**LÝ THUYẾT CÁC BÊN LIÊN QUAN TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

**Nguyễn Thị Hồng Sương­­**

Lý thuyết các bên liên quan (Stakeholder theory) được Freeman phát triển ban đầu vào năm 1984. Lý thuyết các bên liên quan có nguồn gốc từ lý thuyết về tính hợp pháp, lý thuyết thể chế và lý thuyết về đạo đức. Lý thuyết này cho rằng doanh nghiệp (DN) tồn tại không chỉ phục vụ lợi ích của các cổ đông mà còn cần cân bằng và phục vụ lợi ích của các bên liên quan của DN. Các bên liên quan thường quan tâm đến các khía cạnh: tài chính, xã hội và môi trường. Hoạt động của DN liên quan đến các khía cạnh này cần được công bố và giải trình với các bên liên quan. Lý thuyết các bên liên quan bắt đầu được áp dụng trong các nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán quản trị (KTQT) tập trung vào các nội dung chính như quan điểm của các bên liên quan về kiểm soát quản lý, về đo lường và quản trị hiệu quả hoạt động của DN, về báo cáo xã hội và môi trường gắn liền trách nhiệm giải trình với các bên liên quan.

*Từ khóa: Lý thuyết các bên liên quan, kế toán quản trị, kế toán quản trị môi trường, kiểm soát quản lý, quản trị hiệu quả hoạt động.*

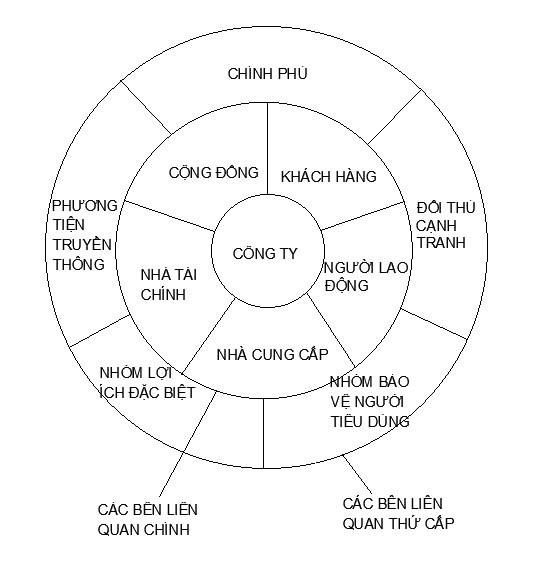
**1. Nội dung lý thuyết các bên liên quan/ Content of stakeholder theory**

Theo Freeman và Reed (1983), từ "Bên liên quan" ban đầu dùng để chỉ "những nhóm mà nếu không có sự hỗ trợ của họ, tổ chức sẽ không còn tồn tại"

Theo khuôn khổ trách nhiệm giải trình nổi bật như Sáng kiến ​​Báo cáo Toàn cầu, “bên liên quan là những cá nhân hoặc nhóm có lợi ích bị ảnh hưởng hoặc có thể bị ảnh hưởng bởi các hoạt động của tổ chức. Các loại bên liên quan phổ biến đối với các tổ chức là đối tác kinh doanh, tổ chức xã hội dân sự, người tiêu dùng, khách hàng, nhân viên và những người lao động khác, chính phủ, cộng đồng địa phương, tổ chức phi chính phủ, cổ đông và các nhà đầu tư khác, công đoàn và các nhóm dễ bị tổn thương” (GRI, 2021).

Freeman và cộng sự (2007) đã chỉ ra rằng “Các công ty chỉ là phương tiện mà các bên liên quan tham gia vào một DN chung và hợp tác để tạo ra giá trị cho nhau”. Họ đã định nghĩa một bên liên quan là bất kỳ nhóm hoặc cá nhân nào có thể ảnh hưởng hoặc bị ảnh hưởng bởi việc đạt được mục đích của một công ty. Sau đó, họ đã duy trì một cấu trúc hai mặt như các bên liên quan như thể hiện trong Hình 1 bên dưới. Các bên liên quan chính yêu cầu các nhà quản lý phải dành sự chú ý đặc biệt đến họ và ảnh hưởng trực tiếp đến công ty. Các bên liên quan thứ cấp có thể ảnh hưởng đến mối quan hệ của công ty với các bên liên quan chính.

