghệ thông tin trong truy xuất nguồn gốc theo yêu cầu của thị trường tiêu thụ.	
Thang đo QUAL			
1	QUAL1	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	Halbouni và Nour (2014); Jamil và cộng sự (2015)
2	QUAL2	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên	
3	QUAL3	Kế toán nhận diện, đo lường được tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, doanh thu, chi phí môi trường (<i>tác giả đã điều chỉnh</i>)	Các chuyên gia góp ý điều chỉnh câu chữ và thay đổi
4	QUAL4	Kế toán lập được các báo cáo môi trường theo yêu cầu (<i>tác giả đã điều chỉnh</i>)	
Thang đo CHAR			
1	CHAR1	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	Christ và Burritt (2013)
2	CHAR2	DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGAP/GlobalGAP/ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu (<i>tác giả đã điều chỉnh</i>)	Các chuyên gia gợi ý điều chỉnh và bổ sung
3	CHAR3	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	Qian & Burritt (2011)
Thang đo STAK			
1	STAK1	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh.	Shanyong Wang và cộng sự (2018)
2	STAK2	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	
3	STAK3	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	
4	STAK4	Các tổ chức phi chính phủ mong muốn DN thực hiện KTMT (<i>tác giả giữ nguyên</i>)	1/11 chuyên gia gợi ý bỏ hoặc thay thế
5	STAK5	Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp...) có nhu cầu về thông tin môi trường liên quan đến sản phẩm của DN	Các chuyên gia đồng ý
Thang đo REGU			
1	REGU1	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và thực hiện KTMT	Shanyong Wang và cộng sự (2018); Hoffman (2001)
2	REGU2	Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ môi trường trong NTTS của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện	Các chuyên gia đề xuất điều chỉnh và bổ sung câu chữ

		<i>(tác giả đã điều chỉnh)</i>	cho phù hợp
3	REGU3	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường	Shanyong Wang và cộng sự (2018); Hoffman (2001)
4	REGU4	Các văn bản khác liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thống kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	
Thang đo ENUN			
1	ENUN1	Sự thay đổi các quy định về môi trường (Luật môi trường) tác động đến thực hiện KTMT	Burritt (2004); Lewis và Harvey (2011); Ojra (2014)
2	ENUN2	Sự thay đổi chính sách môi trường của Chính phủ (thuế môi trường...) ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
3	ENUN3	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
4	ENUN4	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề cho môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
5	ENUN5	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	
Thang đo IMPL			
1	IMPL1	DN thực hiện kế toán cho phần CPMT, TNMT, TSMT, NPTMT	UNSD (2002); IFAC (2005); JMOE (2005); Wang (2019); GRI (G4-2016); Thông tư 96/2020/TT-BTC
2	IMPL2	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược môi trường	
3	IMPL3	DN thực hiện phân bổ CPMT theo một phương pháp cụ thể	
4	IMPL4	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)	
5	IMPL5	DN có lập báo cáo môi trường với các thông tin cụ thể	
Thang đo OPER			
1	OPER1	Doanh thu của DN tăng qua các năm	Santos và Brito (2012) ; Narteh (2018); Ojra (2014); Thi Tam Le và cộng sự (2019)
2	OPER2	Lợi nhuận của DN đạt qua các năm	
3	OPER3	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) phát triển hơn trong các năm qua	
4	OPER4	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	
5	OPER5	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	
6	OPER6	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn	

PHỤ LỤC 12**DANH SÁCH CÁC DOANH NGHIỆP THỦY SẢN (THUỘC VASEP)**

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
1	CÔNG TY TNHH MTV XNK THỦY SẢN ĐÔNG Á	0763931xxx	An Giang
2	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN VÀ XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN HÒA PHÁT	02963684xxx	An Giang
3	CÔNG TY TNHH MKFOOD GROUP	hiepag@gmail.com	An Giang
4	CÔNG TY CỔ PHẦN CÁ AN MỸ (ANMYFISHCO)	02963721xxx	An Giang
5	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN CỬU LONG AN GIANG	02963932xxx	An Giang
6	CÔNG TY TNHH BÌNH LONG	02963684xxx	An Giang
7	CÔNG TY CỔ PHẦN NAM VIỆT	02963932xxx	An Giang
8	CÔNG TY CP THỰC PHẨM BẠN VÀ TÔI	btfood@vnn.vn	An Giang
9	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU BÌNH MINH	0763932xxx	An Giang
10	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN AN GIANG (AGIFISH)	agifish.co@	An Giang
11	CÔNG TY CỔ PHẦN HẢI VIỆT	02543848xxx	Bà Rịa - Vũng Tàu
12	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN XNK THỦY SẢN TỈNH BÀ RỊA	02543837xxx	Bà Rịa - Vũng Tàu
13	CÔNG TY TNHH MAI LINH	02543621xxx	Bà Rịa - Vũng Tàu
14	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM VIỆT	025436152xxx	Bà Rịa - Vũng Tàu
15	CÔNG TY TNHH BÁNH TAKOYAKI TOÀN CẦU	document2@gtb-jp.vn	Bà Rịa - Vũng Tàu
16	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN THỦY SẢN TIẾN ĐẠT	0833844xxx	Bà Rịa - Vũng Tàu
17	CÔNG TY TNHH TS THÁI MINH LONG	02913888xxx	Bạc Liêu
18	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN NIGICO	tiet@nigico.vn	Bạc Liêu
19	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM THỦY SẢN MINH BẠCH	02913610xxx	Bạc Liêu
20	CÔNG TY CỔ PHẦN CB TP NGỌC TRÍ	0291362xxx	Bạc Liêu

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
21	CÔNG TY TNHH MTV THỦY SẢN CHÂU BÁ THẢO	0949464xxx	Bạc Liêu
22	CÔNG TY TNHH XNK TS TẤN KHÔI	02913706xxx	Bạc Liêu
23	CÔNG TY TNHH MTV CHẾ BIẾN THỦY HẢI SẢN XNK THIÊN PHÚ	02913846xxx	Bạc Liêu
24	CÔNG TY TNHH CBTS VÀ XNK TRANG KHANH	02913959xxx	Bạc Liêu
25	CÔNG TY TNHH MTV TS TRƯỜNG PHÚC	duyht2211@gmail.com	Bạc Liêu
26	CÔNG TY CỔ PHẦN TÔM MIỀN NAM	bvnhu@svs.com.vn	Bạc Liêu
27	CÔNG TY TNHH MTV THỰC PHẨM ĐÔNG LẠNH VIỆT - IMEI	02913853xxx	Bạc Liêu
28	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN MINH HẢI	02913846xxx	Bạc Liêu
29	CÔNG TY CP THỦY SẢN BẠC LIÊU	02913849xxx	Bạc Liêu
30	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN XUẤT NHẬP KHẨU ÂU VŨNG II	02913846xxx	Bạc Liêu
31	CÔNG TY TNHH MTV THỦY SẢN TÂN PHONG PHÚ	02913603xxx	Bạc Liêu
32	CÔNG TY CP THỦY SẢN BẾN TRE	02753815xxx	Bến Tre
33	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN HƯNG TRƯỜNG PHÁT	02753745xxx	Bến Tre
34	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN HẢI HƯƠNG	02753626xxx	Bến Tre
35	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK LÂM THỦY SẢN BẾN TRE	02753895xxx	Bến Tre
36	CÔNG TY CP XNK THỦY SẢN BẾN TRE	02753860xxx	Bến Tre
37	CÔNG TY CP THỦY SẢN BÌNH ĐỊNH	025638920xxx	Bình Định
38	CÔNG TY CP ĐÔNG LẠNH QUY NHƠN (SEAPRODEX FACTORY 16)	02563891xxx	Bình Định
39	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM XUẤT NHẬP KHẨU LAM SƠN	02563847xxx	Bình Định
40	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN TS XNK ĐỆ KHANG PHÚ THÀNH	0918770xxx	Bình Dương

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
41	CÔNG TY TNHH HIGHLAND DRAGON	02743790xxx	Bình Dương
42	CÔNG TY TNHH HẢI ÂN	02743758xxx	Bình Dương
43	CÔNG TY TNHH THÔNG THUẬN	02523853xxx	Bình Thuận
44	CÔNG TY TNHH HẢI NAM	02523811xxx	Bình Thuận
45	CÔNG TY TNHH HẢI TRIỀU	minh@haitrieufood.com	Bình Thuận
46	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK BÌNH THUẬN	02523822xxx	Bình Thuận
47	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN KỶ LÂN	02523816xxx	Bình Thuận
48	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN HAI WANG	02523721xxx	Bình Thuận
49	CÔNG TY TNHH PHÚ CƯỜNG - KIÊN CƯỜNG	02903826xxx	Cà Mau
50	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN CÀ MAU	02903831xxx	Cà Mau
51	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN THỦY SẢN MINH PHÚ	02903839xxx	Cà Mau
52	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN XNK MINH CƯỜNG	02902249xxx	Cà Mau
53	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN VÀ DV THỦY SẢN CÀ MAU	cases@vnn.vn	Cà Mau
54	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN THỦY SẢN XNK HÒA TRUNG	hoatrungcmu@vnn.vn	Cà Mau
55	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN VÀ XNK THỦY SẢN	02903831xxx	Cà Mau
56	CÔNG TY TNHH KINH DOANH CHẾ BIẾN TS VÀ XNK QUỐC VIỆT	02903836xxx	Cà Mau
57	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN XK TẮC VÂN	02903847xxx	Cà Mau
58	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN NĂM CĂN	02903877xxx	Cà Mau
59	CÔNG TY TNHH THANH THÚY	0919109xxx	Cà Mau
60	CÔNG TY TNHH ANH KHOA	0946693xxx	Cà Mau
61	CÔNG TY CP CAMIMEX	02903831xxx	Cà Mau
62	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN TS XUẤT KHẨU MINH HẢI	02903828xxx	Cà Mau
63	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN NVD	0918571xxx	Cà Mau
64	CÔNG TY CP THƯƠNG MẠI XNK THỦY SẢN THANH ĐOÀN	0290382xxx	Cà Mau

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
65	CÔNG TY CP XNK THỦY SẢN CẦN THƠ	02923842xxx	Cần Thơ
66	CÔNG TY TNHH CÔNG NGHIỆP THỦY SẢN MIỀN NAM	02923744xxx	Cần Thơ
67	CÔNG TY TNHH CÔNG NGHIỆP THỰC PHẨM PATAYA	winyoo@patayafood.com	Cần Thơ
68	CÔNG TY CỔ PHẦN SEAVINA	02923744xxx	Cần Thơ
69	CÔNG TY TNHH TP XK NAM HẢI	0292 3842xxx	Cần Thơ
70	CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN HẢI SẢN THANH THỂ	02923744xxx	Cần Thơ
71	CÔNG TY TNHH XNK THỦY SẢN CẦN THƠ	02923743xxx	Cần Thơ
72	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN THỰC PHẨM ĐẠI NAM	02923842xxx	Cần Thơ
73	CÔNG TY CP THỦY SẢN MÊKÔNG	02923841xxx	Cần Thơ
74	CÔNG TY CP THỦY SẢN HÀ NỘI - CẦN THƠ	02926251xxx	Cần Thơ
75	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN NTSF	02923648xxx	Cần Thơ
76	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN CỎ CHIÊN	cochico@cochi.vn	Cần Thơ
77	CÔNG TY TNHH ĐỒNG BẰNG XANH	02923739xxx	Cần Thơ
78	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN THỦY SẢN HIỆP THANH	02923854xxx	Cần Thơ
79	CÔNG TY TNHH HTV HẢI SẢN 404	02923841xxx	Cần Thơ
80	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN TÂM PHƯƠNG NAM	ngtkphan@gmail.com	Cần Thơ
81	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN BIÊN ĐÔNG	02923744xxx	Cần Thơ
82	CÔNG TY CP CÁ NGỪ HẠ LONG	0909939xxx	Đà Nẵng
83	CÔNG TY CP THỦY SẢN VÀ THƯƠNG MẠI THUẬN PHƯỚC	02363920xxx	Đà Nẵng
84	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN BẮC TRUNG NAM	02366509xxx	Đà Nẵng
85	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN MIỀN TRUNG	02363821xxx	Đà Nẵng
86	CÔNG TY TNHH MTV ĐỒ HỘP HẠ LONG	02363925xxx	Đà Nẵng
87	CÔNG TY CỔ PHẦN CHĂN NUÔI C.P VIỆT NAM	ratree@cp.com.vn	Đồng Nai

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
88	CTY THÀNH VIÊN - TẬP ĐOÀN HOÀNG LONG	02513921xxx	Đồng Tháp
89	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN VÀ XNK THỦY SẢN CADOVIMEX II	02773762xxx	Đồng Tháp
90	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK SA GIANG	sagiang@hcm.vnn.vn	Đồng Tháp
91	CÔNG TY CP TÔ CHÂU	02773894xxx	Đồng Tháp
92	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN PHÁT TIẾN	02773883xxx	Đồng Tháp
93	CÔNG TY CP VĨNH HOÀN	02773891xxx	Đồng Tháp
94	CÔNG TY TNHH HÙNG CÁ	annt@hungca.com	Đồng Tháp
95	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN CỬU LONG	0277376xxx	Đồng Tháp
96	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU CỎ MAY	02773976xxx	Đồng Tháp
97	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN HAI NĂM	02773833xxx	Đồng Tháp
98	CÔNG TY CP THỦY SẢN TRƯỜNG GIANG	02773761xxx	Đồng Tháp
99	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ VÀ PHÁT TRIỂN ĐA QUỐC GIA	idiseafood@vnn.vn	Đồng Tháp
100	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN THỰC PHẨM ĐÔNG ĐỒ	04355999xxx	Hà Nội
101	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN HÀ NỘI	02438344xxx	Hà Nội
102	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN NAM HÀ TỈNH	02393868xxx	Hà Tĩnh
103	CÔNG TY CỔ PHẦN DỊCH VỤ VÀ XNK HẠ LONG	02253836xxx	Hải Phòng
104	CÔNG TY TNHH VIỆT TRƯỜNG	02253742xxx	Hải Phòng
105	CÔNG TY TNHH THANH KHÔI	thanhkhoiltd@gmail.com	Hậu Giang
106	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN CAFATEX	02923846xxx	Hậu Giang
107	CÔNG TY TNHH HẢI SẢN VIỆT HẢI	02933848xxx	Hậu Giang
108	CÔNG TY TNHH PHÚ THẠNH	02933848xxx	Hậu Giang
109	CÔNG TY TNHH TP XK HAI THANH	02837800xxx	Hồ Chí Minh
110	CÔNG TY TNHH TOÀN THẮNG (EVERWIN INDUSTRIAL CO.,LTD)	toanthang@everwimcan.vn	Hồ Chí Minh
111	CÔNG TY TNHH XÂY DỰNG VÀ HẢI SẢN AN TOÀN	02862925xxx	Hồ Chí Minh

