

Phòng Kiểm toán hoạt động tại SAV13, đề chuyên môn hóa về loại hình này.

- Tăng cường các cơ chế, chính sách để phát triển kiểm toán hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.

- Tăng cường khả năng triển khai kiểm toán hoạt động một cách độc lập tại các kiểm toán nhà nước chuyên ngành và khu vực, trước hết, cần phải tổ chức bồi dưỡng, đào tạo chuyên sâu cho các kiểm toán viên. □

Tài liệu tham khảo

1 Công văn số 22/KTNN-TH của Tổng KTNN ngày 12/01/2007, hướng dẫn xác

định mục tiêu kiểm toán hàng năm lần đầu tiên bổ sung mục tiêu đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực.

2. Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2009), Nghiên cứu khoa học trong quản trị kinh doanh, NXB Thống kê, năm 2009.

3. Quốc hội, Luật Kiểm toán Nhà nước sửa đổi, Luật số 81/2015/QH13.

4. SAV13, Kế hoạch kiểm toán tổng thể hàng năm, SAV13, 2012, 2013; 2014; 2015.

5. Vũ Hữu Đức (2010), Kiểm toán hoạt động, NXB Phương Đông, năm 2010.

6. Albert & cộng sự. (2009), Responding to the challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help? - U4 Issue 2009: 1, Norway.

7. Barton, A. D. (2006) Public sector accountability and commercial-in-confi-

dence outsourcing contracts, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(2), pp. 256-271.

8. Nath & cộng sự (2011), Public Sector Performance Auditing and Accountability: A Fiji Case Study, Doctor Thesis, The University of Waikato.

9. Politti & cộng sự. (1999), Performance Audit and Public Management in Five Countries, Oxford and New York: Oxford University Press.

10. Put V & Turksema (2011), Selection of topics, Performance Auditing, Contributing to Accountability in Democratic Government, UK, pp. 51-74

11. Yamamoto, K., & Watanabe, M. (1989), Performance auditing in the central government of Japan, Financial Accountability and Management, 5(4), pp. 189-217.

Luận cứ về vận dụng kế toán quản trị trong đo lường hiệu quả của các tổ chức thuộc khu vực công



Nguyễn Thị Hoàng Yên*
Lê Đoàn Minh Đức*

Nhân: 05/12/2019

Biên tập: 16/12/2019

Duyệt đăng: 26/12/2019

Đo lường hiệu quả là một trong những nội dung quan trọng trong quá trình đổi mới công tác quản trị tại các tổ chức thuộc khu vực công. Bằng phương pháp nghiên cứu định tính, nhóm tác giả khảo lược các nghiên cứu trước, các lý thuyết kinh tế nền tảng có liên quan. Đồng thời, qua những bài học kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới cùng với đánh giá bối cảnh Việt Nam hiện tại, bài viết xác định, vấn đề vận dụng kế toán quản trị trong các tổ chức khu vực công là một xu hướng tất yếu.

Nhóm tác giả đã xây dựng được cơ sở lý luận khoa học cho việc áp dụng đo lường hiệu quả của các tổ chức trong khu vực công bằng công cụ kế toán quản trị, tạo tiền đề cho các bước nghiên cứu sâu hơn trong tương lai.

Từ khóa: Kế toán quản trị, đo lường hiệu quả, khu vực công

Abstract

Measure performance is one of the important contents in the process of innovation governance in the public sectors. By qualitative research method, the authors review previous studies and relevant economic theories. Also through the lessons of the nations together with the evaluation of the Vietnamese context currently, the article identify that application of management accounting in public sector is a inevitable trend. Moreover, the authors have built the theoretical basis for applying the measure performance of public sector by using management accounting, paving the way for steps further research.

Keywords: Management accounting, Measure performance, Public sector

1. Giới thiệu

Thách thức đặt ra trong cách tiếp cận quản trị công mới (New public sector management – NPM) là sự khác biệt trong quản trị công truyền thống và năng lực quản trị trong việc chọn lọc mô hình từ bài học kinh nghiệm của các quốc gia (Dunleavy, P. & Hood, C., 1994). NPM thúc đẩy giảm chi phí của nhà nước và chuyển giao cho các tổ chức tư nhân hoạt động trong các thị trường cạnh tranh (Hood, C., 1991). Các học thuyết về NPM giả định rằng, việc nâng cao tính cạnh tranh giữa khu vực tư và khu vực công sẽ thúc đẩy hiệu quả

* Trường Đại học Thủ Dầu Một

quản trị công (Almquist, R. và các cộng sự, 2013).