**Hình 1: Bản đồ bên liên quan hai tầng cơ bản**



*Nguồn: Freeman et al. (2007)*

Mitchel và cộng sự (1997) coi các bên liên quan được xác định là cả bên liên quan chính (primary stakeholders) và phụ (secondary stakeholders). Các bên liên quan chính hoặc phụ là “là chủ sở hữu và không phải chủ sở hữu của công ty; là chủ sở hữu vốn hoặc chủ sở hữu tài sản ít hữu hình hơn; là tác nhân hoặc những người bị tác động; là những người tồn tại trong mối quan hệ tự nguyện hoặc bắt buộc với công ty; là người nắm giữ quyền, nhà thầu hoặc người yêu cầu về mặt đạo đức; là nhà cung cấp tài nguyên cho hoặc người phụ thuộc của công ty; là người chấp nhận rủi ro hoặc người có ảnh hưởng; và là người đứng đầu hợp pháp mà người quản lý đại lý phải chịu nghĩa vụ ủy thác”.

Lý thuyết các bên liên quan được khởi đầu trong nghiên cứu của Freeman (1984), đây là lý thuyết về quản trị tổ chức và đạo đức kinh doanh. Lý thuyết dựa vào giả định rằng tổ chức có mối quan hệ với các cá nhân và các nhóm chủ thể khác nhau. Lý thuyết các bên liên quan xem xét một DN không thể tồn tại nếu không có các yếu tố đầu vào hoặc sự tham gia của các bên liên quan. DN nên giải quyết những lợi ích của tất cả các bên liên quan chứ không đơn thuần là lợi ích của riêng họ (Freeman,1984). Các bên liên quan như cổ đông, chủ nợ, người tiêu dùng, nhân viên, nhà cung cấp…, có thể được xem là những người quan tâm đến các hoạt động xã hội và môi trường của DN.

Lý thuyết các bên liên quan có nguồn gốc từ lý thuyết về tính hợp pháp, lý thuyết thể chế và lý thuyết về đạo đức. Lý thuyết này cho rằng DN tồn tại không chỉ phục vụ lợi ích của các cổ đông mà còn cần cân bằng và phục vụ lợi ích của các bên liên quan của DN. Các bên liên quan thường quan tâm đến các khía cạnh: tài chính, xã hội và môi trường. Hoạt động của DN liên quan đến các khía cạnh này cần được công bố và giải trình với các bên liên quan. Kế toán được cho là công cụ hữu ích giúp việc công bố thông tin cho các bên liên quan được diễn ra. Theo Wall và Greiling (2011), không giống như Lý thuyết cổ đông, Lý thuyết bên liên quan là thuật ngữ bao trùm cho nhiều cách tiếp cận khác nhau. Lý thuyết bên liên quan đã được phát triển trong khuôn khổ lý thuyết rộng hơn bao gồm lý thuyết đại diện, lý thuyết tình huống, lý thuyết tài sản, lý thuyết hệ thống, lý thuyết nữ quyền và đạo đức diễn ngôn (Ohnishi, 2022). Trong số các cách tiếp cận khác nhau trong lý thuyết bên liên quan, ba cách tiếp cận được tham chiếu thường xuyên nhất là: lý thuyết đại diện bên liên quan, lý thuyết bên liên quan chiến lược và lý thuyết bên liên quan chuẩn mực.

Theo Mitchell và cộng sự (1997) đã chỉ ra tầm quan trọng của các bên liên quan được xác định bằng một, hai hoặc cả ba thuộc tính sau là quyền lực, tính hợp pháp và tính cấp bách. Điều này giúp các nhà quản lý nhìn toàn diện hơn về các bên liên quan và đưa ra các quyết định phù hợp với mong đợi của họ. Donaldson và Preston (1995) đã phát triển lý thuyết các bên liên quan tập trung vào ba khía cạnh: (1) Tiếp cận mô tả - dùng để mô tả đặc điểm và mô tả hành vi của tổ chức, vì vậy nó được dùng để xem xét cách các nhà quản lý cư xử với các bên liên quan, hành động và vai trò của họ; (2) Tiếp cận công cụ - thiết lập một khuôn khổ để kiểm tra các mối quan hệ và quản lý các bên liên quan; (3) Tiếp cận quy phạm - là cách tiếp cận cốt lõi của lý thuyết. Cách tiếp cận này dùng để giải thích chức năng của DN, bao gồm xác định các chỉ dẫn về nghĩa vụ đạo đức của nhà quản lý đối với các bên, vai trò của hợp tác và tất cả các bên đều có quyền tham gia nếu họ có lợi ích trong tổ chức. Nếu các bên liên quan có xung đột lợi ích, DN phải có nghĩa vụ là cân bằng tối ưu lợi ích giữa họ bởi vì đây điều này thuộc chuẩn mực đạo đức. Do đó, lý thuyết các bên liên quan nhấn mạnh đến tầm quan trọng của sự hợp tác và đối tác để đạt mục tiêu chung.

