

LÝ THUYẾT THỰC HÀNH XÃ HỘI: ỨNG DỤNG TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

TS. Nguyễn Minh Thành*

Lý thuyết thực hành (lý thuyết thực hành xã hội) là một lý thuyết nằm trong nhóm các lý thuyết xã hội học tìm cách hiểu và giải thích thế giới xã hội và văn hóa bằng cách phân tích các thực hành cơ bản của các cá nhân. Vận dụng lý thuyết thực hành, nhiều nghiên cứu trên thế giới đã giải thích được nhiều hiện tượng trong thực hành kế toán quản trị như: tính chính phủ và hoạt động có chủ đích trong thực hành kế toán quản trị, mạng lưới các tác nhân trong thực hành kế toán quản trị và trách nhiệm giải trình trong thực hành kế toán quản trị. Bài viết này nhằm khái quát nội dung của lý thuyết thực hành và tổng hợp một số nghiên cứu đã vận dụng lý thuyết này trong các nghiên cứu kế toán quản trị.

• Từ khóa: lý thuyết thực hành, nghiên cứu, kế toán quản trị.

Practice theory (social practice theory) is a theory within the group of sociological theories that seek to understand and explain the social and cultural world by analyzing the basic practices of individuals. Applying practice theory, many researchs have explained phenomena in management accounting practice, such as: governmentality and programmatic action, actor-network theory, and accountability in management accounting practice. This paper aims to generalize the content of practice theory and synthesize a number of researchs that have applied this theory in management accounting studies.

• Keywords: practice theory, research, management accounting.

Ngày nhận bài: 25/6/2022

Ngày gửi phản biện: 30/6/2022

Ngày nhận kết quả phản biện: 30/7/2022

Ngày chấp nhận đăng: 05/8/2022

1. Giới thiệu về lý thuyết thực hành

Lý thuyết thực hành (hay còn gọi là Lý thuyết thực hành xã hội - Praxeology, Theory of Social Practice) là một lý thuyết nằm trong nhóm các lý thuyết xã hội học tìm cách hiểu và giải thích thế giới xã hội và văn hóa bằng cách phân tích các thực hành cơ bản của các cá nhân, dựa trên tri thức kết nối với nhau để hình thành các thực thể xã hội phức tạp hơn như nhóm, lối sống, lĩnh vực

xã hội hoặc toàn bộ xã hội. Một cách khác, dễ hiểu hơn, lý thuyết thực hành nghiên cứu về các hành vi (hoạt động) của từng cá thể với thế giới xã hội mà cá thể đó là một thành phần. Thế giới xã hội đó có thể là cấu trúc (structure) khách quan hoặc quy chuẩn/chuẩn tắc. Một ví dụ đơn giản, hành động bắt chuyện với một người lạ ở trên đường phố không chỉ đơn giản được đưa ra bởi “sự lựa chọn hợp lý” (rational choice) từ các lợi ích chúng ta có thể có được từ mối quan hệ với người lạ đó mà hành động bắt chuyện đó còn bị ngăn cản bởi các chuẩn mực/thói quen văn hóa (culture norms) và quy tắc xã hội (social rules) - thường được gọi chung là “cấu trúc xã hội” (social structures). Tuy nhiên, việc bắt chuyện với một người lạ sẽ trở nên phù hợp hơn trong một sự kiện hoặc một bữa tiệc.

Lý thuyết thực hành đưa ra một góc nhìn ngẫu nhiên hơn (contingent perspective) về thế giới thay vì chỉ dựa vào việc phân tích các hành động có chủ đích của từng cá nhân để giải thích các hiện tượng xã hội (social phenomenon).

Mặc dù không có mô tả chính thức nào về lý thuyết thực hành nhưng các học giả như Pierre Bourdieu, Anthony Giddens, Michel Foucault, Theodore Schatzki đều có thống nhất chung về các nguyên tắc của lý thuyết thực hành như sau:

Thứ nhất, lý thuyết thực hành nhấn mạnh rằng các hoạt động hàng ngày của các cá thể (chúng ta thường gọi là thực hành - practice) tạo nên các cấu trúc xã hội một cách “đệ quy” (recursively).

* Học viện Tài chính

Ví dụ, các cá nhân càng ít có các hành động phân biệt chủng tộc và giới tính trong xã hội thì sự phân biệt chủng tộc và giới tính càng ít được chấp nhận và ngược lại. Khi đó, chúng ta nói rằng mối quan hệ này là “đệ quy” hoặc hai chiều. Theo đó, các “thực hành” sẽ càng củng cố cho các thói quen đang tồn tại, hoặc ngược lại, tạo ra những hành động đi lệch hướng so với các thói quen xã hội đang phổ biến - và tạo ra thay đổi trong các cấu trúc xã hội.

