**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG VÀ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG – GÓC NHÌN TỪ NGHIÊN CỨU THỰC NGHIỆM**

 Dương Thị Thanh Hiền

 Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân

Các vấn đề liên quan đến sự cân bằng giữa tăng trưởng kinh tế và phát triển bền vững đã được tập trung vào các diễn đàn quốc tế. Năm 1972, Hội nghị Liên hiệp quốc về Môi trường đã diễn ra tại Stockholm, Thụy Điển. Diễn đàn này chỉ ra mối quan tâm môi trường toàn cầu [1]. Hội nghị này là động lực để chính phủ các nước đang phát triển, bao gồm cả Việt Nam, ban hành các quy định về kiểm soát ô nhiễm. Ngoài ra, vào năm 1992, Hội nghị thượng đỉnh về trái đất ở Rio de Janeiro cũng thúc đẩy các tổ chức nâng cao nhận thức của họ để đạt được các hoạt động kinh doanh bền vững và giảm thiểu tác động môi trường. Khả năng cạnh tranh của một tổ chức bị ảnh hưởng trực tiếp và / hoặc gián tiếp bởi các mối quan tâm về môi trường ngày càng tăng của các bên liên quan như chính phủ, nhà đầu tư, khách hàng và cộng đồng [2]. Mặc dù môi trường đang trở thành một vấn đề ngày càng tăng ở nhiều quốc gia [3], kế toán quản trị (KTQT) truyền thống còn nhiều hạn chế về nhận thức liên quan đến hiệu quả môi trường [4-7]. Một hệ thống kế toán truyền thống không cung cấp một cái nhìn cụ thể về tác động môi trường và các chi phí liên quan mà thay vào đó tập trung vào hiệu quả tài chính [3,số 8]. Ngày nay, vai trò quan trọng của kế toán quản lý môi trường (EMA) trong quản lý môi trường đã trở nên rõ ràng hơn. Sự thay đổi này phản ánh những thay đổi lớn trong hai thập kỷ qua [5,6,9]. Trên thực tế, thực tiễn kế toán quản trị môi trường (EMA - Environmental Management Accounting) đã thu hút sự chú ý đáng kể hơn trong việc quản lý các hoạt động môi trường. Mặc dù EMA đang lan rộng khắp thế giới và gần đây đã được áp dụng rộng rãi ở mức độ ngày càng tăng ở một số nước châu Á [5,10], EMA không phổ biến ở Đông Nam Á [11]. Việt Nam cũng không ngoại lệ. EMA được coi là một lĩnh vực mới trong cả nghiên cứu quản lý và thực hành tại quốc gia [12].

Nhìn chung, các nghiên cứu thực nghiệm trước đây về mối quan hệ giữa các yếu tố ảnh hưởng và các ứng dụng EMA đã xem xét một hoặc hai trong bốn lý thuyết, nhưng không đề cập đến cả bốn lý thuyết bao gồm lý thuyết thể chế, dự phòng, tính hợp pháp và các bên liên quan, ngoại trừ Chang [13], người đã chỉ ra rằng ba rào cản lớn nhất đối với việc áp dụng EMA tại Đại học RMIT ở Úc là những hạn chế về tài chính, áp lực của chính phủ và sự không chắc chắn về môi trường. Jalaludin và cộng sự. [14] đồng tình rằng chưa có nhiều cuộc thảo luận về cơ sở lý thuyết cho thực tiễn EMA. Từ quan điểm của lý thuyết thể chế, Jalaludin et al. [14] và Jamil et al. [15] đã điều tra mối quan hệ định lượng giữa áp lực cưỡng chế, áp lực quy phạm, áp lực bắt chước và việc áp dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở Malaysia. Trong khi kết quả của [15] chỉ ra rằng chỉ có mối quan hệ tích cực giữa áp lực cưỡng chế và ứng dụng EMA, Jalaludin et al. [14] đã chứng minh rằng áp lực của chính phủ và áp lực quy phạm đáng kể là ứng dụng của EMA. Qian và Burritt [16] cũng xem xét khả năng phát triển EMA theo bốn yếu tố thể chế, bao gồm áp lực pháp lý, thay đổi môi trường, mối quan hệ chuyên nghiệp và áp lực giả. Kết quả nghiên cứu của họ cho thấy các mối quan hệ chuyên nghiệp là yếu tố quan trọng nhất, tiếp theo là áp lực bắt chước và thay đổi môi trường. Áp lực của chính phủ là một yếu tố gián tiếp nhưng không đủ mạnh để hỗ trợ sự phát triển của EMA vì chính phủ chỉ thúc đẩy một chương trình tự nguyện, thay vì bắt buộc.

