

LÝ THUYẾT THỂ CHẾ: ỨNG DỤNG TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN

TS. Nguyễn Minh Thành*

Lý thuyết thể chế là một lý thuyết phức tạp gồm nhiều lý thuyết phụ bên trong. Ba lý thuyết thể chế được sử dụng chủ yếu trong các nghiên cứu kế toán là: lý thuyết kinh tế học theo thể chế cũ (OIE), lý thuyết kinh tế học theo thể chế mới (NIE) và lý thuyết xã hội học theo thể chế mới (NIS). Ba lý thuyết này được ứng dụng trong các nghiên cứu kế toán nhằm tìm hiểu về mối quan hệ của kế toán với các vấn đề thể chế mang tính vĩ mô và thể chế mang tính vi mô.

• Từ khóa: lý thuyết thể chế, nghiên cứu, nghiên cứu kế toán.

Institutional theory is a complex theory composed of many sub-theories within. The three sub-institutional theories used primarily in accounting studies are: old institutional economic theory (OIE), new institutional economic theory (NIE), and new institutional sociology theory (NIS). These three theories are applied in accounting studies to understand the relationship of accounting to macro-institutional and micro-institutional issues.

• Keywords: institutional theory, research, accounting studies.

Ngày nhận bài: 02/02/2023

Ngày gửi phản biện: 05/02/2023

Ngày nhận kết quả phản biện: 07/3/2023

Ngày chấp nhận đăng: 30/3/2023

1. Giới thiệu

Lý thuyết thể chế là một lý thuyết rất phức tạp, gồm nhiều lý thuyết phụ đại diện cho từng quan điểm khoa học về thể chế trong các giai đoạn lịch sử.

Vì sự phức tạp của lý thuyết thể chế nên bài viết này chỉ đưa ra ba lý thuyết được sử dụng nhiều nhất trong các nghiên cứu kế toán.

Bài viết này được chia thành hai phần chính. Thứ nhất, bài viết khái quát về ba lý thuyết thể chế bao gồm: lý thuyết kinh tế học theo thể chế cũ (OIE), lý thuyết kinh tế học theo thể chế mới (NIE) và lý thuyết xã hội học theo thể chế mới (NIS). Các lý thuyết này được trình bày theo trình tự thời gian liên quan đến sự phát triển của lý thuyết thể chế. Thứ hai, bài viết trình bày việc vận dụng các lý thuyết thể chế trong các nghiên cứu kế toán nhằm giải thích cho

các thực hành kế toán cũng như củng cố thêm cho sự vững chắc của lý thuyết thể chế, bao gồm lý thuyết xã hội trong thể chế mới và lý thuyết kinh tế học trong thể chế mới và cũ.

2. Giới thiệu về lý thuyết thể chế

Hamilton (1932) là người đầu tiên đưa ra khái niệm về ‘thể chế’. Theo đó, thể chế là cách suy nghĩ hoặc hành động phổ biến và lâu dài, được in dấu thành thói quen hoặc phong tục của một nhóm người. Gần tương đồng nhưng ở một cách diễn đạt khác, Scapens (1994) cho rằng thể chế là một hình thức áp đặt và có kết của xã hội lên các hoạt động của con người.

Lý thuyết thể chế thường được các nhà nghiên cứu tập trung vào gồm ba nhóm: (i) Kinh tế học theo thể chế cũ (OIE); (ii) Kinh tế học theo thể chế mới (NIE); (iii) Xã hội học theo thể chế mới (NIS).

2.1. Kinh tế học theo thể chế cũ (OIE)

Thorstein Veblen (1898, 1899) là người sáng lập ra trường phái kinh tế học theo thể chế cũ. Trường phái kinh tế học theo thể chế cũ đã khắc phục được những hạn chế của lý thuyết kinh tế học tân cổ điển. Trường phái kinh tế học tân cổ điển giả định rằng tồn tại một thị trường cân bằng hoàn hảo, ở đó, mọi hành vi đều hướng tới phục vụ lợi ích của người tiêu dùng. Từ sự cân bằng của thị trường dẫn tới các vấn đề khác như xã hội, chính trị và luật pháp (Wilber & Harrison, 1978).

Trong khi đó, trường phái OIE khám phá thể chế ở góc độ toàn xã hội (vĩ mô). OIE phủ nhận giả định của lý thuyết kinh tế học tân cổ điển về thị trường cân bằng và các cá nhân đưa ra lựa chọn hợp lý dựa trên sở thích cá nhân (vi mô). Thay vào đó, OIE cho rằng ngoài dựa trên sở thích, các cá nhân khi đưa ra lựa chọn còn phải phụ thuộc vào thể chế vĩ mô, bao gồm: luật lệ, thói quen, thông lệ... (Hodgson, 1988).

