

LÝ THUYẾT VỀ TÍNH HỢP PHÁP: ỨNG DỤNG TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN

TS. Nguyễn Minh Thành*

Lý thuyết về tính hợp pháp cho rằng các tổ chức muốn tồn tại trong xã hội cần đáp ứng được những kỳ vọng của xã hội. Khi những kỳ vọng không được đáp ứng, các tổ chức phải đối mặt với các vấn đề về tính hợp pháp, và các tổ chức thường thực hiện chiến lược công bố thông tin để giải quyết được vấn đề này. Nhiều nghiên cứu tình huống về kế toán và công bố thông tin đã được thực hiện để cung cấp bằng chứng ủng hộ lý thuyết về tính hợp pháp.

• Từ khóa: lý thuyết về tính hợp pháp, nghiên cứu, kế toán, công bố thông tin.

The legitimacy theory assumes that organizations that want to survive in society need to meet society's expectations. When expectations are not met, organizations face legitimacy issues, and organizations often implement disclosure strategies to address these issues. Many case studies on accounting and disclosure have been conducted to provide evidence to support the theory of legitimacy.

• Key words: legitimacy theory, research, accounting, disclosure.

Ngày nhận bài: 10/4/2023

Ngày gửi phản biện: 12/4/2023

Ngày nhận kết quả phản biện: 18/4/2023

Ngày chấp nhận đăng: 28/4/2023

1. Giới thiệu

Bài viết này cung cấp một cái nhìn tổng quan về lý thuyết về tính hợp pháp - lý thuyết trong một vài năm trở lại đây đã thu hút được sự quan tâm của giới nghiên cứu, đặc biệt là những nhà nghiên cứu về kế toán xã hội và kế toán môi trường (hay còn được gọi là kế toán các bên liên quan, kế toán phát triển bền vững). Lý thuyết về tính hợp pháp có ứng dụng rất rộng trong nhiều chiến lược của doanh nghiệp, trong đó có những chiến lược liên quan đến công bố thông tin của doanh nghiệp.

Bài viết này được thiết kế gồm những phần chính sau: (i) Khái quát về tính hợp pháp và nội dung cơ bản của lý thuyết về tính hợp pháp; (ii) Các chiến lược mà doanh nghiệp có thể áp dụng khi bị đe dọa về tính hợp pháp; (iii) Tổng quan các nghiên cứu sử dụng tính hợp pháp để giải thích về hành vi công bố thông tin của doanh nghiệp.

2. Khái quát về lý thuyết về tính hợp pháp

2.1. Tính hợp pháp của tổ chức và lý thuyết về tính hợp pháp

Lindblom (1994) định nghĩa tính hợp pháp của tổ chức như sau: "tính hợp pháp là điều kiện hoặc trạng thái tồn tại mà hệ thống giá trị của thực thể (tổ chức) phù hợp với hệ thống giá trị của xã hội rộng lớn, trong đó: thực thể là một phần của xã hội rộng lớn. Khi có sự khác biệt giữa hai hệ thống giá trị này, dù là thực tế đã xảy ra hay là tiềm tàng, thì tính hợp pháp của thực thể đều bị đe dọa". Tính hợp pháp là một khái niệm chung hoặc một giả định về những hoạt động mà một thực thể mong muốn có được phù hợp với hệ thống cấu trúc xã hội bao gồm: thói quen, chuẩn mực, giá trị, niềm tin... (Suchman, 1995).

Tính hợp pháp phụ thuộc vào thời gian và địa điểm. Cái có thể được coi là hợp pháp tại một thời điểm có thể không còn hợp pháp trong tương lai bởi sự thay đổi của thái độ, nhận thức cộng đồng. Tính hợp pháp cũng phụ thuộc vào địa điểm bởi những cái có thể phù hợp với xã hội này nhưng lại không phù hợp với xã hội khác. Vì vậy, khi xem xét "hành vi hợp pháp" và "tính hợp pháp", phải đặt chúng vào từng bối cảnh không gian và thời gian cụ thể.