Thứ hai, lý thuyết thực hành nắm giữ một quan điểm hoài nghi hướng tới thuyết nhị nguyên (dualism) và cố gắng chỉ ra các mối quan hệ linh hoạt để tích hợp các khái niệm mà trước đây được phân chia thành các khái niệm khác nhau. Ví dụ như: khách quan (objective) và chủ quan (subjective), xác định (determinism) và tự do (freedom), cá nhân (individual) và xã hội (society), cấu trúc xã hội (structure) và cá nhân/tổ chức (agency), điều tiết (conditioning) và sáng tạo (creativity). Do đó, có một sự thừa nhận rằng các hiện tượng luôn luôn tồn tại trong các mối quan hệ với nhau. Điều này có nghĩa rằng luôn có một mối quan hệ phát triển cấu thành giữa yêu cầu của xã hội và hành động của con người. Hàm ý rằng, lý thuyết thực hành cho rằng con người ‘hấp thụ’ (absorb) thế giới xung quanh họ và từ rất nhiều những bài học kinh nghiệm của bản thân (mỗi người một khác). Hệ quả của các hành động này là con người sẽ nhận lấy hoặc né tránh quyền tự quyết cá nhân (individual agency) - quyền này có thể duy trì hoặc thay đổi cấu trúc xã hội; và tiếp theo đó các cấu trúc xã hội này lại ảnh hưởng đến họ. Vì vậy, các cá nhân có những năng lực (capacity) và động lực (motivations) để hoạt động và những năng lực cũng như động lực này phụ thuộc vào sức mạnh của từng mối quan hệ (vị trí xã hội) và khả năng tiếp cận các nguồn lực của từng cá thể.

2. Lý thuyết thực hành trong các nghiên cứu kế toán quản trị

Xuất phát từ lý thuyết thực hành ở trên, nhiều nhà khoa học đã tiến hành nhiều nghiên cứu nhằm khám phá tính đặc thù về xã hội, tổ chức và văn hóa của kế toán quản trị; đồng thời, xây dựng lý thuyết về các hiện tượng kế toán quản trị chung. Các nghiên cứu được nhóm thành 3

nhóm: (i) Tính chính phủ (governmentality) và các hành động có lập trình của doanh nghiệp; (ii) Thực hành như là những mạng lưới các tác nhân (ANT); (iii) Hệ thống kế toán và hệ thống trách nhiệm giải trình (accountability).

2.1. Tính chính phủ (governmentality) và các hành động có lập trình/chủ đích của doanh nghiệp

Tính chính phủ là một khái niệm được phát triển bởi Foucault vào những năm 1977 - 1978. Trong nghiên cứu của mình, Foucault tập trung vào nghiên cứu các mối quan hệ quyền lực (power relations), cụ thể là cách thức mà nhà nước (chính quyền) thực hiện việc kiểm soát đối với người dân. Hay nói cách khác, Foucault tập trung nghiên cứu mối quan hệ quyền lực giữa nhà nước (chính quyền) với người dân. Trong suốt sự nghiệp của mình, Foucault cố gắng phân biệt 3 khái niệm:

- Quyền lực chuyên chế (sovereign power)
- Quyền lực kỷ luật (disciplinary power)
- Tính chính phủ (governmentality)

Đầu tiên, quyền lực chuyên chế (sovereign power) được hiểu là toàn bộ quyền lực tập trung vào nhà nước (chính quyền) mà không chịu sự can thiệp của bất kỳ đối tượng bên ngoài nào khác. Mặt khác, quyền lực kỷ luật (disciplinary power) lại là một mối quan hệ quyền lực trong thời đại mới; ở đó, quyền lực được thực hiện ở nhiều dạng và ở nhiều thể chế khác nhau, ví dụ như tại trường học, tại nhà tù, trong quân đội và ở nhiều nơi khác... Theo 2 khái niệm này, quyền lực được hiểu theo đúng nghĩa đen rằng “quyền lực” định nghĩa những người tham gia vào cấu trúc quyền lực đó.

