

NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TRONG DOANH NGHIỆP

NGUYỄN THU HIẾN

Phương thức hạn chế tình trạng gây ô nhiễm môi trường trong hoạt động sản xuất kinh doanh luôn được các doanh nghiệp, cũng như cơ quan quản lý đặc biệt quan tâm. Để giải quyết bài toán này, doanh nghiệp cần nắm rõ các quy định, đầu tư, nâng cấp hệ thống xử lý chất thải... đồng thời, triển khai áp dụng kế toán quản trị môi trường. Bài viết làm rõ một số lý thuyết được xem là nền tảng trong nghiên cứu về áp dụng kế toán quản trị môi trường, bao gồm: Lý thuyết thể chế đẳng cấu, lý thuyết hợp pháp, lý thuyết dự phòng, lý thuyết hành vi dự định và lý thuyết các bên liên quan để giải thích lý do và động cơ các doanh nghiệp áp dụng kế toán quản trị môi trường. Đây là cơ sở quan trọng để thiết lập khung lý thuyết và khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng kế toán quản trị môi trường trong các doanh nghiệp.

Từ khóa: Kế toán quản trị môi trường, doanh nghiệp, lý thuyết nền, kinh doanh

FACTORS INFLUENCING THE APPLICATION OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING IN ENTERPRISES

Nguyen Thu Hien

How to limit environmental pollution in production and business activities is always of special interest toward enterprises, as well as management agencies. To solve this problem, businesses need to understand regulations, invest and upgrade waste treatment systems, and at the same time, apply environmental management accounting. The article clarifies a number of theories that are considered fundamental in the study of the application of environmental management accounting including: isomorphic institutional theory, legal theory, provision theory, intended behavior theory, and stakeholder theory to explain causes and motivation of businesses to apply environmental management accounting. This is an important basis for establishing a theoretical framework and exploring the factors influencing the application of environmental management accounting in businesses.

Keywords: Environmental management accounting, enterprises, background theory, business

Ngày nhận bài: 13/2/2023

Ngày hoàn thiện biên tập: 27/2/2023

Ngày duyệt đăng: 3/3/2023

Giới thiệu

Bảo vệ môi trường (BVMT) và tăng trưởng xanh là một trong những vấn đề hàng đầu được nhiều quốc

gia quan tâm nhằm phát triển bền vững. Để đảm bảo hài hòa giữa phát triển kinh tế với BVMT, nhiều nghiên cứu trên thế giới đã khẳng định, kế toán quản trị môi trường (EMA) là công cụ hữu ích giúp hiểu rõ hơn và lượng hóa các vấn đề liên quan đến môi trường cho quá trình ra quyết định (Burritt và cộng sự, 2002). EMA cung cấp thông tin cần thiết cho doanh nghiệp (DN) nhằm giảm thiểu tác động tới môi trường, cải thiện cả về hiệu quả kinh tế lẫn hiệu quả môi trường, đạt được sự bền vững (IFAC, 2005).

Mặc dù vậy, do EMA là tương đối mới ở Việt Nam chưa phổ biến rộng rãi, nên nhiều DN chưa nhận thức được lợi ích của việc thực hiện EMA (Thu Hien Nguyen, 2022). Áp dụng EMA có thể làm tăng vị thế, hình ảnh, nâng cao danh tiếng... cho DN; tuy nhiên, áp dụng EMA có thể bị tác động và phụ thuộc vào các nhân tố tổ chức, hành vi, kinh tế - xã hội. Vì vậy, nhiều nghiên cứu trước đã vận dụng các lý thuyết nền tảng làm cơ sở để xác định các nhân tố tác động đến việc áp dụng EMA trong DN.

Các lý thuyết thường được sử dụng trong nghiên cứu về áp dụng EMA gồm: Lý thuyết thể chế đẳng cấu; lý thuyết hợp pháp; lý thuyết dự phòng, lý thuyết hành vi dự định và lý thuyết các bên liên quan để giải thích lý do và động cơ các DN áp dụng EMA. Qua đó, cung cấp luận cứ khoa học để thiết lập khung lý thuyết và khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA trong DN là rất cần thiết; giúp các nhà nghiên cứu, nhà quản lý DN, các nhà hoạch định chính sách hiểu rõ hơn về bản chất của các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA,



để thúc đẩy quá trình áp dụng EMA trong DN.