Sự can thiệp chính trị trong kế toán quản trị (KTQT) khu vực công, được coi là một trở ngại lớn để đạt được hiệu quả trong mục tiêu NPM (Mimba, N. P. S. H. và các cộng sự, 2012; Goddard, A., 2016). Nhiều nghiên cứu trước đây liên quan đến hiệu quả trong các tổ chức thuộc khu vực công, nhưng không nhiều hướng nghiên cứu tiếp cận dưới góc nhìn KTQT trong cái cách khu vực công NPM. Bằng cách sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, bài viết khám phá khái niệm đo lường hiệu quả thông qua KTQT kết hợp góc nhìn vĩ mô để phân tích bối cảnh xã hội và nhận thức vĩ mô về hiệu quả trong từng đặc thù tổ chức thuộc khu vực công. Bài viết đánh giá về KTQT trong khu vực công, quan điểm cải cách NPM và hiệu quả của các tổ chức công trong nhiều bối cảnh các quốc gia trên thế giới. Khoảng trống nghiên cứu liên quan đến mối liên kết giữa lý thuyết và thực tiễn KTQT với đo lường hiệu quả của các tổ chức thuộc khu vực công trong bối cảnh NPM. Bài viết này cố gắng lấp đầy khoảng trống này và tiến hành luận giải thực tiễn bối cảnh KTQT, trong khu vực công tại Việt Nam để dẫn nguồn cho các nghiên cứu sắp tới.

2. Lý thuyết nền tảng và nhận thức luận về đo lường hiệu quả trong KTQT

Nhận thức luận về đo lường hiệu quả trong KTQT

Nghiên cứu của Pietro Micheli & Luca Mari (2014) đề cập đến tính thời sự của chủ đề lý thuyết và thực tiễn về hệ thống đo lường hiệu quả. Chủ đề xác lập những luận cứ về đo lường và đổi mới đo lường hiệu quả trong công tác KTQT nói riêng và công tác quản trị nói chung

là chủ đề được bàn luận sôi nổi trong giới học thuật và các nhà quản trị trên thế giới. Bài viết tổng quan các chủ đề nghiên cứu liên quan đến hệ thống đo lường hiệu quả như: (1) Các khía cạnh thiết kế, vận hành, kiểm tra và đánh giá; (2) Tính hiệu quả hay không khi áp dụng trong các tổ chức ở khu vực tư hay công; (3) Cách thức tạo ra năng suất và giúp cải thiện hiệu quả của tổ chức; (4) Góc độ phê phán những quan điểm ủng hộ sử dụng những khuôn mẫu cụ thể như Thẻ điểm cân bằng của Kaplan và Norton (1992, 2008); (5) Đầu tư một nguồn lực lớn để nâng cao hiệu quả của tổ chức; và cũng có những bàn luận ngược chiều như (6) Mặc dù đã đầu tư nguồn lực đáng kể, nhưng các sáng kiến liên quan đến đo lường hiệu quả thường không thể thực hiện được mục tiêu đã đề ra, hơn nữa, nếu thực hiện không tốt (đối phó), chúng có thể không chỉ không hiệu quả mà còn có hại và tác động ngược lại,...

Như vậy, trọng tâm của đo lường phải chuyển từ những gì có thể đo lường được, đó là một hành vi nhận thức luận phổ biến sang bản chất của các đối tượng mà chúng ta muốn đo lường, tức là các quy trình và hoạt động tổ chức thực tế đang hoạt động tốt hơn. Các chỉ số không nên được coi là hình ảnh chính xác của thực tế hoặc là tiết lộ giả định. Ngược lại, chúng nên được sử dụng như là cách để thu thập thông tin về hiệu quả của tổ chức đầy đủ nhất có thể. Hay nói cách khác, thuật ngữ “đo lường hiệu quả” được hiểu là quá trình trình bày các thực thể thông tin phù hợp với cách thức quản trị và mục tiêu của tổ chức, có ý nghĩa trong từng bối cảnh riêng (vật lý, không gian và thời gian) chứ không phải là đo lường chính xác con số cụ thể (Pietro Micheli & Luca Mari, 2014).

