

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN CÔNG LẬP

Ths. Nguyễn Thị Minh Hằng*

Kế toán môi trường ngày càng đóng vai trò quan trọng trong việc quản lý bền vững tài nguyên và kiểm soát chi phí môi trường tại các tổ chức công, đặc biệt là trong lĩnh vực y tế. Nghiên cứu này nhằm xác định và đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường (KTQTCPMT) tại các bệnh viện công lập ở miền Bắc Việt Nam.

• Từ khóa: kế toán môi trường, bệnh viện công lập, khu vực công.

Environmental accounting plays an increasingly important role in sustainable resource management and environmental cost control in public organizations, especially in the health sector. This study aims to identify and evaluate factors affecting the application of environmental cost management accounting (ETM) in public hospitals in Northern Vietnam.

• Key words: environmental accounting, public hospitals, public sector.

Ngày gửi bài: 13/5/2025

Ngày gửi phản biện: 20/5/2025

Ngày nhận và sửa sau phản biện: 28/7/2025

Ngày chấp nhận đăng: 02/8/2025

DOI: <https://doi.org/10.71374/jfarv.v25.i296.07>

1. Mở đầu

Trong bối cảnh toàn cầu đang đối mặt với những thách thức nghiêm trọng về môi trường như biến đổi khí hậu, ô nhiễm môi trường các tổ chức ngày càng nhận thức rõ vai trò và trách nhiệm của mình trong việc bảo vệ môi trường và phát triển bền vững. KTQTCPMT, với chức năng ghi nhận, đo lường và báo cáo các chi phí và thông tin liên quan đến môi trường, đã trở thành một công cụ quan trọng giúp các tổ chức tích hợp yếu tố môi trường vào hoạt động quản lý và ra quyết định của mình.

Theo thống kê của Bộ Y tế, hiện nay cả nước có khoảng 51.962 đơn vị y tế, trong đó có 13.641 cơ sở y tế công lập. Cả nước hiện đang phát sinh trung bình khoảng 130.000 m³ nước thải y tế mỗi ngày đêm, cùng với đó là 440,7 tấn chất thải rắn y tế/ngày, trong đó đáng chú ý là 71,5 tấn/ngày là

chất thải y tế nguy hại. Tuy nhiên, việc áp dụng KTQTCPMT trong các bệnh viện công lập vẫn còn tương đối mới mẻ và chưa phổ biến. Một số bệnh viện đã bắt đầu quan tâm đến các chi phí môi trường như xử lý chất thải y tế, tiết kiệm năng lượng, nhưng chưa có một hệ thống kế toán chính thức để ghi nhận và báo cáo đầy đủ các thông tin này.

2. Giải thuyết nghiên cứu

Nghiên cứu này tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCPMT tại các bệnh viện công lập ở MB VN. Dựa trên các lý thuyết nền như lý thuyết thể chế, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết ngẫu nhiên và các nghiên cứu trước đó, nghiên cứu phát triển 6 giả thuyết nghiên cứu như sau:

Giả thuyết H1: Áp lực cưỡng chế

Các bệnh viện công lập thường chịu ảnh hưởng từ hệ thống pháp luật, chính sách quản lý nhà nước và yêu cầu của cơ quan cấp trên. Dưới góc nhìn của lý thuyết thể chế và lý thuyết các bên liên quan, áp lực từ bên ngoài có thể trở thành động lực thúc đẩy tổ chức áp dụng các công cụ quản lý phù hợp, bao gồm cả KTQTCPMT. Các nghiên cứu điển hình như Qian & Burritt (2009), Jalaludin et al. (2011), Nguyễn Thị Nga (2017)... đã chứng minh rõ vai trò tích cực của yếu tố này.

H1: Áp lực cưỡng chế tác động tích cực đến việc triển khai KTQTCPMT.

Giả thuyết H2: Áp lực mô phỏng

Trong xu hướng cải tiến quản lý chi phí, nhiều bệnh viện có xu hướng noi theo các bệnh viện đi đầu. Hiện tượng bắt chước hành vi tổ chức đi

* Trường ĐH Kinh tế & QTKD - ĐH Thái Nguyên; email: minhhang232@tueba.edu.vn

trước – được giải thích bởi lý thuyết thể chế và lý thuyết các bên liên quan – cho thấy áp lực môi trường có thể góp phần làm gia tăng khả năng ứng dụng KTQTCPMT. Những nghiên cứu tiêu biểu như của Qian & Burritt (2009), Đỗ Thị Lan Anh (2023... đã khẳng định điều này.

