

Lý thuyết thể chế trong nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường

 NCS.Ths. Phạm Vũ Hà Thanh*

Nhận: 17/9/2019

Biên tập: 25/9/2019

Duyệt đăng: 30/9/2019

Thông qua nghiên cứu lý thuyết thể chế, nghiên cứu này tập trung giải thích cho các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất.

Từ khóa: Lý thuyết thể chế, kế toán quản trị

Abstract:

According to the institutional theory, this study focuses on explaining the factors affecting the adoption of environmental cost management accounting in manufacturing enterprises.

1. Giới thiệu

Lý thuyết thể chế đã được nghiên cứu và phát triển trên thế giới từ những năm 1970, bằng việc xem xét các khía cạnh của cấu trúc xã hội, lý thuyết thể chế đã được ứng dụng để giải thích cho nhiều hiện tượng về hành vi doanh nghiệp (DN) và quá trình ra quyết định kinh doanh của các nhà quản trị DN. Trong nghiên cứu kế toán quản trị (KTQT) nhiều nghiên cứu trên thế giới đã tiếp cận lý thuyết thể chế để khám phá và xây dựng lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT nói chung và KTQT chi phí môi trường nói riêng.

Ribeiro và Scapens (2006) đã nghiên cứu về xu hướng thay đổi và sự phát triển của KTQT theo hai trường phái của lý thuyết thể chế là Lý thuyết thể chế kinh tế cũ và Lý thuyết thể chế xã hội mới.

Jalaludin và cộng sự (2011) đã nghiên cứu và vận dụng lý thuyết thể chế xã hội để giải thích cho mối quan hệ giữa áp lực thể chế với việc vận dụng KTQT chi phí môi trường.

Tại Việt Nam, lý thuyết thể chế còn là một lĩnh vực mới mẻ trong nghiên cứu KTQT. Một số các luận án tiến sĩ về KTQT chi phí môi trường đã sử dụng lý thuyết thể chế là một trong các lý thuyết giải thích cho các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQT chi phí môi trường của một số ngành sản xuất đặc thù như chế biến thủy sản (Ngô Thị Hoài Nam, 2017), dầu khí (Hoàng Thị Bích Ngọc, 2017), sản xuất gạch (Lê Thị Tâm, 2017).

2. Khái quát về lý thuyết thể chế

2.1. Lý thuyết thể chế

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; Châu Quốc An, 2017)

Như vậy, các quy tắc chi phối sự tương tác giữa các cá nhân hay tổ chức có thể mang tính chính thức hoặc không chính thức. Trong đó, các quy tắc chính thức mang tính hành pháp do Nhà nước và các cơ quan quản lý ban hành; bao gồm hiến pháp, các bộ luật, điều luật, hiến chương, văn bản dưới luật... Trong khi đó, các quy tắc không chính thức có vai trò mờ rộng, chi tiết hóa hoặc chỉnh sửa các quy tắc chính thức và điều chỉnh hành vi của các chủ thể thông qua các chuẩn tắc xã hội (truyền thống, tín ngưỡng, tập quán, những điều cấm kỵ...) hay các quy tắc ứng xử nội bộ. Vai trò của các thể chế thể hiện ở chỗ chúng tạo nên một khuôn khổ mà ở đó hành động của các chủ thể trở nên dễ đoán trước hơn, cho phép các chủ thể thiết lập các kỳ vọng và giảm thiểu các rủi ro trong quá trình tương tác với nhau.

2.2. Các trường phái của lý thuyết thể chế

Lý thuyết thể chế có 3 trường phái chính: kinh tế học thể chế cổ điển; kinh tế học thể chế mới và xã hội học thể chế mới.