* Học viện Tài chính

2.2. Kinh tế học theo thể chế mới (NIE)

NIE tiếp cận thể chế bằng cách tiếp cận vi mô (Oliver Williamson, 1985). Những nghiên cứu đầu tiên của kinh tế học theo thể chế mới tập trung vào khám phá "chiếc hộp đen" của doanh nghiệp thông qua các chủ đề nghiên cứu về "môi trường thể chế" (ví dụ: các quy định, nguyên tắc bên trong doanh nghiệp) và những "sắp xếp mang tính thể chế" (ví dụ: quản trị doanh nghiệp và các cấu trúc khác bên trong doanh nghiệp). Nói cách khác, NIE tập trung tìm kiếm sự giải thích cho sự ra đời/xuất hiện hoặc kết thúc/biến mất của các thể chế ở tầm vi mô (thể chế thuộc về doanh nghiệp).

NIE giả định rằng hành vi lựa chọn của các cá nhân là không tối ưu bởi những giới hạn mang tính bối cảnh, ví dụ: giới hạn về mặt nhận thức của mỗi cá nhân, hoặc những thông tin không đầy đủ... Thể chế theo quan điểm của NIE sẽ tồn tại một cách tự nhiên khi những lợi ích thể chế đó đem lại lớn hơn những chi phí phát sinh để kiến tạo và duy trì thể chế đó. Vì vậy, hầu hết các nghiên cứu kế toán khi dựa trên NIE đều đặt trong giả thuyết là hướng tới tối thiểu hóa chi phí hoặc khai thác hiệu quả các nguồn lực của tổ chức.

2.3. Xã hội học theo thể chế mới (NIS)

NIS giả định rằng các cấu trúc và quy trình của doanh nghiệp (bao gồm cả kế toán) được định hình bởi các nhân tố đến từ bên ngoài doanh nghiệp hơn là các nhân tố đến từ bên trong (ví dụ nhân tố bên trong như: nhân tố mục tiêu tối thiểu hóa chi phí - một nhân tố đặc trưng của NIE). Theo đó, các thể chế bên trong doanh nghiệp (ví dụ như: các cấu trúc và quy trình nội bộ) được giả định bị ảnh hưởng bởi hệ thống luật pháp, các quy định, truyền thống và sở thích của xã hội. Từ đó, những doanh nghiệp có các cấu trúc và quy trình nội bộ thỏa mãn được các yêu cầu ở trên thì có quyền hoặc có sự hợp pháp trong xã hội (Meyer, Scott, & Deal, 1983). Do đó, nhiều nhà nghiên cứu đã sử dụng NIS để giải thích bằng cách nào một hệ thống kế toán cụ thể được áp dụng để đáp ứng được sức ép đến từ xã hội, thông qua đó có thể làm gia tăng lợi ích cho doanh nghiệp.

Theo NIS, thể chế tồn tại ở nhiều cấp độ, bao gồm cả vĩ mô và vi mô. Thể chế có thể là kết quả từ hành vi của con người, và cũng có thể ảnh hưởng ngược lại đến hành vi của con người (Di Maggio & Powell, 1991).

Như vậy, có thể tồn tại sự khác biệt giữa kỳ vọng bên ngoài (thể chế bên ngoài) với thực tế các cấu

trúc và quy trình bên trong doanh nghiệp (thể chế bên trong) (Weick, 1976; Meyer & Rowan, 1977). Vì vậy, nhiều nhà nghiên cứu cho rằng thể chế thực chất là "hợp lý hóa sự tồn tại của tổ chức" hơn là "làm cho tổ chức thực sự tồn tại một cách hợp lý" (Carruthers, 1995). Do đó, nhiều nghiên cứu kế toán cũng đã dựa vào NIS để khám phá vì sao các doanh nghiệp lại có ý định "tách bạch" giữa "hình ảnh của họ khi xuất hiện trước xã hội" với "thực tế cấu trúc và quy trình bên trong (thể chế bên trong) họ".

Sự phù hợp giữa các kỳ vọng của thể chế bên ngoài với những thể chế bên trong (những cấu trúc và quy trình bên trong doanh nghiệp) được giải thích thông qua một cơ chế - mà qua đó, các thể chế bên ngoài hiệu, thấm nhuần và chấp nhận những thể chế bên trong doanh nghiệp, cơ chế này được gọi là "đồng đẳng" (isomorphism). Có hai thành phần của đồng đẳng, bao gồm: (i) đồng đẳng cạnh tranh và (ii) đồng đẳng thể chế. Thành phần thứ nhất gọi ý rằng các sức ép cạnh tranh từ bên ngoài đã khiến các doanh nghiệp hướng tới giảm thiểu chi phí và xây dựng các cấu trúc nội bộ hiệu quả. Tuy nhiên, hầu hết những người ủng hộ lý thuyết NIS lại thường tập trung vào đồng đẳng thể chế - đồng đẳng tập trung vào các cơ chế văn hóa và chính trị. Đồng đẳng thể chế bao gồm ba nhóm chính (Di Maggio & Powell, 1983):

- Đồng đẳng cưỡng chế - trong đó các yếu tố bên ngoài hạn chế hoạt động của tổ chức (ví dụ: chính sách, quy định của chính phủ, mối quan hệ với nhà cung cấp) và gây áp lực lên các tổ chức để tạo ra các cấu trúc và thủ tục nội bộ cụ thể.