Cuối cùng, quyền lực mang tính chính phủ (governmentality power) là thứ quyền lực mà ở đó mỗi người tự tìm cách để kiểm soát chính bản thân mình. Điều quan trọng nhất là quyền lực mang tính chính phủ được chuyển từ nơi có quyền lực (thẩm quyền) cao nhất và được phân phối ra xã hội. Điều này được thực hiện thông qua một cách gián tiếp bằng việc người dân tự tiến hành/ thực hiện các hành vi của mình. Trong thời kỳ của Foucault, chủ nghĩa tân tự do (neoliberalism) khuyến khích mọi người tự kiểm soát bản thân

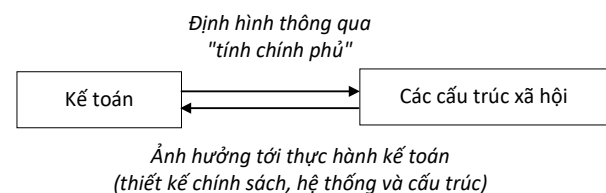
của họ để có được những lợi ích từ nhà nước. Theo khái niệm quyền lực mang tính chính phủ, việc sẵn sàng tham gia vào một cấu trúc/thể chế nào đó là hoàn toàn phụ thuộc vào hành vi tự kiểm soát của cá nhân từng người. Tóm lại, quyền lực mang tính chính phủ là cách tiếp cận nghiên cứu quyền lực nhấn mạnh việc quản lý hành vi của con người thông qua các phương tiện/công cụ tích cực/chủ động từ phía người dân (positive means) thay vì sử dụng quyền lực chuyên chế để xây dựng luật và các nguyên tắc/thể chế.

Các nghiên cứu về tính chính phủ (governmentality) đã phát triển một khái niệm phức tạp về thực hành kế toán. Điều này xuất phát từ những hiểu biết về lịch sử phát triển quyền lực như đề cập ở trên. Một cách khái quát nhất, những nghiên cứu này tìm cách xác định những điều kiện mà ở đó kế toán được thể chế hóa thông qua những ảnh hưởng tới các quy định và các chức năng hoạt động của các tổ chức và nhà nước, và từ đó tạo ra xác nhận mang tính lịch sử cho các thực hành kế toán (Hoskin & Macve, 1986, 1988; Miller & O'Leary, 1987; Miller & Rose, 1990). Như vậy, các nghiên cứu này đã chuyển hàm ý rằng “kế toán nằm trong một tổ chức” sang “kế toán tham gia định hình tổ chức”. Kế toán được cho rằng đã thâm nhập vào ‘cấu trúc của các tổ chức và thể chế xã hội’, không chỉ là một công cụ được sử dụng theo bất kỳ cách nào, mà kế toán luôn gắn kết về bản chất với các chiến lược hoặc kế hoạch cụ thể để nhằm tăng hiệu quả, thúc đẩy tăng trưởng kinh tế, khuyến khích trách nhiệm, tạo động lực, cải thiện việc ra quyết định và tăng cường khả năng cạnh tranh (Miller, 2001). Quan điểm về “tính lập trình sẵn (có chủ đích) có của kế toán” của Miller đã giúp Goodwin (1994) đưa ra một khái niệm gọi là “cấu trúc có chủ đích” (structure of intentionality). Theo Goodwin, những thứ được lập trình sẵn (có chủ đích) như biểu đồ, bản đồ và các kế hoạch khác cũng như kế toán có thể cấu trúc một cách mạnh mẽ các hoạt động nhận thức của các nhóm xã hội. Vì vậy, các quy tắc và phạm trù kế toán thường thiên về các nhận thức xã hội (Cooper, 1980) và nếu kế toán tạo ra “cấu trúc có chủ đích” thì nó sẽ cản trở việc tìm kiếm các giải pháp quản lý (Young, 1996).

Những nghiên cứu của Miller về các đặc điểm của hành động có lập trình sẵn (có chủ đích) của kế toán đã nhấn mạnh về những cách thức cụ thể

mà qua đó những “cấu trúc có chủ đích” rất khác biệt được hình thành trong những tình huống rất khác nhau. Bắt nguồn từ việc phân tích các chức năng có tính tổ chức của kế toán, các nghiên cứu về tính chính phủ đã mở ra một góc nhìn cụ thể về tầm quan trọng của xã hội rộng lớn tới kế toán, vượt qua cả phạm vi của một tổ chức.

Nghiên cứu theo cách này, các điều kiện mà ‘kế toán được thực hành trong thực tế’ (Miller & O'Leary, 1990) đã tránh được sự phân biệt rườm rà giữa cấu trúc vĩ mô và hành vi vi mô bằng cách tập trung vào các trường hợp cụ thể trong đó kế toán liên quan đến việc tạo ra trật tự xã hội. Đồng thời, các nghiên cứu cũng tránh được việc đi quá sâu vào các thực hành chi tiết - những thực hành được điều hành bởi các nhà quản lý của tổ chức.