Trong đo lường hiệu quả khu vực công, cơ sở đo lường có thể được giải thích bắt nguồn từ lý thuyết nền tảng cơ sở. Lý thuyết trong bài viết này không chỉ cung cấp một phạm vi rộng, mà còn dựa trên các khía cạnh bản thể luận (ontology) và nhận thức luận (epistemology). Các giả định bản thể luận là một lựa chọn của các nhà nghiên cứu KTQT, những nhà khoa học phải tiến hành nghiên cứu kết hợp với bản thể luận đã chọn (Englund, H., & Gerdin, J., 2016; Jack, L., 2017). Giả định bản thể luận chính hỗ trợ nghiên cứu này nói rằng, đo lường hiệu quả được xây dựng thông qua dòng chảy của thực tiễn xã hội và bản chất của đo lường hiệu quả trong KTQT nằm trong trung tâm các lý thuyết nền cơ sở (quản trị công mới, lý thuyết lựa chọn hợp lý và lý thuyết các bên liên quan). Các lý thuyết cơ sở đưa ra hướng dẫn phù hợp khi đo lường hiệu quả định hình trong thực tiễn bối cảnh quản trị công tại mỗi quốc gia. Luận giải tiếp theo liên quan đến việc tiếp cận dựa trên nhận thức luận. Bài viết này được xây dựng dựa trên ý tưởng về sự phức tạp của các hiện tượng xã hội về NPM khi cần đưa ra sự lựa chọn hợp lý, trong mối liên hệ của các bên liên quan trong tương tác xã hội ở khu vực công. Dựa trên giả định đó, nghiên cứu này đặt ra câu hỏi về bản chất đo lường hiệu quả của các tổ chức thuộc khu vực công dưới góc nhìn mang tính lý thuyết và thực tiễn của KTQT trong bối cảnh không gian và thời gian cụ thể (bình 1, trang 21).

Lý thuyết quản trị công mới

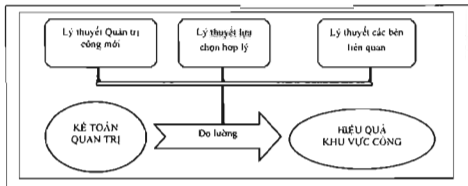
NPM liên quan đến việc cải cách khu vực công trở nên phổ biến ở nhiều nước OECD trong những năm 1980. NPM hình thành trên cơ sở kết hợp của hai thuộc tính cơ

bản là (i) tính linh hoạt và (ii) trung lập chính trị trong mô hình quản trị công hiệu quả với sự kết hợp nhiều mục tiêu theo cấp độ ưu tiên chính trị và phù hợp với từng bối cảnh cụ thể (Hood, C., 1991).

Dưới góc nhìn quản trị, các rủi ro liên quan đến thực thi các chính sách ở khu vực công luôn có khả năng xảy ra và kết quả dẫn đến sự chi trích và đổ lỗi gay gắt từ công chúng đối với chính phủ, thay vì họ hỗ trợ tìm cách khắc phục (Hood, C., 2002). Theo đó, các chính trị gia thực sự phải phân tích các tình huống đổ lỗi của công chúng, nhằm tăng cường hiệu quả trước khi ban hành một chính sách công nhất định. Quản trị rủi ro xảy ra sau các cách NPM được xem như một cách tạo nên tuyến phòng thủ, bảo vệ tổ chức và cá nhân trong khu vực công khỏi các trách nhiệm pháp lý. Do đó, cần tách biệt chức năng ban hành chính sách và thực thi nhiệm vụ để giảm rủi ro chính, xây dựng chính sách công mang tính chiến lược trong mối liên hệ giữa tổ chức chính trị cấp trung ương, địa phương và cả công chúng (Hood, C., 2002).

Một số nghiên cứu khác về những cải cách trong khu vực công vào những năm 1990, chủ yếu xem xét những tác động và ý nghĩa của NPM đối với kiểm soát chính trị trong quản trị khu vực công (Boston, J., 1996; Christensen, T., & Lægreid, P., 2010) và thách thức trong sự duy trì mức độ cân bằng bền vững trong bối cảnh thể chế chính trị riêng biệt và ổn định theo thời gian. Lưu ý rằng, mục đích cơ bản của khu vực công là chính phủ, chứ không phải là quản trị (Haque, M. S., 2006), điều này có nghĩa là phải duy trì niềm tin của tổ chức khu vực công trong sự gắn kết xã hội. Thuật ngữ chính phủ hiện đại

Hình 1. Các lý thuyết kinh tế về đo lường hiệu quả khu vực công



Nguồn: Nhóm tác giả xây dựng

hóa (Modernising Government) được hiểu sự cải cách là: (i) Mang tính tổng thể từ trung ương đến địa phương, thay vì tiếp cận từng phần chi tiết; (ii) Một quá trình liên tục thay vì bất nhịp với sự thay đổi của xã hội; (iii) Coi trọng giá trị lợi ích công và trách nhiệm giải trình; (iv) Xem xét gắn liền với từng bối cảnh và nhu cầu riêng của quốc gia, và (v) Luôn cần học hỏi bài học kinh nghiệm từ nghiên cứu trước, thay vì chỉ quan tâm đến công cụ quản trị công (Haque, M. S., 2006).