Theo lý thuyết bên liên quan, tối đa hóa lợi nhuận không phải là mục tiêu duy nhất của hoạt động kinh doanh, nhưng sự cân bằng giữa kỳ vọng của các bên liên quan được xác định là điều kiện cần thiết cho sự tồn tại và thành công của công ty trong trung hạn và dài hạn (Pedrini và Ferri, 2019; Donaldson và Preston, 1995). Ngoài ra, lý thuyết bên liên quan được hỗ trợ bởi lý thuyết về quyền sở hữu thông qua kỳ vọng của các bên liên quan (Donaldson và Preston, 1995).

**2. Phương pháp nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu**

Nhóm tác giả sử dụng công cụ Google Scholar để tìm kiếm cụm từ khóa bằng tiếng anh như “Stakeholder theory” và “Management accounting”. Trên cơ sở dữ liệu tìm kiếm nhóm tác giả lựa chọn các công trình nghiên cứu đăng trên các tạp chí có uy tín, có số trích dẫn lớn Elsevier, Springer,…..để tham khảo và nghiên cứu.

Đối với các công trình nghiên cứu bằng tiếng việt, nhóm tác giả tìm kiếm trên các trang web như luanvan.moet. gov.vn - trang công bố luận văn thạc sĩ và luận án tiến sĩ của các cơ sở đào tạo với các từ khóa “kế toán quản trị môi trường”, “lý thuyết các bên liên quan”. Từ kết quả tìm kiếm nhóm tác giả chọn lọc và tham khảo các công trình có sử dụng lý thuyết các bên liên quan. Bên cạnh đó, nhóm tác giả còn sử dụng công cụ tìm kiếm Google với từ khóa “ Lý thuyết các bên liên quan trong KTQT hoặc KTQT môi trường” để đọc chi tiết tổng quan. Từ đó, xác định các vấn đề đã được nghiên cứu trên cở sở lý thuyết các bên liên quan và hướng nghiên cứu tiếp theo của lý thuyết này trong tương lai.

Kế toán bao gồm nhiều nội dung và nhiều lĩnh vực riêng biệt nhưng liên quan lẫn nhau. Thông thường kế toán được phân thành ba ngành: kế toán quản trị (kiểm soát nội bộ và ra quyết định), kế toán tài chính (báo cáo cho các bên liên quan bên ngoài) và báo cáo phát triển bền vững. Nghiên cứu tập trung vào lý thuyết các bên liên quan trong nghiên cứu về KTQT. Các nghiên cứu xem xét ảnh hưởng của lý thuyết bên liên quan trong KTQT tập trung vào lĩnh vực kiểm soát và quản lý hiệu suất.

**3. Kết quả nghiên cứu**

Các nghiên cứu xem xét ảnh hưởng của lý thuyết bên liên quan trong kế toán quản trị tập trung vào hai nội dung là kiểm soát quản lý và quản trị hiệu quả hoạt động của DN.