* Học viện Công nghệ Bưu chính Viễn thông

Kinh tế học thể chế cổ điển (Old institutional economics) tập trung vào giải thích sản xuất và phân bổ. Đại diện cho trường phái này có thể kể đến Mill-trường phái kinh tế học cổ điển, nhấn mạnh vai trò của thể chế và công nghệ như những yếu tố chiến lược thúc đẩy quá trình sản xuất và phân phối đúng thời gian và địa điểm. Trường phái Mác-xít cũng nhấn mạnh: thể chế phụ thuộc vào công nghệ. Trường phái này giải thích các vấn đề trong mô hình sản xuất, khi tăng vốn, tăng lao động sẽ không tăng thêm được nhiều lợi nhuận, thay vào đó thay đổi, thúc đẩy tiến bộ công nghệ là điều kiện tiên quyết để tạo điều kiện phát triển. Có thể thấy rằng, trường phái cổ điển đã biết tập trung xem xét các yếu tố quyết định năng suất và tài sản, cũng như xem xét nguồn gốc và nguyên nhân tạo ra của cải trong hệ thống riêng rẽ và những thay đổi trong thể chế sẽ tạo ra sự phát triển kinh tế.

Kinh tế học thể chế mới (New institutional economics) là một trào lưu kinh tế học hiện đại có đối tượng nghiên cứu là những quy ước xã hội, những quy định pháp lý ảnh hưởng đến hành vi của chủ thể kinh tế và có phương pháp nghiên cứu là mô hình hóa các hành vi kinh tế duy lý của chủ thể kinh tế trong môi trường đầy rủi ro không xác định được. Với phương pháp nghiên cứu và tiếp cận khác biệt so với kinh tế chính trị, các lý luận và mô hình chủ yếu của kinh tế học thể chế mới gồm lý luận chi phí giao dịch, lý luận ủy thác và đại lý, lý luận về quyền sở hữu, lý luận thông tin phi đối xứng, lý luận hành vi chiến lược, lý luận rủi ro đạo đức, lý luận tuyển chọn ngược, chi phí giám sát, động cơ, mặc cả, hợp đồng, tự vệ, chủ nghĩa cơ hội, tính duy lý giới hạn... Trên cơ sở các mô hình và lý luận này, kinh tế học thể chế mới tập trung phân tích các hệ

thống và chế độ kinh tế, quản trị DN, giám sát tài chính, chiến lược DN... (Châu Quốc An, 2017).

Xã hội học thể chế mới (New Institutional sociology), trong đó các nhà thể chế mới đã quan tâm đến các thể chế trong lý thuyết tổ chức và xã hội học kinh tế bằng cách chuyển trọng tâm từ các nghiên cứu giải thích về các hành vi kinh tế (tổ chức và vận hành của DN) như là kết quả của các tác nhân kinh tế mang tính quy ước, hành pháp sang mối quan hệ kết nối công ty với môi trường thể chế của nó. Kết quả là một mô hình kết hợp mối liên hệ giữa lĩnh vực hành vi kinh tế với hành vi xã hội cụ thể, xem xét tất cả các yếu tố trung lập, vi mô và vĩ mô của hải quan, công ước, luật pháp, tổ chức xã hội, hệ tư tưởng và nhà nước là những yếu tố chính giải thích sự vận hành và phát triển của các tổ chức. Trong mô hình này, các hành vi của các cá nhân/thể chế vi mô, nhóm xã hội riêng lẻ được đặt trong môi trường thể chế rộng lớn hơn.

3. Lý thuyết thể chế trong nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng KTQT chi phí môi trường

Trong ba trường phái của lý thuyết thể chế, để nghiên cứu về KTQT chi phí môi trường thì trường phái lý thuyết xã hội học thể chế mới được vận dụng hiệu quả để khám phá và giải thích cho các quyết định về tổ chức và vận hành tại DN.

Trên quan điểm của lý thuyết xã hội học thể chế mới, việc áp dụng một hệ thống KTQT cụ thể được thúc đẩy hiệu quả bởi yêu cầu và nhu cầu của chính tổ chức, DN nhằm đáp ứng yêu cầu tuân thủ các áp lực bên ngoài tổ chức. Điều này là trái ngược với mong muốn gia tăng hiệu quả nội bộ (Covaleski và Dirsmith, 1988; Moll, 2006). Các tổ chức, DN chắc chắn sẽ được thể chế hóa bởi chính môi trường thể

chế xung quanh nó (Meyer và Rowan, 1977; DiMaggio và Powell, 1983; Zucker, 1987), được định hình bởi chính đặc điểm và mục tiêu nội bộ của tổ chức, hoặc bởi các tác nhân bên ngoài như Nhà nước và các tổ chức khác (Jalaludin và cộng sự, 2011).