Nhìn chung, thông qua cách tiếp cận thực hành, các nghiên cứu về ‘tính chính phủ’ đã không đề cập đến cách thức mà người làm kế toán viên và những người không phải kế toán viên thực hiện các công việc hàng ngày của họ liên quan đến kế toán mà tìm cách thúc đẩy các kế hoạch cụ thể của họ thông qua kế toán. Đặc biệt, khái niệm về thực hành của Miller (2001) đã khiến ông tránh khỏi việc giải quyết chi tiết cách sử dụng và chức năng của kế toán trong các tình huống cụ thể. Ví dụ, nghiên cứu của Miller & O'Leary's (1994) về một ý tưởng sản xuất mới tại công ty Caterpillar Inc. liên quan đến các thực hành kế toán ở cấp độ cao (thoát ra khỏi các chi tiết của kế toán) trong việc xây dựng các chính sách kế toán, chủ yếu để ra quyết định đầu tư và xây dựng hệ thống thông tin kế toán. Những nội dung chi tiết về mối quan hệ giữa kế toán và các quy trình của tổ chức được thảo luận rất ít. Nói một cách tổng quát hơn, tất cả các thực hành có tính tổ chức được mô tả là việc thiết kế liên tục các chính sách, hệ thống và cấu trúc nhằm phục vụ các thành viên của tổ chức (nhà quản trị) để họ chỉ cần “tìm kiếm và hành động theo” và các hoạt động/hành vi của họ thì chưa bao giờ được mô tả/nghiên cứu.

Một số nghiên cứu của Ogden (1997) và của Vaivio's (1999) đã vận dụng lý thuyết thực hành thông qua khái niệm ‘tính chính phủ’ (governmentality) để tìm hiểu về hệ thống kế toán quản trị cũng như các công cụ đo lường hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu là đa dạng. Kế toán quản trị hay các công cụ đo lường hiệu quả có thể xuất phát từ những yêu cầu mang tính quy định chung (quyền lực chuyên chế hoặc quyền lực kỷ luật) hoặc cũng có thể xuất phát từ những lý do mang tính chính phủ (các cá nhân, tổ chức tự kiểm soát việc xây dựng, sử dụng hệ thống kế toán quản trị và các công cụ đo lường hiệu quả).

2.2. Thực hành như là những mạng lưới các tác nhân/hoạt động

Việc kết nối các thiết kế (designs) và hệ thống (systems) kế toán đã được nhiều nghiên cứu kế toán quản trị quan tâm dựa trên “lý thuyết mạng tác nhân”¹ (ANT) và đặc biệt là nghiên cứu của Latour (1987, 1996a). Lý thuyết mạng tác nhân tìm cách thay thế các khái niệm “cấu trúc xã hội”, “thực thể” (entities), “các cấp độ” (levels)... bằng khái niệm các mạng liên kết không đồng nhất (heterogeneous networks) của con người và những thứ phi con người. Mạng tác nhân ra đời bởi sự lưu thông, tương tác qua lại giữa các tác nhân (actants) (Latour, 1996b). Các tác nhân tạo ra các mạng lưới và ngược lại, trong quá trình vận hành, các mạng lưới cũng làm biến đổi các tác nhân.

Đây là một điểm liên kết quan trọng giữa “lý thuyết mạng lưới tác nhân” với các nghiên cứu mang “tính chính phủ” trong kế toán. Như nêu ở trên, “tính chính phủ” là nguyên nhân khiến cho các hoạt động kế toán là những hoạt động có chủ đích và được lập trình từ trước, và là nguyên nhân của sự ‘tự do’ của những tác nhân là con người (nhà quản trị) trong quá trình thiết kế và xây dựng hệ thống kế toán. Và theo “lý thuyết mạng lưới tác nhân” thì chỉ những người, những vật (ví dụ

các nguyên tắc kế toán, báo cáo kế toán, máy tính...) và những mạng lưới được tạo từ những tác nhân này mới có giá trị.