**4.1 Kiểm soát quản lý**

Những hệ thống, quy tắc, thông lệ, giá trị và các hoạt động khác mà nhà quản trị đưa ra để chỉ đạo hành vi của nhân viên được gọi là các biện pháp kiểm soát quản lý. Nếu đây là những hệ thống hoàn chỉnh, trái ngược với một quy tắc đơn giản thì được gọi là hệ thống kiểm soát quản lý (Management Control System - MCS). Các hệ thống kế toán được thiết kế để hỗ trợ việc ra quyết định ở bất kỳ cấp độ tổ chức nào, nhưng không giám sát việc sử dụng các hệ thống đó, thì không nên được gọi là MCS mà thay vào đó được gọi là hệ thống kế toán quản lý (Malmi & Brown, 2008). Khái niệm kiểm soát quản lý (MCS) khác với kiểm soát tổ chức hay hệ thống kiểm soát tổ chức. Theo cách hiểu này, kiểm soát tổ chức có thể bao gồm các kiểm soát không chỉ hướng đến nhân viên, chẳng hạn như kiểm soát chất lượng và kiểm soát hàng tồn kho. Còn kiểm soát quản lý bao hàm nhiều nội dung rộng lớn hơn, bao gồm các kiểm soát chiến lược và hoạt động nhằm chỉ đạo nhân viên của DN.

Như vậy, các biện pháp kiểm soát quản lý bao gồm tất cả các thiết bị và hệ thống mà người quản lý sử dụng để đảm bảo rằng hành vi và quyết định của nhân viên của họ phù hợp với các mục tiêu và chiến lược của tổ chức, nhưng không bao gồm các hệ thống hỗ trợ quyết định thuần túy. Bất kỳ hệ thống nào, chẳng hạn như lập ngân sách hoặc bảng điểm chiến lược đều có thể được phân loại là MCS (Malmi & Brown, 2008).

Ảnh hưởng của lý thuyết bên liên quan đến nghiên cứu kiểm soát quản lý không rõ ràng cho đến khi Norris và O'Dwyer (2004) công bố trong nghiên cứu của mình. Các bên liên quan ngày càng quan tâm đến cách các vấn đề xã hội và môi trường của công ty. Các vấn đề này phải được đo lường, giám sát và báo cáo đầy đủ, cho thấy nhu cầu quản lý phải xem xét và cân nhắc mối quan tâm của các bên liên quan khi lựa chọn các chỉ số hiệu suất chính (KPI) (Dillard và Roslender, 2011). Kết hợp lý thuyết các bên liên quan với lý thuyết phụ thuộc vào nguồn lực, Länsiluoto, Järvenpää và Krumwiede (2013) nhận thấy rằng sự ủng hộ có thể đạt được nhiều hơn nếu đạt được sự nhất quán về mục tiêu giữa các bên liên quan và nhà quản trị DN. Điều này đòi hỏi phải xác định rõ ràng kỳ vọng của bên liên quan và sau đó chuyển những kỳ vọng này thành các chỉ số hiệu suất kế toán cụ thể. Họ đã tìm thấy bằng chứng về ảnh hưởng của bên liên quan trong việc lựa chọn KPI. Điều này phản ánh những phát hiện từ Brignall và Ballantine (2004): các bên liên quan đàm phán các đề xuất thay đổi và sử dụng quyền lực và xung đột để tác động đến sự lựa chọn của ban quản lý về các biện pháp đo lường hiệu suất.

Durden (2008) đã đưa ra bằng chứng thực tế để chứng minh rằng một hệ thống kiểm soát quản lý xem xét rõ ràng các mục tiêu của bên liên quan sẽ phân biệt rõ ràng các nỗ lực của ban quản lý nhằm hoạt động một cách có trách nhiệm với xã hội và công chúng. Rodrigue, Magnan và Boulianne (2013) cũng đã nghiên cứu ảnh hưởng của bên liên quan đến việc lựa chọn các KPI về môi trường. Ảnh hưởng của bên liên quan bao gồm i) ảnh hưởng trung gian đến chiến lược môi trường; ii) ảnh hưởng gián tiếp từ áp lực rõ ràng của bên liên quan đến việc lựa chọn các KPI về môi trường; iii) ảnh hưởng chung phát sinh từ tư duy chung về cải thiện môi trường và; iv) ảnh hưởng của chuẩn mực môi trường, bắt nguồn từ việc so sánh hiệu suất của các bên liên quan với các công ty ngang hàng.

