

Nhân tố tác động đến việc áp dụng mô hình lập dự toán trên kết quả hoạt động

 PGS.TS Mai Thị Hoàng Minh* - NCS. Lê Thị Cẩm Hồng*

Nhận: 25/6/2020

Biên tập: 05/7/2020

Duyệt đăng: 15/7/2020

Bài viết tập trung vào các nghiên cứu nước ngoài liên quan đến việc áp dụng một sự đổi mới hoặc sự đổi mới hệ thống thông tin nói chung, để phát hiện các nhân tố có thể tác động đến việc áp dụng mô hình lập dự toán trên kết quả hoạt động (PBB) và các lý thuyết nền tảng nói chung; trong đó, khám phá việc chấp nhận sử dụng thông tin kết quả hoạt động trong nội bộ đơn vị cho việc lập dự toán ngân sách và phân bổ ngân sách.

Từ khóa: Cải cách quản lý ngân sách, nhân tố tác động, mô hình lập dự toán trên kết quả hoạt động.

1. Giới thiệu

Trong kỷ nguyên quản lý công mới, một loạt cải cách về quản lý thể chế khu vực công đã được thực hiện để tư nhân hóa và nhấn mạnh hơn vào kết quả hoạt động (Hood, 1991; Kaul, 1997; Jansen, 2008). Xu hướng cải cách quản lý ngân sách dựa trên kết quả hoạt động đã làm thay đổi phương thức lập dự toán, cụ thể là việc chuyển đổi từ tập trung vào đầu vào sang tập trung vào kết quả đã dẫn đến “sự gia tăng lượng thông tin và thay đổi loại thông tin được tạo ra để sử dụng cho mục đích quản lý và lập dự toán” (Kristensen và cộng sự, 2002, tr.10). Mặc dù, có nhiều

nghiên cứu liên quan đến việc áp dụng Lập dự toán dựa trên kết quả hoạt động (PBB), nhưng lại rất ít nghiên cứu tổng hợp các nhân tố tác động đến việc áp dụng mô hình PBB trong các đơn vị công. Mặt khác, việc áp dụng PBB còn được xem là một sự đổi mới trong việc sử dụng thông tin kết quả hoạt động để phục vụ cho việc lập dự toán.

Bài viết này tập trung vào các nghiên cứu nước ngoài liên quan đến việc áp dụng một sự đổi mới hoặc sự đổi mới hệ thống thông tin nói chung, để phát hiện các nhân tố có thể tác động đến việc áp dụng mô hình lập dự toán trên kết quả hoạt động (PBB) và các lý thuyết nền tảng nói chung; trong đó, khám phá việc chấp nhận sử dụng thông tin kết quả hoạt động trong nội bộ đơn vị cho việc lập dự toán ngân sách và phân bổ ngân sách.

2. Tổng quan các nghiên cứu về các nhân tố tác động đến việc áp dụng mô hình PBB

Năm 1999, Premkumar và Roberts đã tiến hành thực hiện đánh giá các nhân tố tác động đến việc áp dụng công nghệ mới trong các đơn vị nhỏ nằm trong cộng đồng nông thôn ở Mỹ. Các phát hiện cho thấy, sự hỗ trợ của quản lý

cấp cao, quy mô của các tổ chức, lợi thế tương đối, căng thẳng bên ngoài và căng thẳng cạnh tranh là những yếu tố quyết định quan trọng của việc áp dụng sự đổi mới. Nghiên cứu này đã chứng minh tác động của lợi thế tương đối đến hành vi áp dụng sự đổi mới.

Sau đó, nghiên cứu của Brown và cộng sự (2003), Tung và Rieck (2005) cũng đã xác nhận những tác động của nhận thức về lợi thế tương đối với việc khuếch tán một sự đổi mới.

Năm 2000, Adler và cộng sự đã kiểm tra mức độ mà các nhà sản xuất ở New Zealand sử dụng các kỹ thuật kế toán quản trị tiên tiến nói chung, các xu hướng áp dụng, cũng như các nhận thức về rào cản ảnh hưởng đến hành vi chấp nhận. Kết quả nghiên cứu cho thấy, những rào cản nghiêm trọng nhất tác động đến việc áp dụng các kỹ thuật kế toán mới là những hạn chế liên quan đến nguồn nhân lực của đơn vị, chẳng hạn như thiếu các kỹ năng liên quan với chi phí hợp lý, thiếu thời gian, thói quen quản lý, chi phí thuê những nhân viên có năng lực. Từ đó, các tác giả kết luận, bên cạnh nhận thức về lợi thế tương đối của kỹ thuật kế toán mới, cần phải xem

* Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh

xét các rào cản trong việc áp dụng một kỹ thuật kế toán mới trong một đơn vị.