Dựa trên lý thuyết không chắc chắn, Qian và Burritt [17] đã thực hiện các cuộc phỏng vấn sâu với 12 nhà quản lý môi trường đại diện cho 12 cơ quan chính quyền địa phương của New South Wales, Úc. Các phát hiện chỉ ra rằng hai yếu tố không chắc chắn bao gồm sự không chắc chắn về môi trường và chiến lược môi trường ảnh hưởng tích cực đến thực tiễn EMA có khả năng đảm bảo các hoạt động quản lý chất thải của người dân. Những kết quả này phù hợp với kết quả khảo sát của [18]. Ngoài ra, Kumpulainen và Pohjola [19] lập luận rằng các tác động tích cực của sự không chắc chắn về môi trường, điều kiện tài chính và giáo dục và phát triển chuyên môn đối với việc thực hiện EMA thuộc bốn lĩnh vực: vận tải, dịch vụ viễn thông, CNTT và bán lẻ. Hơn nữa, từ các cuộc phỏng vấn sâu với bảy nhà quản lý của ba doanh nghiệp sản xuất giấy ở Thái Lan, Sethasakko [20] đã phát hiện ra các rào cản trong việc áp dụng các thực tiễn EMA, bao gồm kỹ năng và kiến thức của bộ phận kế toán và các chiến lược môi trường.

Là một phần của lý thuyết pháp lý và lý thuyết các bên liên quan, Bansal và Roth [21] đã phỏng vấn 53 công ty ở Anh và Nhật Bản về động lực của họ để áp dụng EMA để đạt được các mục tiêu phát triển bền vững. Kết quả cho thấy các công ty được thúc đẩy bởi một động lực để tập trung vào các bên liên quan có ảnh hưởng nhất. Họ tranh luận rằng việc tích hợp một hệ thống EMA vào một thực tiễn của một công ty có thể là một cách hợp pháp hóa một công ty hoạt động nội bộ nếu áp lực từ các bên liên quan là đủ mạnh. Đặc biệt, áp lực của khách hàng là yếu tố mạnh mẽ trong việc tuân thủ các hoạt động môi trường và báo cáo thông tin môi trường trong bảy doanh nghiệp nhạy cảm với môi trường trong các lĩnh vực dịch vụ, xây dựng, sản xuất và đánh giá quá cao [22].

Nhìn chung, nhiều nghiên cứu tồn tại về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng EMA. Tuy nhiên, phương pháp nghiên cứu được sử dụng trong các nghiên cứu trước đây chủ yếu là định tính. Các tài liệu trước đây đã cung cấp ý kiến, kết luận và giải pháp dựa trên kết quả định tính thu được thông qua các cuộc phỏng vấn chuyên sâu và nghiên cứu trường hợp. Phương pháp nghiên cứu định lượng xảy ra một cách tiết kiệm, đặc biệt là ở các nền kinh tế mới nổi. Quan điểm này được hỗ trợ bởi [14], người lập luận rằng có những hạn chế về kiến thức và hiểu biết về việc áp dụng thực hành EMA ở các nước đang phát triển. Mặc dù một số nghiên cứu về thực hành EMA đã sử dụng các phương pháp định lượng (như [14,15]), kích thước mẫu nhỏ, có thể giới hạn kết quả nghiên cứu. Mặt khác, không có nghiên cứu về EMA trong lĩnh vực vật liệu xây dựng, một ngành công nghiệp bẩn dẫn đến các vấn đề môi trường quan trọng. Do đó, bối cảnh của nghiên cứu này là một trong những điều mới lạ của nó.

Nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã điều tra hiệu quả môi trường của công ty về hiệu quả tài chính với kết quả khó hiểu [23-25]. Earnhart và Lizal [23], Iwata và Okada [24] và Ong và cộng sự. [25], Al-Tuwaijri et al. [26], và Konar và Cohen [27] báo cáo một mối quan hệ một phần hoặc hoàn toàn tích cực. Ví dụ, theo [24], trong khi phát thải chất thải vào hiệu quả tài chính nói chung là tích cực, phát thải chất thải có tác động tiêu cực trong các ngành công nghiệp bẩn. Hơn nữa, giảm khí thải nhà kính cải thiện lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu (ROE) liên quan đến tài chính điện tử dài hạn, trong khi nó không đáng kể lợi nhuận bán hàng (ROS) phản ánh hiệu quả tài chính ngắn hạn của nó. Dựa trên phân tích thực nghiệm của các công ty Séc, kết quả chỉ ra mạnh mẽ rằng hiệu quả môi trường tốt hơn giúp cải thiện lợi nhuận bằng cách giảm chi phí nhiều hơn doanh thu [23]. Nói cách khác, bằng cách giảm phát thải chất gây ô nhiễm không khí thông qua chiến lược phòng ngừa, các công ty có thể giảm thiểu chi phí chung bằng cách tránh các biện pháp trừng phạt theo quy định và giảm các khoản thanh toán phí phát thải [25,26]. Tương tự, hiệu quả môi trường kém có một tiêu cực đáng kể về giá trị tài sản vô hình của các công ty giao dịch công khai [27]. Ngoài ra, Filbeck và Gorman [28], Qian [29], Rassier và Earnhart [30], Sarkis và Cordeiro [31] và Wagner et al. [32] ủng hộ một mối quan hệ tiêu cực. Theo các cuộc tranh luận được tìm thấy trong [27], các công ty chắc chắn chi nhiều tiền khi xin giấy phép môi trường, cài đặt các công nghệ bắt buộc và báo cáo các tác động môi trường của họ. Kết quả của [29] chỉ ra rằng hiệu quả carbon tác động tiêu cực đáng kể đến kết quả tài chính ở các công ty niêm yết công khai, cho thấy những người thực hiện carbon tồi tệ hơn có xu hướng tận hưởng hiệu quả tài chính cao hơn, trong khi không có mối tương quan đáng kể nào được tìm thấy giữa hai công ty tư nhân. Mặc dù nhiều nghiên cứu ước tính mối quan hệ giữa hiệu quả tài chính và môi trường, các tài liệu thực nghiệm trước đây chỉ quan sát thấy các nền kinh tế thị trường trưởng thành [23]. Ngoài ra, mối quan hệ giữa ứng dụng EMA và hiệu quả của công ty thể hiện một vấn đề mới trong tài liệu. Đối với các tác giả Kiến thức tốt nhất, không có nghiên cứu nào trước đây đã thảo luận về liên kết thống kê này giữa hai yếu tố này. Không giống như nhiều nghiên cứu trước đây, chúng tôi đã điều tra tác động của việc thực hiện các thực tiễn EMA đối với kết quả của công ty, cũng như ảnh hưởng của kết quả môi trường đối với kết quả tài chính ở các nền kinh tế chuyển đổi của Việt Nam.

**Tài liệu tham khảo**

1. Bennett, M.; Bouma, J.; Wolter, T. Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments; Eco-Eciency in Industry and Science 3; Springer: Dordrecht, The Netherlands, 2002.

2. Schaltegger, S.; Burritt, R. Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice; Greenleaf: Austin, TX, USA, 2000.

3. IFAC. International Guidance Document: Environmental Management Accounting; International Federation of Accountants: New York, NY, USA, 2005.

4. Epstein, M. Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy; Irwin Professional Publishing: Chicago, IL, USA, 1996.

5. Rikhardsson, P.; Bennett, M.; Bouma, J.; Schaltegger, S. Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges; Springer: Dordrecht, The Netherlands, 2005; Volume 18.

6. Schaltegger, S.; Bennett, M.; Burritt, R.; Jasch, C. Environmental Management Accounting for Cleaner Production;Springer: Dordrecht, The Netherlands, 2008.

7. UNDSD. Environmental Management Accounting: Procedures and Principles; United Nations Division for Sustainable Development: New York, NY, USA, 2001.

8. USEPA. Improving Government Role in the Promotion of Environmental Managerial Accounting; United State Environmental Protection Agency: Washington, DC, USA, 2000.

9. Ahmad, A. Environmental accounting & reporting practices: Significance and issues: A case from Bangladesh companies. Glob. J. Manag. Bus. Res. 2012, 12, 119–127.

10. Bennett, M.; Jame, P. The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management: Current Practice and Future Trends; Greenleaf Publishing Limited: Austin, TX, USA, 2000

11. Herzig, C. Environmental Management Accounting: Case Studies of South East Companies. Account. Forum 2012, 36, 310–312.