Lý thuyết lựa chọn hợp lý

Thuyết lựa chọn hợp lý hình thành với luận đề cơ bản rằng mỗi cá nhân luôn có chủ đích trong hành động, dùng lí trí để lựa chọn và sử dụng nguồn lực của mình một cách hợp lý nhất, nhằm tối đa hóa kết quả và tối thiểu hóa chi phí. Nói một cách khác, cá nhân không ngẫu nhiên hành động, mà đặt bản thân trong tình huống phải cân đo lợi ích – chi phí và sẽ thực hiện hành động khi phần nặng của bản cân nghiêng về lợi nhuận. Peter M. Blau. (1997) tiếp cận theo chiều hướng đơn giản đến phức tạp và quan tâm nhiều hơn đến hành vi xã hội ở góc nhìn vi mô, khi hành động của mỗi cá nhân có sự gắn kết với nhóm và tạo thành nhóm xã hội. Đặc thù cơ bản tạo nên sự khác biệt của cấu trúc xã hội vi mô là tính bền vững trong sự hình thành và phát triển thiết chế xã

hội xuất phát từ các giá trị chuẩn mực, hành động chi phối, các mối liên hệ giữa các thành phần trong cấu trúc. Sự trao đổi xã hội cần được nhìn nhận trong mối quan hệ gắn kết với xã hội và quyền lực của các thực thể cùng tham gia trao đổi, từ đó, hình thành nên các giá trị mang tính chuẩn mực đại diện cho nhóm cá nhân, nhóm xã hội và cộng đồng nói chung (Peter M. Blau., 1997).

Lý thuyết lựa chọn hợp lý (Peter M. Blau., 1997) trong nghiên cứu khu vực công nhận định rằng, quan hệ quyền lực phát sinh từ sự chừa đưng vốn có của yếu tố quyền lực trong quan hệ trao đổi. Vận dụng luận điểm về quan hệ quyền lực trong nghiên cứu khu vực công, giúp luận giải khả năng của cá nhân hay nhóm cá nhân áp đặt lí trí hoặc thực hiện hành động bất chấp sự chống đối của người khác, dựa trên cơ sở quyền hạn trao tặng/loại bỏ phần thưởng hoặc tước hành/giảm hình phạt đối với những người này. Quan hệ quyền lực phải đặt người có quyền lực trong không gian hai chiều giữa những khả năng chi phối các hành động và xu hướng phụ thuộc vào người không có quyền lực. Điều này được hiểu, xu hướng quyền lực trong khu vực công không những rõ rệt ở hành động của người có quyền luôn nỗ lực củng cố địa vị, mà còn phải đặt

góc nhìn ở sự sẵn sàng chấp nhận sự thật đặc quyền của người khác và tìm cách lý tưởng hóa, thừa nhận hành động của người có quyền trong kỳ vọng đánh đổi để nhận được sự đồng thuận, duy ý chí và thông nhất trong cả nhóm xã hội.

Lý thuyết lựa chọn hợp lý (Peter M. Blau, 1997) được cho là phù hợp, để giải thích quyết định hành động trong sự cân nhắc với hiệu quả quản trị trong khu vực công. Tuy nhiên, con người không phải lúc nào cũng có thể có quyết định hành động tốt nhất vì trong quá trình trao đổi xã hội, mỗi cá nhân luôn phải chấp nhận điều chỉnh một mức xấp xỉ có thể chấp nhận được tùy vào thực tế bối cảnh diễn ra hành động (Simon, H. A., 1955). Nói cách khác, trong quy trình hoạt động của các tổ chức thuộc khu vực công, quyết định quản trị phải cân nhắc đến mục tiêu ban đầu và luôn phải điều chỉnh phù hợp với bối cảnh trong quá trình thực thi.