Một nghiên cứu khác của Julnes và Holzer (2001) đã tiến hành xem xét các yếu tố tác động đến việc sử dụng thông tin kết quả hoạt động. Julnes và Holzer (2001) đã dựa vào lý thuyết hợp lý và công nghệ, để nhận biết các yếu tố tác động đến việc sử dụng thông tin đo lường kết quả hoạt động. Kết quả cho thấy, việc áp dụng bất kỳ một chính sách mới bị chi phối bởi các yếu tố từ lý thuyết hợp lý và công nghệ và các yếu tố chính trị và văn hóa. Do đó, nghiên cứu này đã có thêm bằng chứng về tác động của thể chế và nhân tố nhận thức về lợi thế tương đối của PBB đến việc áp dụng PBB.

Đến năm 2009, Kim và Kankanhalli đã phát triển một mô hình để giải thích sự phản kháng của người dùng trước khi thực hiện một hệ thống thông tin mới (Informaiton system – IS) bằng cách tích hợp nghiên cứu chấp nhận công nghệ và sự phản kháng dựa trên quan điểm thiên vị hiện trạng. Mô hình nghiên cứu cho thấy, vai trò trung tâm của chi phí chuyển đổi trong việc làm tăng sự phản kháng của người dùng. Hơn nữa, chi phí chuyển đổi cũng làm trung gian cho mối quan hệ giữa các khái niệm khác (ý kiến đồng nghiệp và năng lực của bản thân với thay đổi) với sự phản kháng của người dùng. Trong khi đó, nhận thức về giá trị đổi mới và hỗ trợ của tổ chức để thay đổi lại làm giảm sự phản kháng của người dùng.

Nghiên cứu này giúp nâng cao hiểu biết đối với lý thuyết về sự chấp nhận và phản kháng của người dùng, trước khi triển khai hệ thống thông tin mới và đưa ra các đề xuất cho các tổ chức để quản lý

sự phản kháng đó, đồng thời giúp phát hiện thêm một nhân tố có thể tác động đến việc áp dụng PBB. Đó là năng lực của bản thân đối với thay đổi, đồng thời cũng là bằng chứng củng cố thêm cho sự tác động của các nhân tố: chi phí chuyển đổi (rào cản) và sự hỗ trợ của tổ chức.

Cũng năm 2009, Naranjo-Gill xem xét tác động của các yếu tố môi trường và tổ chức (chiến lược và quy mô) đến việc áp dụng đổi mới trong các tổ chức khu vực công (các tổ chức bệnh viện ở Tây Ban Nha) thông qua lý thuyết bất định, đồng thời làm thế nào các đổi mới về kỹ thuật và hành chính (quản lý theo kết quả hoạt động) ảnh hưởng đến kết quả hoạt động của đơn vị. Kết quả của nghiên cứu này cho thấy rằng, cả hai yếu tố trên đều tác động đến việc đổi mới và yếu tố môi trường tác động nhiều hơn.

Từ những nghiên cứu trên, đã nhận diện được các nhân tố tác động đến việc áp dụng mô hình lập dự toán dựa trên thông tin về kết quả hoạt động (mô hình PBB) tại các đơn vị công ở các quốc gia trên thế giới:

(1) Wang (1999) nghiên cứu thực hiện mô hình PBB tại Florida và cho rằng, các điều kiện để thực hiện hiệu quả mô hình PBB đó là: 1) Sự đồng thuận của công chức vào các mục tiêu của tổ chức và về các đo lường kết quả hoạt động là điều kiện cần thiết để thực hiện mô hình PBB; 2) Truyền thông nhất quán giữa các công chức và sự hỗ trợ pháp lý; 3) Hoạt động quản lý và báo cáo kết quả hoạt động; 4) Cách thức chuyển đổi yếu tố đầu vào thành kết quả của ngân sách và; 5) Các loại đo lường kết quả hoạt động khác nhau. Nghiên cứu của Wang góp phần chứng minh

cho sự tác động của hai nhân tố về “Khả năng áp dụng của thể chế” và “thẩm quyền áp dụng”.