12. Le, T.T.; Nguyen, H. Factors affecting to ECMA application in Vietnamese brick manufacturing enterprises.Res. J. Financ. Account. 2018, 9, 136–145.

13. Chang, H.H. Environmental Management Accounting Within Universities: Current State and Future Potential. Ph.D. Thesis, RMIT University, Melbourne, V, Australia, November 2007.

14. Jalaludin, D.; Sulaiman, M.; Ahmad, N.N.N. Understanding Environmental Management Accounting (EMA) Adoption: A New Institutional Sociology Perspective. Soc. Responsib. J. 2011, 7, 540–557.

15. Jamil, C.Z.M.; Mohamed, R.; Muhammad, F.; Ali, A. Environmental Management Accounting Practices in Small Medium Manufacturing Firms. Procedia Soc. Behav. Sci. 2015, 172, 619–626.

16. Qian, W.; Burritt, R. The development of environmental management accounting: An institutional view. In Environmental Management Accounting for Cleaner Production; Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R.,Jasch, C., Eds.; Springer: Dordrecht, The Netherlands, 2008; Volume 24, pp. 233–247.

17. Qian, W.; Burritt, R. Contingency perspectives on environmental accounting: An exploratory study of local government. Account. Account. Perform. J. 2009, 15, 39–70.

18. Kokubu, K.; Nashioka, E. Environmental Management Accounting Practices in Japan. In Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges; Rikhardsson, P., Bennett, M., Bouma, J., Schaltegger, S., Eds.; Springer: Dordrecht, The Netherlands, 2005; Volume 18, pp. 321–341.

19. Kumpulainen, A. Environmental Business Accounting in Four Finnish Case Companies: Follow up Study between 1996 and 2005. Master’s Thesis, Helsinki University of Technology, Espoo, Finland, 2005.

20. Setthasakko, W. Barriers to the development of environmental management accounting: An exploratory study of pulp and paper companies in Thailand. EuroMed J. Bus. 2010, 5, 315–331.

21. Bansal, P.; Roth, K. Why Companies Go Green: A Model of Ecological Responsiveness. Acad. Manag. J. 2000, 43, 717–736. [CrossRef]

22. Khalid, F.M.; Lord, B.R.; Dixon, D.K. Environmental Management Accounting Implementation in Environmentally Sensitive Industries in Malaysia. In Proceedings of the 6th NZ Management Accounting Conference, Palmerston North, New Zealand, 22–23 November 2012.

23. Earnhart, D.; Lizal, L. The Effect of Corporate Environmental Performance on Financial Outcomes—Profits, Revenues and Costs: Evidence from the Czech Transition Economy; DRUID: Frederiksberg, Denmark, 2010; Volume 46, pp. 1–44.

24. Iwata, H.; Okada, K. How does environmental performance affect FINANCIAL performance? Evidence from Japanese manufacturing firms. Ecol. Econ. 2011, 70, 1691–1700.

25. Ong, T.; Teh, B.; Ang, Y. The impact of Environmental Improvements on the Financial Performance of Leading Companies Listed in Bursa Malaysia. Int. J. Tradeecon. Financ. 2014, 5, 386–391.

26. Al-Tuwaijri, S.; Christensen, T.; Hughes, K. The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: A simultaneous equations approach. Account.Org. Soc. 2014, 29, 447–471. Konar, S.; Cohen, M.A. Does the market value environmental performance? Rev. Econ. Stat. 2001, 83, 281–289.

28. Filbeck, G.; Gorman, R. The relationship between the environmental and financial performance of public utilities. Environ. Res. Econ. 2004, 29, 137–154.

29. Qian, W. Revisiting the link between environmental performance and financial performance: Who cares about private companies? In Proceedings of the 11th ACSEAR Conference, Wollongong, Australia,2–4 December 2012.

30. Rassier, D.G.; Earnhart, D. Does the Porter hypothesis explain expected future financial performance? The effect of clean water regulation on chemical manufacturing firms. Environ. Resour. Econ. 2010, 45, 353–377.

31. Sarkis, J.; Cordeiro, J.J. An empirical evaluation of environmental effciencies and firm performance: Pollution prevention versus end-of-pipe practice. Eur. J. Oper. Res. 2001, 135, 102–113.

32. Wagner, M.; Nguyen, V.P.; Azomahou, T.; Wehrmeyer, W. The relationship between the environmental and economic performance of firms: An empirical analysis of the European paper industry. Corp. Soc. Responsib.Environ. Manag. 2002, 9, 133–146.

33. 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.