- Đồng đẳng học tập - theo đó các tổ chức học tập và làm theo các cấu trúc và thủ tục do các tổ chức khác tạo ra.

- Đồng đẳng chuẩn mực - nơi các tổ chức áp dụng các cấu trúc và thủ tục/quy trình được đề xuất bởi các chuyên gia/giáo sư/nhà tư vấn cụ thể.

Như vậy, NIS và OIE đều áp dụng cách tiếp cận 'vi mô' để tìm hiểu về thực hành kế toán trong các doanh nghiệp và chia sẻ rất nhiều đặc điểm chung. Cả hai lý thuyết này đều tạo nên những cái nhìn sâu sắc về khoa học nhận thức, văn hóa, tâm lý học, nhân chủng học, và cả hai đều hướng sự tập trung tới các phân tích đa dạng ở nhiều cấp độ trải dài từ cấp doanh nghiệp cho tới cấp xã hội (Scott, 2001). Điều quan trọng là NIS và OIE có sự tương phản sâu sắc với NIE - lý thuyết có tiền đề từ mô hình kinh tế học tân cổ điển.

3. Ứng dụng lý thuyết thể chế trong các nghiên cứu kế toán

3.1. Nhóm nghiên cứu về ảnh hưởng của tác nhân thể chế vĩ mô đến hệ thống kế toán doanh nghiệp

Nhóm nghiên cứu này tập trung vào tìm hiểu về các tác nhân thể chế vĩ mô ảnh hưởng tới hành vi doanh nghiệp (vi mô). Ví dụ, Hussain và Hoque (2002) đã tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống đo lường kết quả hoạt động phi tài chính tại bốn công ty của Nhật Bản. Họ phát hiện ra các nhân tố bên ngoài có ảnh hưởng đến hệ thống đo lường kết quả hoạt động được sắp xếp theo thứ tự mức độ ảnh hưởng giảm dần, bao gồm: *giới hạn kinh tế, kiểm soát của ngân hàng trung ương, các chuẩn mực kế toán và các luật liên quan đến tài chính, chiến lược quản trị, quy mô ngân hàng, sự cạnh tranh...* Tương tự như vậy, Hussain và Gunasekaran (2002) khi nghiên cứu cùng chủ đề trên tại các ngân hàng và tổ chức tín dụng đã chỉ ra một loạt các nhân tố có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động phi tài chính, ví dụ: hiệp hội ngân hàng trung ương, năng lực quản trị, định hướng chiến lược và so sánh điểm chuẩn với những ngân hàng tốt nhất.

Trong một nghiên cứu về cảnh sát Anh, Collier (2001) đã tập trung vào các *nhân tố chính trị và văn hóa* đã ảnh hưởng tới việc lựa chọn hệ thống kế toán quản trị như thế nào. Trong khi đó, Ter Bogt và Van Helden (2000) đã sử dụng lý thuyết về thể chế để giải thích *khác biệt giữa yêu cầu của việc thay đổi hệ thống kế toán trong các tổ chức thuộc chính phủ Hà Lan với thực tế của sự thay đổi*. Khác biệt này cho thấy hệ thống quản trị của chính phủ Hà Lan đang thiếu đi những cam kết để hướng tới đạt được những mục tiêu chính thức mà họ đã đặt ra.

Trong khi nghiên cứu về các vấn đề liên quan đến trình bày báo cáo tài chính và biên soạn chuẩn mực kế toán, Mezas và Scarselletta (1994) sử dụng lý thuyết về tính hợp pháp để tìm hiểu *quy trình ra quyết định về chính sách công* của các cơ quan chức năng trong mối quan hệ với việc *ban hành các chuẩn mực báo cáo tài chính*. Một vài nghiên cứu khác cũng đã chỉ ra hoạt động *xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán và thực tế hệ thống kế toán doanh nghiệp* chịu ảnh hưởng nhiều bởi các vấn đề mang tính thể chế như: *niềm tin đối với thể chế, các quy định của chính phủ, các hiệp hội nghề, và quan điểm chung của cộng đồng*.

