TÌM HIỂU VỀ LÝ THUYẾT HÀNH VI DỰ ĐỊNH TRONG NGHIÊN CỨU VỀ THỰC HIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TẠI VIỆT NAM

**Dương Thị Thanh Hiền­­**

**Tóm tắt**

Hiện nay, cho dù là doanh nghiệp đã đi hoạt động lâu dài hay doanh nghiệp mới thành lập đều đang có nhu cầu thuê các Công ty dịch vụ Kế toán đủ điều kiện hành nghề về kế toán để ghi sổ, lập Báo cáo Tài chính, khai báo thuế, quyết toán thuế và giảm thiểu các rủi ro trong công tác kế toán cũng nhƣ c t giảm các khoản chi phí thay vì tuyển dụng và đào tạo nhân sự cho bộ máy kế toán của công ty. Lý do là các doanh nghiệp đã nhìn thấy được những lợi ích thiết thực khi sử dụng dịch vụ kế toán từ các công ty dịch vụ kế toán có uy tín, chuyên nghiệp. Bài viết bàn về các dịch vụ kế toán, những lợi ích và nhu cầu của các doanh nghiệp trong tình hình hiện nay.

1. Giới thiệu về kế toán quản trị môi trường tại Việt Nam

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005), Kế toán quản trị môi trường (EMA) là quá trình mà thông qua việc tích hợp và ứng dụng hệ thống thông tin kế toán vào các hoạt động có liên quan làm cho hiệu quả hoạt động kinh tế và môi trường được quản lý. Báo cáo và kiểm toán có thể nằm trong hoạt động quản lý tại một số công ty, tuy nhiên EMA thường tập trung vào các vấn đề phân tích chi phí chu kỳ sống, kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, phân tích chi phí – lợi ích và xây dựng chiến lược để phục vụ hoạt động quản lý liên quan đến môi trường.

Theo ủy ban phát triển bền vững của Liên hợp quốc (UNDSD, 2001), EMA hỗ trợ quá trình ra quyết định của DN bằng cách tính toán, đo lường, tích hợp các thông tin về chi phí và thu nhập môi trường vào hoạt động sản xuất của DN.

Theo Jasch (2003); Herzig và cộng sự (2012), EMA là một tập hợp các công cụ kế toán kết hợp dữ liệu từ KTTC, kế toán chi phí và cân bằng lưu lượng vật liệu để tăng hiệu quả vật chất, hạn chế tác động môi trường và giảm chi phí bảo vệ môi trường.

Theo Bennett và James (1998), EMA là việc các loại thông tin khác nhau (ở dạng đơn vị tiền tệ và đơn vị vật chất) được sử dụng để tối ưu hóa các thành quả kinh tế và môi trường của DN và đạt được sự PTBV.

Như vậy, EMA là một công cụ toàn diện để phát hiện, phân tích các thông tin (hình thái tiền tệ và vật chất) để hỗ trợ quá trình ra quyết định của DN đối với các hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như môi trường..

|  |
| --- |
| Bảng 1. Mô hình tổng hợp EMA |
|  | **EMA** |
| Tiền tệ (MEMA) | Vật chất (PEMA) |
| Ngắn hạn | Dài hạn | Ngắn hạn | Dài hạn |
| **Quá khứ (Past oriented)** | Thông tin thường xuyên (Routinely) | Kế toán CP môi trường[1] | Chi phí, thu nhập liên quan đến môi trường.[2] | Kế toán NVL và năng lượng[9] | Kiểm soát tác động môi trường[10] |
| Thông tin đột xuất (Ad-hoc) | Đánh giá lại quyết định liên quan đến chi phí môi trường.[3] | Đánh giá chi phí vòng đời sản phẩm (Life cycle costing).[4] | Phân tích tác động môi trường (ngắn hạn)[11] | Phân tích vòng đời sản phẩm hoặc dự án qua các thông tin vật chất (Life cycle assessment)[12] |
| **Tương lai (future oriented)** | Thông tin thường xuyên (Routinely) | Dự toán, phân bổ chi phí cho hoạt động môi trường. (hình thức tiền tệ)[5] | Các kế hoạch dài hạn góc độ tài chính liên quan đến môi trường[6] | Dự toán, phân bổ chi phí cho hoạt động môi trường. (hình thức vật chất)[13] | Các kế hoạch dài hạn hình thức vật chất liên quan đến môi trường[14] |
| Thông tin đột xuất (Ad-hoc) | Các chi phí ước tính liên quan đến môi trường. (đơn đặt hàng trong tương lai).[7] | Nhận định, đánh giá môi trường trong tương lai để cân đối chi phí và lợi ích.[8] | Công cụ dự đoán các tác động môi trường liên quan để đưa các giải pháp trong tương lai.[15] | Nhận định, đánh giá góc độ môi trường trong tương lai để cân đối chi phí và lợi ích.[16] |
| *(Nguồn: theo đề xuất của Schaltegger, Hahn và Burritt 2000)* |