Lý thuyết các bên liên quan

Thuật ngữ "bên liên quan" (stakeholder) đã xuất hiện trong nhiều công bố trước đó trong các mô hình quản trị doanh nghiệp, nhưng lý thuyết các bên liên quan xuất hiện lần đầu tiên vào năm 1984 trong ấn phẩm kinh điển về quản trị chiến lược của Freeman, R.E. Mục đích ban đầu của Freeman, R.E. (1984) là định hướng chiến lược tổ chức cần quan tâm đến lợi ích của các bên liên quan không chỉ vì mục đích của cổ đông, thay thế cho các quan điểm lý thuyết trước đó. Những thay đổi bối cảnh xảy ra giữa các bên liên quan trong nội bộ tổ chức như chủ sở hữu, khách hàng, nhân viên, nhà cung cấp và các bên liên quan bên ngoài như chính phủ, đối thủ cạnh tranh, tổ chức môi trường, truyền thông. Vì vậy, các nhà quản trị phải

cân nhắc sự ảnh hưởng của các bên liên quan đến hoạt động doanh nghiệp. Ở một góc nhìn khác, tập trung nguồn lực ra quyết định có thể ảnh hưởng hoặc bị ảnh hưởng bởi hiệu quả hoạt động của một tổ chức sẽ mở ra vấn đề lạm dụng quyền lực. Phản phối nguồn lực mang giá trị đạo đức sẽ đặt ra thách thức mở không có kết thúc. Vì vậy, quan tâm đến lợi ích của các bên liên quan đóng vai trò chiến lược trong việc nâng cao hiệu quả và sự tồn tại của tổ chức.

Sau đó, Freeman, R.E cùng cộng sự tiếp tục công bố các ấn phẩm khoa học trong các năm 1994, 1999, 2000, 2002 với mục tiêu là giải thích bản chất lý thuyết các bên liên quan và định hướng bác bỏ các tranh luận như việc vận dụng lý thuyết này hướng đến giá trị đạo đức kinh doanh toàn diện, tăng rủi ro kinh doanh và phức tạp hóa quy trình quản trị.

Lý thuyết này được phát triển rộng mở sang nhiều lĩnh vực, được cho là phù hợp để luận giải cho mối quan hệ giữa quản trị khu vực công với các bên liên quan của họ. Riege, A., & Lindsay, N. (2006) nhấn mạnh sự cần thiết phải có tăng cường hiệu quả trong sự hợp tác của chính phủ với các bên liên quan để phát triển chính sách công tốt hơn. Lý thuyết các bên liên quan trong quản trị khu vực công tập trung vào việc xác lập một chuỗi các quy trình liên quan đến phân tích, đánh giá và xem xét lại các mục tiêu chính sách công và mối liên hệ với các tổ chức, cá nhân có ảnh hưởng đến quản trị công, như: quốc hội, chính phủ, kiểm toán tối cao, tổ chức phi chính phủ, công chức, cá nhân thuộc đơn vị công, truyền thông, công dân và các nhà thầu. Lý thuyết các bên liên quan càng trở thành nền tảng khoa

học để vận dụng giải thích trong bối cảnh NPM, theo đó, định hướng cái cách của chính phủ đặt ra thách thức mở rộng khu vực dịch vụ cung cấp và liệu có sự khác biệt trong hiệu quả của các đơn vị thuộc khu vực tư và khu vực công, khi cùng cung cấp dịch vụ thuộc lĩnh vực công.

3. Vận dụng KTQT trong đo lường hiệu quả của các tổ chức thuộc khu vực công hiện nay

3.1. Tại một số quốc gia trên thế giới

Trong thực tiễn nghiên cứu quản trị công nói chung và KTQT thuộc khu vực công nói riêng, hiệu quả được xem là mục tiêu cơ bản mà tổ chức công hướng đến. Các tổ chức được yêu cầu công bố thông tin hiệu quả hoạt động của mình cho các bên liên quan chủ yếu. Từ đây, chức năng quản trị trong các tổ chức khu vực công ngày càng được nâng cao, nhằm tăng cường chất lượng thông tin cung cấp cho những người có nhu cầu sử dụng. NPM là một xu hướng cải cách quản trị công trong nhiều quốc gia trên toàn thế giới và sáng kiến cải cách dựa trên đo lường hiệu quả đóng một vai trò trong chính sách công (Bouckaert, G., & Peters, B. G., 2002).