H2: Áp lực môi trường có ảnh hưởng tích cực đến khả năng áp dụng KTQTCPMT.

Giả thuyết H3: Nhận thức của nhà quản lý

Mức độ hiểu biết và quan tâm của ban lãnh đạo về vai trò của kế toán môi trường đóng vai trò quan trọng trong quá trình triển khai. Khi lãnh đạo cấp cao nhận thức rõ lợi ích từ việc phân tích và kiểm soát chi phí môi trường, họ sẽ chủ động chỉ đạo và hỗ trợ việc tích hợp KTQTCPMT vào hệ thống quản lý bệnh viện. Trên cơ sở của lý thuyết ngẫu nhiên, nhiều tác giả như Nguyễn Thị Nga (2017), Nguyễn Thành Tài (2020)... đã chứng minh điều này.

H3: Nhận thức của nhà quản lý có tác động tích cực đến việc áp dụng KTQTCPMT.

Giả thuyết H4: Trình độ chuyên môn của kế toán viên

Kiến thức chuyên sâu về lĩnh vực kế toán quản trị, hiểu rõ các quy định pháp lý liên quan đến môi trường, cùng kỹ năng phân tích dữ liệu tốt là những yếu tố giúp nâng cao chất lượng thông tin được cung cấp. Các nghiên cứu tiếp cận theo lý thuyết ngẫu nhiên như của Nguyễn Thành Tài (2020), Nguyễn Thị Thu Huyền (2024)... đã khẳng định rõ vai trò của yếu tố con người trong quá trình này.

H4: Trình độ của kế toán viên ảnh hưởng tích cực đến việc triển khai KTQTCPMT.

Giả thuyết H5: Quy mô của đơn vị

Các bệnh viện có quy mô lớn thường phát sinh nhiều loại chi phí liên quan đến môi trường như chất thải y tế, khí thải từ thiết bị hoặc nước thải xử lý. Đồng thời, các đơn vị này thường có nguồn lực tài chính và nhân sự đủ mạnh để tiếp cận và ứng dụng các phương pháp quản lý chi phí tiên tiến, bao gồm cả KTQTCPMT. Nhiều nghiên cứu đã đề cập tới mối quan hệ này dưới góc độ lý thuyết ngẫu nhiên, nổi bật là tác giả Nguyễn Thành Tài (2020).

H5: Quy mô bệnh viện có ảnh hưởng tích cực đến mức độ áp dụng KTQTCPMT.

Giả thuyết H6: Hệ thống thông tin kế toán

Một hệ thống kế toán được tổ chức khoa học, có khả năng tổng hợp và cung cấp thông tin liên

quan đến chi phí môi trường một cách chính xác và kịp thời, là tiền đề để KTQTCPMT có thể vận hành hiệu quả. Các công trình như của Mylonakis (2006), Yang, Spencer, Adams & Yapa (2013) đã cho thấy vai trò của hệ thống thông tin kế toán trong việc hỗ trợ ứng dụng các mô hình kế toán môi trường trong khu vực công.

H6: Hệ thống kế toán thông tin có ảnh hưởng tích cực đến khả năng triển khai KTQTCPMT.

3. Phương pháp nghiên cứu

Thiết kế nghiên cứu

Việc xác định kích thước mẫu nghiên cứu áp dụng theo cách xác định của Hair và cộng sự (2011). Theo đó, kích thước mẫu phải gấp 10 lần số biến quan sát. Trong nghiên cứu này có tổng cộng 25 biến quan sát nên kích thước mẫu 308 là phù hợp.