Áp lực thể chế chi phối và buộc tổ chức, DN phải tuân thủ theo các quy tắc chính thức như luật, quy định và các tiêu chuẩn bằng văn bản; hoặc không chính thức thông qua việc xây dựng các quy tắc chung, thói quen, phong tục tập quán. Bằng việc hành động theo các quy tắc đã được đặt ra, tổ chức/DN đảm bảo rằng mình có thể chiếm được ưu thế hoặc có thể tồn tại được trong của môi trường thể chế vĩ mô của chính tổ chức (Meyer và Rowan, 1977; DiMaggio và Powell, 1983; Zucker, 1987; Jalaludin và cộng sự, 2011).

Khái niệm đẳng cấu

Một trong những luận điểm quan trọng của quan điểm xã hội học thể chế mới, là việc đưa ra khái niệm đẳng cấu, trong đó các DN, tổ chức được cấu trúc sao cho phù hợp với các hiện tượng, hành vi trong môi trường và theo thời gian hoạt động, dần dần các tổ chức, DN đó đồng nhất hóa với chính môi trường hoạt động của mình (Meyer và Rowan, 1977; DiMaggio và Powell, 1983; Jalaludin và cộng sự, 2011). Việc đồng nhất hóa với môi trường hoạt động là minh chứng cho việc các tổ chức, DN không chỉ hoạt động hợp pháp mà còn ổn định, từ đó khuyến khích các thành phần bên trong và bên ngoài tổ chức gia tăng cam kết hành động theo và tuân thủ theo các quy tắc do thể chế quy định. Như vậy, quá trình vận dụng và thực hành KTQT chi phí môi trường cũng nằm chung trong tiến trình đồng nhất hóa đó của DN.

Theo quan điểm xã hội học thể chế mới, thông thường, các DN chịu áp lực từ ba cơ chế, mà qua đó việc đồng nhất hóa hay thay đổi đẳng cấu thể chế có thể xảy ra: Đẳng cấu cưỡng chế; quá trình bắt chước và áp lực quy phạm (DiMaggio và Powell, 1983).

Đẳng cấu cưỡng chế xảy ra nhằm đáp ứng những tác động của chính trị hoặc các vấn đề về tính hợp pháp đối với tổ chức. Theo đó, các tổ chức, DN phải thay đổi các quy định và quy trình của mình nhằm tuân thủ theo các quy tắc chung mang tính chính thức hoặc không chính thức của môi trường. Bên cạnh đó, quá trình bắt chước lại là kết quả của các hành động phản hồi của DN mang tính tiêu chuẩn cho sự không chắc chắn của môi trường. Các tổ chức, DN có xu hướng bắt chước lại hành động của các tổ chức, DN khác trong các tình huống tương tự nhằm đảm bảo các hành vi, quyết định của mình vẫn tuân thủ theo các quy tắc chung của môi trường. Cuối cùng, áp lực quy phạm lại bắt nguồn từ tính chuyên nghiệp, trong đó đòi hỏi tổ chức, DN phải hoạt động theo các chuẩn mực mang tính chuyên nghiệp từ giáo dục và đào tạo và hệ thống mạng lưới các tổ chức chuyên nghiệp trong môi trường.

Như vậy, quan điểm xã hội học thể chế mới của lý thuyết thể chế đã cho thấy rằng KTQT nói chung và KTQT chi phí môi trường 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 (Jalaludin và cộng sự, 2011). Một số nghiên cứu đã chỉ ra mối liên kết giữa việc áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại như phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC) (Arnaboldi và Lapsley, 2003); đánh giá hiệu quả