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
112	CÔNG TY TNHH DENTI	02862583xxx	Hồ Chí Minh
113	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI DỊCH VỤ VIỆT OCEAN	ketoan@	Hồ Chí Minh
114	CÔNG TY TNHH AN HUY B.T	bich@anhuybt.com.vn	Hồ Chí Minh
115	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM AMANDA VIỆT NAM	0903501xxx	Hồ Chí Minh
116	CÔNG TY TNHH TÂN HẢI HÒA	tanhaihoa@gmail.com	Hồ Chí Minh
117	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN NGHI SƠN	hanhchinhvanphong.	Hồ Chí Minh
118	CÔNG TY CỔ PHẦN KINH DOANH THỦY HẢI SẢN SÀI GÒN (SATRA SEAFOOD)	02837541xxx	Hồ Chí Minh
119	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI THỰC PHẨM SILVERA	02836208xxx	Hồ Chí Minh
120	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY ĐẶC SẢN	02837608xxx	Hồ Chí Minh
121	CÔNG TY SEACON VIET NAM	info@seacon.vn	Hồ Chí Minh
122	TỔNG CÔNG TY THỦY SẢN VIỆT NAM (SEAPRODEX)	02838297xxx	Hồ Chí Minh
123	CÔNG TY CỔ PHẦN TRANG	02837800xxx	Hồ Chí Minh
124	CÔNG TY TNHH FISHERIES VIỆT NAM	0902460xxx	Hồ Chí Minh
125	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN TÀI NGUYÊN	02838109xxx	Hồ Chí Minh
126	CÔNG TY TNHH NÔNG TRẠI BIỂN	02835140xxx	Hồ Chí Minh
127	CÔNG TY DKSH VIỆT NAM	tuan.ngoc.pham@dksh.com	Hồ Chí Minh
128	CÔNG TY TNHH CB TS VÀ THỰC PHẨM THÀNH HẢI	thanhhai04@vnn.vn	Hồ Chí Minh
129	CÔNG TY CỔ PHẦN KINH DOANH THỦY HẢI SẢN SÀI GÒN	aptco@apt.com.vn	Hồ Chí Minh
130	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM VẠN ĐỨC	02854254xxx	Hồ Chí Minh
131	CÔNG TY PHÁT TRIỂN KINH TẾ DUYÊN HẢI	02837655xxx	Hồ Chí Minh
132	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN VIỆT ÚC	info@vietuc.net	Hồ Chí Minh
133	CÔNG TY TNHH CULIMER VIỆT NAM	02838478xxx	Hồ Chí Minh
134	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM NÔNG SẢN XK SÀI GÒN	02839304xxx	Hồ Chí Minh
135	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM SA KỶ	02839952xxx	Hồ Chí Minh

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
136	CÔNG TY CỔ PHẦN HẢI SẢN BÌNH ĐÔNG	tqnam@fisco8.com	Hồ Chí Minh
137	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM TRUNG SƠN	0838298xxx	Hồ Chí Minh
138	CÔNG TY TNHH SX – TM – DV THỰC PHẨM DASUMY	hango@dasumy.com	Hồ Chí Minh
139	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN GIÓ MỚI	02837175xxx	Hồ Chí Minh
140	CÔNG TY CỔ PHẦN NÔNG NGHIỆP HÙNG HẬU	agri@hungchau.vn	Hồ Chí Minh
141	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN LÊ THÀNH	0903360xxx	Hồ Chí Minh
142	CÔNG TY TNHH TM - SX HOÀNG CẨM	vynguyenkp@gmail.com	Hồ Chí Minh
143	CÔNG TY TNHH QUỐC TẾ HÀ CÁT Á	02838388xxx	Hồ Chí Minh
144	CÔNG TY TNHH SG SUNWORLD	0937032xxx	Hồ Chí Minh
145	CÔNG TY CP THỦY SẢN SỐ 5	02839740xxx	Hồ Chí Minh
146	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ THƯƠNG MẠI THỦY SẢN	02837653xxx	Hồ Chí Minh
147	CÔNG TY TNHH TM CHẾ BIẾN THỰC PHẨM VĨNH LỘC	02837653xxx	Hồ Chí Minh
148	CÔNG TY TNHH VÙNG ĐẤT CÁ	02838210xxx	Hồ Chí Minh
149	CÔNG TY CỔ PHẦN SÀI GÒN FOOD	sgfoods@vnn.vn	Hồ Chí Minh
150	CÔNG TY TNHH AN LỘC NGUYỄN	anlocnguyen150	Hồ Chí Minh
151	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM CHOLIMEX	02837653xxx	Hồ Chí Minh
152	CÔNG TY TNHH THƯƠNG MẠI THOẠI AN	02839618xxx	Hồ Chí Minh
153	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỰC PHẨM HOA SEN	02837545xxx	Hồ Chí Minh
154	CÔNG TY TNHH KẾT NỐI HẢI SẢN MEKONG	hoangduy239	Hồ Chí Minh
155	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM ĐẠI THUẬN	02583839xxx	Khánh Hòa
156	CÔNG TY TNHH HẢI SẢN BỀN VỮNG (SUSTAINABLE SEAFOOD)	02583744xxx	Khánh Hòa
157	CÔNG TY TNHH DỊCH VỤ SẢN XUẤT HỒNG PHÁT	hongphatsf@gmail.com	Khánh Hòa
158	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM MÃI TÍN	02583952xxx	Khánh Hòa

TT	Tên Công Ty	Email hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
159	CÔNG TY CỔ PHẦN CAFICO VIỆT NAM	tuyen@cafico.vn	Khánh Hòa
160	CÔNG TY TNHH BIÊN VIỆT	02583471xxx	Khánh Hòa
161	CÔNG TY TNHH TÍN THỊNH	02583744xxx	Khánh Hòa
162	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM CẦU VỒNG	02583832xxx	Khánh Hòa
163	CÔNG TY TNHH PHILLIPS SEAFOOD VIỆT NAM	02583743xxx	Khánh Hòa
164	CÔNG TY TNHH HẢI VƯƠNG	02583743xxx	Khánh Hòa
165	CÔNG TY CỔ PHẦN NHA TRANG SEAFOODS - F17	02583831xxx	Khánh Hòa
166	CÔNG TY CP XUẤT KHẨU THỦY SẢN KHÁNH HÒA	khaspexco@dng.vnn.vn	Khánh Hòa
167	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN XNK KIÊN CƯỜNG	bathong@	Kiên Giang
168	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN LIÊN VIỆT	phamtuanqn41@gmail.com	Kiên Giang
169	CÔNG TY TNHH HUY NAM	02973616xxx	Kiên Giang
170	CÔNG TY CP THỦY SẢN KIÊN GIANG	02973862xxx	Kiên Giang
171	CN CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI KIÊN GIANG	02973617xxx	Kiên Giang
172	CÔNG CỔ PHẦN KIÊN HÙNG	02973912xxx	Kiên Giang
173	CÔNG TY TNHH KHAI THÁC HẢI SẢN CHẾ BIẾN NƯỚC MẮM THANH HÀ	02973846xxx	Kiên Giang
174	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN THỦY SẢN XK NGÔ QUYỀN	02973862xxx	Kiên Giang
175	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN AOKI	danhltk@gmail.com	Kiên Giang
176	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN TẮC CẬU	sale@kicoimex.com	Kiên Giang
177	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM ĐÓNG HỘP KIÊN GIANG	02973616xxx	Kiên Giang
178	CÔNG TY CP ĐẦU TƯ HẢI SẢN VIỆT NAM	02723979xxx	Long An
179	CÔNG TY TNHH ĐỒ HỘP VIỆT CƯỜNG	02723872xxx	Long An
180	CÔNG TY CP FOODTECH	kietfoodtech.vn	Long An
181	CÔNG TY TNHH MTV ESPERSEN VIETNAM	02723769xxx	Long An
182	CÔNG TY CP THỰC PHẨM GN	02838734xxx	Long An
183	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN TRỌNG NHÂN	027235xxx	Long An

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
184	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN QUỐC TOÀN	quoctoanduong@gmail.com	Long An
185	CÔNG TY TNHH TÂN THÀNH LỢI (AN THANH LOI FROZEN FOOD CO.,LTD.)	02723820xxx	Long An
186	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM FAMISEA	02723774xxx	Long An
187	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM CÁT HẢI	02836204xxx	Long An
188	CÔNG TY TNHH KHOA KỸ SINH VẬT THĂNG LONG	02723761xxx	Long An
189	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN LENGER VIỆT NAM	0903501xxx	Nam Định
190	CÔNG TY TNHH FRESCOL TUNA (VIỆT NAM)	02383798xxx	Nghệ An
191	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN NGHỆ AN II	02383864xxx	Nghệ An
192	CÔNG TY TNHH ROYAL FOODS VIỆT NAM	02733953xxx	Nghệ An
193	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN TRANG THỦY	02573848xxx	Phú Yên
194	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN HỒNG NGỌC	cuong@hongngocseafood	Phú Yên
195	CÔNG TY TNHH HẢI SẢN BÌNH MINH	02573841xxx	Phú Yên
196	CÔNG TY CỔ PHẦN BÁ HẢI	02573548xxx	Phú Yên
197	CÔNG TY TNHH ĐÔNG PHƯƠNG	02353843xxx	Quảng Nam
198	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN QUẢNG NINH	uyent72@gmail.com	Quảng Ninh
199	CÔNG TY TNHH NGỌC TUẤN SURIMI	02543542xxx	Quảng Trị
200	CÔNG TY TNHH KHÁNH SÙNG	02993893xxx	Sóc Trăng
201	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM THÁI HÒA	02993890xxx	Sóc Trăng
202	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM SAO TA	02993822xxx	Sóc Trăng
203	CÔNG TY CP THỰC PHẨM KHANG AN	02993626xxx	Sóc Trăng
204	CÔNG TY CP THỦY SẢN SÓC TRĂNG	02993822xxx	Sóc Trăng
205	CÔNG TY TNHH MINH ĐĂNG	02993851xxx	Sóc Trăng
206	CÔNG TY TNHH KIM ANH	info@kimanhco.com	Sóc Trăng

TT	Tên Công Ty	Emai hoặc điện thoại liên hệ	Địa chỉ
207	CÔNG TY CP CHẾ BIẾN THỦY SẢN ÚT XI	02993852xxx	Sóc Trăng
208	CÔNG TY CP THỦY SẢN SẠCH VIỆT NAM	02993616xxx	Sóc Trăng
209	CÔNG TY CP TM VẬN TẢI VÀ CHẾ BIẾN HẢI SẢN LONG HẢI	02373615xxx	Thanh Hóa
210	CÔNG TY CP XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN THANH HÓA	02373911xxx	Thanh Hóa
211	CÔNG TY TNHH TRINITY VIỆT NAM	02733958xxx	Tiền Giang
212	CÔNG TY TNHH ROYAL FOODS VIỆT NAM - RFVN	02733953xxx	Tiền Giang
213	CÔNG TY CP THỦY SẢN NGỌC XUÂN	02733619xxx	Tiền Giang
214	CÔNG TY CP THỦY SẢN SÔNG TIỀN	anh.nguyen@sotico.	Tiền Giang
215	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU THỰC PHẨM Á CHÂU	02733611xxx	Tiền Giang
216	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN THỰC PHẨM XUẤT KHẨU VẠN ĐỨC TIỀN GIANG	02733619xxx	Tiền Giang
217	CÔNG TY TNHH ĐẠI THÀNH	02733611xxx	Tiền Giang
218	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN ĐẠI ĐẠI THÀNH	02733619xxx	Tiền Giang
219	CÔNG TY CỔ PHẦN GỖ ĐÀNG	0273854xxx	Tiền Giang
220	CÔNG TY CP NÔNG THỦY SẢN VIỆT PHÚ	vpdl252@vietphu.	Tiền Giang
221	CÔNG TY CP THỦY SẢN CỬU LONG	02943852xxx	Trà Vinh
222	CÔNG TY CP THỦY SẢN LỘC KIM CHI	02703838xxx	Vĩnh Long

PHỤ LỤC 13

BẢNG CÂU HỎI KHẢO SÁT

Kính chào Quý Anh/Chị!

Tôi tên là: Dương Thị Thanh Hiền, hiện đang là giảng viên tại Trường Kinh tế - Đại học Duy Tân. Hiện tôi đang làm luận án tiến sĩ về **“Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường và tác động của thực hiện kế toán môi trường đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam”**. Mục đích của nghiên cứu là chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường (KTMT) và tác động của thực hiện KTMT đến thành quả hoạt động (TQHĐ) của các doanh nghiệp thủy sản (DNTS), từ đó đưa ra các giải pháp để thúc đẩy việc thực hiện KTMT cũng như giải pháp nâng cao TQHĐ của các DNTS tại Việt Nam. Thông tin và phản hồi của Anh/Chị trong phiếu khảo sát này không mang tính chất đúng/sai và đều quan trọng cho sự thành công của nghiên cứu.