Lý thuyết tính hợp pháp gợi ý rằng khi sự kỳ vọng của cộng đồng thay đổi, các tổ chức phải tuân theo và thay đổi chính tổ chức mình hoặc sự tồn tại của họ sẽ bị đe dọa. Vì vậy, một nhà quản trị tốt cần là một người có khả năng dự báo được sự thay đổi về kỳ vọng và sở thích của cộng đồng. Sự khác biệt giữa kỳ vọng/niềm tin của xã hội về những hành động mà các tổ chức nên làm với những gì mà xã hội biết được về họ được gọi là "khoảng trống về tính hợp pháp" (Lindblom, 1994). Theo Sethi (1978), có hai nguyên nhân chính tạo ra "khoảng trống về tính hợp pháp". Thứ nhất, sự kỳ vọng của xã hội tăng lên. Thứ hai,

* Học viện Tài chính

những thông tin tiêu cực về doanh nghiệp được tiết lộ bởi truyền thông. Truyền thông được nhận định là có thể ảnh hưởng quan trọng tới việc hình thành/định hướng quan điểm xã hội (dự luận xã hội).

Thảo luận ở trên cho thấy, khi tổ chức thực tế có những hành động phù hợp với kỳ vọng của xã hội nhưng nếu họ không công bố thông tin về những hành động đó thì tính hợp pháp của họ cũng có thể bị đe dọa. Nhìn chung, lý thuyết về tính hợp pháp có xu hướng bàn về vai trò của việc công bố thông tin tới chức đến tính hợp pháp của tổ chức đó.

Về nguồn gốc của lý thuyết về tính hợp pháp, Deegan (2006) cho rằng lý thuyết về tính hợp pháp bắt nguồn từ lý thuyết kinh tế chính trị. Gray và cộng sự (1996) định nghĩa kinh tế chính trị là "khung lý thuyết kinh tế học mang tính xã hội và chính trị". Quan điểm được nhấn mạnh trong cả lý thuyết kinh tế chính trị và lý thuyết về tính hợp pháp là xã hội, chính trị và kinh tế không thể tách rời, và các vấn đề kinh tế được tìm hiểu sẽ không có ý nghĩa nếu thiếu đi việc xem xét đến khung lý thuyết về xã hội và thể chế.

Xuất phát từ những luận điểm trên, Guthrie và Parker (1989) giải thích sự liên quan giữa kế toán và những công bố thông tin liên quan dưới góc độ của kinh tế chính trị như sau: "Quan điểm kinh tế chính trị cho rằng các báo cáo kế toán như là những tài liệu mang tính xã hội, chính trị và kinh tế. Những báo cáo này như là công cụ cho việc xây dựng, duy trì và hợp pháp hóa các sắp xếp kinh tế và sắp xếp chính trị, các thể chế, và các hệ tư tưởng - những thứ sẽ đem lại lợi ích cho các tổ chức/doanh nghiệp. Việc công bố thông tin trên các báo cáo này có khả năng truyền đạt những ý nghĩa xã hội, chính trị và kinh tế đến những tập hợp khác nhau của những người nhận được các báo cáo này".

Cụ thể hơn, dưới góc độ của lý thuyết về tính hợp pháp, Mathews (1993) lập luận rằng bản thân các tổ chức không tự nhiên có quyền đối với các nguồn lực trong xã hội, cũng như quyền tồn tại. Xã hội trao cho các tổ chức "trạng thái hợp pháp". Thông thường, một tổ chức được trao "trạng thái hợp pháp" khi nó có thể đem lại lợi ích cho xã hội nhiều hơn những gì nó chi ra (hoặc gây tổn hại) cho xã hội. Cũng cần lưu ý thêm rằng, bản thân lý thuyết kinh tế chính trị bao gồm hai nhánh là: (i) Lý thuyết kinh tế chính trị cổ điển (theo trường phái của Karl Marx) và (ii) Lý thuyết kinh tế chính trị tư sản. Lý thuyết kinh tế chính trị cổ điển đặt "lợi ích giai cấp", "xung đột giai cấp", "sự bất bình đẳng" và "vai trò của nhà nước" làm trung tâm nghiên cứu (Gray và cộng sự, 1996). Trong khi đó, lý thuyết kinh tế chính trị tư sản lại

bỏ qua những yếu tố này mà thừa nhận thể giới có bản chất là đa nguyên. Lý thuyết về tính hợp pháp là lý thuyết có chung quan điểm với lý thuyết kinh tế chính trị tư sản.