(2) Kluvers (1999) đã tiến hành thực hiện nghiên cứu các điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng PBB. Nghiên cứu này đã điều tra các lý do có thể xảy ra, khiến cho chính quyền địa phương ở Victoria phải lựa chọn sử dụng lập dự toán theo khoản mục, hoặc lập dự toán dựa trên kết quả hoạt động hoặc kết hợp cả hai. Thông qua nghiên cứu này giúp củng cố thêm bằng chứng chứng minh về nhân tố “nhận thức về lợi thế tương đối của PBB” và “sự hỗ trợ của tổ chức” phù hợp với các nghiên cứu trước, đồng thời phát hiện thêm nhân tố về “rào cản” cản trở việc áp dụng PBB của người lập dự toán (như việc người lập dự toán đã quen thuộc với hệ thống ngân sách cũ).

(3) Grizzle và Pettijohn (2002) đã phát triển mô hình lý thuyết hệ thống động lực học thông qua hai kỹ thuật nghiên cứu định lượng và định tính, để cung cấp một khuôn khổ mới cho trường hợp nghiên cứu việc sử dụng PBB. Kết quả xác định một số hành động ngắn hạn sẽ làm tăng sự thành công của việc áp dụng mô hình PBB, chẳng hạn như cung cấp thông tin truyền thông rõ ràng, tạo điều kiện thuận lợi cho quy trình ngân sách và kế toán, và thông tin kết quả hoạt động đáng tin cậy. Kết quả nghiên cứu cũng xác định các hỗ trợ về mặt lập pháp có tác động quan trọng đến việc thực hiện PBB, nhìn chung lại nghiên cứu này đã chứng minh việc áp dụng PBB chịu sự tác động của hai nhân tố “Khả năng áp dụng của thể chế” và “Thẩm quyền áp dụng”.

(4) Andrews, 2004; Kong, 2005; Iratni & cộng sự, 2012...) Trong các nghiên cứu khám phá các nhân tố thúc đẩy tiến trình thực

hiện cải cách và cải thiện kết quả của quá trình cải cách. (Tác giả nhận thấy rằng, các nhân tố được phát hiện nhiều nhất là về phía lãnh đạo, truyền thông, hợp tác và quản lý nguồn lực. Trong đó, nhấn mạnh rằng việc thực hiện cải cách sẽ thành công hơn trong trường hợp có các cơ sở pháp lý rõ ràng và toàn diện, cho thấy cần có sự hỗ trợ của cơ quan lập pháp (Andrews, 2004; Lu và cộng sự, 2009). Tất cả những nhân tố này phù hợp tương ứng với ba khái niệm được đề cập trong nghiên cứu của Andrews (2004), đó là: “thẩm quyền (luật, thủ tục và tổ chức)”, “chấp nhận (chính trị và quản lý, và ưu đãi phù hợp)”, và “khả năng (năng lực nhân viên, khả năng kỹ thuật và khả năng đánh giá KQHĐ)”. Ba khái niệm này giúp xác định một không gian cải cách, do đó để phát triển và thực hiện PBB thì chính phủ các quốc gia cần thực hiện các chính sách liên quan đến PBB một cách phù hợp để mở rộng không gian cải cách.

(5) Theo đó, Jordan và Hackbart (2005) nghiên cứu cho thấy rằng “mặc dù thực tế là PBB đã tồn tại ở một số chính quyền tiểu bang kể từ những năm 1950, nhưng đã không đạt được một mức độ thành công hoặc sự chấp nhận cao do một số nguyên nhân về khái niệm và hoạt động” (Jordan và Hackbart, 1999). Jordan và Hackbart (2005) phát hiện ra rằng, một số trở ngại đối với việc thực hiện mô hình PBB có thể xảy ra, bao gồm khía cạnh hạn chế về công nghệ, hạn chế về mặt chính trị, sự phát triển của các đo lường kết quả hoạt động và hạn chế trong hỗ trợ quản lý.