Tôi kính mong nhận được sự giúp đỡ của quý Anh/Chị. Tôi xin cam kết những thông tin do quý Anh/Chị cung cấp sẽ được tuyệt đối bảo mật. Trong trường hợp Anh/Chị cần thêm bất kỳ thông tin gì xin vui lòng liên hệ Dương Thị Thanh Hiền, số điện thoại 0935 369 484, email duongtthanhhien@dtu.edu.vn. Xin chân thành cảm ơn quý Anh/Chị!

PHẦN 1: THÔNG TIN CHUNG

Câu 1: Tên doanh nghiệp.....

Câu 2: Địa chỉ doanh nghiệp (tỉnh, thành phố)

Câu 3: Quy mô tổng tài sản của DN tại thời điểm lập báo cáo gần nhất? (tỷ đồng)

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Dưới 100 tỷ | <input type="checkbox"/> 3. Từ 150 – 200 tỷ |
| <input type="checkbox"/> 2. Từ 100 – 150 tỷ | <input type="checkbox"/> 4. Trên 200 tỷ |

Câu 4: Loại hình doanh nghiệp?

- | | | |
|--|---|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Công ty cổ phần | <input type="checkbox"/> 3. Công ty TNHH hai thành viên trở lên | <input type="checkbox"/> 5. Doanh nghiệp tư nhân |
| <input type="checkbox"/> 2. Công ty TNHH TMV | <input type="checkbox"/> 4. Công ty hợp danh | |

Câu 5: Vị trí công tác hiện tại?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Giám đốc | <input type="checkbox"/> 3. Kế toán trưởng |
| <input type="checkbox"/> 2. Phó giám đốc | <input type="checkbox"/> 4. Kế toán viên |

Câu 6: Số năm công tác của anh/chị trong lĩnh vực kế toán?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> 1. Dưới 5 năm | <input type="checkbox"/> 3. Từ 10 đến 20 năm |
| <input type="checkbox"/> 2. Từ 5 đến 10 năm | <input type="checkbox"/> 4. Trên 20 năm |

Câu 7: Học vị cao nhất mà anh/chị đã đạt được?

- | | | |
|-------------------------------------|---|----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. Đại học | <input type="checkbox"/> 2. Sau đại học | <input type="checkbox"/> 3. Khác |
|-------------------------------------|---|----------------------------------|

Câu 8: Tình trạng doanh nghiệp?

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> 1. Đã niêm yết | <input type="checkbox"/> 2. Chưa niêm yết/ Không niêm yết |
|---|---|

PHẦN 2: NỘI DUNG KHẢO SÁT

Quý Anh/ Chị vui lòng thể hiện mức độ đồng ý của mình bằng cách **khoanh tròn và duy nhất** vào một trong những mục sau:

1	2	3	4	5
Hoàn toàn không đồng ý	Không đồng ý	Bình thường	Đồng ý	Hoàn toàn đồng ý

STT	CÁC PHÁT BIỂU	Mức độ đồng ý				
I	Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện KTMT tại DN					
(1)	Sự hỗ trợ của nhà quản lý tại doanh nghiệp (SUPP)					
1	Nhà quản lý cam kết thực hiện KTMT và các vấn đề liên quan đến môi trường	1	2	3	4	5
2	Nhà quản lý hỗ trợ, tạo điều kiện để thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
3	Nhà quản lý cung cấp các nguồn lực để hỗ trợ thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
4	Nhà quản lý quan tâm đến việc huấn luyện và đào tạo kế toán để thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
(2)	Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp (FINA)					
5	DN có nguồn lực tài chính (lượng tiền) để thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
6	DN có nguồn lực tài chính phù hợp để đào tạo nhân viên, cũng như đầu tư mua sắm máy móc thiết bị	1	2	3	4	5
7	DN có nguồn lực tài chính phù hợp cho việc thực hiện các chương trình, dự án môi trường	1	2	3	4	5
8	DN có được sự tài trợ từ nhà đầu tư, người sáng lập và sẵn sàng bổ sung vốn để thực hiện KTMT.	1	2	3	4	5
9	DN có thể tiếp cận được nguồn tài trợ từ chủ nợ, các tổ chức tài chính để thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
(3)	Trình độ công nghệ của doanh nghiệp (TECH)					
10	Nhà xưởng, trang thiết bị chế biến, hệ thống cấp nước, xử lý nước thải đảm bảo điều kiện sản xuất, an toàn vệ sinh thực phẩm và bảo vệ môi trường.	1	2	3	4	5
11	Áp dụng các tiến bộ kỹ thuật, công nghệ mới vào chế biến, bảo quản thủy hải sản (như công nghệ cấp đông siêu tốc, sấy chân không thăng hoa, công nghệ enzyme).	1	2	3	4	5
12	Đẩy nhanh cơ giới hóa, tự động hóa dây chuyền chế biến nhằm tối ưu hóa việc sử dụng năng lượng và bảo vệ môi trường.	1	2	3	4	5
13	Đẩy mạnh chương trình quản lý chất lượng theo ISO, HACCP và áp dụng công nghệ thông tin trong truy xuất nguồn gốc theo yêu cầu của thị trường tiêu thụ.	1	2	3	4	5

(4)	Trình độ nhân viên kế toán tại doanh nghiệp (QUAL)					
14	Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân đại học trở lên	1	2	3	4	5
15	Nhân viên kế toán có kinh nghiệm chuyên môn làm việc từ 3 năm trở lên	1	2	3	4	5
16	Nhân viên kế toán nhận diện, đo lường được tài sản MT, nợ phải trả MT, doanh thu, chi phí MT	1	2	3	4	5
17	Nhân viên kế toán lập được các báo cáo môi trường theo yêu cầu.	1	2	3	4	5
(5)	Đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp (CHAR)					
18	Quá trình kinh doanh của DN có ảnh hưởng trực tiếp đến môi trường	1	2	3	4	5
19	DN thực hành nuôi trồng thủy sản theo chuẩn quy định của VietGap/GlobalGAP/ ASC/BAP của Việt Nam và nước nhập khẩu.	1	2	3	4	5
20	Quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm có phát sinh rác thải, phế liệu tác động đến môi trường	1	2	3	4	5
(6)	Áp lực các bên liên quan đến doanh nghiệp (STAK)					
21	Chính phủ giám sát chặt chẽ việc xử lý môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN	1	2	3	4	5
22	Nhà đầu tư yêu cầu các thông tin môi trường liên quan đến hoạt động sản xuất của DN	1	2	3	4	5
23	Ý thức về môi trường ngày càng cao của người tiêu dùng đã thúc đẩy DN thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
24	Các bên liên quan khác (chủ nợ, nhà cung cấp) có nhu cầu về thông tin MT liên quan đến sản phẩm của DN	1	2	3	4	5
(7)	Quy định pháp luật (REGU)					
25	Các văn bản quy định về việc công bố hoặc khuyến khích công bố thông tin liên quan đến môi trường và thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
26	Luật bảo vệ môi trường của Việt Nam và tiêu chuẩn bảo vệ MT trong NTTS của nước nhập khẩu đồng bộ và dễ dàng thực hiện.	1	2	3	4	5
27	Các văn bản quy định về chế tài xử phạt liên quan đến môi trường	1	2	3	4	5
28	Các văn bản khác quy định liên quan đến môi trường (thuế môi trường, thông kê môi trường, chứng chỉ phát thải...)	1	2	3	4	5
(8)	Sự thay đổi của của môi trường (ENUN)					
29	Sự thay đổi Luật môi trường tác động đến thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
30	Sự thay đổi chính sách thuế bảo vệ MT ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
31	Sự đổi mới các sản phẩm thân thiện với môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
32	Sự đổi mới công nghệ sản xuất giúp cải thiện các vấn đề cho môi trường ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
33	Sự thay đổi về chiến lược môi trường của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến thực hiện KTMT	1	2	3	4	5
II	Thực hiện kế toán môi trường (IMPL)					
34	DN thực hiện kế toán cho phần chi phí liên quan đến MT, thu nhập liên	1	2	3	4	5

	quan đến MT, nợ phải trả liên quan đến MT, tài sản liên quan đến MT.					
35	DN thực hiện các chính sách, mục tiêu, chiến lược MT.	1	2	3	4	5
36	DN thực hiện phân bổ chi phí MT theo một phương pháp cụ thể	1	2	3	4	5
37	DN có theo dõi và tính toán các chỉ số hiệu quả môi trường (EPIs)	1	2	3	4	5
38	DN có lập báo cáo MT với các thông tin cụ thể	1	2	3	4	5
III	Thực hiện KTMT đóng góp vào TQHĐ của DN như thế nào trong các năm gần đây? (OPER)					
39	Doanh thu của DN qua các năm có xu hướng tăng	1	2	3	4	5
40	Lợi nhuận của DN qua các năm có xu hướng tăng	1	2	3	4	5
41	Khả năng sinh lợi (ROA, ROE...) tăng hơn qua các năm	1	2	3	4	5
42	Danh tiếng của DN được cải thiện hơn	1	2	3	4	5
43	Khách hàng hài lòng hơn với các sản phẩm của DN	1	2	3	4	5
44	Các dự án xã hội hướng tới môi trường được thực hiện nhiều hơn	1	2	3	4	5

*Chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của quý Anh/Chị.
Kính chúc Anh/Chị sức khỏe và thành công.!*

PHỤ LỤC 14
THỐNG KÊ MÔ TẢ NGHIÊN CỨU SƠ BỘ

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SUPP1	150	1	5	3.58	1.125
SUPP2	150	1	5	3.61	1.116
SUPP3	150	1	5	3.72	1.106
SUPP4	150	1	5	3.85	1.120
FINA1	150	1	5	3.29	1.251
FINA2	150	1	5	3.67	1.229
FINA3	150	1	5	3.65	1.159
FINA4	150	1	5	3.23	1.347
FINA5	150	1	5	3.44	1.256
TECH1	150	2	5	3.03	.798
TECH2	150	2	5	3.07	.902
TECH3	150	2	5	3.16	.898
TECH4	150	2	5	3.16	.883
QUAL1	150	2	5	3.35	.860
QUAL2	150	2	5	3.15	.789
QUAL3	150	2	5	3.21	.747
QUAL4	150	2	5	3.61	.865
CHAR1	150	1	5	3.53	.783
CHAR2	150	2	5	3.64	.884
CHAR3	150	2	5	3.54	.832
STAK1	150	1	4	2.56	.839
STAK2	150	1	5	2.62	1.213

STAK3	150	1	5	2.61	.961
STAK4	150	1	5	2.97	1.539
STAK5	150	1	5	2.65	.934
REGU1	150	1	5	3.47	.932
REGU2	150	1	5	3.16	.963
REGU3	150	1	5	3.23	.845
REGU4	150	1	5	3.31	.882
ENUN1	150	1	5	3.37	1.179
ENUN2	150	1	5	3.39	1.163
ENUN3	150	1	5	3.52	1.214
ENUN4	150	1	5	3.68	1.178
ENUN5	150	1	5	3.62	1.180
IMPL1	150	1	5	3.22	1.279
IMPL2	150	1	5	3.58	1.183
IMPL3	150	1	5	3.59	1.081
IMPL4	150	1	5	3.03	1.282
IMPL5	150	1	5	3.37	1.207
OPER1	150	1	5	3.39	.903
OPER2	150	1	5	3.11	.876
OPER3	150	1	5	3.15	.766
OPER4	150	1	5	3.21	.838
OPER5	150	1	5	3.19	.839
OPER6	150	1	5	3.17	.880
Valid N (listwise)	150				

PHỤ LỤC 15**PHÂN TÍCH ĐỘ TIN CẬY THANG ĐO NGHIÊN CỨU SƠ BỘ****Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.868	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
SUPP1	11.19	8.394	.710	.835
SUPP2	11.15	8.265	.744	.821
SUPP3	11.05	8.515	.705	.837
SUPP4	10.91	8.388	.716	.832

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.889	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
FINA1	13.99	18.000	.705	.871
FINA2	13.61	17.489	.783	.853
FINA3	13.63	18.368	.738	.864
FINA4	14.05	17.742	.660	.883
FINA5	13.84	17.357	.776	.855

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.837	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
TECH1	9.39	4.816	.775	.752
TECH2	9.35	4.619	.704	.778
TECH3	9.26	4.838	.638	.808
TECH4	9.26	5.093	.575	.835

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
QUAL1	9.97	4.214	.845	.813
QUAL2	10.18	4.847	.711	.866
QUAL3	10.11	4.853	.768	.847
QUAL4	9.71	4.635	.686	.878

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.760	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
CHAR1	7.18	2.243	.588	.684
CHAR2	7.07	1.996	.583	.691
CHAR3	7.17	2.086	.606	.662

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.607	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
STAK1	10.85	9.710	.365	.559
STAK2	10.79	7.266	.548	.440
STAK3	10.80	7.893	.650	.418
STAK4	10.45	9.551	.043	.779
STAK5	10.76	8.895	.459	.514

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.779	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
STAK1	7.89	6.678	.500	.766
STAK2	7.83	4.654	.654	.694
STAK3	7.83	5.415	.718	.655
STAK5	7.79	6.326	.501	.765

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.873	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
REGU1	9.69	5.610	.689	.853
REGU2	10.00	5.289	.746	.831
REGU3	9.93	6.009	.675	.858
REGU4	9.85	5.415	.810	.805