Lý thuyết kinh tế chính trị cổ điển có xu hướng giải thích việc công bố thông tin doanh nghiệp như là một công cụ để những cá nhân có quyền lực trong xã hội duy trì những "lợi thế" của họ (thông qua công bố những thông tin có chủ đích) so với những cá nhân không có quyền lực khác. Lý thuyết kinh tế chính trị cổ điển tập trung vào "xung đột giai cấp". Những nhà nghiên cứu theo trường phái "phê phán kế toán" thường nhấn mạnh lý thuyết kinh tế chính trị cổ điển trong các nghiên cứu của mình.

Ngược lại, lý thuyết kinh tế chính trị tư sản không tập trung vào xung đột giai cấp bên trong xã hội. Lý thuyết này giả định rằng thể giới là đa nguyên và xã hội vận hành một cách tự nhiên để định hình nên những hoạt động/hành vi của tổ chức. Lý thuyết này giả định rằng có rất nhiều các bên liên quan trong xã hội có quyền lực ảnh hưởng đến các quyết định của các tổ chức. Theo quan điểm của nhánh lý thuyết này, kế toán không được coi là công cụ để duy trì "lợi ích" của bất kỳ tổ chức/cá nhân nào. Bằng việc tập trung vào "xã hội rộng lớn" hơn là tập trung vào từng nhóm nhỏ trong xã hội, lý thuyết kinh tế chính trị tư sản bỏ qua những "cuộc đấu tranh và bất bình đẳng trong xã hội" (Puxty, 1991). Chính vì thiếu sót này mà lý thuyết về tính hợp pháp nhận được không ít những phản biện, tranh luận từ những nhà nghiên cứu theo trường phái "phê phán kế toán".

Cũng có không ít quan điểm cho rằng liệu lý thuyết về tính hợp pháp đã có thể trở thành một lý thuyết độc lập hay chưa? Tuy nhiên, Deegan và Blomquist (2006) lại chỉ ra rằng lý thuyết về tính hợp pháp còn nhiều sự trùng lặp với các lý thuyết khác, ví dụ như lý thuyết các bên liên quan. Cả hai lý thuyết này đều lập luận rằng tổ chức là một phần của xã hội rộng lớn, mà ở trong đó, tổ chức có ảnh hưởng tới và chịu ảnh hưởng bởi những nhóm (tổ chức) khác. Trong khi lý thuyết về tính hợp pháp cho rằng tổ chức có một "hợp đồng xã hội" duy nhất đối với toàn xã hội thì lý thuyết các bên liên quan cho rằng tổ chức có nhiều "hợp đồng xã hội" với nhiều bên liên quan khác nhau. Lý thuyết các bên liên quan có xu hướng quan tâm chi tiết, cụ thể hơn đến quan điểm của từng nhóm các bên liên quan trong xã hội. Tương tự như vậy, lý thuyết về tính hợp pháp cũng có nhiều sự trùng lặp với lý thuyết thể chế (Deegan, 2006). Lý thuyết thể chế giải thích các cơ chế, mà thông qua đó, các tổ chức có thể tìm kiếm sự phù hợp giữa những thực hành và đặc điểm của tổ chức với

những giá trị xã hội và giá trị văn hóa. Những cơ chế này có thể bao gồm những nội dung được đề xuất trong cả lý thuyết về tính hợp pháp và lý thuyết các bên liên quan. Chính vì điều này, lý thuyết về tính hợp pháp, lý thuyết các bên liên quan và lý thuyết thể chế nên được coi là những lý thuyết bổ sung cho nhau hơn là những lý thuyết cạnh tranh/phản bác lẫn nhau.

Nhìn chung, tính hợp pháp có thể "được trao" bởi các bên liên quan khác nhau, và mức độ quan trọng cũng khác nhau. Và không phải tất cả các thực thể đều cần thiết phải duy trì được mức độ cao của tính hợp pháp giống như nhau.