Thực tiễn cải cách hành chính công ở các quốc gia thuộc khu vực Mỹ Latinh cho thấy, NPM đã góp phần ổn định thể chế và thúc đẩy một mô hình phát triển một xã hội toàn diện. Tuy nhiên, vai trò của Nhà nước đã bị thu hẹp sau sự gia tăng đáng kể trong các tổ chức thuộc khu vực tư. Mặt khác, sự biến đổi của quản trị công ở các quốc gia này tập trung nhiều vào các khía cạnh nguồn lực công và công nghệ hơn là phát triển các đặc thù mang tính cấu trúc điển hình của khu vực công như kiểm soát tham nhũng và củng cố thể chế

(Bresser-Pereira, L. C., 2001). Để xuất giải pháp vận dụng các công cụ quản trị công cần thiết, khi xem xét trong mối quan hệ với các bên liên quan đến các quá trình ra quyết định trong việc phân bổ nguồn lực trong các tổ chức công.

Tại Colombia, NPM chú trọng vào theo đuổi hiệu quả tổ chức, vốn là cốt lõi của các cải cách NPM gần đây trên toàn thế giới (Andrews, R., & Entwistle, T., 2015). Do lường hiệu quả trong các tổ chức cung cấp dịch vụ công theo hai định hướng: (i) Tái cấu trúc tổ chức (dựa trên quy mô, phạm vi hoạt động và tối ưu dịch vụ cung cấp) và tích hợp các quy trình hành chính công liên quan đến cải cách; (ii) Sắp xếp lại thể chế để khuyến khích quản trị biểu qua các nguồn lực công thông qua các kỹ thuật như tối đa hóa ngân sách để tiết kiệm chi phí và cải thiện hiệu quả (Andrews, R., & Entwistle, T., 2015). Dựa trên cách tiếp cận này, do lường hiệu quả được xác định dựa trên tập hợp nhiều tiêu chí, vượt xa mục tiêu hiệu quả sản xuất hiện tại và bị chi phối bởi các khoản đầu tư công trong tương lai.

Về phía Anh, đây được xem là một quốc gia điển hình đã trải qua quá trình tư nhân hóa vào đầu những năm 1980 (Nicolaidis, P., 1988). Chính phủ Anh đã ban hành chính sách công liên quan đến việc tư nhân hóa các dịch vụ công, nhằm giảm sự độc quyền cung cấp. Nghiên cứu thực nghiệm cho thấy, đây không phải là giải pháp tích cực trong việc nâng cao hiệu quả quản trị công khi các chi phí liên quan đầu vào không có dấu hiệu giảm và tư nhân hóa thực chất đã diễn ra trước thời điểm ban hành chính sách này (Shaoul, J., 1997). Khái quát thực tiễn nghiên cứu có thể nhìn nhận về tư nhân hóa trong

khu vực công ở các quốc gia đang phát triển nên tập trung vào điều kiện thích hợp để nâng cao hiệu quả trong khu vực công. Chính sách công phù hợp là yếu tố cần thiết quan trọng trong cạnh tranh cung cấp dịch vụ ở khu vực công và tư (Molinos-Senante, M. và các cộng sự, 2016) và thước đo hiệu quả được thúc đẩy bởi các thiết lập thể chế cụ thể (Walter, M. và các cộng sự, 2009).

Việc triển khai NPM đã gây ra những thay đổi về hiệu quả kỹ thuật của việc ra quyết định công và cần tăng cường giám sát trong thực thi các chính sách công liên quan (Mukokoma, M. M. N., & van Dijk, M. P., 2012). KTQT được xem là trọng tâm trong chính sách cải thiện đo lường hiệu quả quản trị công, nhưng đánh giá hiệu quả trong nhiều nghiên cứu thực nghiệm lại được xem xét ở quyết định chính sách kế toán tài chính công. Tầm quan trọng của việc chuyển đổi sang kế toán dồn tích được xem là có mối quan hệ tích cực và hiệu quả chi phí ở các khu vực công cấp địa phương theo thời gian (Lampe, H. W. và các cộng sự, 2015).