3.2. Nhóm nghiên cứu về cơ cấu/cấu trúc của tổ chức

Một nguyên lý quan trọng của nhiều lý thuyết thể chế cho rằng *các tổ chức ảnh hưởng đến môi*

trường thể chế của chúng, và cơ cấu/cấu trúc cũng như tiềm lực của thể chế phụ thuộc vào mức độ mở rộng của tổ chức trong môi trường thể chế đó (Kondra và Hinings, 1998). Do đó, giữa các tổ chức và môi trường mang tính thể chế của chúng tồn tại tính nhị nguyên (duality). Ví dụ: nhà nước và các tổ chức pháp quy về kế toán có vai trò quan trọng trong việc định hình, tạo dựng và mở rộng môi trường thể chế của doanh nghiệp; cụ thể: nhà nước kiến tạo các khung lý thuyết kế toán phù hợp, qua đó giới chuyên gia của các tổ chức pháp quy về kế toán tạo ra những hệ thống văn hóa/thói quen/quy định kế toán phù hợp. Một ví dụ cụ thể hơn nữa như: các tổ chức như OECD và IMF đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành môi trường thể chế rộng lớn hơn của hai tổ chức này. Nhìn chung, *các tổ chức có xu hướng mở rộng môi trường thể chế của chúng để củng cố cho sự vững chắc của tổ chức và cơ cấu/cấu trúc của thể chế*. Đã có nhiều nghiên cứu về chủ đề này để *giải thích bằng cách nào mà các môi trường mang tính thể chế được hình thành*.

Bằng việc so sánh giữa các quan điểm khác nhau của lý thuyết thể chế, lý thuyết hợp lý, lý thuyết chính trị xã hội, Ansari và Euske (1987) đã giải thích việc các cơ sở quân sự của Mỹ đã mở rộng môi trường thể chế của mình bằng việc công bố thông tin kế toán về những khoản chi cho quân sự/quốc phòng như thế nào. Cụ thể, nghiên cứu đã mô tả cách thức Bộ quốc phòng của Mỹ đã phân tách hệ thống kế toán của họ cho hai mục đích: (i) công bố ra với toàn thế giới và (ii) và thực tế. Ví dụ: việc công bố với Quốc hội Mỹ một hệ thống tính giá thành kiểu mới do Bộ Quốc phòng Mỹ tự phát triển có thể xuất phát từ mục đích muốn *tuyên bố với thế giới về cơ chế kiểm soát nội bộ hiện đại của Mỹ, qua đó củng cố vị thế quân sự và gia cố thể chế của Mỹ*.

Cũng sử dụng lý thuyết thể chế trong nghiên cứu, Carpenter và Dirsmith (1993) đã khám phá vai trò của chọn mẫu thống kê nhằm nâng cao hiệu quả của các cuộc kiểm toán độc lập. Nghiên cứu đã tập trung vào lợi ích nhóm trong việc thể chế hóa các quy trình, đặc biệt là *thể chế hóa trong việc chọn mẫu thống kê để giảm bớt những sự phức tạp tới từ môi trường của tổ chức, quy mô của khách hàng được kiểm toán, và mức độ sẵn sàng chi trả của khách hàng được kiểm toán*. Kết quả của việc chọn mẫu kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên hoàn thành việc kiểm tra và xác thực các giao dịch kế toán, từ đó làm căn cứ đưa ra các ý kiến kiểm toán về tính hợp lý của báo cáo tài chính.

Carpenter và Feroz (1992, 2001) đã nghiên cứu về quyết định áp dụng GAAP trong các cơ quan nhà

nước của chính quyền thành phố New York. Họ lập luận rằng việc *công bố thông tin báo cáo tài chính* của các cơ quan này chịu ảnh hưởng lớn bởi *sự chú ý của người dân về tính minh bạch của việc quản trị tài chính của chính quyền* và cũng bởi những mối quan hệ quyền lực và chính trị bên trong hệ thống chính quyền.

Ngoài ra, trong một nghiên cứu tại chính quyền của bốn thành phố Mỹ bao gồm: New York, Michigan, Ohio và Delaware, Carpenter và Feroz cũng đã tìm hiểu lý do tại sao các chính quyền này lại chấp nhận lựa chọn hoặc từ chối GAAP trong việc lập và cung cấp báo cáo tài chính ra bên ngoài. Kết quả chỉ ra sự phụ thuộc vào các nguồn lực ảnh hưởng mạnh nhất tới quyết định áp dụng GAAP của các chính quyền địa phương. Và ngược lại, việc từ chối áp dụng GAAP là bởi *kể hồ trong thể chế hóa/xã hội đã dẫn tới hiện tượng quan liêu trong việc đề xuất lựa chọn áp dụng GAAP*.