Khái niệm về kế toán quản trị môi trường

EMA là một bộ phận của kế toán môi trường (KTMT) và là phần mở rộng và phát triển tiếp theo của KTQT nhằm giúp cải thiện hệ thống KTMT. Vì vậy, có nhiều quan điểm, khái niệm khác nhau về EMA tùy thuộc vào mục đích, phạm vi và đối tượng nghiên cứu. Nhìn chung, EMA là hệ thống thông tin bổ sung cho KTQT để khắc phục những hạn chế của KTQT thông thường nhằm hiểu rõ hơn và lượng hóa các vấn đề liên quan đến môi trường cho quá trình ra quyết định (Burritt và cộng sự, 2002). EMA đề cập đến hệ thống kế toán và các kỹ thuật cung cấp cho nhà quản trị các thông tin tài chính và phi tài chính về tổ chức và môi trường (Bouma và Correljé, 2003).

EMA quản lý hiệu quả kinh tế và môi trường thông qua việc phát triển và thực hiện hệ thống kế toán phù hợp liên quan đến môi trường. Nói cách khác, EMA thường bao gồm chi phí vòng đời, kế toán toàn bộ chi phí, đánh giá lợi ích và lập kế hoạch chiến lược cho quản lý môi trường (IFAC, 2005).

Lý thuyết thường sử dụng trong nghiên cứu về kế toán quản trị môi trường

Lý thuyết thể chế đẳng cấu

DiMaggio và Powell (1983) xem đẳng cấu là khái niệm mô tả tốt nhất quá trình đồng nhất. Các tác giả cho rằng, đặc điểm của tổ chức sẽ được thay đổi để phù hợp với đặc điểm của môi trường. Lý thuyết thể chế đẳng cấu đề cập đến 3 yếu tố gồm: Đẳng cấu cưỡng chế, đẳng cấu mô phỏng, đẳng cấu quy chuẩn. Các quy định hiện hành sẽ gây ra áp lực cưỡng chế các tổ chức phải tuân thủ các quy định đã được ban hành.

Áp lực mô phỏng sẽ tạo ra sự lan tỏa và bắt chước áp dụng các kỹ thuật đã được chứng minh hoặc thực tiễn các DN khác đã áp dụng thành công khi DN gặp phải tình huống không chắc chắn. Cuối cùng, quy chuẩn là áp lực của việc tự nguyện thực hiện, áp dụng các quy chuẩn để giảm áp lực cưỡng chế. Đặt trong bối cảnh nghiên cứu về áp dụng EMA, quan điểm của đẳng cấu cưỡng chế cho thấy, hệ thống pháp lý chính là nhân tố quyết định hàng đầu trong việc thực hiện EMA.

Các DN có thể đứng trước áp lực của sức ép thể chế, họ phải thực hiện EMA nhằm thỏa mãn các kỳ vọng cũng như đòi hỏi từ các bên liên quan, đặc biệt là các bên ảnh hưởng, như nhà lập quy hay chủ sở hữu, thậm chí áp lực cưỡng chế còn đến từ khách

hàng, nhà đầu tư, đối thủ cạnh tranh... Áp lực quy chuẩn liên quan đến tính chuyên nghiệp, tức là việc các thành viên trong một nghề nghiệp cùng nhau quản lý chất lượng và thiết lập một cơ sở nhận thức và luật lệ về quyền tự chủ nghề nghiệp. Sự phát triển mạnh mẽ của các tổ chức nghề nghiệp khiến cho những thay đổi ngày càng dễ dàng lan tỏa. Theo Deegan (2003), lý thuyết thể chế đẳng cấu liên kết các thực tiễn tổ chức, bao gồm thực hành trách nhiệm xã hội và các thực hành kế toán khác, với các giá trị và quy tắc xã hội mà tổ chức đó hoạt động. Các liên kết này sẽ dẫn dắt một tổ chức triển khai các điều kiện cần thiết để duy trì, đạt được và lấy lại tính hợp pháp của nó.

Như vậy, lý thuyết thể chế đẳng cấu được sử dụng để giải thích cho sự ảnh hưởng của các nhân tố như áp lực cưỡng chế (áp lực bắt buộc), áp lực quy chuẩn (các quy định hoặc hướng dẫn thực hiện), áp lực mô phỏng (áp lực bắt chước các hình mẫu để có thể thực hiện theo), giáo dục, nghề nghiệp đến quá trình phổ biến áp dụng EMA trong DN.