2.2. Các chiến lược mà doanh nghiệp có thể áp dụng nếu tính hợp pháp bị đe dọa

Như phân tích ở trên, tính hợp pháp (ở các mức độ khác nhau) có thể được coi như là một nguồn lực mà hầu hết các doanh nghiệp dựa vào đó để có thể tồn tại trong xã hội. Nếu một nhà quản trị của một tổ chức nhận thức được tính hợp pháp của tổ chức bị đe dọa và có thể làm ảnh hưởng tới thành công của tổ chức đó, lý thuyết về tính hợp pháp gợi ý rằng nhà quản trị có thể đưa ra những hành động - thông thường là hành động công bố thông tin.

Dowling và Pfeffer (1975) đề xuất một số chiến thuật bao gồm:

- Áp dụng những phương pháp, hoạt động để có được kết quả đầu ra nhằm đảm bảo tuân thủ và phù hợp với các yêu cầu của tính pháp lý;
- Thông qua các kết nối/phương tiện truyền thông, lựa chọn công bố những tiêu chuẩn của tính pháp lý phù hợp với khả năng tuân thủ của tổ chức;
- Thông qua các kết nối/phương tiện truyền thông, để trở nên phù hợp với các yêu cầu cơ bản của tính pháp lý.

Tương tự như vậy, Lindblom (1994) xác định bốn nhóm hành động mà tổ chức có thể thực hiện để có được tính hợp pháp khi nó bị đe dọa:

- Cải thiện và công bố thông tin cho cộng đồng liên quan về những thay đổi của tổ chức hướng tới phù hợp hơn với các giá trị và sự kỳ vọng của xã hội;
- Thay đổi nhận thức của cộng đồng về các hoạt động của tổ chức, mà không thay đổi các hoạt động và hành vi thực tế của tổ chức;
- Thao túng hoặc hướng sự chú ý của cộng đồng liên quan đến những khu vực/khía cạnh khác mà tổ chức đã tuân thủ và đáp ứng tốt;
- Thay đổi sự kỳ vọng của cộng đồng, chứng minh rằng một số kỳ vọng hiện tại của các cộng đồng liên quan là chưa phù hợp, hợp lý.

Theo Dowling & Pfeffer, và Lindblom, để thực hiện những chiến lược này, một tổ chức có thể sử dụng báo cáo thường niên để công bố những thông tin cần thiết. Các chiến lược trên bao gồm cả chiến lược thay đổi hoạt động của tổ chức và chiến lược không thay đổi hoạt động của tổ chức. Tuy nhiên, nếu muốn đạt được tính hợp pháp thì tổ chức đều phải thực hiện công bố thông tin.

Như vậy, có thể thấy rằng dù là mục tiêu hướng tới đạt được hay duy trì hay lấy lại tính hợp pháp thì việc công bố thông tin vẫn luôn đóng một vai trò quan trọng đối với tổ chức. Tuy nhiên, theo O'Donovan (2002), Ashforth và Gibbs, (1990), việc duy trì tính hợp pháp được xem là dễ dàng hơn so với việc đạt được hoặc lấy lại tính hợp pháp.

3. Ứng dụng lý thuyết về tính hợp pháp trong các nghiên cứu kế toán

Deegan (2006) đã tổng hợp một số lượng lớn các nghiên cứu ứng dụng lý thuyết về tính hợp pháp. Một trong những nghiên cứu đầu tiên sử dụng lý thuyết về tính hợp pháp được thực hiện bởi Hogner (1982). Kết quả nghiên cứu chỉ ra mức độ công bố thông tin của các tập đoàn này thay đổi theo từng năm để phản ứng lại một cách phù hợp với những thay đổi trong nhận thức của xã hội với hành vi của doanh nghiệp.