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
ENUN1	14.21	16.004	.715	.866
ENUN2	14.19	16.224	.700	.870
ENUN3	14.06	15.654	.730	.863
ENUN4	13.90	16.064	.708	.868
ENUN5	13.96	15.461	.785	.850

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.894	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
IMPL1	13.58	16.192	.757	.867
IMPL2	13.22	16.710	.777	.862
IMPL3	13.21	17.816	.727	.874
IMPL4	13.77	17.147	.644	.893
IMPL5	13.43	16.313	.805	.855

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	150	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	150	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.883	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
OPER1	15.83	11.299	.719	.859
OPER2	16.11	11.344	.740	.855
OPER3	16.06	12.459	.634	.872
OPER4	16.01	11.738	.703	.861
OPER5	16.03	11.946	.661	.868
OPER6	16.04	11.475	.709	.861

Đánh giá các thang đo sơ bộ

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến – tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Sự hỗ trợ của nhà quản lý (SUPP): Cronbach's Alpha = 0,868				
SUPP1	11,19	8,394	0,710	0,835
SUPP2	11,15	8,265	0,744	0,821
SUPP3	11,05	8,515	0,705	0,837
SUPP4	10,91	8,388	0,716	0,832
Nguồn lực tài chính (FINA): Cronbach's Alpha = 0,889				
FINA1	13,99	18,000	0,705	0,871
FINA2	13,61	17,489	0,783	0,853
FINA3	13,63	18,368	0,738	0,864
FINA4	14,05	17,742	0,660	0,883
FINA5	13,84	17,357	0,776	0,855
Trình độ công nghệ (TECH): Cronbach's Alpha = 0,837				
TECH1	9,39	4,816	0,775	0,752
TECH2	9,35	4,619	0,704	0,778
TECH3	9,26	4,838	0,638	0,808
TECH4	9,26	5,093	0,575	0,835
Trình độ nhân viên kế toán (QUAL): Cronbach's Alpha = 0,885				
QUAL1	9,97	4,214	0,845	0,813
QUAL2	10,18	4,847	0,711	0,866
QUAL3	10,11	4,853	0,768	0,847
QUAL4	9,71	4,635	0,686	0,878
Đặc điểm kinh doanh (CHAR): Cronbach's Alpha = 0,760				
CHAR1	7,18	2,243	0,588	0,684
CHAR2	7,07	1,996	0,583	0,691
CHAR3	7,17	2,086	0,606	0,662
Áp lực các bên liên quan (STAK): Cronbach's Alpha = 0,607				
STAK1	10,85	9,710	0,365	0,559
STAK2	10,79	7,266	0,548	0,440
STAK3	10,80	7,893	0,650	0,418
STAK4	10,45	9,551	0,043	0,779
STAK5	10,76	8,895	0,459	0,514
Quy định pháp luật (REGU): Cronbach's Alpha = 0,873				
REGU1	9,69	5,610	0,689	0,853
REGU2	10,00	5,289	0,746	0,831
REGU3	9,93	6,009	0,675	0,858
REGU4	9,85	5,415	0,810	0,805
Sự thay đổi của môi trường (ENUN): Cronbach's Alpha = 0,888				
ENUN1	14,21	16,004	0,715	0,866
ENUN2	14,19	16,224	0,700	0,870
ENUN3	14,06	15,654	0,730	0,863

ENUN4	13,90	16,064	0,708	0,868
ENUN5	13,96	15,461	0,785	0,850
Kế toán môi trường (IMPL): Cronbach's Alpha = 0,894				
IMPL1	13,58	16,192	0,757	0,867
IMPL2	13,22	16,710	0,777	0,862
IMPL3	13,21	17,816	0,727	0,874
IMPL4	13,77	17,147	0,644	0,893
IMPL5	13,43	16,313	0,805	0,855
Kết quả hoạt động (OPER): Cronbach's Alpha = 0,883				
OPER1	15,83	11,299	0,719	0,859
OPER2	16,11	11,344	0,740	0,855
OPER3	16,06	12,459	0,634	0,872
OPER4	16,01	11,738	0,703	0,861
OPER5	16,03	11,946	0,661	0,868
OPER6	16,04	11,475	0,709	0,861

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

Đánh giá các thang đo sau khi loại biến

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến – tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Sự hỗ trợ của nhà quản lý (SUPP): Cronbach's Alpha = 0,868				
SUPP1	11,19	8,394	0,710	0,835
SUPP2	11,15	8,265	0,744	0,821
SUPP3	11,05	8,515	0,705	0,837
SUPP4	10,91	8,388	0,716	0,832
Nguồn lực tài chính (FINA): Cronbach's Alpha = 0,889				
FINA1	13,99	18,000	0,705	0,871
FINA2	13,61	17,489	0,783	0,853
FINA3	13,63	18,368	0,738	0,864
FINA4	14,05	17,742	0,660	0,883
FINA5	13,84	17,357	0,776	0,855
Trình độ công nghệ (TECH): Cronbach's Alpha = 0,837				
TECH1	9,39	4,816	0,775	0,752
TECH2	9,35	4,619	0,704	0,778
TECH3	9,26	4,838	0,638	0,808
TECH4	9,26	5,093	0,575	0,835
Trình độ nhân viên kế toán (QUAL): Cronbach's Alpha = 0,885				
QUAL1	9,97	4,214	0,845	0,813
QUAL2	10,18	4,847	0,711	0,866
QUAL3	10,11	4,853	0,768	0,847
QUAL4	9,71	4,635	0,686	0,878
Đặc điểm kinh doanh (CHAR): Cronbach's Alpha = 0,760				

CHAR1	7,18	2,243	0,588	0,684
CHAR2	7,07	1,996	0,583	0,691
CHAR3	7,17	2,086	0,606	0,662
Áp lực các bên liên quan (STAK): Cronbach's Alpha = 0,779				
STAK1	7,89	6,678	0,500	0,766
STAK2	7,83	4,654	0,654	0,694
STAK3	7,83	5,415	0,718	0,655
STAK5	7,79	6,326	0,501	0,765
Quy định pháp luật (REGU): Cronbach's Alpha = 0,873				
REGU1	9,69	5,610	0,689	0,853
REGU2	10,00	5,289	0,746	0,831
REGU3	9,93	6,009	0,675	0,858
REGU4	9,85	5,415	0,810	0,805
Sự thay đổi của môi trường (ENUN): Cronbach's Alpha = 0,888				
ENUN1	14,21	16,004	0,715	0,866
ENUN2	14,19	16,224	0,700	0,870
ENUN3	14,06	15,654	0,730	0,863
ENUN4	13,90	16,064	0,708	0,868
ENUN5	13,96	15,461	0,785	0,850
Kế toán môi trường (IMPL): Cronbach's Alpha = 0,894				
IMPL1	13,58	16,192	0,757	0,867
IMPL2	13,22	16,710	0,777	0,862
IMPL3	13,21	17,816	0,727	0,874
IMPL4	13,77	17,147	0,644	0,893
IMPL5	13,43	16,313	0,805	0,855
Kết quả hoạt động (OPER): Cronbach's Alpha = 0,883				
OPER1	15,83	11,299	0,719	0,859
OPER2	16,11	11,344	0,740	0,855
OPER3	16,06	12,459	0,634	0,872
OPER4	16,01	11,738	0,703	0,861
OPER5	16,03	11,946	0,661	0,868
OPER6	16,04	11,475	0,709	0,861

(Nguồn: Kết quả từ SPSS)

PHỤ LỤC 16
PHÂN TÍCH CFA NGHIÊN CỨU SƠ BỘ

a. Các nhân tố độc lập ảnh hưởng đến thực hiện KTMT

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.804
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2612.292
	df	528
	Sig.	.000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.487	19.659	19.659	6.487	19.659	19.659	3.576	10.838	10.838
2	3.627	10.990	30.649	3.627	10.990	30.649	3.515	10.653	21.490
3	3.223	9.765	40.414	3.223	9.765	40.414	3.045	9.227	30.717
4	2.441	7.396	47.809	2.441	7.396	47.809	2.962	8.976	39.694
5	2.190	6.637	54.447	2.190	6.637	54.447	2.917	8.839	48.533
6	2.091	6.336	60.782	2.091	6.336	60.782	2.801	8.489	57.022
7	1.890	5.729	66.511	1.890	5.729	66.511	2.482	7.521	64.543
8	1.469	4.453	70.964	1.469	4.453	70.964	2.119	6.420	70.964
9	.846	2.562	73.526						
10	.681	2.065	75.591						
11	.654	1.983	77.574						
12	.606	1.835	79.409						
13	.592	1.795	81.204						
14	.547	1.659	82.863						
15	.485	1.469	84.332						
16	.478	1.448	85.780						
17	.421	1.276	87.056						
18	.400	1.211	88.268						
19	.392	1.187	89.455						
20	.363	1.100	90.555						
21	.328	.995	91.550						
22	.325	.986	92.536						
23	.301	.912	93.448						
24	.295	.894	94.342						
25	.275	.832	95.174						
26	.260	.788	95.962						
27	.236	.715	96.677						
28	.219	.663	97.340						
29	.208	.631	97.971						
30	.192	.581	98.552						
31	.181	.550	99.101						
32	.158	.477	99.579						
33	.139	.421	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

b. Nhân tố thực hiện KTMT

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	Analysis N
IMPL1	3.22	1.279	150
IMPL2	3.58	1.183	150
IMPL3	3.59	1.081	150
IMPL4	3.03	1.282	150
IMPL5	3.37	1.207	150

Correlation Matrix

	IMPL1	IMPL2	IMPL3	IMPL4	IMPL5
IMPL1	1.000	.634	.657	.548	.733
IMPL2	.634	1.000	.700	.607	.689
IMPL3	.657	.700	1.000	.470	.662
IMPL4	.548	.607	.470	1.000	.612
IMPL5	.733	.689	.662	.612	1.000

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.860
Approx. Chi-Square		432.371
Bartlett's Test of Sphericity	df	10
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
IMPL1	1.000	.728
IMPL2	1.000	.750
IMPL3	1.000	.694
IMPL4	1.000	.578
IMPL5	1.000	.782

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.533	70.656	70.656	3.533	70.656	70.656
2	.549	10.972	81.628			
3	.397	7.934	89.562			
4	.272	5.431	94.993			
5	.250	5.007	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
IMPL5	.884
IMPL2	.866
IMPL1	.853
IMPL3	.833
IMPL4	.760

Extraction Method: Principal
Component Analysis.

a. 1 components extracted.

c. Nhân tố TQHD**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	Analysis N
OPER1	3.39	.903	150
OPER2	3.11	.876	150
OPER3	3.15	.766	150
OPER4	3.21	.838	150
OPER5	3.19	.839	150

Correlation Matrix

	OPER1	OPER2	OPER3	OPER4	OPER5
OPER1	1.000	.592	.466	.577	.569
OPER2	.592	1.000	.536	.647	.603
OPER3	.466	.536	1.000	.473	.551
OPER4	.577	.647	.473	1.000	.508
OPER5	.569	.603	.551	.508	1.000

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.857
	Approx. Chi-Square	313.832
Bartlett's Test of Sphericity	df	10
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
OPER1	1.000	.641
OPER2	1.000	.721
OPER3	1.000	.557
OPER4	1.000	.643
OPER5	1.000	.651

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.213	64.261	64.261	3.213	64.261	64.261
2	.582	11.648	75.909			
3	.470	9.394	85.303			
4	.405	8.108	93.410			
5	.329	6.590	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
OPER2	.849
OPER5	.807
OPER4	.802
OPER1	.801
OPER3	.746

PHỤ LỤC 17
THỐNG KÊ MÔ TẢ NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC

Frequencies

[DataSet1]

Statistics

		Total_assets	Type_business	Position	Time_worked	Degree	Status_business
N	Valid	554	554	554	554	554	554
	Missing	0	0	0	0	0	0

Frequency Table**Total_assets**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Dưới 100 tỷ	87	15.7	15.7	15.7
	Từ 100 - 150 tỷ	213	38.4	38.4	54.2
	Từ 150 - 200 tỷ	189	34.1	34.1	88.3
	Trên 200 tỷ	65	11.7	11.7	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Type_business

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Cổ phần	255	46.0	46.0	46.0
	Công ty TNHH MTV	21	3.8	3.8	49.8
	Công ty TNHH hai thành viên trở lên	278	50.2	50.2	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Position

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	Giám đốc	95	17.1	17.1	17.1
	Phó giám đốc	229	41.3	41.3	58.5
	Kế toán trưởng	123	22.2	22.2	80.7
	Kế toán viên	107	19.3	19.3	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Time_worked

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	Dưới 5 năm	5	.9	.9	.9
	Từ 5 - dưới 10 năm	208	37.5	37.5	38.4
	Từ 10 - dưới 20 năm	205	37.0	37.0	75.5
	Trên 20 năm	136	24.5	24.5	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Degree

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	Đại học	234	42.2	42.2	42.2
	Sau đại học	315	56.9	56.9	99.1
	Khác	5	.9	.9	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Status_business

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	Niên yết	135	24.4	24.4	24.4
	Chưa niên yết / Không niên yết	419	75.6	75.6	100.0
	Total	554	100.0	100.0	

Descriptives

[DataSet1]

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SUPP1	554	1	5	3.44	.928
SUPP2	554	1	5	3.48	.920
SUPP3	554	1	5	3.53	.910
SUPP4	554	1	5	3.71	.824
FINA1	554	1	5	2.69	.956
FINA2	554	1	5	3.27	.942
FINA3	554	1	5	2.58	.981
FINA4	554	1	5	2.77	1.016
FINA5	554	1	5	2.87	.983
TECH1	554	1	5	2.32	.949
TECH2	554	1	5	2.17	.790
TECH3	554	1	5	2.22	.886
TECH4	554	1	5	2.23	.848
QUAL1	554	1	5	3.92	.824
QUAL2	554	1	5	3.87	.831
QUAL3	554	1	5	3.89	.823
QUAL4	554	1	5	3.88	.830
CHAR1	554	1	5	3.22	.849
CHAR2	554	1	5	3.13	.865
CHAR3	554	1	5	3.24	.889
STAK1	554	1	5	2.73	.827
STAK2	554	1	5	2.88	.889
STAK3	554	1	5	2.76	.879