Lý thuyết hợp pháp

Lý thuyết hợp pháp cho rằng, hoạt động của tổ chức phải theo các giá trị hay các chuẩn mực xã hội mà tổ chức đó hoạt động. Việc các tổ chức không tuân thủ các giá trị hay chuẩn mực xã hội có thể dẫn tới những khó khăn cho tổ chức đó, trong việc đạt được sự ủng hộ của cộng đồng để tiếp tục hoạt động. Điều này cho thấy, các tổ chức muốn tồn tại trong xã hội cần được sự chấp nhận của xã hội, bởi vì họ có ảnh hưởng và bị ảnh hưởng bởi xã hội. Do đó, các tổ chức sẽ cố gắng đạt được sự cân bằng giữa giá trị tổ chức và giá trị xã hội. Khi đó sự cân bằng này sẽ tạo ra hợp đồng xã hội giữa tổ chức và xã hội.

Các tổ chức bị ràng buộc bởi hợp đồng xã hội trong đó họ đồng ý thực hiện các hành động mong muốn xã hội khác nhau, để đáp lại mục tiêu của họ. Vì vậy, tính hợp pháp được cho là một trong những nguồn lực quan trọng quyết định đến sự sống còn, sự tồn tại liên tục và thành công của tổ chức (Deegan, 2003). Sự phát triển bền vững của DN phải được xem xét trên ba góc độ: kinh tế, môi trường và xã hội (Elkington, 1997). Theo đó, một DN vừa hoạt động để tạo ra các giá trị về kinh tế, đồng thời bảo vệ và phát triển các giá trị môi trường và xã hội, tuy nhiên, thực tế hoạt động của DN đã tác động nghiêm trọng đến môi trường và cộng đồng xã hội. Do đó, áp lực của cơ quan luật pháp và các nhóm hoạt động môi trường, cũng như cộng đồng xã hội, buộc các DN phải thực hiện trách nhiệm môi trường thông qua quản lý môi trường theo tiêu chuẩn và thay đổi hệ



thống kế toán để công bố thông tin môi trường phù hợp. Áp lực từ xã hội sẽ buộc DN phải thực hiện trách nhiệm của mình đối với môi trường thông qua tiêu chuẩn và thay đổi hệ thống kế toán để công bố thông tin môi trường phù hợp.

Như vậy, lý thuyết hợp pháp nhấn mạnh mối quan hệ giữa DN và xã hội. Hoạt động của DN cần phải phù hợp với các giá trị được xã hội chấp nhận thì hoạt động đó mới được coi là hợp pháp và DN mới có thể tồn tại, phát triển. Xét trong bối cảnh nghiên cứu về EMA, lý thuyết hợp pháp là lý thuyết thành công nhất trong việc giải thích nội dung và mức độ công bố thông tin xã hội và môi trường (Gray và cộng sự, 1995).

Lý thuyết này cho rằng, các công bố xã hội và môi trường tự nguyện là để đáp ứng các yếu tố xã hội, kinh tế và chính trị. Do đó, lý thuyết này giải thích lý do và động cơ mà EMA được sử dụng như công cụ để các tổ chức thực hiện trách nhiệm xã hội; làm cơ sở hình thành các nhân tố như nhận thức về lợi ích của việc thực hiện EMA, nhận thức của nhà quản trị, chiến lược môi trường ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA trong DN.

Lý thuyết dự phòng

Lý thuyết dự phòng coi các tổ chức là hệ thống mở và thích ứng. Lý thuyết này khẳng định sự phù hợp giữa cơ cấu tổ chức và các yếu tố dự phòng ảnh hưởng đến hoạt động của tổ chức ở các cấp độ. Cấu trúc, quy trình của tổ chức bị ảnh hưởng bởi các yếu tố môi trường bên trong và bên ngoài.

Trong thực tế không có một cơ cấu nào là tốt nhất cho một tổ chức, do vậy, thành quả hoạt động của tổ chức phụ thuộc vào nền tảng của tổ chức đó. Điều này có nghĩa thành quả hoạt động của tổ chức phụ thuộc vào khả năng ứng phó với sự không chắc chắn của môi trường kinh doanh. Thành quả hoạt động của một tổ chức phụ thuộc vào mức độ hợp lý của cơ cấu tổ chức mà tổ chức đó lựa chọn và chịu tác động của nhiều yếu tố (Chenhall, 2007). Điều này có nghĩa, cơ cấu tổ chức được điều chỉnh khi có sự thay đổi của các yếu tố dự phòng. Cơ cấu tổ chức được mô tả như một công cụ chức năng có thể nhận biết, quan sát và đo lường được và có chức năng trong khuôn khổ lý thuyết dự phòng.