2. Lý thuyết hành vi dự định

Về cơ bản, nội dung lý thuyết giả định rằng hành vi của con người luôn tồn tại có lý do và bao giờ cũng xuất phát từ các thông tin (information) hoặc lòng tin (beliefs) của mình đối với hành vi đó. Các lòng tin này xuất phát từ rất nhiều nguồn và ngữ cảnh khác nhau, có thể từ nền giáo dục, những kinh nghiệm cá nhân, các phương tiện truyền thông. Đặc điểm con người khác nhau cũng kéo theo sự khác nhau của lòng tin mà các cá nhân nắm giữ. Tuy nhiên, nguồn gốc của các lòng tin cho dù có khác nhau đến mấy thì mục đích cuối cùng của chúng cũng là để ra quyết định hành vi được thực hiện hay không. Theo (Fishbein & Ajzen, 2011), có 3 loại lòng tin.

 Đầu tiên là lòng tin về việc đạt được những kết quả tốt hoặc không tốt nếu thực hiện hành vi. Chính sự mong đợi về kết quả này sẽ tạo ra thái độ (Attitude) của một người, nếu kết quả mong đợi là tích cực thì thái độ cũng đồng thuận hơn.

 Thứ hai là niềm tin về việc các cá nhân hoặc nhóm quan trọng có ủng hộ hay không ủng hộ việc thực hiện một hành vi cụ thể. Niềm tin này bao gồm hai loại: niềm tin về điều nên làm (Injunctive normative beliefs) và niềm tin về điều mà nhiều người đang làm (Descriptive normative beliefs). Từ những niềm tin này, con người hình thành nên chuẩn mực cảm nhận (Perceived Norm), qua đó hình thành áp lực trong việc thực hiện hoặc không thực hiện hành vi đó. Nếu đa số những người quan trọng ủng hộ, con người sẽ cảm thấy áp lực thúc đẩy họ thực hiện hành vi đó.

 Cuối cùng, con người cũng cảm nhận và hình thành lòng tin từ yếu tố cá nhân và môi trường, rằng những nhân tố này hoặc thúc đẩy, hoặc cản trở một hành vi nào đó. Chính lòng tin kiểm soát (control beliefs) tạo nên kiểm soát hành vi cảm nhận. Khi lòng tin kiểm soát này nhận dạng các nhân tố thúc đẩy nhiều hơn các nhân tố cản trở, kiểm soát hành vi cảm nhận sẽ ở một mức cao, qua đó hình thành hành vi.

**Lòng tin hành vi**

**Lòng tin quy chuẩn**

**Lòng tin kiểm soát**

**Thái độ đối với hành vi**

**Chuẩn cảm nhận**

**Kiểm soát hành vi cảm nhận**

**Ý định**

**Hành vi**

**Nhân tố nền**

**Cá nhân**

**Xã hội**

**Thông tin**

**Kiểm soát hiện hành**

**Kỹ năng, nhân tố môi trường**

**Hình 1.** **Mô hình hành động hợp lý**

*Nguồn: Dự đoán và thay đổi hành vi (Fishbein & Ajzen, 2011)*

Hình 1 thể hiện thái độ, chuẩn cảm nhận và kiểm soát hành vi cảm nhận xuất phát từ các lòng tin và kết hợp lại để nảy sinh ý định của hành vi. Đồng thời, ý định cùng với các kỹ năng và các nhân tố môi trường hình thành hành vi. Có nghĩa là ở cấp độ thấp nhất của mô hình này, hành vi sẽ được thực hiện khi con người có ý định, có các kỹ năng, khả năng cần thiết và cũng vì môi trường không có các yếu tố cản trở họ thực hiện ý định đó.