3.3. Nhóm nghiên cứu về tính pháp lý và doanh nghiệp

Hầu hết các quan điểm về thể chế, đặc biệt là quan điểm theo cách tiếp cận NIS đều cho rằng các tổ chức tuân thủ các giá trị của xã hội rộng lớn nhằm đạt được sự hợp pháp. Vì vậy, cho đến nay, một lượng lớn các nghiên cứu đã tìm hiểu về việc tạo lập tính hợp pháp thông qua hệ thống kế toán. Ví dụ, rất nhiều nghiên cứu đã nhấn mạnh rằng nhiều cơ quan kế toán chuyên nghiệp đã phát triển những cách thức khác nhau để phát triển hệ thống chính thức của họ, bao gồm cả hệ thống kế toán (Bealing, 1994; Fogarty, 1992).

Abernethy và Chua (1996) đã dựa trên lý thuyết thể chế để tìm hiểu về việc thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát quản trị. Nghiên cứu được thực hiện tại các bệnh viện của Úc và chỉ ra rằng hệ thống kiểm soát quản trị được sử dụng chủ yếu để hợp lý hóa cho những yêu cầu về kiểm soát tại bệnh viện hơn là việc nó thực sự cần thiết cho hoạch định và kiểm soát.

Covaleski và cộng sự (1993) cũng trong một nghiên cứu tại các bệnh viện tại Mỹ đã chỉ ra rằng hệ thống kế toán của các bệnh viện này đã vượt qua những yêu cầu thông tin truyền thống. Hệ thống kế toán này yêu cầu khối lượng công việc phải thực hiện nhiều hơn để có thể truyền tải thông điệp về sự phù hợp của bệnh viện đến cộng đồng, đặc biệt là với chính phủ liên bang của Mỹ. Điều này đồng nghĩa rằng các bệnh viện sẽ phải phân bổ nhiều nguồn lực nội bộ cho việc tạo dựng và duy trì hình ảnh hợp pháp của bệnh viện.

Lý thuyết thể chế cũng đã được sử dụng để tìm hiểu về thực hành kế toán tại các quốc gia kém phát triển trong một vài năm trở lại đây. Trong nghiên cứu tại các quốc gia này, một giả định được đưa ra là những quy định và thủ tục của phương tây được vận dụng trong quá trình “hiện đại hóa” của các quốc gia này. Câu hỏi nghiên cứu đặt ra là liệu các đặc điểm của quốc gia/địa phương có bắt buộc các doanh nghiệp phải thực hiện đúng như quy định của phương tây hay không (Meyer và Rowan, 1977; Scott, 2001). Hoque và Hopper (1994) đã sử dụng lý thuyết về thể chế để nghiên cứu về các nhân tố bên ngoài có thể ảnh hưởng đến hệ thống kiểm soát quản trị tại các nhà máy dây của Băng-la-đét. Kết quả nghiên cứu cho thấy các nhà máy dây có rất ít thực quyền trong các hoạt động của họ, và các hệ thống kiểm soát chỉ mang tính hình thức nhằm tạo ra tính pháp lý cho các doanh nghiệp hơn là nhằm nâng cao sự kiểm soát thực chất.

3.4. Nhóm nghiên cứu về vai trò của người đại diện và quyền lực trong phân tích thể chế

Môi trường thể chế được đặc trưng bởi những sắp xếp ủy quyền khác nhau, trong đó, bên ủy quyền kỳ vọng bên được ủy quyền sẽ tổ chức hoạt động trong xã hội theo những cách thức phù hợp khác nhau. Theo đó, các doanh nghiệp được coi như là một bên được ủy quyền sử dụng nguồn lực xã hội, sẽ phải chủ động tổ chức hoạt động để đáp ứng được những kỳ vọng (đôi khi là những kỳ vọng xung đột với nhau) của xã hội (Oliver, 1991; Scott, 1991). Thêm vào đó, để đảm bảo việc tổ chức hoạt động trong các doanh nghiệp, những quyết định hành động cần phải được hậu thuẫn bởi quyền lực đáng kể.

Covaleski và Dirsmith (1988) đã xem xét thỏa thuận trong vòng hai năm giữa đại học Wisconsin và chính quyền bang Wisconsin, và các tác giả chỉ ra rằng các dự toán đã được điều chỉnh giảm trong suốt giai đoạn suy thoái. Đồng thời, những người đại diện tại các trường này đã chủ động tạo ra và lan truyền (thể chế hóa) những sự kỳ vọng của xã hội liên quan đến các chính sách và hoạt động của các trường này.

Trong nghiên cứu của mình tại một công ty nhỏ sản xuất hóa chất của Anh, Burns (2000) đã sử dụng lý thuyết thể chế để xem xét sự biến động linh hoạt và phức tạp của hệ thống kế toán công ty trong suốt nhiều năm. Cụ thể, kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng những thay đổi mới về kế toán sẽ không gặp nhiều vấn đề nếu những thay đổi này tương thích với những quy định, thói quen nội bộ (Burns và Scapens, 2000). Tuy nhiên, trong trường hợp sự tương thích không xảy ra, Burns cũng chỉ ra rằng những sự động viên

quyền lực và chính trị (Hardy, 1996) cũng là một nhân tố rất quan trọng có thể giúp việc áp dụng hệ thống kế toán mới được diễn ra. Do đó, nghiên cứu của Burns cho rằng nhiều lựa chọn mang tính chiến lược bị giới hạn bởi các quy định của thể chế.