Theo lý thuyết dự phòng, KTQT được coi là thành phần của cơ cấu tổ chức, vì vậy, quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa KTQT cụ thể với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức. Lý thuyết dự phòng nghiên cứu KTQT trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của DN.

Trong bối cảnh nghiên cứu EMA, cách tiếp cận dự phòng dựa trên tiền đề là không có hệ thống kế

toán chung phù hợp với tất cả các tổ chức trong mọi hoàn cảnh. Do đó, muốn thiết lập một hệ thống EMA thích hợp với DN cần dựa vào đặc điểm cũng như môi trường mà DN đang hoạt động. Như vậy, lý thuyết dự phòng giải thích việc áp dụng EMA có thể phụ thuộc vào các yếu tố như ngành nghề, lĩnh vực hoạt động, cấu trúc bộ máy quản lý, quy mô DN, chiến lược kinh doanh...

Lý thuyết hành vi dự định

Lý thuyết hành vi dự định (TPB) được Ajzen xây dựng vào năm 1991. Lý thuyết này cho rằng, việc thực hiện hành vi nhất định của một cá nhân được xác định bởi ý định thực hiện hành vi của người đó. Mối quan hệ giữa ý định và hành vi được quyết định bởi ý định thực hiện hành vi đó. Ý định thực hiện một hành vi càng mạnh thì càng có khả năng thực hiện hành vi đó (Ajzen, 1991). Lý thuyết hành vi chỉ ra hành động của con người bị ảnh hưởng bởi ba yếu tố (Thái độ, chuẩn chủ quan và kiểm soát nhận thức). Trong đó, thái độ được hiểu là thái độ của người thực hiện và được đo lường bằng niềm tin của việc thực hiện hành vi đó là có ích.

Chuẩn chủ quan là nhận thức của những người có ảnh hưởng đến người thực hiện nghĩ rằng cá nhân đó nên hay không nên thực hiện hành vi, có thể là lãnh đạo cấp cao lẫn lãnh đạo trực tiếp, hoặc đồng nghiệp của người thực hiện. Kiểm soát nhận thức phản ánh sự dễ dàng hay khó khăn về khả năng kiểm soát của người thực hiện trong một hành vi cụ thể. Kiểm soát hành vi nhận thức hoặc niềm tin về sự hiện diện của các yếu tố có thể tạo điều kiện hoặc cản trở việc thực hiện hành vi. Khi người thực hiện hành vi cho rằng họ có nhiều nguồn lực cũng như khả năng nắm bắt cơ hội và cảm nhận ít có những trở ngại, thì sự nhận thức về kiểm soát của họ đối với hành vi càng lớn.

Ngoài ra, theo Ajzen (1991) mức độ tác động của ba yếu tố trong mô hình TPB đối với dự đoán hành vi sẽ thay đổi theo những tình huống cụ thể, không giống nhau trong mọi trường hợp. Như vậy, thông qua lý thuyết hành vi dự định có thể nhận thấy yếu tố kiểm soát nhận thức có mức độ ảnh hưởng cao đến hành vi con người. Yếu tố này phản ánh việc dễ dàng hay khó khăn khi thực hiện hành vi và việc thực hiện hành vi đó có bị kiểm soát hay hạn chế không (Ajzen, 1991).

Xét trong phạm vi nghiên cứu về EMA, yếu tố kiểm soát nhận thức ảnh hưởng mạnh mẽ đến việc áp dụng EMA, cùng với hai yếu tố còn lại là chuẩn chủ quan và kiểm soát nhận thức thông qua nhận thức về tính hữu ích cũng như rào cản khi áp dụng EMA.



Lý thuyết các bên liên quan

Lý thuyết các bên liên quan tập trung vào xem xét quyền lực của các bên liên quan và tác động của các quyền lực này đến khả năng tuân thủ của DN. Lý thuyết các bên liên quan được đưa ra trong nghiên cứu của Freeman (1984) về quản trị tổ chức và đạo đức kinh doanh. Theo lý thuyết này, các bên liên quan đó là bất kỳ cá nhân hay nhóm người bị ảnh hưởng trực tiếp hoặc gián tiếp bởi những hành động của tổ chức.

Lý thuyết các bên liên quan cho rằng, ngoài các cổ đông còn có các đối tượng khác có liên quan đến quá trình hoạt động của DN bao gồm cơ quan chính phủ, các nhóm chính trị, các hiệp hội, các công ty liên quan, khách hàng tiềm năng, và công chúng. Các nhóm này về bản chất không đối nghịch, tuy nhiên hành vi của họ có thể bị xung đột, điều này sẽ ảnh hưởng nhất định đến chiến lược do ban quản trị phát triển để phù hợp nhất với nguồn lực của công ty và môi trường (Deegan và Gordon, 1996).