3.2. *Tại Việt Nam*

Bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam với đặc thù dân số đông, nền kinh tế đang phát triển nhanh chóng, mở rộng quan hệ thương mại và đầu tư quốc tế. Việt Nam đang là thị trường kinh tế trọng điểm và thể chế chính trị đặc thù ở khu vực Đông Nam Á. Hơn nữa, khu vực công tại Việt Nam đang phát triển trên con đường chuyển đổi sang mô hình cải cách NPM với nhiều nỗ lực trong các chính sách công của Chính phủ gần đây. Trong giai đoạn hiện nay, mặc dù các tổ chức thuộc khu vực công được hướng hỗ trợ ngân sách nhà nước nhưng chính sách công ban hành

đều dựa trên tiêu chí tự chủ, tự chịu trách nhiệm. Vì thế nên, có một xu hướng ngày càng tăng đối với việc xã hội hóa khu vực công với mục đích nâng cao ý thức chủ động, tự kiểm soát chi tiêu, giảm gánh nặng cho ngân sách nhà nước, phát huy lợi thế cạnh tranh của các cơ quan khu vực công; và hơn hết, hội nhập quốc tế ngày càng sâu và rộng, bao gồm hội nhập khu vực công, là một yêu cầu khách quan đối với các cơ quan khu vực công trong quá trình tổ chức và hoạt động (Anh Tu Chuc, 2017). Và theo Luật Kế toán (2015), KTQT bao gồm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và các quyết định kinh tế, tài chính trong các đơn vị kế toán. Thực tế này cho thấy, KTQT là định hướng chính sách quan trọng trong các quy định pháp luật hiện hành tại Việt Nam và thực sự cần thiết cho các đơn vị kế toán nói chung, cũng như các tổ chức thuộc khu vực công nói riêng. Luận cứ lý thuyết và thực tiễn về đo lường hiệu quả trong NPM cho thấy tầm quan trọng của KTQT trong cải cách khu vực công trên thế giới, tuy nhiên, các nghiên cứu về đo lường hiệu quả trong khu vực công tại Việt Nam vẫn chưa được thực hiện.

4. *Kết luận*

Cách thức tiếp cận nghiên cứu đang dần thay đổi theo hướng kết nối lý thuyết trong KTQT với các lý thuyết quản trị khác liên quan ngoài kế toán. Nghiên cứu này đã cung cấp các luận cứ về vai trò của KTQT trong đo lường hiệu quả của các tổ chức thuộc khu vực công. Và từ bản thể luận đến nhận thức luận về đo lường hiệu quả đã dần thay đổi và hướng tiếp cận đến bản chất phép đo hơn là hình thức. Trong nghiên cứu định tính, lý thuyết dẫn nguồn cho các luận giải khoa học

và được vận dụng linh hoạt. Từ đó cho thấy, vận dụng KTQT để đo lường hiệu quả khu vực công Việt Nam là một xu hướng tất yếu. Một bức tranh thực tiễn từ nhiều nghiên cứu trước cho thấy, đo lường hiệu quả dưới góc nhìn KTQT không phải là sự xác định mà là sự trình bày nhiều tiêu chí đo lường và các thực thể thông tin có ý nghĩa trong từng bối cảnh cụ thể.

Khả năng đo lường một thuộc tính phụ thuộc vào tính trọng hiểu biết hiện tại và thực tiễn liên quan đến quản trị khu vực công. Nhận thức luận về đo lường hiệu quả trong các tổ chức thuộc khu vực công rõ ràng tiếp cận liên quan đến các thuộc tính vật lý (đa dạng lựa chọn tiêu chí đo lường; cạnh tranh tư nhân hóa, hiệu quả kỹ thuật, phân bổ, chỉ tiêu công, điểm trách nhiệm giải trình, quyền sở hữu nhà nước,...), không gian (bối cảnh quốc gia khác nhau có cách thức tiếp cận và kết quả đo lường hiệu quả không giống nhau), thời gian (tiêu chí đo lường hiệu quả luôn phải điều chỉnh trong quá trình thực hiện) và gắn kết với mục tiêu chung của tổ chức thuộc khu vực công, trong đó, trách nhiệm giải trình được xem là mục tiêu rất quan trọng trong các cách NPM. Kết quả phép đo lường hiệu quả theo góc nhìn KTQT không nhất thiết phải là một con số cụ thể và cần cân nhắc lựa chọn nhiều tiêu chí khác nhau.