STAK4	554	1	5	2.82	.876
REGU1	554	1	5	2.75	.815
REGU2	554	1	5	2.87	.865
REGU3	554	1	5	2.73	.865
REGU4	554	1	5	2.80	.840
ENUN1	554	1	5	3.23	.862
ENUN2	554	1	5	3.10	.908
ENUN3	554	1	5	3.23	.911
ENUN4	554	1	5	3.16	.911
ENUN5	554	1	5	3.15	.908
IMPL1	554	1	5	2.71	.810
IMPL2	554	1	5	2.85	.889
IMPL3	554	1	5	2.70	.866
IMPL4	554	1	5	2.76	.888
IMPL5	554	1	5	2.74	.873
OPER1	554	1	5	3.98	.664
OPER2	554	1	5	3.84	.697
OPER3	554	2	5	3.95	.650
OPER4	554	2	5	3.95	.649
OPER5	554	2	5	3.94	.660
OPER6	554	1	5	3.08	1.416
Valid N (listwise)	554				

PHỤ LỤC 18**KIỂM ĐỊNH THANG ĐO NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC***** Đánh giá thang đo (Scale: ALL VARIABLES)****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	554	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	554	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.908	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
SUPP1	10.71	5.922	.731	.904
SUPP2	10.68	5.644	.823	.871
SUPP3	10.63	5.742	.807	.876
SUPP4	10.45	6.085	.819	.875

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.890	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
FINA1	11.50	11.263	.680	.878
FINA2	10.92	11.322	.683	.877
FINA3	11.61	10.972	.708	.872
FINA4	11.42	10.439	.772	.857
FINA5	11.32	10.385	.819	.846

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.890	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
TECH1	6.63	5.016	.753	.863
TECH2	6.77	5.558	.788	.851
TECH3	6.73	5.266	.754	.861
TECH4	6.71	5.428	.752	.861

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.923	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
QUAL1	11.65	5.187	.806	.905
QUAL2	11.70	5.086	.831	.896
QUAL3	11.68	5.228	.794	.909
QUAL4	11.69	5.022	.855	.888

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.834	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
--	----------------------------	--------------------------------	----------------------------------	----------------------------------

CHAR1	6.37	2.628	.631	.830
CHAR2	6.46	2.325	.763	.701
CHAR3	6.36	2.389	.693	.771

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.901	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
STAK1	8.46	5.793	.708	.896
STAK2	8.31	5.271	.792	.867
STAK3	8.44	5.454	.747	.883
STAK4	8.38	5.088	.870	.837

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
REGU1	8.40	5.441	.692	.893
REGU2	8.28	4.938	.792	.857
REGU3	8.41	5.115	.734	.879
REGU4	8.34	4.840	.863	.831

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.924	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
ENUN1	12.63	10.704	.725	.921
ENUN2	12.76	10.136	.792	.909
ENUN3	12.63	10.317	.751	.917
ENUN4	12.70	9.740	.874	.892
ENUN5	12.70	9.768	.871	.893

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.922	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
IMPL1	11.05	9.958	.719	.919
IMPL2	10.91	9.284	.778	.909
IMPL3	11.06	9.606	.734	.917
IMPL4	11.00	8.817	.888	.886
IMPL5	11.03	8.954	.875	.889

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.741	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
OPER1	18.77	8.231	.614	.678
OPER2	18.90	7.809	.698	.654
OPER3	18.79	7.991	.707	.658
OPER4	18.79	7.819	.764	.644
OPER5	18.81	7.758	.767	.642
OPER6	19.66	8.650	.043	.931

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.931	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
OPER1	15.69	5.836	.740	.930
OPER2	15.82	5.537	.801	.919
OPER3	15.71	5.688	.819	.915
OPER4	15.71	5.569	.869	.906
OPER5	15.73	5.526	.867	.906

*** Phân tích nhân tố khám phá EFA**

Phân tích các nhân tố độc lập (8 nhân tố)

Factor Analysis**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.847
	Approx. Chi-Square	12421.630
Bartlett's Test of Sphericity	df	528
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
SUPP1	.580	.610
SUPP2	.719	.787
SUPP3	.681	.737
SUPP4	.727	.776
FINA1	.520	.533
FINA2	.535	.539
FINA3	.561	.587
FINA4	.643	.700

FINA5	.690	.793
TECH1	.609	.665
TECH2	.647	.726
TECH3	.609	.664
TECH4	.607	.672
QUAL1	.689	.719
QUAL2	.741	.778
QUAL3	.677	.700
QUAL4	.756	.831
CHAR1	.450	.486
CHAR2	.607	.822
CHAR3	.587	.637
STAK1	.578	.576
STAK2	.672	.720
STAK3	.637	.638
STAK4	.772	.894
REGU1	.570	.552
REGU2	.688	.729
REGU3	.620	.619
REGU4	.763	.891
ENUN1	.598	.582
ENUN2	.663	.689
ENUN3	.613	.620
ENUN4	.783	.854
ENUN5	.775	.847

Total Variance Explained

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.477	19.626	19.626	6.181	18.729	18.729
2	3.895	11.803	31.430	3.618	10.964	29.693
3	3.231	9.792	41.222	2.952	8.945	38.638
4	2.862	8.672	49.894	2.576	7.807	46.445
5	2.693	8.162	58.056	2.397	7.265	53.710
6	2.275	6.895	64.951	1.948	5.903	59.612

7	2.010	6.090	71.041	1.705	5.167	64.779
8	1.865	5.652	76.693	1.598	4.843	69.622
9	.583	1.766	78.459			
10	.549	1.665	80.124			
11	.475	1.440	81.564			
12	.460	1.394	82.958			
13	.441	1.335	84.293			
14	.419	1.271	85.564			
15	.397	1.203	86.767			
16	.358	1.086	87.853			
17	.351	1.063	88.916			
18	.340	1.032	89.947			
19	.322	.977	90.924			
20	.304	.920	91.844			
21	.294	.891	92.736			
22	.256	.775	93.511			
23	.253	.768	94.279			
24	.238	.722	95.001			
25	.234	.708	95.709			
26	.224	.680	96.388			
27	.205	.622	97.010			
28	.190	.574	97.585			
29	.179	.543	98.128			

Pattern Matrix^a

	Factor							
	1	2	3	4	5	6	7	8
ENUN4	.925							
ENUN5	.923							
ENUN2	.832							

81/PL

ENUN3	.784						
ENUN1	.750						
FINA5		.912					
FINA4		.845					
FINA3		.777					
FINA1		.695					
FINA2		.689					
QUAL4			.942				
QUAL1			.859				
QUAL2			.838				
QUAL3			.815				
SUPP2				.904			
SUPP4				.873			
SUPP3				.859			
SUPP1				.747			
STAK4					.948		
STAK2					.845		
STAK3					.796		
STAK1					.751		
REGU4						.945	
REGU2						.848	
REGU3						.784	
REGU1						.736	
TECH2							.846
TECH4							.820
TECH1							.812
TECH3							.808
CHAR2							.920
CHAR3							.766
CHAR1							.696

Factor Correlation Matrix

Factor	1	2	3	4	5	6	7	8
1	1.000	.068	.154	.085	-.091	.091	.087	.129
2	.068	1.000	.337	.269	-.015	.037	.366	.063
3	.154	.337	1.000	.419	.006	.067	.305	.183
4	.085	.269	.419	1.000	.022	-.003	.233	.120
5	-.091	-.015	.006	.022	1.000	.050	.037	-.079
6	.091	.037	.067	-.003	.050	1.000	.050	.035
7	.087	.366	.305	.233	.037	.050	1.000	.129
8	.129	.063	.183	.120	-.079	.035	.129	1.000

*Phân tích các nhân tố phụ thuộc (IMPL và OPER)***KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.885
	Approx. Chi-Square	4559.168
Bartlett's Test of Sphericity	df	45
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
IMPL1	.581	.567
IMPL2	.632	.665
IMPL3	.581	.585
IMPL4	.800	.881
IMPL5	.777	.857
OPER1	.613	.594
OPER2	.657	.698
OPER3	.741	.739
OPER4	.769	.825
OPER5	.767	.829

Total Variance Explained

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.014	50.138	50.138	4.750	47.497	47.497
2	2.747	27.475	77.613	2.491	24.905	72.402
3	.485	4.849	82.462			
4	.421	4.212	86.673			
5	.331	3.310	89.983			
6	.297	2.971	92.954			
7	.229	2.286	95.240			
8	.187	1.872	97.112			
9	.146	1.464	98.576			
10	.142	1.424	100.000			

Pattern Matrix^a

	Factor	
	1	2
OPER5	.924	
OPER4	.908	
OPER3	.866	
OPER2	.824	
OPER1	.752	
IMPL5		.939
IMPL4		.937
IMPL2		.796
IMPL3		.767
IMPL1		.751

Structure Matrix

	Factor	
	1	2
OPER5	.909	
OPER4	.908	
OPER3	.859	
OPER2	.835	
OPER1	.769	

IMPL4		.939
IMPL5		.925
IMPL2		.814
IMPL3		.765
IMPL1		.753

Factor Correlation Matrix

Factor	1	2
1	1.000	.308
2	.308	1.000

PHỤ LỤC 19
PHÂN TÍCH CFA

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	131	1515.467	815	.000	1.859
Saturated model	946	.000	0		
Independence model	43	18188.963	903	.000	20.143

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.026	.891	.874	.768
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.183	.268	.233	.256

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.917	.908	.960	.955	.959
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	.903	.827	.866
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	1.000	.000	.000

NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	700.467	594.836	813.900
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	17285.963	16851.033	17727.280

FMIN

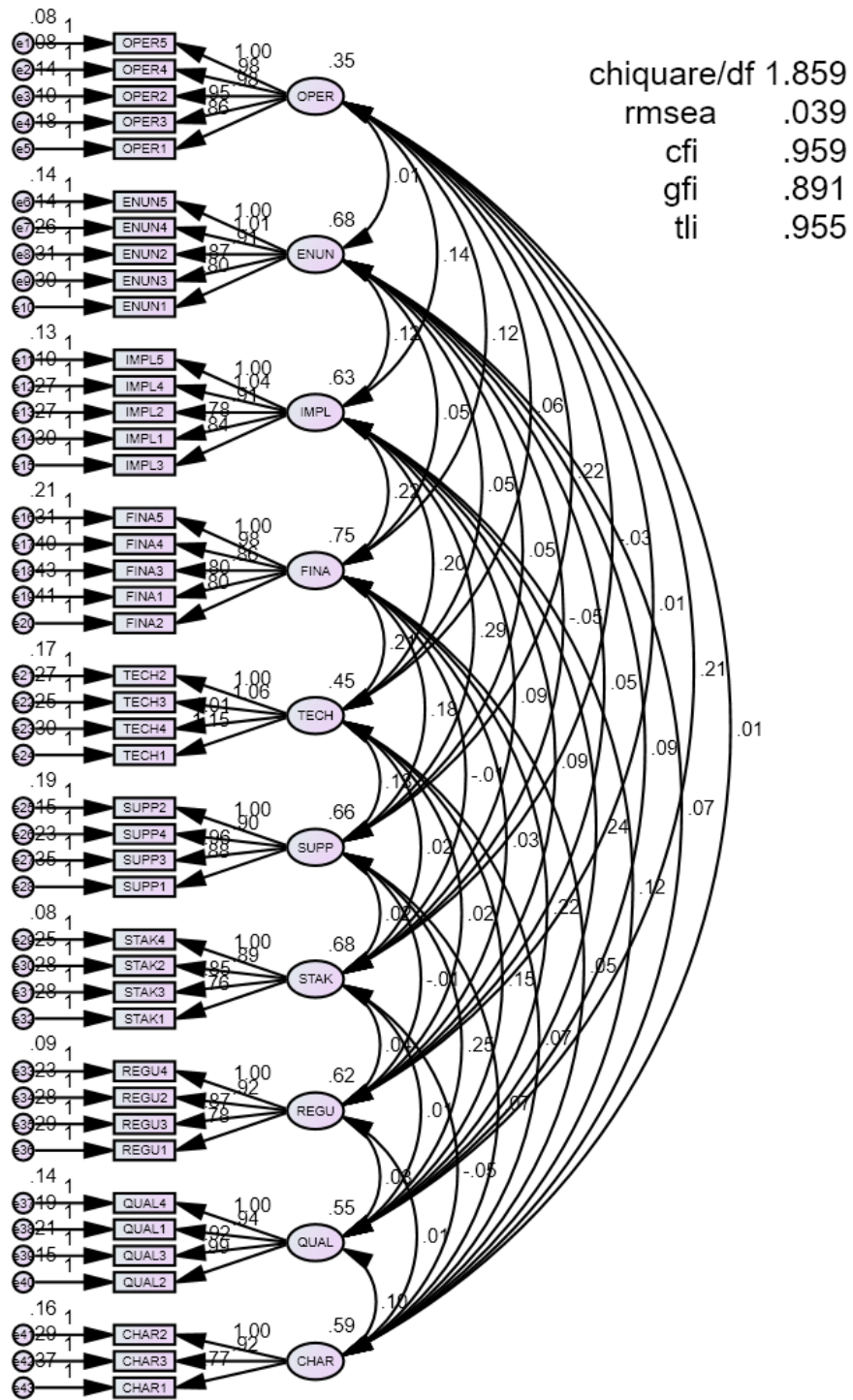
Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	2.740	1.267	1.076	1.472
Saturated model	.000	.000	.000	.000
Independence model	32.891	31.259	30.472	32.057