**3.2 Quản lý hiệu quả**

Các nghiên cứu trước đây, việc đo lường và báo cáo kết quả tài chính đã được sử dụng để xác định mức độ thành công của các hoạt động kinh doanh. Tuy nhiên, còn nhiều khía cạnh của hoạt động DN liên quan đến xã hội và môi trường cũng cần được đo lường và đánh giá. Vì vậy, phạm vi của việc đo lường và công bố thông tin về kết quả hoạt động cũng cần được mở rộng và không chỉ bị giới hạn trong các công cụ đo lường tài chính (Mathew, 1993). Đến nay, dựa trên những hướng dẫn về công bố thông tin tự nguyện, các DNđã tạo ra nhiều loại báo cáo khác nhau, ví dụ như: Thẻ điểm cân bằng (BSC), báo cáo về giá trị gia tăng, báo cáo về người lao động, báo cáo ‘Triple Bottom Line’, báo cáo xã hội và môi trường.

Báo cáo "Triple Bottom Line" (TBL) đã nổi lên như là một dạng báo cáo về những tác động đến hội, kinh tế và môi trường từ các hoạt động của DN (Brown và cộng sự, 2005; Deegan, 1999). Báo cáo TBL được cho là một báo cáo hướng nhiều hơn đến các bên liên quan của DNvà cung cấp những thông tin vượt qua cả những thông tin tài chính thông thường. Báo cáo TBL khi được kết hợp với các hoạt động cụ thể của DNcó thể chỉ ra những điểm yếu hoặc khoảng trống cần được cải thiện trong tương lai liên quan đến các vấn đề xã hội và môi trường. Như tên gọi, báo cáo TBL gồm ba phần. Phần về môi trường cung cấp thông tin về những tác động đến môi trường tới từ hoạt động của doanh nghiệp. Những tác động này bao gồm: tác động đến không khí, nước, nguồn lực tự nhiên, và sức khỏe con người. Phần về xã hội cung cấp thông tin về những ảnh hưởng tới xã hội như: đảm bảo công bằng/bình đẳng, đối xử với khu vực thiểu số, vấn đề sức khỏe và an toàn của người lao động, đóng góp và các khoản chi cho xã hội và các vấn đề liên quan đến cộng đồng

Thẻ điểm cân bằng (the Balanced Scorecard - BSC) được công bố đầu tiên vào năm 1992 bởi tiến sĩ. David P. Norton và Robert S. Kaplan, như là một công cụ để đánh giá hiệu suất, có nghĩa là "hệ thống đo lường hiệu suất" của DN (Ohnishi, 2022).

**Hình 2: Khung thẻ điểm cân bằng**

**Thẻ điểm cân bằng - BSC**

Quy trình

Tài chính

Khách hàng

/ Các bên liên quan

Học tập – Phát triển

*Nguồn: Norton và Kaplan (1992)*

Trong các tổ chức vì lợi nhuận, các chỉ số tài chính cung cấp các báo cáo trễ (nghĩa là chúng cho biết những gì đã xảy ra vào tháng trước, quý trước hoặc năm trước), nhưng chúng không thể nhìn ra các chỉ số trong tương lai. Norton và Kaplan muốn xem xét cụ thể những thước đo có thể được phát hiện kịp thời, đóng vai trò là các chỉ số hàng đầu ảnh hưởng đến chiến lược của tổ chức. Trong suốt quá trình tạo ra BSC, Norton và Kaplan (1992) nhận ra rằng các DN cần bắt đầu bằng việc xác định mục tiêu. BSC gợi ý rằng DN nên xem xét tổ chức từ bốn góc độ khác nhau nhằm phát triển các mục tiêu, đo lường (KPI), mục tiêu và sáng kiến ​​liên quan đến các quan điểm đó. Bốn yếu tố chính của BSC gồm: (1) Mục tiêu tài chính hoặc Quản lý (Financial goals): Những mục tiêu tài chính sẽ có tác động đến hoạt động và phát triển của DN. (2) Mục tiêu của khách hàng (Customer/Stakeholder): Điều gì là quan trọng với khách hàng DN. Điều này sẽ ảnh hưởng như thế nào đến tài chính của DN. (3) Mục tiêu của quá trình (Internal Process) DN cần làm tốt những nhiệm vụ và công việc nào trong nội bộ nhằm đáp ứng mục tiêu của khách hàng. Điều này sẽ ảnh hưởng như thế nào đến tình hình tài chính của DN và (4) Mục tiêu về con người (Learning and Growth): DN cần có những kỹ năng, văn hóa và giá trị nào trong nội bộ để thực hiện quy trình và khiến khách hàng hài lòng. Những điều này có tác động như thế nào đến tình trạng tài chính của DN. Theo thời gian, khái niệm về bản đồ chiến lược đã được hình thành. Với hình thức sử dụng BSC này DN cần áp dụng bản đồ chiến lược. DN sẽ in bản đồ chiến lược và sử dụng nó như công cụ giao tiếp giữa các phòng ban, giao tiếp mạng nội bộ, xuất bản trên các trang blog hoặc giao tiếp với các đối tác kinh doanh,…Khung thể điểm cân bằng là một bản đồ mô tả trực quan về thẻ điểm của DN. Nó có khả năng hiển thị mối liên hệ giữa 4 khía cạnh mục tiêu trong một bức tranh ngắn gọn như trên (hình 3).