Nghiên cứu này là kết quả của giai đoạn đầu tiên trong một thiết kế nghiên cứu dài hạn, liên quan đến việc khám phá bản chất đo lường hiệu quả trong quản trị công tại Việt Nam. Nhóm tác giả bước đầu đã xây dựng được bảng câu hỏi mở. Định hướng nghiên cứu sắp tới, nhóm tác giả lưu ý các từ và cụm từ trong các nghiên cứu trước để làm nổi bật vấn đề quan

trọng hoặc có liên quan được lặp lại nhiều lần. Sau đó, tiến hành xây dựng mối liên hệ của toàn bộ các nghiên cứu trước liên quan và đánh dấu các từ hoặc cụm từ này thành các mã ID tương ứng theo thứ tự xuất hiện. Khám phá quan trọng trong tương lai, đòi hỏi nhóm tác giả phải tiến hành phong vấn các đối tượng thuộc các tổ chức công và mã hóa kết quả dữ liệu thu thập dẫn nguồn từ các ID được xác định trong các lý luận ban đầu. Công việc này được cho là mang tính quy mô, đòi hỏi thời gian trong việc thu thập dữ liệu thực nghiệm tại Việt Nam. ■

Tài liệu tham khảo

Anh Tú Chưc, 2017. *Application of Management Accounting at Vietnamese Public Sector Entities in the Current Period: Actual State and Solutions*. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15, 47-55

Andrews, R., & Entwistle, T., 2015 *Public-private partnerships, management capacity and public service efficiency Policy & Politics*, 43 (2), 273-290 doi:10.1332/030557314x13917703359707

Almqvist, R., Grassi, G., van Helden, G. J., & Reichard, C., 2013 *Public sector governance and accountability. Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 479-487. doi:10.1016/j.cpa.2012.11.005

Bouckaert, G., & Peters, B. G. 2002 *Performance Measurement and Management The Achilles' Heel in Administrative Modernization Public Performance & Management Review*, 25, 359-62.

Boston, J., 1996 *The Use of Contracting in the Public Sector - Recent New Zealand Experience Australian Journal of Public Administration*, 55(3), 105-110. doi:10.1111/j.1467-8500.1996.tb01228.x

Bresser-Pereira, L. C., 2001. *New public management reform: now in the Latin American agenda, and yet*. *International Journal of Political Studies*, 3, 143-166.

Christensen, T., & Lægreid, P., 2010 *Complexity and Hybrid Public Administration- Theoretical and Empirical Challenges. Public Organization Review*, 11(4), 407-423. doi:10.1007/s11115-010-0141-4

Dunleavy, P., & Hood, C., 1994 *From old public administration to new public man-*

agement. Public Money & Management, 14(3), 9-16. doi:10.1080/09540969409387823

Englund, H., & Gerdin, J., 2016. *What con(ri)nt a flat and local structuration ontology do for management accounting research?. Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(2), 252-263. doi:10.1108/gram-02-2016-0012

Freeman, R. E., 1984 *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman Publishing.

Haque, M. S., 2006 *Modernising Government: The Way Forward - an analysis. International Review of Administrative Sciences*, 72(3), 319-325. doi:10.1177/0020852306068007

Hood, C., 1991. *A Public management for all seasons? Public Administration*, 69(1), 3-19 doi: 10.1111/j. 1467-9299.1991.tb00779.x

Hood, C., 2002 *The Risk Game and the Blame Game. Government and Opposition*, 37(1), 15-37.

Lampe, H W., Hilgers, D., & Ihl, C., 2015. *Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. Applied Economics*, 47(41), 4 3 4 9 - 4 3 6 3 doi:10.1080/00036846.2015.1030562

Mimba, N P S H., van Helden, G. J., & Tillema, S., 2012 *The design and use of performance information in Indonesian local governments under diverging stakeholder pressures. Public Administration and Development*, 33(1), 15-28 doi:10.1002/pad.1612

Molinos-Senante, M., Donoso, G., & Sala-Garrido, R., 2016. *Assessing the efficiency of Chilean water and sewerage companies accounting for uncertainty. Environmental Science & Policy*, 61, 116-123. doi:10.1016/j.envsci.2016.04.003

Mukokoma, M M N., & van Dijk, M P., 2012 *New Public Management Reforms and Efficiency in Urban Water Service Delivery in Developing Countries Public Works Management & Policy*, 18(1), 23-40. doi:10.1177/1087724x12459043

Nicolaides, P., 1988. *Selling the state: privatisation in Britain International Affairs*, 64(4), 699-699. doi:10.2307/2626114

Peter M Blau., 1997 *On Limitations of Rational Choice Theory for Sociology The American Sociologist*, 28 (2), 16-21.

Shauil, J., 1997 *A Critical Financial Analysis of the Performance of Privatised Industries: The Case of the Water Industry in England and Wales Critical Perspectives on Accounting*, 8(5), 479-505. doi:10.1006/j.cpa.1996.0118.