Gần đây, Modell (2002) đã khám phá ảnh hưởng của các nhân tố thuộc về thể chế đến việc tập hợp và phân bổ chi phí. Ông chỉ ra hạn chế của lý thuyết sự lựa chọn hợp lý truyền thống (traditional rational-choice theory) rằng lý thuyết này chỉ giải thích việc lựa chọn phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí dựa trên lợi ích tối đa của doanh nghiệp mà bỏ qua những góc nhìn khác về vấn đề này. Theo đó, Modell đã phát triển một khung lý thuyết về sự tương tác giữa các mối quan hệ quyền lực nội bộ, tốc độ áp dụng những thay đổi, cạnh tranh thị trường và sự phức tạp của công nghệ đến việc lựa chọn phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí.

Dựa vào ý tưởng thể chế là một sản phẩm xã hội được tạo nên bởi cả các tổ chức và cả các cá nhân, một vài học giả đã kết hợp lý thuyết thể chế và lý thuyết cấu trúc (tổ chức) để khám phá vai trò của người đại diện trong quy trình lựa chọn ra quyết định thay đổi hệ thống kế toán của tổ chức. Ví dụ, Granlund (2001) đã cung cấp bằng chứng về việc tại sao hệ thống kế toán thỉnh thoảng lại rất khó thay đổi mặc dù đã có rất nhiều sức ép thay đổi đến từ môi trường; và nguyên nhân cản trở chính sự thay đổi này được chỉ ra là bởi những thói quen, văn hóa của tổ chức và sự thất bại trong việc tạo dựng tính hợp pháp cho sự thay đổi.

Cuối cùng, Seal (1999) đã sử dụng lý thuyết thể chế để khám phá kế toán bên trong hệ thống chính quyền địa phương tại Anh. Cụ thể, ông đã nghiên cứu về việc triển khai áp dụng hệ thống đấu thầu cạnh tranh bắt buộc tại một chính quyền địa phương, và giải thích chính quyền địa phương đã ngăn chặn chính quyền trung ương mở rộng áp dụng hình thức đấu thầu này như thế nào. Nguyên nhân của sự ngăn chặn này là bởi chính quyền địa phương tin tưởng rằng những công ty xây dựng cá nhân có thể có chi phí cao hơn so với việc chính quyền địa phương tự tổ chức xây dựng, và mỗi chính quyền địa phương sẽ phù hợp hơn so với chính quyền trung ương trong việc xác định các hình thức đấu thầu đối với từng địa phương cụ thể.

3.5. Nhóm nghiên cứu về vai trò của kế toán như những công cụ định hình hiệu quả

Như giới thiệu về các lý thuyết thể chế ở trên, lý thuyết NIE có quan điểm trực diện và cụ thể hơn so với lý thuyết NIS và OIE. Vì vậy, quan điểm về kế

toán dựa trên NIE cũng sẽ cụ thể hơn so với quan điểm về kế toán dựa trên NIS và OIE. Hầu hết các lý thuyết kế toán dựa trên NIE đều miêu tả việc thiết kế hệ thống kế toán (ví dụ: hệ thống kiểm soát và đo lường kết quả làm việc, kế toán trách nhiệm và chuyển giá) là nhằm hướng tới tối thiểu hóa chi phí hoặc nâng cao hiệu quả hoạt động (Spicer và Ballew, 1983; Spicer, 1988).

NIE gợi ý cho kinh tế học về chi phí giao dịch (transaction cost economics). Nhiều nhà nghiên cứu lịch sử đã sử dụng kinh tế học về chi phí giao dịch để giải thích cho sự thay đổi của kế toán trong suốt chiều dài lịch sử. Ví dụ như Johnson (1981, 1983) đã giải thích cho sự ra đời của kế toán quản trị tại Tây Âu vào thế kỷ XIX. Ông lập luận rằng vào đầu thế kỷ XIX, những chi phí giao dịch để thực hiện các hoạt động kinh doanh trên thị trường tăng nhanh chóng; điều này khiến cho những nhà kinh doanh bắt đầu hình thành ý tưởng tiết kiệm chi phí giao dịch bằng cách gộp tất cả các hoạt động/giao dịch vào trong một nhà máy. Ý tưởng này là khởi nguồn cho sự ra đời của các công ty sản xuất ngày nay. Johnson lập luận thêm, chính vì sự ra đời của các công ty (tập trung hóa các giao dịch) nên đã dẫn tới những thông tin hữu ích trên thị trường để đo lường năng suất và hiệu quả bị sụt giảm; vì những hoạt động sản xuất kinh doanh được tập trung vào một nơi nên những thông tin về giao dịch dần được "nội bộ hóa". Và điều này dẫn tới sự ra đời của kế toán quản trị để nhằm tìm kiếm, phân tích và cung cấp thông tin cho nhà quản trị công ty trong quá trình điều hành.