Dựa trên “lý thuyết mạng lưới tác nhân”, đã có một xu hướng nghiên cứu trong việc lập dự toán tại các hệ thống y tế/sức khỏe ở nhiều quốc gia. Ví dụ như nghiên cứu của Preston và cộng sự (1992) và Bloomfield và cộng sự (1992) về sự ra đời và phát triển của “kế toán trách nhiệm” tại các bệnh viện của nước Anh. Preston và cộng sự (1992) chỉ ra rằng kế toán trách nhiệm đã ra đời và phát triển từ trước khi công nghệ được biết tới. Hay như Chua (1995) đã nhấn mạnh về khả năng tạo ra những “con số kế toán mới” từ việc kết hợp giữa “tập hợp chi phí, tính giá thành” (costing) và “kế toán” (accounting) trong một nghiên cứu tình huống tại các bệnh viện. Nghiên cứu của Chua đã nhấn mạnh tầm quan trọng của quá trình ghi sổ và trình bày các thông tin (quá trình chịu nhiều ảnh hưởng bởi “tính chính phủ” và “mạng lưới tác nhân”).

Các phân tích của Latourian đã làm nổi bật tính dễ thay đổi và linh hoạt của hệ thống kế toán quản trị. Latourian nhấn mạnh đến sự thay đổi và hậu quả không mong muốn của kế toán. Khái niệm về “hậu quả không lường trước” cho rằng hệ thống kế toán cũng có những “hậu quả dự kiến”, do đó cho phép các nghiên cứu tìm hiểu về “sự kết hợp lỏng lẻo” giữa các mục tiêu chính thức mang tính chất “tượng trưng” và thực tế hành động hàng ngày của doanh nghiệp (Berry và cộng sự, 1985; Ezzamel & Bourn, 1990). Vì vậy, “lý thuyết mạng lưới tác nhân” gợi ý cho các nghiên cứu có thể bỏ qua tầm quan trọng của khái niệm “mục tiêu chính thức của doanh nghiệp” trong các nghiên cứu kế toán quản trị.

Law (1991) bổ sung thêm rằng “lý thuyết mạng lưới tác nhân” có “nguyên tắc đối xứng”; tức là lý thuyết này coi những người có quyền lực (ví dụ như các nhà quản trị hay những người thiết kế hệ thống kế toán của doanh nghiệp) là các thành viên/tác nhân của mạng lưới và họ giống với bất kỳ người nào khác. Điều này khẳng định nguồn gốc và cấu trúc sức mạnh không thể lay chuyển của những người có quyền lực. Vì vậy, những người có quyền lực trong doanh nghiệp không nên coi là ở bên

¹ Lý thuyết mạng tác nhân (Actor-Network Theory) là một cách tiếp cận mang tính lý thuyết và mang tính phương pháp luận đến lý thuyết xã hội học, trong đó, mọi thứ trong thế giới xã hội và tự nhiên đều tồn tại trong các mạng lưới các mối quan hệ có sự chuyển dịch liên tục. Lý thuyết này cho rằng không có gì tồn tại bên ngoài các mối quan hệ đó.

ngoài mạng lưới và cần đưa họ vào trong các nghiên cứu về kế toán quản trị.

Một thách thức đối với “lý thuyết mạng lưới tác nhân” trong các nghiên cứu kế toán quản trị (hoặc nghiên cứu hệ thống kiểm soát quản trị) là trong bối cảnh quản lý, những người có quyền lực (những người thiết kế, đọc và giải thích các hệ thống kiểm soát quản lý) trên thực tế là người có đặc quyền ưu tiên. Ví dụ, Quattrone & Hopper (2005) đã phân tích về việc xây dựng hệ thống hoạch định nguồn lực (ERP) của một doanh nghiệp Nhật Bản. Kết quả cho thấy những nhà quản trị (người có đặc quyền ưu tiên) đã quyết định duy trì cấu trúc của hệ thống kế toán cũ mà họ đã quen dùng, bất chấp yêu cầu cao hơn về công nghệ của hệ thống ERP.

Về nguyên tắc, ANT có thể tạo ra sự phân quyền trong các cấu trúc xã hội. Sự phân quyền (distribution of power) là nguồn gốc cho các nghiên cứu sâu về hệ thống kiểm soát quản trị, chiến lược quản trị.

Lý thuyết mạng tác nhân có đóng góp quan trọng trong việc xây dựng lý thuyết về thực hành trong kế toán quản trị. Nó đã cho thấy tầm quan trọng của các tác nhân, các hành động trong việc hình thành trật tự xã hội. Trong vấn đề này, chúng ta nhìn thấy lý thuyết mạng tác nhân có sự song hành và khá tương đồng với ‘tính chính phủ’ trong các nghiên cứu kế toán bởi chúng đều có xu hướng tìm hiểu những hoạt động có chủ đích của kế toán hơn là coi kế toán như là một bộ phận cấu thành của tập hợp những lắp ghép tạm thời.