Cấp độ tiếp theo để giải thích mô hình này là việc xem xét các yếu tố hình thành ý định. Và điều đầu tiên mà Fishbein và Ajzen (2011) muốn chúng ta nắm ở đây là hành vi chỉ được thực hiện khi con người có một thái độ tích cực cũng như áp lực để làm như vậy. Tuy nhiên, dù hai yếu tố này đôi khi đã tồn tại nhưng hành vi của con người sẽ chẳng hình thành với lý do họ thiếu kiểm soát hành vi cảm nhận, nói cách khác là họ không tin rằng mình có đủ khả năng để làm việc đó. Chính Fishbein và Ajzen (2011) đưa ra một minh họa mà ta có thể dễ dàng liên hệ về quyết định tham gia hay không tham gia hội thảo của các nhà khoa học. Cụ thể các nhà khoa học này nhìn nhận rất tích cực và chịu những áp lực xã hội nhất định về việc phải tham gia hội thảo, nhưng nếu trước đó họ đã có những cam kết cho các phần việc khác hoặc đơn giản là họ thiếu nguồn lực cần thiết cho các khoản chi phí (đăng ký, di chuyển, ăn uống, ở) thì họ sẽ cảm nhận rằng cơ hội để có mặt tại buổi hội thảo đó là rất khó. Do đó, ý định tham gia hội thảo chắc chắn sẽ không hình thành trong trường hợp này. Nhưng ở cấp độ phân tích này, có một điều mà ta cần lưu ý là trọng số hay tầm quan trọng mang tính quyết định của các yếu tố ảnh hưởng đến Ý định là khác nhau, đặc biệt ở các nhóm đối tượng khác nhau. Việc này sẽ giúp ta giải thích tại sao tồn tại những người có cùng thái độ, chịu chung những áp lực quy chuẩn và cùng kiểm soát hành vi cảm nhận lại ứng xử bằng các cách khác nhau. Tiếp tục với tình huống trên với 2 nhà khoa học (1 nam và 1 nữ) ở cùng 1 trường đại học, cả hai đều có thái độ tích cực cũng như tin rằng mình đủ khả năng để tham gia 1 hội thảo nhưng lại chịu áp lực (quy chuẩn) rằng không được tham gia hội thảo đó. Trong trường hợp này nếu Ý định của nhà khoa học nam bị tác động chủ yếu bởi áp lực quy chuẩn trong khi yếu tố này ở nhà khoa học nữ là thái độ thì kết quả kỳ vọng người có mặt tại buổi hội thảo sẽ là nhà khoa học nữ.

Cấp độ cuối cùng là lòng tin. Ở cấp độ này, mô hình xem xét những cân nhắc (trọng yếu) mang tính dẫn dắt, định hướng con người trong thực hiện hành vi. Nói cách khác, những phân tích ở cấp độ này đem lại những hiểu biết sâu hơn về các khía cạnh mà con người cân nhắc khi nghĩ về hành vi của mình. Đó có thể là kết quả hành vi, là áp lực của những người xung quanh hay những nguồn lực cần thiết, các rào cản và kiểm soát. Với nội dung này của mô hình, quay lại với minh họa phía trên, chúng ta có lý do để chấp nhận việc các nhà khoa học có mặt tại hội thảo đều có lòng tin rằng (1) tham gia hội thảo giúp họ có thêm nhiều thông tin, mối quan hệ (lòng tin về hành vi), (2) rằng gia đình, đồng nghiệp, các nhà quản lý ủng hộ (lòng tin quy chuẩn) và (3) rằng họ có đủ nguồn lực về thời gian và tài chính (lòng tin kiểm soát).

**3. Lý thuyết hành vi dự định trong nghiên cứu về thực hiện kế toán quản trị môi trường tại Việt Nam**

Trong quyển “Lý thuyết dự đoán hành vi” của Fishbein và Ajzen (2011) có đề cập quan điểm cho rằng ông xem xét con người dưới góc độ luôn có đủ lý trí và sự cân nhắc trước khi thực hiện bất cứ hành vi nào đó. Ông cho rằng điều này là sai lầm, đây chưa từng là quan điểm của ông và cộng sự. Ngược lại Fishbein khẳng định nội hàm lý thuyết này chứa cả các quyết định mang tính tự phát, tự ý và sự cân nhắc, thận trọng. Điều này phần nào được thể hiện rõ trong phần nội dung của lý thuyết ở phía trên khi mô tả ý định con người. Trong đó nhấn mạnh lý thuyết này chỉ phù hợp để giải thích và dự đoán hành vi xã hội khi và chỉ khi ý định hành vi được giả định hình thành một cách tự nhiên, hợp lý và phù hợp với lòng tin mà người đó đang nắm giữ đối với việc thực hiện hành vi. Nghĩa là con người không được giả định phải luôn lô-gic hay lý trí, lòng tin họ nắm đối với một hành vi không nhất thiết phải đúng theo lẽ thông thường, nó có thể sai lệch hoặc phi lý. Tuy nhiên, một khi chuỗi các lòng tin được hình thành, nó sẽ tạo ra nhận thức liên quan đến thái độ, chuẩn cảm nhận, kiểm soát cảm nhận, từ đó hình thành ý định và hành vi một cách phù hợp và hợp lý. Thêm vào đó, sự liên kết của ba (3) yếu tố này cùng với ý định mà nó tạo ra không đòi hỏi bất cứ sự cân nhắc nào, chúng đều hình thành một cách tự phát trên cơ sở các lòng tin đang nắm giữ. Thông thường, con người chỉ thật sự thận trọng khi họ phải đối mặt với các tình huống mới lạ hoặc với những quyết định quan trọng. Khi đó họ sẽ tính toán, đo lường kết quả khi lựa chọn hành vi, họ sẽ nghĩ về những gì mà người khác muốn hoặc không muốn họ làm, đặc biệt là những gì tạo nên thuận lợi và khó khăn khi chuyển hóa hành vi. Và việc tính toán, đánh giá này sẽ không xuất hiện trong các hành vi mang tính chất lặp đi lặp lại hay những quyết định có tính chất không quan trọng.