Zimmerman (1997) cũng đã áp dụng lý thuyết NIE vào việc cung cấp một khung lý thuyết về kế toán quản trị, bao gồm những nội dung kế toán quản trị truyền thống và mới được kết hợp với nhau. Cụ thể, Zimmerman đã miêu tả làm cách nào mà kế toán quản trị đã trở thành một vấn đề chung được các tổ chức quan tâm, và giải thích việc các doanh nghiệp bị mục tiêu 'tối thiểu hóa chi phí' chi phối khi phải đối mặt với một trong hai lựa chọn (i) thiết kế hệ thống kế toán quản trị phục vụ ra quyết định; (ii) thiết kế hệ thống kế toán quản trị phục vụ kiểm soát.

Một số học giả cũng đã sử dụng lý thuyết NIE để khám phá những cách thức mà các doanh nghiệp có thể điều chỉnh hệ thống kế toán của họ nhằm để phản ứng lại với những thay đổi của điều kiện giao dịch (Colbert và Spicer, 1995). Và một số khác cũng đã tìm hiểu làm cách nào mà các doanh nghiệp có thể vượt qua những vấn đề nội bộ liên quan đến lựa chọn hợp lý bị giới hạn và hành vi cơ hội liên quan đến người đại diện (Spicer và Ballew, 1983). Tuy nhiên,

cũng cần nhấn mạnh lại rằng hầu hết các lý thuyết NIE đều cho rằng bất kỳ thay đổi nào trong hệ thống kế toán thì đều hướng tới mục tiêu tối thiểu hóa chi phí. Tóm lại, điểm nhấn mạnh tập trung này cho thấy dù có bất kỳ sự thay đổi nào thì đều được hàm ý rằng sự thay đổi đó là dựa trên những gì thực tế diễn ra. Đây cũng là một điểm quan trọng để phân biệt giữa lý thuyết NIE và OIE.

4. Kết luận

Trong khoảng hai, ba thập kỷ trở lại đây, xuất hiện nhiều nghiên cứu đã áp dụng lý thuyết thể chế để tìm hiểu về thực hành kế toán. Tuy nhiên, lý thuyết thể chế thực sự rất rộng và được kết hợp từ nhiều tiền đề về các vấn đề thể chế khác nhau. Có rất nhiều cách khác nhau để đưa ra định nghĩa về thể chế, và với mỗi cách thức tiếp cận thể chế thì nhà khoa học sẽ có những giả định lý thuyết cụ thể, cũng như phạm vi của các phân tích cũng khác nhau. Ví dụ, khi tiếp cận theo kinh tế học theo thể chế cũ (OIE) và theo xã hội học theo thể chế mới (NIS), các nghiên cứu có xu hướng quan sát thể chế ở góc độ vĩ mô (các yếu tố bên ngoài tác động đến thực hành kế toán của doanh nghiệp). Ngược lại, nếu sử dụng cách tiếp cận của kinh tế học theo thể chế mới (NIE), nhà nghiên cứu có xu hướng tìm hiểu những quy trình, thủ tục bên trong doanh nghiệp có ảnh hưởng đến thực hành kế toán của doanh nghiệp.

Nhìn chung, khi vận dụng lý thuyết thể chế vào các nghiên cứu kế toán, các học giả tập trung vào năm nhóm chủ đề bao gồm: (i) ảnh hưởng của thể chế vĩ mô đến kế toán doanh nghiệp; (ii) sử dụng kế toán để tạo dựng thể chế (củng cố cơ cấu/lĩnh vực của tổ chức); (iii) nghiên cứu về tính hợp pháp và kế toán của doanh nghiệp; (iv) nghiên cứu về người đại diện và quyền lực trong phân tích thể chế; (v) giải thích sự ra đời của kế toán quản trị như là công cụ phục vụ định hình doanh nghiệp một cách hiệu quả.

Tài liệu tham khảo:

Abernethy, M. A. and Chua, W. F. (1996), "A field study of control system 'redesign': the impact of institutional processes on strategic choice", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, pp.569-606.

Ansari, S. and Euske, K. J. (1987), "Rational, rationalising, and reifying uses of accounting data in organizations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 6, pp.549-570.

Bealing Jr., I W E. (1994), "Actions speak louder than words: an institutional perspective on the securities and exchange commission", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, pp.555-567.