2.3. Hệ thống kế toán và hệ thống trách nhiệm giải trình (accountability)

Chủ đề thứ ba mà các nghiên cứu dựa trên lý thuyết thực hành để tìm hiểu về kế toán quản trị là chủ đề xoay quanh khái niệm “trách nhiệm giải trình” (accountability). Trách nhiệm giải trình đã từng là một khái niệm quan trọng để miêu tả về những thuộc tính được sắp xếp có trật tự của một xã hội thực hành (xã hội có “tính chính phủ”). Tập trung vào nghiên cứu mối quan hệ mang tính chất hệ thống giữa “hệ thống kế toán” (accounting systems) và “hệ thống trách nhiệm giải trình” (systems of accountability), Roberts & Scapens (1985) gợi ý rằng cần thay thế các khái niệm về “chức năng” và “hệ thống” trong “hệ thống kế

toán” bằng khái niệm “hệ thống có thể được phân tích như những dạng được thể chế hóa của các thực hành xã hội phụ thuộc lẫn nhau”. Có nghĩa rằng cần có một “trách nhiệm giải trình” mang tính hệ thống và kéo dài ổn định theo thời gian và không gian. Do đó, kế toán được coi là một hệ thống có thể tạo ra các hình thức kiểm soát ẩn danh. Và những lập luận lý thuyết này đã tạo động lực cho rất nhiều những nghiên cứu “thực địa” (field studies).

Roberts (1990) là một trong những người đầu tiên theo đuổi vấn đề này trong một nghiên cứu thực địa của mình. Nghiên cứu diễn ra tại một công ty sản xuất có hoạt động không tốt và đang được xem xét mua lại bởi một tập đoàn tài chính của Anh. Ông tập trung vào các mối quan hệ và sự tương tác trong mô hình phân cấp. Ban lãnh đạo của công ty mẹ đã tìm cách làm cho các nhà quản trị của công ty con cảm thấy có trách nhiệm trước những mục tiêu lớn hơn về lợi nhuận mặc dù các chiến lược được chọn để đạt được mức lợi nhuận đó có thể đe dọa công việc của chính những nhà quản trị ở công ty con. Roberts đã nhận thấy giải pháp của tập đoàn cho vấn đề này là theo cách thức liên quan đến “hệ thống trách nhiệm giải trình”, trong đó nhấn mạnh đến sự tin tưởng và trao quyền tự quyết nhiều hơn cho các nhà quản trị ở công ty con. So sánh vai trò của các nhà quản trị của công ty con dưới cơ chế tập trung trước khi tập đoàn tiếp quản, các nhà quản trị công ty con nhận xét rằng họ có lợi hơn về quyền tự chủ trong việc ra quyết định. Tuy nhiên, các quy định nghiêm ngặt về tài chính mà họ được yêu cầu khi thực hiện quyền tự chủ cũng rất cụ thể và thực tế. Ban lãnh đạo của công ty mẹ được nhà quản trị công ty con giải trình trong các hội nghị thường niên. Đây là những cơ hội cho việc kết nối trực tiếp nhằm củng cố những nhận thức chung của các cấp nhà quản lý về chiến lược mới của tập đoàn, thông qua đó nhà quản trị các cấp của tập đoàn phải chịu trách nhiệm về các mục tiêu tài chính ngày càng dài hạn của tập đoàn.

Seal và cộng sự (2004) trong một nghiên cứu tình huống tại Dextron đã cung cấp thêm những hiểu biết về “trách nhiệm giải trình” bằng cách phân tích những cách thức khác nhau để phân biệt giữa “hành vi được điều khiển bởi sự tin tưởng” với “hành vi được điều khiển bởi quyền lực” -

một vấn đề mà rất khó được giải quyết trước đây trong các nghiên cứu về chuỗi cung ứng (supply-chain).

Nghiên cứu của Dent (1991) không chỉ đơn giản là giới thiệu một thuật ngữ mới “the bottom line” mà còn đưa ra giải thích quan trọng về sự phát triển của công cụ đo lường hiệu quả từ “lãi trên biến phí” thành đo lường hiệu quả “dựa trên giá thành toàn bộ” (lợi nhuận) thông qua gợi ý của lý thuyết về “trách nhiệm giải trình”.

Theo thời gian, các đánh giá về sự phù hợp của hoạt động hàng ngày (thực hiện trách nhiệm giải trình hàng ngày) đã được tách ra khỏi hệ thống phân cấp kỹ thuật cũ, và thay vào đó được chuyển qua các quy trình mới về lập kế hoạch dài hạn, phê duyệt chi tiêu nguồn vốn và lập dự toán, do đó thiết lập quyền ảnh hưởng của một cấp các nhà quản lý mới trong các hoạt động hàng ngày.