Thu thập dữ liệu

Việc thu thập dữ liệu được tiến hành thông qua bảng hỏi khảo sát. Dựa trên cơ sở các nghiên cứu trước, bảng câu hỏi khảo sát được thiết kế để phản ánh đầy đủ các biến nghiên cứu. Trước khi triển khai chính thức, tác giả đã tiến hành tham vấn chuyên môn với 5 chuyên gia trong lĩnh vực kế toán nhằm đảm bảo tính rõ ràng, hợp lý và phù hợp với mục tiêu nghiên cứu. Tiếp theo, một khảo sát thử nghiệm được thực hiện với sự tham gia của 30 kế toán viên, qua đó bảng hỏi được rà soát và điều chỉnh về nội dung, cách diễn đạt và mức độ phù hợp với bối cảnh thực tiễn tại các bệnh viện công lập. Thang đo Likert 5 điểm được sử dụng để đo lường mức độ đồng thuận của người trả lời, trong đó mức 1 thể hiện “hoàn toàn không đồng ý” và mức 5 là “hoàn toàn đồng ý”.

Phân tích dữ liệu

Dữ liệu được xử lý và phân tích bằng phần mềm SPSS 26.

4. Kết quả nghiên cứu

Kiểm tra độ tin cậy của thang đo

Bảng 1: Kết quả kiểm tra độ tin cậy của thang đo

Nhân tố	Biến quan sát	TB thang đo nếu loại biến	Phương sai nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach/Alpha nếu loại biến
CE	Cronbach/Alpha: 0,912				
	CE1	11.15	8.874	.743	.903
	CE2	12.02	9.273	.838	.880
	CE3	11.43	8.297	.795	.894
	CE4	11.57	9.802	.819	.886
	CE5	11.96	10.591	.783	.899

Nhân tố	Biến quan sát	TB thang đo nếu loại biến	Phương sai nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach/Alpha nếu loại biến
Cronbach/Alpha: 0,733					
MP	MP1	6.97	2.895	.406	.839
	MP2	6.91	2.777	.656	.540
	MP3	6.81	2.626	.638	.547
Cronbach/Alpha: 0,931					
KT	KT1	11.43	10.526	.814	.924
	KT2	12.35	12.625	.788	.921
	KT3	11.67	12.366	.825	.915
	KT4	11.59	10.921	.938	.891
	KT5	12.27	13.264	.794	.923
Cronbach/Alpha: 0,901					
TT	TT1	8.96	4.604	.819	.859
	TT2	7.97	4.813	.810	.861
	TT3	9.49	5.697	.753	.885
	TT4	9.71	5.269	.756	.880
Cronbach/Alpha: 0,947					
QM	QM1	10.48	6.459	.876	.931
	QM2	9.28	6.163	.886	.927
	QM3	9.50	5.873	.888	.928
	QM4	10.10	6.701	.854	.938

Sau khi tiến hành kiểm định độ tin cậy của các thang đo đối với 06 biến độc lập và 01 biến phụ thuộc trong mô hình nghiên cứu thông qua hệ số Cronbach's Alpha, kết quả cho thấy tất cả các biến quan sát đều đạt yêu cầu về độ tin cậy. Cụ thể, các biến đều có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,6, tương quan biến tổng đều lớn hơn 0,3 cho thấy các thang đo có tính nhất quán nội tại tốt và có thể sử dụng cho các phân tích tiếp theo. Trên cơ sở đó, 06 biến độc lập đạt chuẩn đã được giữ lại để tiếp tục phân tích mối quan hệ với biến phụ thuộc trong mô hình.

Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA

Tác giả sử dụng phương pháp trích Principal Component Analysis với phép quay Varimax trong phân tích EFA. Từ các biến quan sát đã được đánh giá độ tin cậy thang đo của các biến độc lập được đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA kết quả phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCPMT

Bảng 2: Hệ số KMO và kiểm định Barlett's đối với nhân tố độc lập

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.824	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	6402.613
	df	300
	Sig.	.000
	cumulative %	78,971
Eigenvalue	1,754	

Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA các biến độc lập cho thấy, hệ số KMO = 0,824 (thỏa mãn tiêu

chí $0,5 \leq KMO \leq 1$) nên đạt yêu cầu, và kiểm định Barlett's có giá trị Sig = 0,000 < 5%. Do vậy, các biến quan sát có mối quan hệ chặt chẽ với nhau và phù hợp cho phân tích nhân tố khám phá EFA.

Phương sai cộng dồn của các nhân tố (cumulative %) là 78,971%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích phải > 50%, các nhân tố được rút trích tại mức Eigenvalue = 1,754 > 1 nên đạt yêu cầu. Điều này có nghĩa các biến quan sát đưa vào mô hình giải thích được 78,971% các nhân tố ảnh hưởng đến Áp dụng KTQTCPMT tại các bệnh viện ở MB VN.