Mặc dù trong nghiên cứu của Wall và Greiling (2011), Thẻ điểm cân bằng (the Balanced Scorecard - BSC) nằm trong Quản lý dựa trên giá trị và phù hợp với Lý thuyết cổ đông, nhưng nhiều học giả và chuyên gia ở Nhật Bản đã chỉ ra BSC là quan điểm của Lý thuyết các bên liên quan. Như nghiên cứu của Sakurai (2003) chỉ ra quan điểm của cổ đông và chủ nợ là quan điểm tài chính trong BSC, quan điểm của khách hàng bên ngoài công ty và bên trong là quan điểm liên quan đến khách hàng, quan điểm của nhà quản lý là quan điểm kinh doanh nội bộ và quan điểm của nhân viên là quan điểm đổi mới và học hỏi.

Trong “Hệ thống đo lường hiệu suất”, BSC chỉ có nghĩa là bảng điểm. Và ở Hoa Kỳ/Châu Âu, ý nghĩa này có thể mang tính chung chung. Ngay cả ở Nhật Bản, cũng có một số trường hợp có ý nghĩa này. Ví dụ, Yasukata và cộng sự (2010) đã chỉ ra BSC là “hệ thống đo lường hiệu suất”.

Kaplan và Norton (2001) cho rằng thẻ điểm cân bằng (BSC) không phải là thẻ điểm của các bên liên quan phù hợp với chiến lược của công ty. Họ tuyên bố rằng việc tập trung vào lợi ích của bên liên quan không phản ánh được mối quan hệ nhân quả giữa các lĩnh vực chiến lược và rằng "sự cân bằng" liên quan đến việc cân bằng kết quả, không phải lợi ích của bên liên quan. Tuy nhiên, đã có một số bài báo đánh giá BSC theo cách tiếp cận lý thuyết bên liên quan. Sundin, Granlund và Brown (2010) đã đặt câu hỏi về khẳng định của Kaplan và Norton (2001) rằng thẻ điểm bên liên quan và chiến lược loại trừ lẫn nhau trong một hệ thống tư bản chủ nghĩa. BSC đã được sửa đổi thành "thẻ điểm cân bằng" bắt đầu bằng việc xác định một cách có hệ thống nhiều lợi ích của bên liên quan trước khi triển khai phân tích BSC truyền thống về mối quan hệ nhân quả được nhận thức và sự đánh đổi giữa các mục tiêu và biện pháp. Sundin và cộng sự (2010) đã thừa nhận những thách thức mà cách tiếp cận lý thuyết bên liên quan đặt ra đối với việc phân bổ nguồn lực, đo lường hiệu suất và đạt được sự cân bằng lợi ích công bằng.

Phân tích các bên liên quan cũng được coi là có lợi trong việc hiểu các ảnh hưởng động của môi trường bên ngoài và bên trong đối với việc xây dựng các mục tiêu và chiến lược trong một nghiên cứu của Li và Tang (2009). Họ đã cung cấp hỗ trợ thực nghiệm cho lý thuyết bên liên quan khai sáng của Jensen (2001) liên quan đến việc áp dụng BSC. Axa và Bjørnenak (2005) phát hiện ra rằng các tập đoàn Thụy Điển rõ ràng đã triển khai BSC theo cách định hướng bên liên quan phù hợp với mô hình chủ nghĩa tư bản bên liên quan của Thụy Điển. Hình thức chủ nghĩa tư bản này công nhận mối quan hệ ràng buộc ngầm dài hạn với các bên liên quan và dựa trên hệ thống tin tưởng và hợp tác lẫn nhau.