3. Kết luận

Trong những thảo luận về các lý thuyết xã hội học trên nhiều lĩnh vực khác nhau, những năm gần đây cho thấy một mối quan tâm ngày càng tăng về “lý thuyết thực hành” - như là một sự phát triển từ những mối quan tâm trước đó về cấu trúc, hệ thống, ý nghĩa, đời sống, sự kiện và các hoạt động. Bài viết này đã mô tả ngắn gọn lý thuyết thực hành và những vận dụng lý thuyết này cho một loạt các nghiên cứu kế toán quản trị đã được thực hiện. Các nghiên cứu thực hành trong kế toán quản trị được phân chia thành 03 nhóm, bao gồm: tính chính phủ (governmentality), mạng tác nhân (ANT), trách nhiệm giải trình (accountability). 03 nhóm nghiên cứu này nhìn chung đã đồng thuận với lý thuyết thực hành cho thấy ý chí/nhận thức được điều hòa/điều chỉnh bởi các khía cạnh của “hệ thống” (cấu trúc) cũng như bởi các hành động tồn tại và đặc biệt là bởi các thói quen. Các nhóm nghiên cứu này cũng nhấn mạnh đến các đặc tính khác nhau của thực hành.

Các nghiên cứu về tính chính phủ (governmentality) có xu hướng tập trung vào nguồn gốc và trình bày các cấu trúc (structures), mà trong đó, các hoạt động kế toán đa dạng có thể diễn ra. Trong khi đó, các nghiên cứu về mạng lưới các tác nhân (ANT) đã làm nổi bật bản chất của kế toán như là một trong số các công nghệ/kỹ thuật quản trị có thể dễ dàng được tái

cấu trúc (thay đổi) hoặc thậm chí bị lãng quên. Ngoài ra, các nghiên cứu về trách nhiệm giải trình (accountability) đã nhấn mạnh các khả năng thực hiện trách nhiệm giải trình trong hành động hàng ngày.

Đối với các nhà nghiên cứu lý thuyết về thực hành (practice theorists), trật tự xã hội là có thực theo nghĩa là các hoạt động thuộc về các thực hành và các thực hành đó cũng như các sắp xếp vật chất có thể được xác định là duy trì hoặc thay đổi lẫn nhau. Tuy nhiên, nghiên cứu về tính chính phủ (governmentality), các mạng tác nhân (ANT), trách nhiệm giải trình (accountability) đã chỉ ra rằng trật tự xã hội phức tạp hơn nhiều so với sự tái tạo đơn giản của các hoạt động. Thay vào đó, trật tự xã hội phát sinh từ những nỗ lực không ngừng của các tác nhân trong việc phát triển các hành động của họ dựa trên những hiểu biết, quy tắc và cam kết rộng rãi hơn. Các tác nhân có thể muốn các hành động của họ hòa nhập hoặc nổi bật tùy thuộc vào nhận định của họ về từng tình huống yêu cầu (chức năng tình huống). Do đó, các thực hành được cấu thành bởi “tập hợp hỗn độn những điểm giống hệt hoặc tương đồng” (Schatzki, 2001). Mối liên hệ giữa những người thực hành và các thực hành không thể máy móc chỉ dựa vào những hoạt động lặp đi lặp lại, những gì được coi là thói quen. Thay vào đó, các thực hành còn phụ thuộc vào mục đích, khách hàng, người thực hành, kỹ thuật, nguồn lực, chiến lược, thể chế, v.v...

Khi các hiểu biết, quy tắc, mục tiêu và giá trị được hiểu là hành động phụ thuộc vào các tác nhân, thì khi chúng ta tiến hành hoạt động kiểm soát (thực hành kế toán quản trị) sẽ dẫn tới những phản ứng của tổ chức (của các tác nhân khác trong hệ thống) - và điều này được coi là phản kháng. Hệ thống kiểm soát quản lý (kế toán quản trị) chắc chắn được sử dụng để đảm bảo lợi ích của các nhà quản lý từ xa hoặc các cổ đông (những người không trực tiếp điều hành các hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp). Nhưng khó khăn thực sự đối với thực hành kiểm soát quản lý (thực hành kế toán quản trị) nằm ở việc xác định những hoạt động nào có thể hỗ trợ đạt được mục đích của các nhà quản lý từ xa và các cổ đông, và các hoạt động đó sẽ được thực hiện như thế nào. Lý thuyết thực hành không bỏ qua những xung