Trong một nghiên cứu tại Úc, Deegan và Rankin (1996) đã sử dụng lý thuyết về tính hợp pháp để giải thích những thay đổi mang tính hệ thống trong chính sách công bố thông tin về môi trường trong các báo cáo thường niên của doanh nghiệp xung quanh khoảng thời gian doanh nghiệp bị khởi tố về hành vi môi trường. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng những doanh nghiệp đã công bố thông tin về môi trường trong năm bị khởi tố nhiều hơn bất kể những năm nào khác, và những doanh nghiệp bị khởi tố cũng công bố thông tin về môi trường nhiều hơn những doanh nghiệp không bị khởi tố.

Gray và cộng sự (1995) đã thực hiện một nghiên cứu tổng hợp về việc công bố thông tin liên quan đến môi trường và trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp tại Anh trong giai đoạn 1979 - 1991. Kết quả nghiên cứu chỉ ra các doanh nghiệp áp dụng chiến lược công bố thông tin về môi trường và trách nhiệm xã hội tương đồng với các chiến lược công bố thông tin theo đề xuất của Lindblom (1994).

Deegan và cộng sự (2002) cũng đã thực hiện một nghiên cứu khám phá vấn đề công bố thông tin môi trường và trách nhiệm xã hội trong báo cáo thường niên của tập đoàn BHP Billiton (tập đoàn khai thác mỏ của Úc) trong khoảng thời gian từ 1983 đến 1997. Nghiên cứu đã miêu tả về mối tương quan tích cực giữa sự chú ý của giới truyền thông tới những sự

kiện liên quan đến môi trường và trách nhiệm xã hội của BHP với khối lượng công bố của tập đoàn này về những sự kiện đó.

Những nghiên cứu trình bày ở trên và rất nhiều những nghiên cứu khác giải thích các chiến lược liên quan đến tính hợp pháp ở cấp độ doanh nghiệp. Tuy nhiên, cũng có không ít những nghiên cứu cho thấy chiến lược liên quan đến tính hợp pháp còn xuất hiện ở cấp độ ngành, lĩnh vực. Ví dụ, nghiên cứu của Deegan và Blomquist (2006) đã cung cấp bằng chứng về việc ngành công nghiệp khoáng sản của Úc đã phát triển một bộ mã (code) quản trị môi trường toàn ngành để nhằm mang đến tính hợp pháp chung cho cả ngành đó. Và theo Deegan và Blomquist, ngành công nghiệp khoáng sản của Úc đã cố gắng xây dựng một "biểu tượng" về tính hợp pháp - đó chính là bộ mã (code) quản trị môi trường toàn ngành. Việc xây dựng bộ mã (code) quản trị môi trường toàn ngành như là một lời tuyên bố cho việc nâng cao bảo vệ môi trường đến từ toàn ngành. Thông tin về bộ mã và những doanh nghiệp tham gia ký kết tuân thủ tiêu chuẩn của bộ mã đã được công bố rộng rãi. Đồng thời những doanh nghiệp tham gia ký kết cũng nhấn mạnh việc này trong các báo cáo thường niên của họ.

Cũng lấy bối cảnh không gian nghiên cứu tại tập đoàn BHP, tuy nhiên thời gian nghiên cứu kéo dài từ 1885 đến 1985, Guthrie và Parker đã tìm kiếm sự kết nối giữa việc công bố thông tin của BHP với những sự kiện quan trọng liên quan tới tập đoàn này. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu không chỉ ra bằng chứng để hỗ trợ cho lý thuyết về tính hợp pháp. Lý do của sự thất bại được chính Guthrie và Parker chỉ ra có thể là bởi dữ liệu nghiên cứu của họ đã bỏ sót một số những sự kiện quan trọng ảnh hưởng tới tính hợp pháp của BHP.

Nhìn chung, bằng chứng ủng hộ cho lý thuyết về tính hợp pháp dường như nhiều hơn so với không ủng hộ. Tuy nhiên, những "bằng chứng thực nghiệm" cho lý thuyết về tính hợp pháp chưa thực sự phổ biến. Tuy vậy, lý thuyết về tính hợp pháp hay nhiều lý thuyết khác cũng đã và đang được sử dụng để giải thích về hành vi con người (ví dụ hành vi công bố thông tin của nhà quản trị). Và cũng cần lưu ý rằng: không có lý thuyết nào có thể dự báo một cách hoàn hảo về hành vi con người bởi con người không thể được dự báo một cách hoàn hảo.