Trên thực tế, Fishbein và Ajzen (2011) tin rằng mô hình lý thuyết này phù hợp để xem xét với bất kỳ hành vi nào. Họ hy vọng rằng mô hình này sẽ thúc đẩy việc tạo ra một tri thức thống nhất về dự đoán hành vi, từ đó góp phần giải quyết các vấn đề phức tạp từ hành vi của con người. Minh chứng cho điều đó là việc không khó để tìm kiếm các nghiên cứu về nhiều nhóm hành vi trong đó có vận dụng lý thuyết hành động hợp lý hay hành vi dự định. Từ hành vi liên quan đến sức khỏe (Hagger và cộng sự, 2016; Montano & Kasprzyk, 2015), khởi nghiệp (Kautonen và cộng sự, 2015; Lortie & Castogiovanni, 2015), tiêu dùng (Cooke và cộng sự, 2016; Paul và cộng sự, 2016) cho đến các hành vi liên quan đến môi trường, PTBV (Kiatkawsin & Han, 2017; Kwakye và cộng sự, 2018; Thoradeniya và cộng sự, 2015). Nếu xét riêng trong mảng EMA, tuy rất ít nhưng vẫn có nghiên cứu đề cập lý thuyết này. Chẳng hạn, Tashakor và cộng sự (2019) minh chứng về mối quan hệ của thái độ và kiểm soát hành vi cảm nhận với ý định chấp nhận EMA của những người nông dân trồng sợi bông. Hay khi kết hợp Mô hình chấp nhận công nghệ với TPB, kết quả nghiên cứu của Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016) cho thấy các nhân tố liên quan đến nhận thức, áp lực có ảnh hưởng đến ý định áp dụng EMA. Nên việc dùng TPB để nghiên cứu về ý định dùng EMA của bộ phận kế toán là hoàn toàn phù hợp. Tuy nhiên, như đã lập luận phía trên, tác giả chỉ tiếp cận nghiên cứu góc độ ý định của người làm công tác kế toán trong việc sử dụng EMA, đồng nghĩa với việc tác giả chỉ sử dụng một phần nội dung trong khung TPB, chủ yếu là các thành phần (Thái độ, áp lực quy chuẩn, kiểm soát hành vi cảm nhận) cấu thành ý định dùng EMA trong thực tế của những người thực hành công tác kế toán.

**Tài liệu tham khảo**

1. Trịnh Hữu Lực (2024). *Các nhân tố tác động đến thái độ và ý định sử dụng kế toán quản trị môi trường – nghiên cứu các doanh nghiệp tại đồng bằng sông Cửu Long*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh

2. Dương Thị Thanh Hiền (2024). 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 kinh tế. Trường Đại học Duy Tân.

3. FAC. (2005). International Guidance Document on Environmental Management Accounting.

4. UNDSD. (2001). Environmental management accounting - Procedures and Principles.

5. Jasch, C. (2003). The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner production, 11*(6), 667-676. doi:10.1016/s0959-6526(02)00107-5.

6. Herzig, C., Viere, T., Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2012). *Environmental management accounting: case studies of South-East Asian companies*: Routledge.

7. Schaltegger, S., Hahn, T., & Burritt, R. (2000). *Environmental management accounting: Overview and main approaches*: Center for Sustainability Management.

8. Fishbein, M., & Ajzen, I. (2011). *Predicting and changing behavior: The reasoned action approach*: Psychology Press.

9. Tashakor, S., Appuhami, R., & Munir, R. (2019). Environmental management accounting practices in Australian cotton farming: The use of the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, *32*(4), 1175-1202.