Thực hiện phép xoay Varimax cho các biến quan sát đều có hệ số tải nhân tố (Factor loading) lớn hơn 0,55 nên đạt yêu cầu, các biến quan sát đại diện cho các biến độc lập (nhân tố) tác động đến biến phụ thuộc (áp dụng KTQTCPMT) được chia thành 6 nhóm bao gồm: Nhóm 1 (KT1, KT3, KT2, KT5, KT4); Nhóm 2 (CE3, CE1, CE2, CE4, CE5); Nhóm 3 (QM2, QM3, QM1, QM4); Nhóm 4 (QL4, QL3, QL2, QL1); Nhóm 5 (TT1, TT3, TT4, TT2); Nhóm 6 (MP2, MP3, MP1). Không có sự xáo trộn giữa các biến thành phần nên tên các biến độc lập vẫn được giữ nguyên.

Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính

Bảng 3: Kết quả phân tích mô hình

Mô hình	R	R ²	R ² hiệu chỉnh	Sai số chuẩn của ước lượng	Giá trị Durbin-Watson
1	0,737 ^a	0,542	0,533	0,485	2,137

a. Dự báo: (hằng số), CE, MP, KT, QL, QM, TT
b. Biến phụ thuộc: AD

Bảng 3, giá trị R² hiệu chỉnh là 0,533 cho thấy các biến độc lập có thể giải thích được 53,3% biến phụ thuộc trong mô hình. Tức là nếu biến độc lập thay đổi 1% thì sẽ giải thích thêm 53,3% sự thay đổi của biến Áp dụng KTQTCPMT tại bệnh viện công lập.

Hệ số Durbin Watson của mô hình là 2,137. Tra bảng thống kê Durbin Watson, xác định được dU = 1,647 và dL = 1,441, từ đó xác định được dU < d < 4 - dU. Như vậy, mô hình không có hiện tượng tự tương quan. Như vậy, mô hình hồi quy bội thoả mãn các điều kiện đánh giá và kiểm định độ phù hợp cho việc đưa ra kết quả nghiên cứu.

Trong bảng 4, cột mức ý nghĩa (Sig.) cho tất cả các biến đều có Sig. nhỏ hơn 0,01 ngoại trừ biến QMTB có Sig. nhỏ hơn 0,05. Như vậy CETB, MPTB, KTTB, TTTB, QLTB tương quan có ý nghĩa với áp dụng KTQTCPMT và độ tin cậy là 99%, và biến QMTB tương quan có ý nghĩa với KTQTCPMT và độ tin cậy là 95%.

Bảng 4: Kết quả phân tích hồi quy tương quan

Model		Coefficients ^a			t	Sig.
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.783	.220		-3.554	.000
	CE	.331	.037	.352	8.876	.000
	MP	.152	.036	.166	4.175	.000
	KT	.164	.037	.197	4.458	.000
	TT	.219	.044	.228	4.975	.000
	QM	.072	.035	.084	2.070	.039
	QL	.295	.041	.297	7.244	.000

Từ kết quả phân tích hồi quy tuyến tính nêu trên, phương trình hồi quy được trình bày theo phương trình như sau:

$$AD = - 0,783 + 0,331*CE + 0,152*MP + 0,164*KT + 0,219*TT + 0,072*QM + 0,295*QL$$

5. Thảo luận

Kết quả từ mô hình hồi quy tuyến tính bội cho thấy biến “Áp lực cưỡng chế” có tác động mạnh nhất đến mức độ áp dụng KTQTCPMT tại các bệnh viện. Cụ thể, hệ số Beta chuẩn hóa đạt 0.331 và có ý nghĩa thống kê rất cao (Sig. < 0.001). Phát hiện này hoàn toàn phù hợp với luận điểm của lý thuyết thể chế, vốn cho rằng các tổ chức khu vực công chịu ảnh hưởng đáng kể từ các chính sách, quy định và yêu cầu quản lý của Nhà nước. Do đó, việc áp dụng các thực hành kế toán như KTQTCPMT thường được thúc đẩy bởi yêu cầu tuân thủ thể chế hơn là động lực từ bên trong tổ chức.