Burns, J. (2000), "The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 13, No. 5, pp.566-596.

Burns, J. and Scapens, R. (2000), "Conceptualising management accounting change: an institutional framework", *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp.3-25.

Carpenter, B. and Dirsmith, M. (1993), "Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: an extended institutional theory perspective", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, pp.41-63.

Carpenter, V. L. and Feroz, E. H. (1992), "GAAP as a symbol of legitimacy: New York state's decision to adopt generally accepted accounting principles", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, pp.613-643.

Carpenter, V. L. and Feroz, E. H. (2001), "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26.

Carruthers, B. G. (1995), "Accounting, ambiguity, and the new institutionalism", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp.313-328.

Colbert, G. and Spicer, B. (1995), "A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 6, pp.423-456.

Collier, P. M. (2001), "The power of accounting: a field study of local financial management in a police force", *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 4, pp.465-486.

Covaleski, M. A. and Dirsmith, M. W. (1988), "An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 33, pp.562-587.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. and Michelman, J. E. (1993), "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organisations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, pp.65-80.

DiMaggio, P. and Powell, W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48, pp.147-160.

DiMaggio, P. and Powell, W. (1991), "Introduction", in Powell, W. and DiMaggio, P. (Eds.), *The New Institutionalism in Organisational Analysis*, The University of Chicago Press, London, pp.1-38.

Fogarty, T. J. (1992), "Financial accounting standard setting as an institutionalized action field: constraints, opportunities and dilemmas", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, pp.331-355.

Granlund, M. (2001), "Towards explaining stability in and around management accounting systems", *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp.141-166.

Hardy, C. (1996), "Understanding power: bringing about strategic change", *British Journal of Management*, Vol. 7 (Special Issue), pp.3-16.

Hodgson, G. M. (1988), *Economics and Institutions: A Manifesto for a Modern Institutional Economics*, Polity Press, Cambridge.

Hoque, Z. and Hopper, T. (1994), "Rationality, accounting and politics: a case study of management control in a Bangladeshi jute mill", *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 1, pp.5-30.

Hussain, M. and Gunasekaran, A. (2002), "An institutional perspective of non-financial management accounting measures: a review of the financial services industry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, pp.518-536.

Hussain, M. and Hoque, Z. (2002), "Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, pp.162-183.

Johnson, H. (1983), "The search for gain in markets and firms: a review of the emergence of management accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, pp.139-146.

Johnson, H. T. (1981), "Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting", *The Accounting Review*, July, pp.510-518.

Kondra, A. Z. and Hinings, C. R. (1998), "Organizational diversity and change in institutional theory", *Organization Studies*, Vol. 19, No. 5, pp.743-767.

Meyer, J. and Rowan, B. (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol. 83, pp.340-363.

Meyer, J., Scott, W. and Deal, T. (1983), "Institutional and technical sources of organisation structure: explaining the structure of educational organisation", in Meyer, J. W. and Scott, W. R. (Eds.), *Organisational Environments*, Russell Sage, New York, pp.45.6 pp.45-67.

Mezias, S. J. and Scarselletta, M. (1994), "Resolving financial reporting problems: an institutional analysis of the process", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 39, No. 4, pp.654-678.

Modell, S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *European Accounting Review*, Vol. 11, pp.653-679.

Oliver, C. (1991), "Strategic responses to institutional processes", *Academy of Management Review*, Vol. 16, pp.145-179.

Scott, W. (2001), *Institutions and Organisations*, 2nd edition, Sage Publishing, London.

Scott, W. R. (1991), "Unpacking institutional arguments", in Powell, W. W. and DiMaggio, P. J. (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press, Chicago, pp.164-182.

Seal, W. (1999), "Accounting and competitive tendering in the UK local government: an institutionalist interpretation of the new public management", *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, pp.309-327.

Spicer, B. (1988), "Towards an organisational theory of the transfer pricing process", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp.303-322.

Spicer, B. and Ballew, V. (1983), "Management accounting systems and the economics of internal organisation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 1, pp.73-96.

Ter Bogt, H. J. and Jan van Helden, G. (2000), "Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations", *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp.263-279.

Veblen, T. (1898), "Why is economics not an evolutionary science?", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 12, pp.373-397.

Veblen, T. (1899), *The Theory of the Leisure Class*, Macmillan, New York.

Weick, K. (1976), "Educational organisations as loosely coupled systems", *Administrative Science Quarterly*, March, pp.1-19.

Wilber, C., and Harrison, R. (1978), "The methodological basis of institutional economics: pattern model, storytelling and holism", *Journal of Economic Issues*, Vol. 12, No. 1, pp.61-89.

Williamson, O. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*, New York: The Free Press.

Zimmerman, J. (1997), *Accounting for Decision Management and Control*, 2nd edition, Richard D Irwin, Chicago III.