Bảng 1. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA

Cơ chế ảnh hưởng	Chỉ mục nhân tố ảnh hưởng
Áp lực cưỡng chế	- Áp lực tuân thủ pháp luật, các chính sách, quy định về quy trình và chất lượng; quy định về các khoản thuế phí, nộp phạt do Chính phủ ban hành. - Áp lực từ các cổ đông của DN đòi hỏi phải tuân thủ theo thể chế nhằm đạt được hiệu quả hoạt động tốt nhất hoặc tránh các tổn thất không đáng có. - Áp lực từ các tổ chức nghề nghiệp, hiệp hội bên trong và bên ngoài DN như: tổ chức công đoàn, tổ chức tài chính, hiệp hội nghề, các tổ chức/nhóm hoạt động vì môi trường. - Áp lực từ khách hàng của DN - Áp lực từ truyền thông, báo chí, ti vi thể hiện mối quan tâm đối với các vấn đề môi trường. - Áp lực từ dân cư sống xung quanh hoặc cộng đồng chung chịu ảnh hưởng môi trường hoặc quan tâm tới các vấn đề môi trường của DN.
Áp lực quy phạm	- Đào tạo và phát triển chuyên môn cho nhân sự kế toán nhằm nâng cao hiểu biết và thực hành đối với kế toán quản trị chi phí môi trường. - Áp lực từ các hiệp hội nghề kế toán, kiểm toán, đặc biệt là các hiệp hội nghề kế toán, kiểm toán quốc tế có quan tâm nhiều đến đào tạo và ứng dụng kế toán quản trị chi phí môi trường.
Áp lực bắt chước	- Cách xử lý của các DN khác cùng ngành trong các tình huống xảy ra sự không chắc chắn của môi trường - Cách xử lý của các DN đối thủ cạnh tranh trong các tình huống xảy ra sự không chắc chắn của môi trường - Cách xử lý của các DN đầu ngành hoặc các DN đa quốc gia trong các tình huống xảy ra sự không chắc chắn của môi trường

(Jalaludin và cộng sự, 2011)

Tài liệu tham khảo

hoạt động bằng các chỉ tiêu phi tài chính (Hussain và Gunasekaran, 2002); quản lý chất lượng toàn diện (TQM; Sila, 2007) với áp lực thể chế.

Theo Jalaludin và cộng sự (2011), có thể xác định ba cơ chế, là ba nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT chi phí môi trường trong các DN căn cứ vào quan điểm xã hội học thể chế mới: áp lực cưỡng chế, áp lực quy phạm và áp lực bắt chước. Cụ thể như bảng 1.

4. Kết luận

Lý thuyết thể chế với các quan điểm tiếp cận là một lý thuyết quan trọng trong nghiên cứu các hành vi kinh tế của DN. Trong nghiên cứu về áp dụng KTQT chi phí môi trường, việc xem xét vai trò và sự ảnh hưởng của tất cả các thành phần trong môi trường hoạt động của DN là phù hợp và đã được một số nhà nghiên cứu sử dụng, từ đó, giúp giải thích và đưa ra những giải pháp phù hợp nhằm khuyến khích DN áp dụng KTQT chi phí môi trường. Đây cũng là xu hướng phát triển tất yếu nhằm đảm bảo DN thực hiện theo định hướng phát triển bền vững của toàn cầu. ■

Châu Quốc An. (2016). *Lý thuyết thể chế theo trường phái kinh tế học Tân thể chế và đổi mới thể chế kinh tế Việt Nam. Tạp chí phát triển khoa học & công nghệ: Chuyên san Kinh tế - Luật và quản lý*, 1(5), 5-15.

Ngô Thị Hoài Nam (2017). *KTQT chi phí môi trường tại các DN chế biến thủy sản Việt Nam. Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại.*

Hoàng Thị Bích Ngọc (2017), *KTQT chi phí môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam. Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Thương mại.*

Lê Thị Tâm (2017), *Nghiên cứu KTQT chi phí môi trường trong các DN sản xuất gạch tại Việt Nam. Luận án tiến sĩ, Trường Đại học kinh tế quốc dân.*

Alkisher, A. (2013). *Factors influencing environmental management accounting adoption in oil and manufacturing firms in Libya. Malaysia: Universiti Utara Malaysia.*

Arnaboldi, M. and Lapsley, I. (2003). *Activity based costing, modernity and the transformation of local government. Public Management Review*, 5(3), 345-75.

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...