Biến “Nhận thức của nhà quản lý” với hệ số Beta chuẩn hóa đạt 0.295 và có ý nghĩa thống kê cao (Sig. < 0.001) cho thấy mức độ ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng KTQTCPMT. Kết quả này nhấn mạnh vai trò then chốt của yếu tố con người, đặc biệt là vai trò lãnh đạo trong việc định hướng và đưa ra quyết định liên quan đến việc triển khai KTQTCPMT tại các bệnh viện. Sự hiểu biết và cam kết của người đứng đầu không chỉ tạo điều kiện thuận lợi mà còn là động lực thúc đẩy quá trình ứng dụng các công cụ quản lý chi phí bền vững.

Biến HTTTKT có hệ số ảnh hưởng chuẩn hóa Beta đạt 0.219. Kết quả này làm nổi bật vai trò của yếu tố kỹ thuật trong việc hỗ trợ thu thập, xử lý và cung cấp dữ liệu liên quan đến chi phí môi trường phục vụ quá trình ra quyết định.

Biến “Trình độ của nhân viên kế toán” có hệ số Beta chuẩn hóa đạt 0.164, cho thấy mức độ ảnh hưởng ở mức trung bình khá đến việc áp dụng

KTQTCPMT tại các bệnh viện khu vực miền Bắc Việt Nam. Năng lực của nhân sự kế toán không chỉ ảnh hưởng đến chất lượng thông tin chi phí môi trường được cung cấp mà còn tác động đến khả năng phối hợp liên ngành trong quá trình triển khai KTQTCPMT.

Biến “Áp lực mô phỏng” có hệ số Beta chuẩn hóa đạt 0.152, phản ánh mức độ ảnh hưởng trung bình đến việc áp dụng KTQTCPMT tại các bệnh viện khu vực MB VN. Kết quả này phù hợp với đặc thù của khu vực công, nơi quá trình học hỏi và tiếp thu mô hình từ các đơn vị tiên phong thường diễn ra một cách thận trọng và có chọn lọc. Các bệnh viện công lập thường bị điều hướng nhiều hơn bởi quy định thể chế, dẫn đến việc mô phỏng mô hình tiên tiến chỉ thực sự diễn ra khi có cơ sở chính sách rõ ràng hoặc khi đơn vị đi trước đạt được thành tựu nổi bật và được công nhận chính thức.

Biến “Quy mô” có hệ số hồi quy chuẩn hóa thấp nhất (Beta = 0.072). Kết quả này cho thấy, quy mô tổ chức chỉ đóng vai trò thứ yếu trong việc thúc đẩy áp dụng KTQTCPMT. Thực tiễn triển khai KTQTCPMT tại các bệnh viện cho thấy, ngay cả những đơn vị có quy mô không lớn nhưng có sự quan tâm từ cấp quản lý và hệ thống thông tin kế toán tốt vẫn có thể ứng dụng hiệu quả công cụ này. Do đó, quy mô cần được nhìn nhận như một điều kiện hỗ trợ hơn là yếu tố dẫn dắt chính trong quá trình đổi mới QTCPMT.

Kết luận

Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra có sáu nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCPMT tại các bệnh viện công lập ở MB VN đó là: Áp lực cưỡng chế, nhận thức của nhà quản lý, hệ thống thông tin kế toán, trình độ của nhân viên kế toán, áp lực mô phỏng và quy mô. Nghiên cứu không chỉ cung cấp cơ sở thực tiễn cho các nhà quản lý trong việc xây dựng chiến lược phát triển kế toán môi trường, mà còn là nguồn tham khảo hữu ích cho các nhà hoạch định chính sách trong việc thúc đẩy thực hành kế toán bền vững trong khu vực công.

Tài liệu tham khảo:

Đỗ Thị Lan Anh (2023), Nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam, Luận án tiến sĩ, Đại học kinh tế quốc dân
 Nguyễn Thị Thu Huyền (2024), Kế toán môi trường trong các doanh nghiệp cơ khí phía bắc, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính
 Qian, W., Burritt, R., (2009), Contingency perspectives on environmental accounting: an exploratory study of local government, Accounting, Auditing & Performance Journal, 15(2), 39-70
 Yang, S. Y., Adams, C. A., & Yapa, P. W. S. (2013), The mediating effects of the adoption of an environmental information system on top management's commitment and environmental performance, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 4(1), 75-102.