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.039	.036	.042	1.000
Independence model	.186	.184	.188	.000

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate		Estimate
OPER5 <--- OPER	.902	TECH4 <--- TECH	.808
OPER4 <--- OPER	.897	TECH1 <--- TECH	.815
OPER2 <--- OPER	.837	SUPP2 <--- SUPP	.881
OPER3 <--- OPER	.874	SUPP4 <--- SUPP	<u>.884</u>
OPER1 <--- OPER	.774	SUPP3 <--- SUPP	.853
ENUN5 <--- ENUN	.912	SUPP1 <--- SUPP	.770
ENUN4 <--- ENUN	.914	STAK4 <--- STAK	.944
ENUN2 <--- ENUN	.830	STAK2 <--- STAK	.830
ENUN3 <--- ENUN	.793	STAK3 <--- STAK	.800
ENUN1 <--- ENUN	.769	STAK1 <--- STAK	.765
IMPL5 <--- IMPL	.913	REGU4 <--- REGU	.937
IMPL4 <--- IMPL	.933	REGU2 <--- REGU	.834
IMPL2 <--- IMPL	.814	REGU3 <--- REGU	.791
IMPL1 <--- IMPL	.770	REGU1 <--- REGU	.754
IMPL3 <--- IMPL	.775	QUAL4 <--- QUAL	.896
FINA5 <--- FINA	.883	QUAL1 <--- QUAL	.849
FINA4 <--- FINA	.833	QUAL3 <--- QUAL	.834
FINA3 <--- FINA	.761	QUAL2 <--- QUAL	.885
FINA1 <--- FINA	.726	CHAR2 <--- CHAR	.890
FINA2 <--- FINA	.733	CHAR3 <--- CHAR	.798
TECH2 <--- TECH	.854	CHAR1 <--- CHAR	.696
TECH3 <--- TECH	.810		



PHỤ LỤC 20
PHÂN TÍCH MÔ HÌNH SEM

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	123	1652.568	823	.000	2.008
Saturated model	946	.000	0		
Independence model	43	18188.963	903	.000	20.143

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.041	.883	.866	.768
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.183	.268	.233	.256

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.909	.900	.952	.947	.952
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	.911	.829	.868
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	1.000	.000	.000

NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	829.568	717.517	949.371
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	17285.963	16851.033	17727.280

FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	2.988	1.500	1.297	1.717
Saturated model	.000	.000	.000	.000
Independence model	32.891	31.259	30.472	32.057

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.043	.040	.046	1.000
Independence model	.186	.184	.188	.000

AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	1898.568	1919.833	2429.579	2552.579
Saturated model	1892.000	2055.552	5976.038	6922.038
Independence model	18274.963	18282.397	18460.601	18503.601

ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	3.433	3.231	3.650	3.472
Saturated model	3.421	3.421	3.421	3.717
Independence model	33.047	32.260	33.845	33.060

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
IMPL <--- ENUN	.097	.036	2.676	.007	
IMPL <--- FINA	.094	.039	2.397	.017	
IMPL <--- TECH	.232	.051	4.571	***	
IMPL <--- SUPP	.285	.042	6.756	***	
IMPL <--- STAK	.119	.036	3.300	***	
IMPL <--- REGU	.107	.038	2.814	.005	
IMPL <--- QUAL	.173	.048	3.616	***	
IMPL <--- CHAR	.094	.041	2.280	.023	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
OPER <--- IMPL	.234	.033	7.148	***	
OPER5 <--- OPER	1.000				
OPER4 <--- OPER	.982	.031	32.192	***	
OPER2 <--- OPER	.980	.036	27.422	***	
OPER3 <--- OPER	.956	.032	30.124	***	
OPER1 <--- OPER	.864	.037	23.637	***	
ENUN5 <--- ENUN	1.000				
ENUN4 <--- ENUN	1.005	.029	34.232	***	
ENUN2 <--- ENUN	.910	.033	27.565	***	
ENUN3 <--- ENUN	.871	.035	25.141	***	
ENUN1 <--- ENUN	.800	.034	23.768	***	
IMPL5 <--- IMPL	1.000				
IMPL4 <--- IMPL	1.042	.028	36.615	***	
IMPL2 <--- IMPL	.910	.034	26.762	***	
IMPL1 <--- IMPL	.783	.033	23.959	***	
IMPL3 <--- IMPL	.842	.035	24.247	***	
FINA5 <--- FINA	1.000				
FINA4 <--- FINA	.975	.039	24.733	***	
FINA3 <--- FINA	.861	.040	21.451	***	
FINA1 <--- FINA	.799	.040	19.944	***	
FINA2 <--- FINA	.796	.039	20.271	***	
TECH2 <--- TECH	1.000				
TECH3 <--- TECH	1.064	.048	22.284	***	
TECH4 <--- TECH	1.016	.046	22.222	***	
TECH1 <--- TECH	1.146	.051	22.473	***	
SUPP2 <--- SUPP	1.000				
SUPP4 <--- SUPP	.898	.032	28.376	***	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
SUPP3 <--- SUPP	.953	.036	26.447	***	
SUPP1 <--- SUPP	.878	.039	22.245	***	
STAK4 <--- STAK	1.000				
STAK2 <--- STAK	.893	.032	27.474	***	
STAK3 <--- STAK	.851	.033	25.616	***	
STAK1 <--- STAK	.765	.032	23.570	***	
REGU4 <--- REGU	1.000				
REGU2 <--- REGU	.918	.034	27.099	***	
REGU3 <--- REGU	.869	.035	24.553	***	
REGU1 <--- REGU	.781	.035	22.610	***	
QUAL4 <--- QUAL	1.000				
QUAL1 <--- QUAL	.937	.034	27.539	***	
QUAL3 <--- QUAL	.922	.034	26.762	***	
QUAL2 <--- QUAL	.984	.033	29.862	***	
CHAR2 <--- CHAR	1.000				
CHAR3 <--- CHAR	.924	.051	18.252	***	
CHAR1 <--- CHAR	.768	.047	16.432	***	

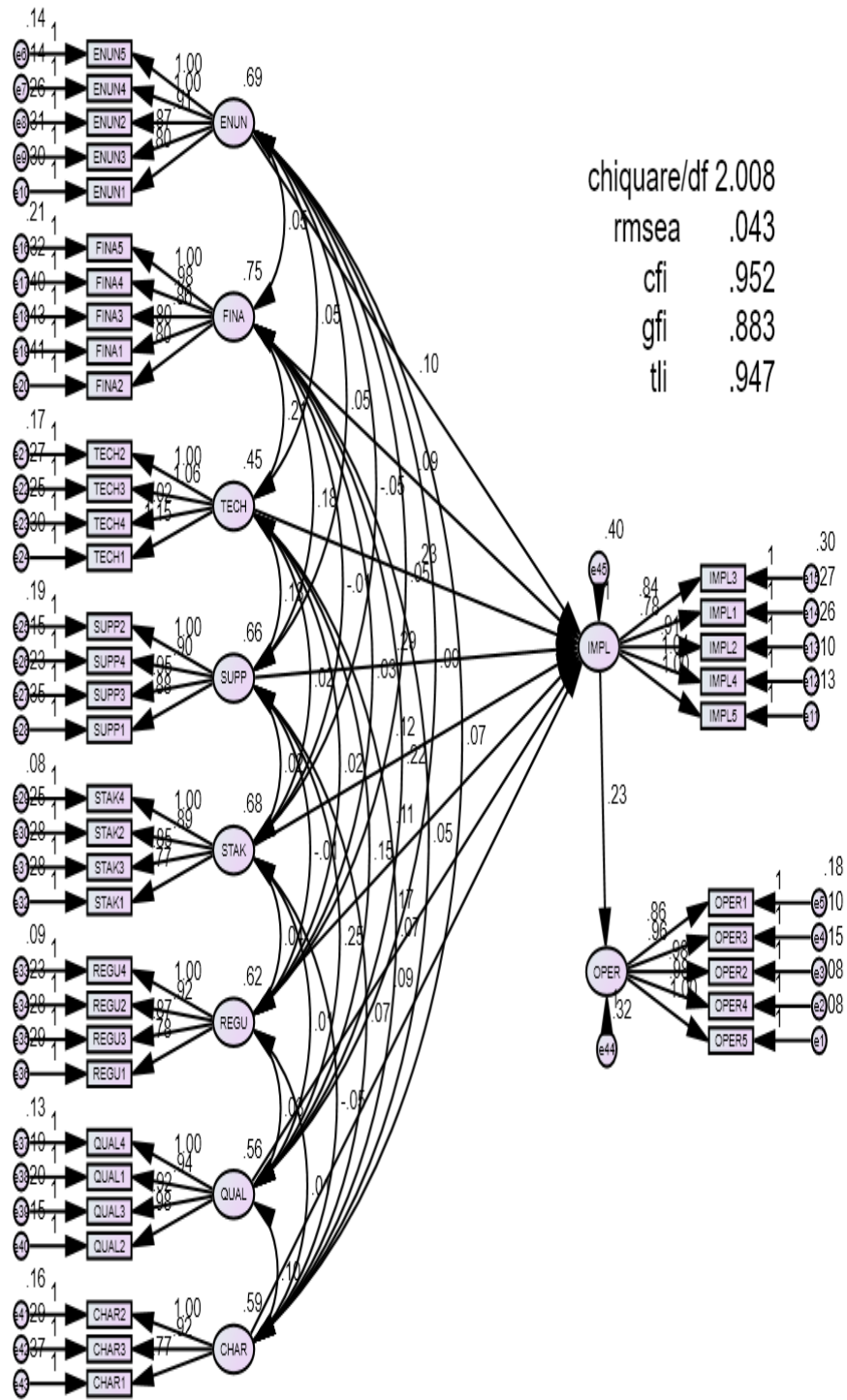
Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate		Estimate
IMPL <--- ENUN	.101	FINA3 <--- FINA	.761
IMPL <--- FINA	.103	FINA1 <--- FINA	.726
IMPL <--- TECH	.197	FINA2 <--- FINA	.733
IMPL <--- SUPP	.291	TECH2 <--- TECH	.854
IMPL <--- STAK	.124	TECH3 <--- TECH	.810
IMPL <--- REGU	.106	TECH4 <--- TECH	.808
IMPL <--- QUAL	.162	TECH1 <--- TECH	.814
IMPL <--- CHAR	.091	SUPP2 <--- SUPP	.882
OPER <--- IMPL	.313	SUPP4 <--- SUPP	.885
OPER5 <--- OPER	.901	SUPP3 <--- SUPP	.850
OPER4 <--- OPER	.900	SUPP1 <--- SUPP	.768
OPER2 <--- OPER	.836	STAK4 <--- STAK	.944
OPER3 <--- OPER	.874	STAK2 <--- STAK	.830
OPER1 <--- OPER	.773	STAK3 <--- STAK	.801
ENUN5 <--- ENUN	.912	STAK1 <--- STAK	.765
ENUN4 <--- ENUN	.914	REGU4 <--- REGU	.937
ENUN2 <--- ENUN	.830	REGU2 <--- REGU	.834
ENUN3 <--- ENUN	.793	REGU3 <--- REGU	.791
ENUN1 <--- ENUN	.769	REGU1 <--- REGU	.754
IMPL5 <--- IMPL	.912	QUAL4 <--- QUAL	.898
IMPL4 <--- IMPL	.933	QUAL1 <--- QUAL	.848
IMPL2 <--- IMPL	.815	QUAL3 <--- QUAL	.835
IMPL1 <--- IMPL	.770	QUAL2 <--- QUAL	.883
IMPL3 <--- IMPL	.775	CHAR2 <--- CHAR	.889
FINA5 <--- FINA	.883	CHAR3 <--- CHAR	.799
FINA4 <--- FINA	.833	CHAR1 <--- CHAR	.695

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
ENUN	.685	.050	13.784	***	
FINA	.752	.059	12.789	***	
TECH	.454	.038	12.037	***	
SUPP	.658	.051	12.890	***	
STAK	.683	.048	14.361	***	
REGU	.618	.044	14.117	***	
QUAL	.556	.042	13.350	***	
CHAR	.589	.050	11.705	***	
e45	.396	.030	13.157	***	
e44	.318	.024	13.369	***	
e1	.082	.007	11.889	***	
e2	.080	.007	11.930	***	
e3	.146	.010	14.107	***	
e4	.100	.008	13.091	***	
e5	.177	.012	15.026	***	
e6	.138	.013	10.931	***	
e7	.136	.013	10.827	***	
e8	.256	.018	14.170	***	
e9	.308	.021	14.765	***	
e10	.303	.020	15.036	***	
e11	.128	.011	11.467	***	
e12	.102	.010	9.736	***	
e13	.265	.018	14.667	***	
e14	.267	.018	15.198	***	
e15	.299	.020	15.150	***	
e16	.212	.021	10.306	***	
e17	.315	.025	12.535	***	
e18	.404	.028	14.196	***	

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
e19	.432	.029	14.680	***	
e20	.409	.028	14.584	***	
e21	.169	.015	11.265	***	
e22	.270	.021	12.846	***	
e23	.249	.019	12.890	***	
e24	.303	.024	12.705	***	
e25	.187	.017	11.256	***	
e26	.146	.013	11.088	***	
e27	.229	.018	12.693	***	
e28	.352	.024	14.498	***	
e29	.084	.014	6.112	***	
e30	.245	.018	13.300	***	
e31	.277	.020	14.063	***	
e32	.283	.019	14.668	***	
e33	.086	.013	6.523	***	
e34	.227	.018	12.917	***	
e35	.280	.020	14.081	***	
e36	.286	.019	14.670	***	
e37	.133	.012	10.986	***	
e38	.191	.014	13.221	***	
e39	.204	.015	13.559	***	
e40	.152	.013	11.844	***	
e41	.157	.026	5.925	***	
e42	.285	.027	10.457	***	
e43	.371	.027	13.841	***	