Các tổ chức có trách nhiệm đối xử công bằng giữa các bên liên quan, trong trường hợp có xung đột lợi ích, doanh nghiệp phải cân bằng lợi ích giữa các bên. Khi cân bằng được lợi ích của tất cả các bên liên quan sẽ tối đa hóa hiệu quả và giá trị dài hạn của DN (Freeman, 1984).

Từ quan điểm quản trị, các nhà quản lý cần xem xét các vấn đề nhằm đáp ứng nhu cầu các bên liên quan để đạt được mục tiêu chiến lược của DN. Mỗi quan hệ quyền lực của các bên liên quan luôn có sự thay đổi theo thời gian, vì vậy các tổ chức phải thường xuyên điều chỉnh các chiến lược điều hành và công bố thông tin thông tin để đáp ứng nhu cầu của các bên liên quan. Do vậy, các bên liên quan có tác động không nhỏ đến hoạt động sản xuất kinh doanh của DN trong xã hội.

Trong DN có nhiều nguồn lực bị kiểm soát bởi các bên liên quan, các bên liên quan càng có nhiều quyền lực thì càng nhiều DN phải điều chỉnh hoạt động của mình để phù hợp với yêu cầu của các bên liên quan (Gray và cộng sự, 1995).

Áp dụng lý thuyết này trong nghiên cứu về áp dụng EMA sẽ làm nổi bật sự tương tác giữa DN và các bên liên quan, giải thích cho lý do công bố thông tin môi trường tác động đến lợi ích hai chiều giữa DN và các bên liên quan như thế nào. Các bên liên quan luôn mong muốn DN có những ứng xử phù hợp với trách nhiệm môi trường để đạt được sự hợp pháp trong xã hội, điều này sẽ giúp họ đạt được những lợi ích kinh tế khác. Khi nhu cầu về thực hiện trách nhiệm môi trường của DN từ các bên liên quan tăng lên đòi hỏi DN phải đáp ứng để đảm bảo hoạt

động sản xuất kinh doanh của mình được thuận lợi. Nói cách khác, nếu một bên liên quan kiểm soát một hoạt động kinh doanh quan trọng, DN sẽ tìm cách đáp ứng nhu cầu của họ (Ullmann, 1985).

Kết luận

Nghiên cứu này làm rõ các luận cứ khoa học về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA trong DN dựa trên các lý thuyết nền cơ bản như: Lý thuyết thể chế đẳng cấu, lý thuyết hợp pháp, lý thuyết dự phòng, lý thuyết hành vi dự định và lý thuyết các bên liên quan. Các lý thuyết này đã giải thích lý do và động cơ các DN áp dụng EMA. Kết quả nghiên cứu cung cấp luận cứ khoa học quan trọng để thiết lập khung lý thuyết và khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA trong DN; qua đó, giúp các nhà quản lý DN, hoạch định chính sách và các nhà nghiên cứu hiểu rõ hơn về bản chất, cũng như cách thức các nhân tố này tác động đến việc áp dụng EMA trong DN để họ có những giải pháp tác động tới các nhân tố hoặc định hướng nghiên cứu nhằm thúc đẩy nhanh quá trình áp dụng EMA trong DN.

Tài liệu tham khảo:

1. Ajzen, I. (1991), *The theory of planned behavior. Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211;
2. Bouma, J. J., & Correljé, A. (2003), *Institutional changes and environmental management accounting: Decentralisation and liberalization. Eco-Efficiency in Industry and Science*, 257–279;
3. 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(28), 39–50;
4. Chenhall, R. H. (2007), *Theorising contingencies in management control systems research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), Handbook of Management Accounting Research: Volume 1 (First ed., pp. 163–205). Elsevier*;
5. Deegan, C. M. (2003), *Environmental management accounting: An introduction and case studies for Australia. Institute of Chartered Accountants in Australia*;
6. Deegan, C., & Gordon, B. (1996), *A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. Accounting and business research*, 26(3), 187–199;
7. 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;
8. Elkington, J. (1997), *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business. Capstone Press*;
9. Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach. Boston: Pitman*.

Thông tin tác giả:

TS. Nguyễn Thu Hiền - Khoa Kế toán, Học viện Tài chính
Email: hiennt@hvtc.edu.vn