đột trong thực hành trong kiểm soát quản lý (thực hành kế toán quản trị) nhưng cũng không đúc kết nó về mặt kiểm soát và phản kháng. Vì vậy, câu hỏi quan trọng đối với lý thuyết thực hành kiểm soát quản lý (thực hành kế toán quản trị) không phải là làm thế nào để hạn chế các cá nhân và sự phản kháng thái quá của họ. Mà thay vào đó, lý thuyết thực hành kiểm soát quản lý (thực hành kế toán quản trị) cần tập trung vào các khả năng của hệ thống kiểm soát quản lý như một nguồn lực/ động lực cho các hành động.

Lý thuyết thực hành không trực tiếp đưa ra những giả thuyết về lợi ích và xung đột. Lý thuyết thực hành giải thích rằng thực hành kế toán quản trị tạo ra các quy tắc, thủ tục, lý tưởng, mục tiêu v.v... - là những nguồn lực thực tế mà các tác nhân (những nhà quản trị) vận dụng một cách khéo léo để đạt được lợi ích, sở thích và động lực của mình. Nghiên cứu thực hành nhấn mạnh những cách thức mà những động lực đó được xây dựng thông qua nỗ lực hàng ngày của các cá nhân cùng với nhau tham gia vào hệ thống kiểm soát quản lý (kế toán quản trị).

Tài liệu tham khảo:

- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D., Ferguson, P., Hopper, T. & Lowe, E. A. (1985). *Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise*. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 3-28.
- Bloomfield, B. P., Coombs, R., Cooper, D. J. & Rea, D. (1992). *Machines and manoeuvre: responsibility accounting and the construction of hospital information systems*. *Accounting, Management and Information Technology*, 2, 197-219.
- Chua, W. F. (1995). *Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals*. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 111-145.
- Cooper, D. J. (1980). *Discussion of towards a political economy of accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 161-166.
- Dent, J. F. (1991). *Reality in the making: a study of organizational transformation*. *International Studies of Management and Organization*, 21(4), 23-36.
- Ezzamel, M. & Bourn, M. (1990). *The roles of accounting information systems in an organization experiencing financial crisis*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 399-424.
- Goodwin, C. (1994). *Professional vision*. *American Anthropologist*, 96(3), 606-633.
- Hoskin, K. & Macve, R. (1988). *The genesis of accountability: the West Point connections*. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 37-73.
- Hoskin, K. W. & Macve, R. H. (1986). *Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power*. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136.
- Latour, B. (1987). *Science in action: how to follow scientists and engineers through society*. Cambridge: Harvard University Press.
- Latour, B. (1996). *Aramis or the love of technology*. Cambridge: Harvard University Press.
- Latour, B. (1996b). *On actor-network theory: a few clarifications*. *Soziale Welt*, 47(4), 369-381.
- Law, J. (1991). *Introduction: monsters, machines and sociotechnical relations*. In: J. Law (Ed.), *A Sociology of Monsters: Essays on Power, Technology and Domination*. London: Routledge, pp. 1-25.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1987). *Accounting and the construction of the governable person*. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1990). *Making accounting practical*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 479-498.
- Miller, P. & O'Leary, T. (1994). *Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture*. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 15-43.
- Miller, P. & Rose, N. (1990). *Governing economic life*. *Economy and Society*, 19(1), 1-31.
- Miller, P. (2001). *Governing by numbers: why calculative practices matter*. *Social Research*, 68(2), 379-396.
- Ogden, S. G. (1997). *Accounting for organizational performance: the construction of the customer in the privatized water industry*. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 529-556.
- Preston, A., Cooper, D. & Coombs, R. W. (1992). *Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service*. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 561-593.
- Quattrone, P. & Hopper, T. (2005). *A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations*. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 735-764.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985). *Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organizational contexts*. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 443-456.
- Roberts, J. (1990). *Strategy and accounting in a U. K. conglomerate*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 107-126.
- Schatzki, T. R. (2001). *Practice mind-ed orders*. In: T. R. Schatzki, E. von Savigny & K. Knorr Cetina (Eds), *The practice turn in contemporary theory*. London and New York, NY: Routledge, pp. 42-55.
- Seal, W., Berry, A. & Cullen, J. (2004). *Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and interfirm accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 73-92.
- Vaivio, J. (1999). *Examining "The quantified customer"*. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 689-715.
- Young, J. J. (1996). *Institutional thinking: the case of financial instruments*. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 487-512.