Gián tiếp

Indirect Effects (Group number 1 - Default model)

	CHAR	QUAL	REGU	STAK	SUPP	TECH	FINA	ENUN	IMPL	OPER
IMPL	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
OPER	.022	.040	.025	.028	.067	.054	.022	.023	.000	.000
CHAR1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
CHAR3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
CHAR2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
QUAL2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
QUAL3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
QUAL1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
QUAL4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
REGU1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
REGU3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
REGU2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
REGU4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
STAK1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
STAK3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
STAK2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
STAK4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
SUPP1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
SUPP3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
SUPP4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
SUPP2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
TECH1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
TECH4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
TECH3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
TECH2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
FINA2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
FINA1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
FINA3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
FINA4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
FINA5	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
IMPL3	.079	.145	.090	.100	.240	.196	.080	.082	.000	.000
IMPL1	.074	.135	.084	.093	.224	.182	.074	.076	.000	.000
IMPL2	.085	.157	.097	.109	.260	.212	.086	.089	.000	.000
IMPL4	.098	.180	.111	.124	.297	.242	.098	.101	.000	.000
IMPL5	.094	.173	.107	.119	.285	.232	.094	.097	.000	.000
ENUN1	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
ENUN3	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
ENUN2	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
ENUN4	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
ENUN5	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
OPER1	.019	.035	.022	.024	.058	.047	.019	.020	.202	.000
OPER3	.021	.039	.024	.027	.064	.052	.021	.022	.224	.000
OPER2	.022	.040	.025	.027	.065	.053	.022	.022	.229	.000
OPER4	.022	.040	.025	.027	.066	.053	.022	.022	.230	.000
OPER5	.022	.040	.025	.028	.067	.054	.022	.023	.234	.000

PHỤ LỤC 2 KIỂM ĐỊNH BOOTSTRAP

ML discrepancy (implied vs sample) (Default model)

	2126.232	*
	2201.333	*
	2276.435	*****
	2351.536	*****
	2426.638	*****
	2501.739	*****
	2576.840	*****
N = 1000	2651.942	*****
Mean = 2560.348	2727.043	*****
S. e. = 4.730	2802.145	*****
	2877.246	**
	2952.348	*
	3027.449	*
	3102.551	*
	3177.652	*

ML discrepancy (implied vs pop) (Default model)

	1811.997	*
	1849.982	***
	1887.968	*****
	1925.953	*****
	1963.939	*****
	2001.924	*****
	2039.910	*****
N = 1000	2077.895	****
Mean = 1972.046	2115.881	***
S. e. = 2.321	2153.866	*
	2191.852	*
	2229.837	*
	2267.823	*
	2305.808	*
	2343.793	*

K-L overoptimism (stabilized) (Default model)

	71.479	*
	162.607	*
	253.735	**
	344.863	*****
	435.992	*****
	527.120	*****
	618.248	*****
N = 1000	709.376	*****
Mean = 623.086	800.504	*****
S. e. = 5.787	891.633	*****
	982.761	***
	1073.889	**
	1165.017	*
	1256.145	*
	1347.273	*

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

Parameter	SE	SE-SE	Mean	Bias	SE-Bias
IMPL <--- ENUN	.039	.001	.095	-.002	.003
IMPL <--- FINA	.037	.001	.094	-.003	.004
IMPL <--- TECH	.056	.001	.235	.003	.004
IMPL <--- SUPP	.038	.001	.287	-.003	.003
IMPL <--- STAK	.039	.001	.117	-.001	.003
IMPL <--- REGU	.038	.001	.107	-.002	.003
IMPL <--- QUAL	.047	.001	.170	-.002	.004
IMPL <--- CHAR	.039	.001	.093	-.002	.003

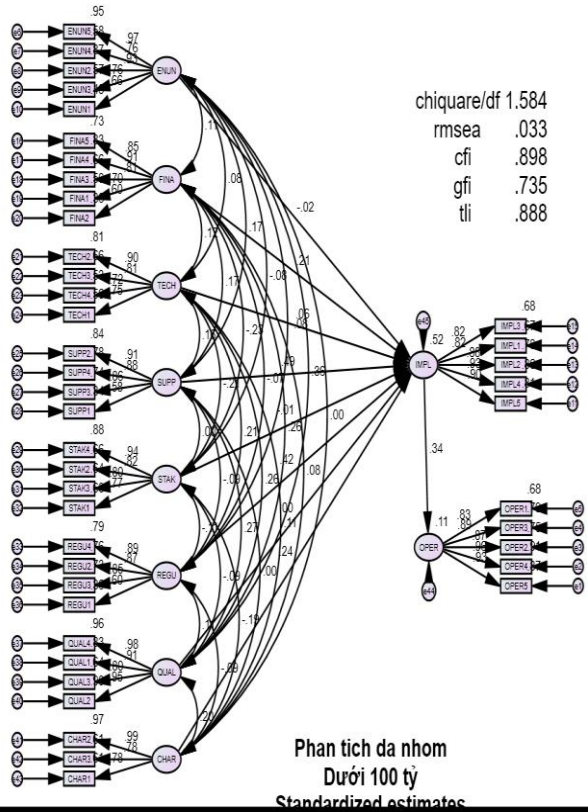
Parameter	SE	SE-SE	Mean	Bias	SE-Bias
OPER <--- IMPL	.037	.001	.235	-.007	.004
OPER5 <--- OPER	.000	.000	1.000	.000	.000
OPER4 <--- OPER	.046	.001	.983	.000	.001
OPER2 <--- OPER	.037	.001	.979	-.002	.001
OPER3 <--- OPER	.037	.001	.954	-.002	.001
OPER1 <--- OPER	.055	.001	.861	-.003	.002
ENUN5 <--- ENUN	.000	.000	1.000	.000	.000
ENUN4 <--- ENUN	.035	.001	1.006	.001	.001
ENUN2 <--- ENUN	.043	.001	.910	.000	.001
ENUN3 <--- ENUN	.040	.001	.872	.000	.001
ENUN1 <--- ENUN	.039	.001	.801	.001	.001
IMPL5 <--- IMPL	.000	.000	1.000	.000	.000
IMPL4 <--- IMPL	.024	.001	1.041	.000	.001
IMPL2 <--- IMPL	.041	.001	.910	.000	.001
IMPL1 <--- IMPL	.034	.001	.781	-.003	.001
IMPL3 <--- IMPL	.035	.001	.842	-.001	.001
FINA5 <--- FINA	.000	.000	1.000	.000	.000
FINA4 <--- FINA	.034	.001	.977	.002	.001
FINA3 <--- FINA	.039	.001	.859	-.002	.001
FINA1 <--- FINA	.040	.001	.797	-.002	.001
FINA2 <--- FINA	.038	.001	.795	-.001	.001
TECH2 <--- TECH	.000	.000	1.000	.000	.000
TECH3 <--- TECH	.073	.002	1.064	.000	.002
TECH4 <--- TECH	.061	.001	1.017	.002	.002
TECH1 <--- TECH	.058	.001	1.144	-.002	.002
SUPP2 <--- SUPP	.000	.000	1.000	.000	.000
SUPP4 <--- SUPP	.033	.001	.897	-.001	.001

Parameter	SE	SE-SE	Mean	Bias	SE-Bias
SUPP3 <--- SUPP	.042	.001	.952	-.001	.001
SUPP1 <--- SUPP	.043	.001	.877	-.002	.001
STAK4 <--- STAK	.000	.000	1.000	.000	.000
STAK2 <--- STAK	.034	.001	.892	-.001	.001
STAK3 <--- STAK	.034	.001	.851	.000	.001
STAK1 <--- STAK	.032	.001	.764	-.001	.001
REGU4 <--- REGU	.000	.000	1.000	.000	.000
REGU2 <--- REGU	.040	.001	.918	.001	.001
REGU3 <--- REGU	.036	.001	.867	-.002	.001
REGU1 <--- REGU	.034	.001	.780	-.001	.001
QUAL4 <--- QUAL	.000	.000	1.000	.000	.000
QUAL1 <--- QUAL	.040	.001	.938	.001	.001
QUAL3 <--- QUAL	.043	.001	.920	-.001	.001
QUAL2 <--- QUAL	.045	.001	.984	.000	.001
CHAR2 <--- CHAR	.000	.000	1.000	.000	.000
CHAR3 <--- CHAR	.055	.001	.925	.000	.002
CHAR1 <--- CHAR	.046	.001	.767	-.001	.001