**4. Bàn luận và định hướng nghiên cứu trong tương lai**

Bài viết này trao đổi về các nghiên cứu kế toán quản trị theo quan điểm của lý thuyết các bên liên quan. Có hai lĩnh vực chính mà lý thuyết bên liên quan được sử dụng làm khung tham chiếu. Đầu tiên, với tư cách là một lý thuyết giải thích cho lựa chọn kế toán và công bố tự nguyện, các yêu sách ngầm của các bên liên quan có quyền lực được xem xét. Điều này làm phong phú thêm sự hiểu biết bằng cách cung cấp các giải thích hợp lý cho các bất thường không thể giải thích được thông qua các lý thuyết kinh tế truyền thống, chẳng hạn như lý thuyết đại diện. Lý thuyết bên liên quan cũng được áp dụng để khám phá ảnh hưởng của bên liên quan, tập trung vào việc xác định nhu cầu của bên liên quan và giải quyết cách báo cáo có thể đáp ứng tốt nhất các nhu cầu này.

Lý thuyết về các bên liên quan không phải là một khuôn khổ tham chiếu phổ biến trong tài liệu KTQT, vốn vẫn bị chi phối bởi mục tiêu của công ty là tối đa hóa sự giàu có của cổ đông (lý thuyết cổ đông). Định hướng cổ đông-bên liên quan ảnh hưởng đến cả nội dung của chiến lược và quy trình KTQT chiến lược, vốn là trọng tâm của việc ra quyết định tài chính trong kinh doanh. Phần lớn các bài báo KTQT có thông tin về lý thuyết các bên liên quan đều được viết sau năm 2003. Nghiên cứu chỉ ra rằng có nhận thức ngày càng tăng về nhu cầu đánh giá lại các mô hình đo lường hiệu suất truyền thống, thẻ điểm cân bằng BSC. Tuy nhiên, các lý thuyết và mô hình kế toán quản trị khác, chẳng hạn như các kỹ thuật kế toán quản lý chiến lược, đánh giá đầu tư vốn và tính giá thành, cũng sẽ được hưởng lợi từ việc được xem xét lại theo quan điểm lý thuyết bên liên quan, làm nổi bật một lĩnh vực quan trọng cho nghiên cứu trong tương lai. Đây cũng là một lĩnh vực quan trọng đối với giáo dục KTQT, qua đó củng cố mô hình ưu tiên cổ đông trong tâm trí của các nhà quản lý tương lai. Tuy nhiên, cho đến thời điểm hiện tại, nghiên cứu KTQT dựa trên quan điểm của các bên liên quan vẫn còn sơ khai và cần nhiều hơn nữa các nghiên cứu trước khi có thể đưa ra một cấu trúc báo cáo và trách nhiệm giải trình đầy đủ và phù hợp cho các bên liên quan.

**Kết luận**

Nghiên cứu này đã xem xét vai trò của KTQT trong lý thuyết các bên liên quan. KTQT có vai trò rất quan trọng trong việc thể hiện chiến lược của DN. Để thể hiện chiến lược, các nội dung chính của lý thuyết các bên liên quan trong nghiên cứu KTQT gồm kiểm soát quản lý và quản trị hiệu quả của DN. Hệ thống kiểm soát quản lý và nhóm BSC, bao gồm các bản đồ chiến lược là những công cụ hữu ích trong nghiên cứu KTQT dưới sự giải thích của lý thuyết các bên liên quan.

**Tài liệu tham khảo**

Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary accounting research*, *13*(2), 569-606.

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management accounting research*, *16*(1), 1-20.

Brignall, S., & Ballantine, J. (2004). Strategic enterprise management systems: New directions for research. *Management Accounting Research*, *15*(2), 225-240.

Brown, D., Dillard, J., & Marshall, S. (2008). Triple bottom line: a business metaphor for a social construct. In *Understanding the social dimension of sustainability* (pp. 227-246). Routledge.

Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (2013). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting From the Outside (RLE Accounting)*, 409-441.

Byrd, E. T. (2007). Stakeholders in sustainable tourism development and their roles: Applying stakeholder theory to sustainable tourism development. *Tourism review*, *62*(2), 6-13.

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures–a theoretical foundation. Accounting, auditing & accountability journal, 15(3), 282-311.