(6) Nghiên cứu của Niu và cộng sự (2005) phân tích việc thực hiện cải cách PBB tại Quảng Đông, tìm hiểu những thành tựu và một số thách thức trong tương lai. Kết quả

cho thấy rằng, sự thành công trong tương lai của cải cách PBB ở Quảng Đông sẽ phụ thuộc vào việc cải thiện năng lực quản lý và kỹ thuật của bộ máy quan liêu Trung Quốc, và về ý chí chính trị của lãnh đạo để giải quyết một số câu hỏi chính trị nhạy cảm, chẳng hạn như sắp xếp tài chính liên chính phủ và mối quan hệ Đảng - Nhà nước. Thông qua kết quả việc so sánh kinh nghiệm của Quảng Đông với kinh nghiệm ở các nước phương Tây, nghiên cứu này đã khẳng định một số nhân tố quan trọng đối với sự thành công của cải cách PBB bao gồm: đảm bảo sự hỗ trợ của các nhà lãnh đạo hàng đầu, hãy kiên nhẫn và đưa ra thời gian cải cách để phát triển và tập trung vào sự thay đổi văn hóa. Nghiên cứu này là bằng chứng chứng minh cho yếu tố sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo cấp cao và thay đổi văn hóa của các quốc gia, cho thấy rằng các nhân tố thể chế có tác động đến việc áp dụng mô hình PBB.

(7) Talebnia và cộng sự (2012) là một nghiên cứu điển hình về việc thực hiện chính sách đổi mới (PBB) tại Iran, xét trên 3 giai đoạn: hoạch định chính sách (12 biến quan sát), thực hiện (6 biến quan sát) và giám sát (5 biến quan sát). Talebnia và cộng sự (2012) đã tiến hành nghiên cứu từ kinh nghiệm thực hiện của Úc, New Zealand, Đan Mạch, Ba Lan, sau đó tiến hành phỏng vấn chuyên gia và phát phiếu điều tra. Kết quả tổng hợp có 23 nhân tố được phân nhóm vào 3 giai đoạn: hoạch định chính sách, thực hiện và kiểm soát. Kết quả điều tra các nhân tố có tác động đến giai đoạn thực hiện PBB gồm: thiết lập hệ thống pháp luật, xây dựng chuẩn mực kế toán và kế toán dồn tích, tăng cường tính linh hoạt cho các nhà quản lý, khả năng nguồn lực kinh tế, sự hỗ trợ thông

qua hệ thống khen thưởng và trừng phạt, thay đổi văn hóa, các vấn đề về đào tạo.

Các nghiên cứu này đã góp phần cung cấp thêm nhiều cơ sở chứng minh cho sự tác động của nhân tố sự hỗ trợ của tổ chức và thẩm quyền áp dụng và khả năng áp dụng của thể chế về việc áp dụng PBB), đồng thời đưa ra các nhận định rằng các yếu tố quản lý có tác động khá quan trọng vào việc sử dụng thông tin kết quả hoạt động phục vụ cho việc lập dự toán, và việc lập dự toán phải được định hình bởi bối cảnh quản lý. Do đó, chỉ khi các đơn vị được quản lý dựa trên thông tin về kết quả hoạt động thì họ sẽ lập dự toán phân bổ nguồn lực theo kết quả hoạt động. Và quản lý dựa trên thông tin kết quả hoạt động là điều kiện tiên quyết và là công cụ để thực hiện PBB. ■

Tài liệu tham khảo

- Ajzen, I., 2002. *Perceived Behavioral Control, Self-Efficacy, Locus of Control, and the Theory of Planned Behavior*. *Journal of Applied Social Psychology*, 32(4), 665-683.
- Aladwani, A., 2001. *Change management strategies for successful ERP implementation*. *Business Process Management Journal*, 7(3), 266-275.
- Alder, R., Everett, A. M. & Waldron, M., 2000. *Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation*. *Accounting Forum*, 24(2), 131-150.
- Almquist, R., Grossi, G., van Helden, G. J. & Reichard, C., 2013. *Public Sector governance and accountability*. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 479-487.
- Andrews, M., 2004. *Authority, acceptance, ability and performance- based budgeting reforms*. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
- Andrews, M. & Hill, H., 2003. *The Impact of traditional budgeting systems on the effectiveness of performance-based budgeting: A different viewpoint on recent findings*. *International Journal of Public Administration*, 26(2), 135-155.