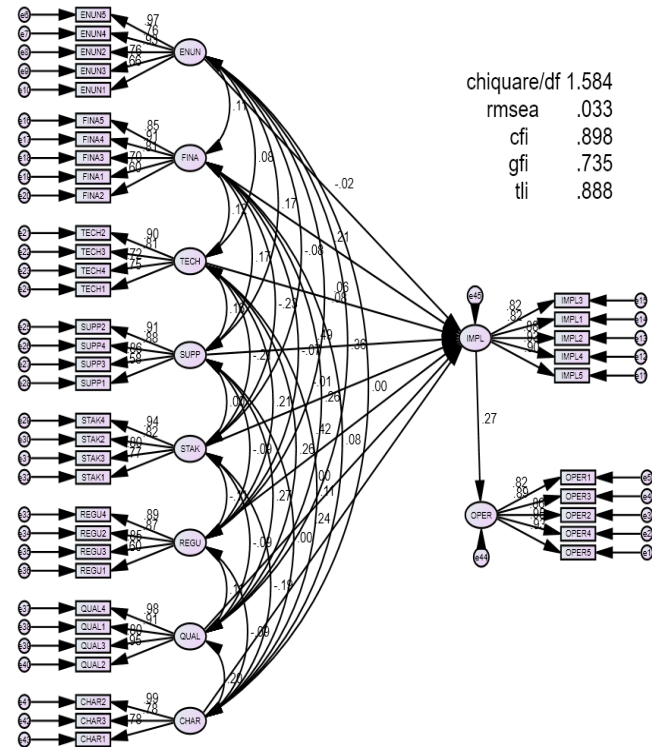
PHỤ LỤC 23

KẾT QUẢ PHÂN TÍCH ĐA NHÓM MULTIGROUP ANALYSIS

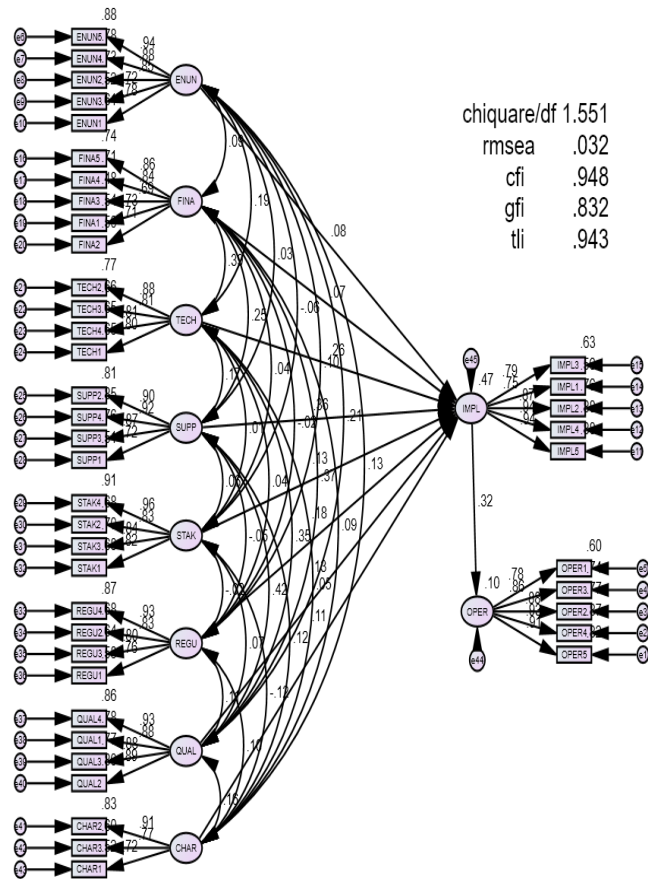
Mô hình khả biến nhóm Quy mô



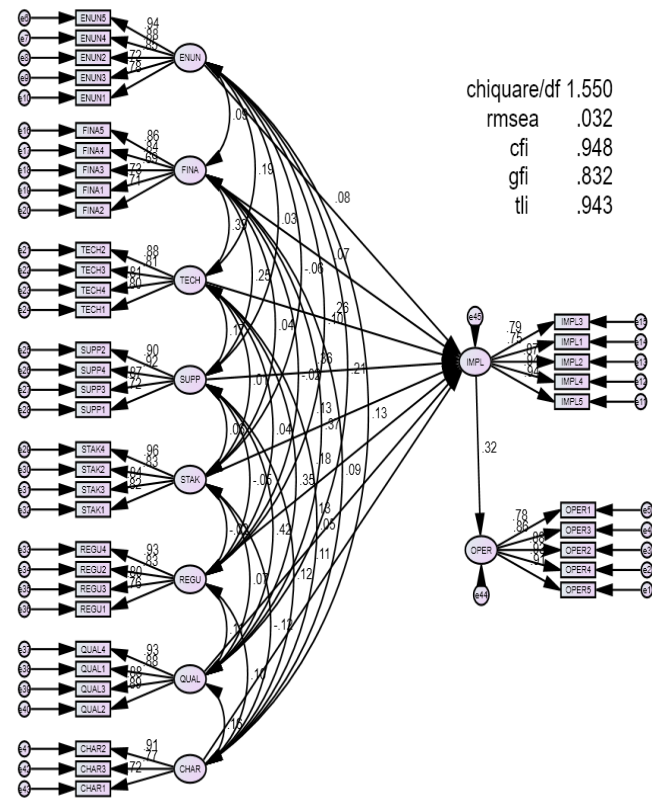
Mô hình bất biến nhóm Quy mô



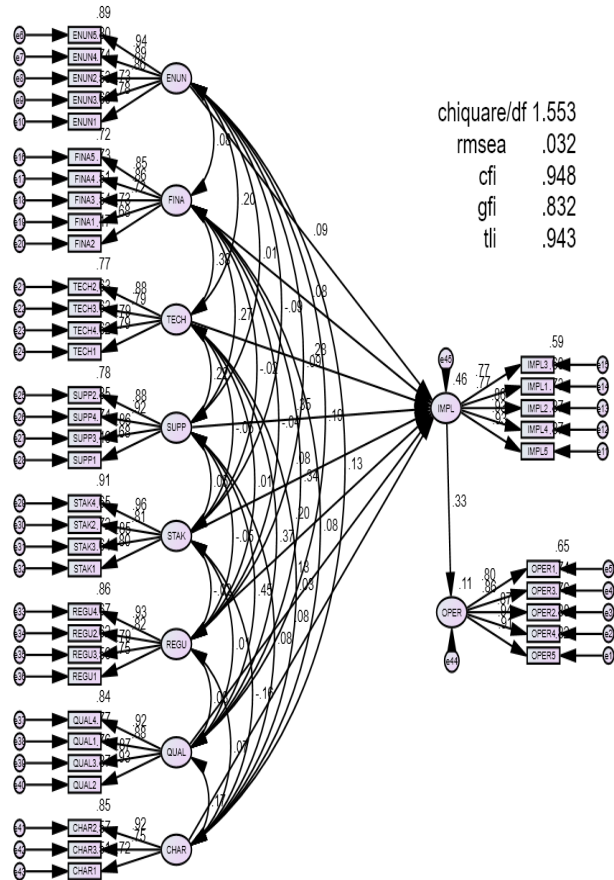
Mô hình khả biến nhóm Loại hình doanh nghiệp



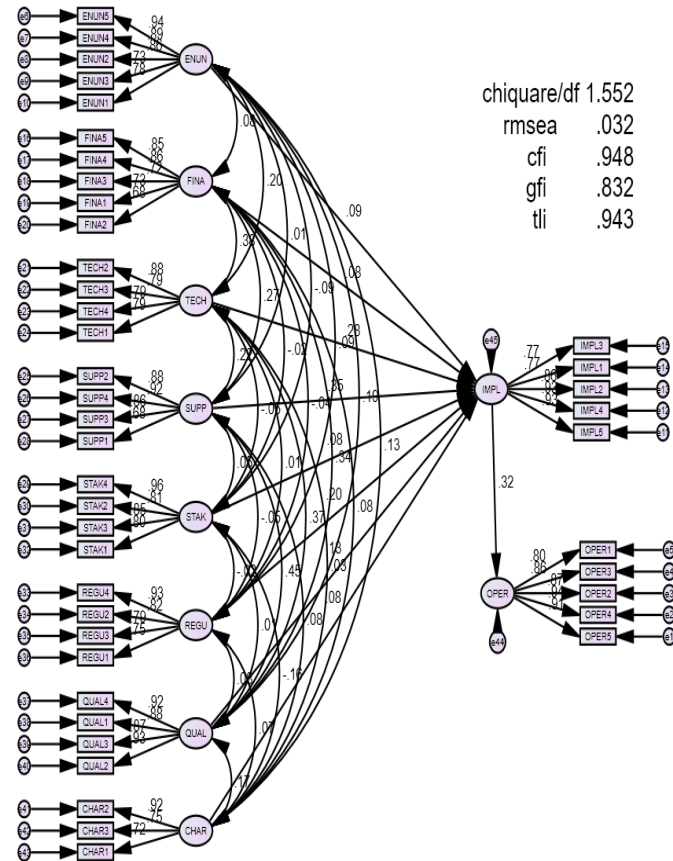
Mô hình bất biến nhóm Loại hình doanh nghiệp



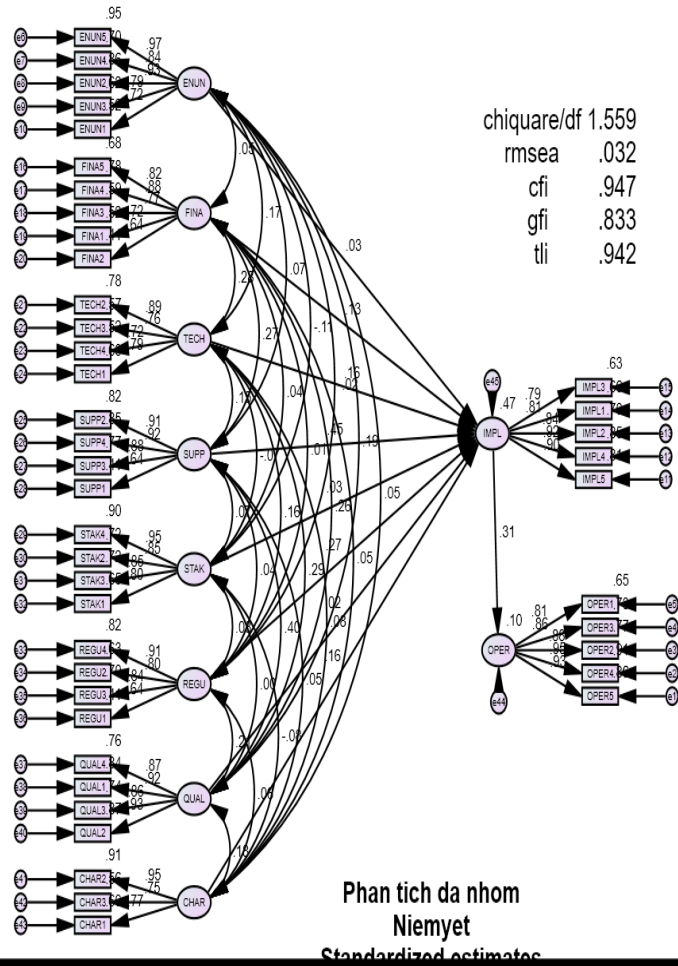
Mô hình khả biến nhóm Trình độ học vấn



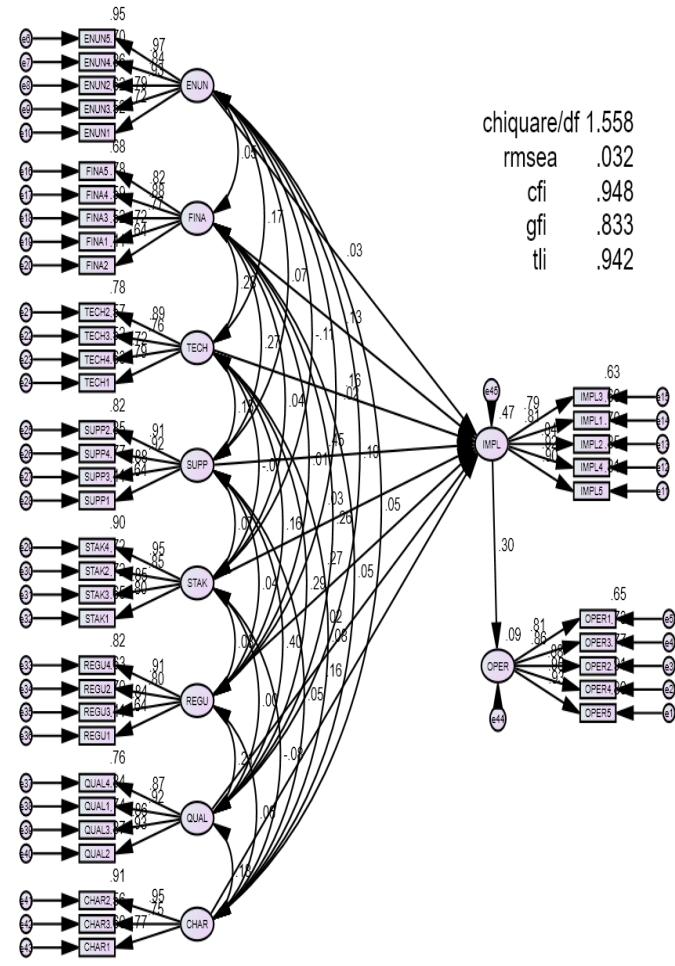
Mô hình bất biến nhóm Trình độ học vấn



Mô hình khả biến nhóm Tình trạng doanh nghiệp



Mô hình bất biến nhóm Tình trạng doanh nghiệp



Số : 5182 /QĐ-ĐHDT

Đà Nẵng, ngày 30 tháng 11 năm 2021

QUYẾT ĐỊNH
Về việc giao đề tài luận án tiến sĩ chuyên ngành Kế toán

HIỆU TRƯỞNG TRƯỜNG ĐẠI HỌC DUY TÂN

Căn cứ Quyết định số 666/TTg ngày 11/11/1994 của Thủ tướng Chính phủ về việc thành lập Trường Đại học Dân lập Duy Tân;

Căn cứ Quyết định số 1704/QĐ-TTg ngày 02/10/2015 của Thủ tướng Chính phủ về việc chuyển đổi loại hình của Trường Đại học Duy Tân;

Căn cứ Quyết định số 05/QĐ-TĐDT ngày 16/3/2020 của Chủ tịch HĐQT Công ty Cổ phần Tập đoàn Duy Tân về việc công nhận Hiệu trưởng Trường Đại học Duy Tân;

Căn cứ Thông tư số 08/2017/TT-BGDĐT ngày 04 tháng 4 năm 2017 của Bộ trưởng Bộ Giáo dục và Đào tạo về việc ban hành Quy chế tuyển sinh và đào tạo trình độ tiến sĩ;

Xét đề nghị của Trường Ban Sau đại học,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Giao Nghiên cứu sinh Dương Thị Thanh Hiền (Khóa 8) thực hiện luận án tiến sĩ với đề tài: *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán môi trường và tác động của kế toán môi trường đến kết quả hoạt động của các doanh nghiệp ngành thủy sản niêm yết tại Sở Giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh*, chuyên ngành Kế toán, mã số: 9340301, dưới sự hướng dẫn:

- Người hướng dẫn thứ nhất: TS. Hồ Tuấn Vũ - Trường ĐH Duy Tân

- Người hướng dẫn thứ hai: PGS. TS Đoàn Ngọc Phi Anh-Trường ĐH Kinh tế ĐN

Điều 2. Nghiên cứu sinh, Người hướng dẫn khoa học có nhiệm vụ và quyền lợi theo Quy chế đào tạo tiến sĩ hiện hành.

Điều 3. Quyết định có hiệu lực kể từ ngày ký.

Điều 4. Ban Sau đại học, Trường Kinh tế, các đơn vị có liên quan và các Ông, Bà có tên trong Điều 1 căn cứ Quyết định thi hành./.

Nơi nhận:

- Như Điều 4;
- Lưu VP.



TS. Võ Thanh Hải

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC DUY TÂN

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số 1807/QĐ-ĐHDT

Đà Nẵng, ngày 10 tháng 5 năm 2023

QUYẾT ĐỊNH
Về việc điều chỉnh đề tài luận án tiến sĩ

HIỆU TRƯỞNG TRƯỜNG ĐẠI HỌC DUY TÂN

Căn cứ Quyết định số 666/TTg ngày 11/11/1994 của Thủ tướng Chính phủ về việc thành lập Trường Đại học Dân lập Duy Tân;

Căn cứ Quyết định số 1704/QĐ-TTg ngày 02/10/2015 của Thủ tướng Chính phủ về việc chuyển đổi loại hình của Trường Đại học Duy Tân;

Căn cứ Quyết định số 03/QĐ-ĐHDT-HĐT ngày 18/3/2020 của Chủ tịch Hội đồng trường Trường Đại học Duy Tân về việc bổ nhiệm Hiệu trưởng Trường Đại học Duy Tân;

Căn cứ Thông tư số 08/2017/TT-BGDĐT ngày 04 tháng 4 năm 2017 của Bộ trưởng Bộ Giáo dục và Đào tạo về việc ban hành Quy chế tuyển sinh và đào tạo trình độ tiến sĩ;

Xét đơn xin điều chỉnh tên đề tài luận án tiến sĩ của nghiên cứu sinh và theo đề nghị của Trường Ban Sau đại học,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Cho phép Nghiên cứu sinh **Dương Thị Thanh Hiền** (Khóa 8) được điều chỉnh tên đề tài luận án tiến sĩ. Tên đề tài mới: *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán môi trường và tác động của thực hiện kế toán môi trường đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp thủy sản tại Việt Nam*, chuyên ngành Kế toán, mã số: 9340301, dưới sự hướng dẫn:

- Người hướng dẫn thứ nhất: TS. Hồ Tuấn Vũ - Trường ĐH Duy Tân

- Người hướng dẫn thứ hai: PGS.TS. Đoàn Ngọc Phi Anh - Trường ĐH Kinh tế Đà Nẵng

Điều 2. Nghiên cứu sinh, Người hướng dẫn khoa học có nhiệm vụ và quyền lợi theo Quy chế đào tạo tiến sĩ hiện hành.

Điều 3. Quyết định có hiệu lực kể từ ngày ký.

Điều 4. Ban Sau đại học, Trường Kinh tế, các đơn vị liên quan và các Ông, Bà có tên trong Điều 1 căn cứ Quyết định thi hành.

Nơi nhận:

- Như Điều 4;
- Lưu VP.