Tổng quát lại, những bằng chứng thực nghiệm đa phần ủng hộ nguyên lý cơ bản cốt lõi của lý thuyết về tính hợp pháp, cụ thể: các doanh nghiệp sẽ có xu hướng sử dụng công bố thông tin như là một công cụ để đem lại tính hợp pháp khi có những sự kiện phát sinh mà những sự kiện này có thể tiềm tàng đe dọa

đến tính hợp pháp của doanh nghiệp. Và cũng có một câu hỏi mà chúng ta cần thực sự nên xem xét trong thời gian tới đó là: liệu những doanh nghiệp có khả năng ảnh hưởng xấu tới môi trường và xã hội có thể sử dụng việc công bố thông tin như là một công cụ để "câu giờ" cho sự tồn tại của họ?

4. Kết luận

Lý thuyết về tính hợp pháp cho rằng tổ chức tồn tại trong xã hội cần phải có được tính hợp pháp. Có nghĩa là tổ chức đó phải được sự chấp nhận của xã hội. Tính hợp pháp phụ thuộc vào bối cảnh không gian và thời gian.

Lý thuyết này cho rằng khi có dấu hiệu cho thấy sự hợp pháp của tổ chức bị đe dọa, tổ chức cần tập trung vào việc công bố thông tin để tạo lập hoặc lấy lại tính hợp pháp. Một số chiến lược mà tổ chức có thể thực hiện để tạo lập hoặc lấy lại tính hợp pháp được đề xuất bởi Dowling và Pfeffer (1975) và Lindblom (1994). Dù là chiến lược nào thì việc công bố thông tin vẫn luôn đóng một vai trò quan trọng trong việc tạo lập hoặc lấy lại tính hợp pháp.

Căn cứ vào gợi ý từ lý thuyết hợp pháp, nhiều nghiên cứu đã tìm hiểu về kế toán. Kết quả nghiên cứu là khá tập trung khi cung cấp được những bằng chứng ủng hộ cho xu hướng công bố thông tin của tổ chức nhằm hướng tới phù hợp hơn với những thay đổi trong nhận thức của xã hội với hành vi của doanh nghiệp (Hogner, 1982; Patten, 1992, Deegan và Rankin, 1996). Việc công bố thông tin để quản trị tính hợp pháp không chỉ dừng ở mức độ từng doanh nghiệp cụ thể mà còn xuất hiện ở cấp độ ngành, lĩnh vực (Deegan và Blomquist, 2006).

Nhìn chung, bằng chứng ủng hộ cho lý thuyết về tính hợp pháp dường như nhiều hơn so với không ủng hộ. Tuy nhiên, những "bằng chứng thực nghiệm" cho lý thuyết về tính hợp pháp chưa thực sự phổ biến. Tuy vậy, lý thuyết về tính hợp pháp hay nhiều lý thuyết khác cũng đã và đang được sử dụng để giải thích về hành vi con người (ví dụ hành vi công bố thông tin của nhà quản trị).

Tài liệu tham khảo:

- Ashforth, B. and Gibbs, B. (1990). *The double edge of legitimization*, *Organization Science*, Vol. 1, pp. 177-194.
- Deegan, C. and Blomquist, C. (2006), *Stakeholder influence on corporate reporting: an exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian Minerals Industry*, *Accounting, Organizations and Society*.
- Deegan, Craig Michael. (2006). *Financial accounting theory*. North Ryde, N.S.W.: McGraw Hill Australia
- Guthrie, J. and Parker, L.D. (1989) *Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory*. *Accounting and Business Research*, 19, 343-352.
- Mathews, M. R. (1993), *Socially Responsible Accounting*, Chapman and Hall, London.
- Puxty, A. (1991), *Social accountability and universal pragmatics*, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4, pp. 35-46.
- Sethi, S. P. (1978). *Advocacy Advertising—The American Experience*. *California Management Review*, 21(1), 55-68. <https://doi.org/10.2307/41165295>
- Suchman, M. C. (1995). *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571-610. <https://doi.org/10.2307/258788>