

# Mô hình nâng cao hiệu suất hoạt động doanh nghiệp sản xuất Việt Nam trong mối quan hệ vận dụng kế toán quản trị chiến lược

Bùi Thị Trúc Quy  
Trường Đại học Thủ Dầu Một

Mục đích của nghiên cứu này sẽ lược khảo những nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược (SMA) để nâng cao hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp sản xuất. Từ đó vận dụng lý thuyết dự phòng và lý thuyết ứng xử thông tin để xây dựng mô hình và các giả thuyết nghiên cứu về sự ảnh hưởng của các nhân tố đến khả năng vận dụng SMA để nâng cao hiệu suất hoạt động cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam. Kết quả nghiên cứu đã đề xuất mô hình nghiên cứu gồm 6 biến độc lập: quy mô doanh nghiệp, mức độ cạnh tranh, sự phân cấp quản lý, sự tham gia của kế toán vào quyết định chiến lược, trình độ công nghệ; một biến trung gian là biến vận dụng SMA và biến phụ thuộc là hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp.

## 1. Giới thiệu

Câu hỏi đặt ra đối với các nhà quản lý là làm sao để phát huy được các nguồn lực hiện có, nâng cao năng lực cạnh tranh để có thể tồn tại và nâng cao hiệu suất hoạt động? Có thể nói việc phát huy vai trò cung cấp thông tin của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chiến lược (SMA) đối với quá trình ra quyết định của các nhà quản lý nội bộ trong các doanh nghiệp sản xuất là một trong những giải pháp hữu hiệu để nâng cao hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, đã có những nghiên cứu về SMA nhưng còn ít và việc nghiên cứu hầu hết chỉ tiếp cận theo hướng tâm quan trọng, định hướng áp dụng KTQT chiến lược, hay nghiên cứu về các kỹ thuật của KTQT chiến lược, mà chưa có nhiều nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến hiệu suất hoạt động của các doanh nghiệp trong mối quan hệ với tổ chức thực tiễn kế toán quản trị chiến lược. Một số các nghiên cứu trên thế giới đã xác định và đo lường được các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu suất hoạt động của các doanh nghiệp trong mối quan hệ với tổ chức thực tiễn kế toán quản trị chiến lược, tuy nhiên các nghiên cứu này được thực hiện ở những môi trường, điều kiện kinh tế khác nhau, và chưa có bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam do đó việc áp dụng rập khuôn kết quả nghiên cứu của những nghiên cứu này vào điều kiện Việt Nam mà không tiến hành kiểm định lại là không phù hợp.

## 2. Cơ sở lý thuyết và giả thuyết nghiên cứu

Theo Neely (1995) thì "Hiệu suất hoạt động là một bộ tiêu chí nhằm định lượng tính hiệu quả và hiệu lực

của các mặt hoạt động trong doanh nghiệp. Nó được kiểm định bởi ba cấp độ: Cá nhân, mục tiêu doanh nghiệp và mối quan hệ giữa các tiêu chí đánh giá đó với môi trường hoạt động (văn hóa, thỏa mãn khách hàng, chiến lược phát triển...)"

Cấu trúc hiệu suất hoạt động được phát triển để đo lường hiệu suất hoạt động tổng thể của doanh nghiệp, hiệu suất được đánh giá bằng cả hai thước đo là tài chính và phi tài chính để đánh giá hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp từ các quan điểm khác nhau (Kaplan và Norton, 1992; Lynch and Cross, 1995; Kaplan and Norton, 1996; Chenhall, 2005). Đối với hoạt động tài chính dùng các chỉ số để đo lường bao gồm: tổng thu nhập, tăng trưởng doanh thu, tỷ suất sinh lời trên vốn đầu tư để so sánh với đối thủ cạnh tranh. Đối với các chỉ số phi tài chính được đánh giá thông qua sự hài lòng của khách hàng, chất lượng sản phẩm / dịch vụ, phát triển và đào tạo nhân viên.

Kế toán quản trị chiến lược được xem như một cách tiếp cận giao thoa giữa quản trị chiến lược và kế toán. SMA lần đầu tiên được đề cập bởi Simmonds (1981), từ đó nhiều nghiên cứu liên quan đến SMA đã được thực hiện (Bromwich, 1990; Ma & Tayles, 2009...). Vậy nhưng thực tế lại cho thấy rằng, vẫn chưa có một khái niệm chính thống nào về SMA được chấp nhận rộng rãi. Nhưng có thể nhận thấy SMA đều có điểm chung: Thứ nhất, đó là hướng đến thông tin được thu thập từ bên ngoài; Thứ hai, sử dụng cả thông tin tài chính (chi phí sản xuất, tỷ suất sinh lời...) và thông tin phi tài chính (chất lượng sản phẩm, thị phần, sự hài lòng của khách hàng...) và thứ ba thường thì kế toán quản trị được xây dựng cho chu kỳ có thời gian dài tại doanh nghiệp.

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA như sau:

i) Quy mô công ty: Theo Khandwalla (1972) thì quy mô thực chất là mức độ rộng lớn của tổ chức. Với ý nghĩa như vậy độ rộng lớn của tổ chức được xem xét trên hai phương diện chính là phạm vi hoạt động của tổ chức và thẩm quyền của tổ chức. Ngoài ra còn có các yếu tố khác như cơ cấu tổ chức; số lượng nhân lực; nguồn lực tài chính; cơ sở vật chất, kỹ thuật.

Libby & Waterhouse (1996) cho rằng mối quan hệ giữa quy mô của một tổ chức và kế toán quản trị có xu hướng thay đổi, các công ty lớn có xu hướng sử dụng nhiều thông tin do kế toán quản trị cung cấp hơn. Về đo lường nhân tố quy mô tổ chức, nghiên cứu của Luther & Longden (2001) đo lường quy mô doanh nghiệp theo doanh thu hàng năm, và Libby & Waterhouse (1996) đo lường quy mô bằng số lượng nhân viên. Theo Mintzberg (1979), quy mô tổ chức có thể được đo lường bằng số lượng nhân viên, doanh thu, quy mô ngân sách, quy mô vốn đầu tư và các yếu tố khác. Từ đây có sở giả thuyết được đưa ra: Quy mô công ty có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

ii) Mức độ cạnh tranh: Theo các nhà nghiên cứu như Hoque và cộng sự (2001); Mía và Clarke (1999); Libby và Waterhouse (1996); Khandwalla, (1972) nêu khái niệm cạnh tranh thị trường bao gồm bảy yếu tố: (1) giá cả; (2) sản phẩm; (3) kênh phân phối; (4) công nghệ; (5) thỏa thuận trọn gói; (6) số lượng đối thủ cạnh tranh; và (7) chính sách của chính phủ.

Một số nghiên cứu đã nhấn mạnh sự cần thiết phải khám phá cường độ cạnh tranh như Hwang (2005); Huang và cộng sự, (2010) trong việc tổ chức kế toán quản trị tại doanh nghiệp. Các tác giả giải thích doanh nghiệp luôn phải cạnh tranh nguồn tài nguyên như nguyên liệu, kênh bán hàng và phân phối, chất lượng và nhiều loại sản phẩm và giá sản phẩm (Gordon & Narayanan, 1984) với đối thủ cạnh tranh, và các thông tin này là cần thiết phải được thu thập và phân tích trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Theo Libby & Waterhouse (1996) khi môi trường cạnh tranh của tổ chức trở nên khốc liệt, cần có một hệ thống kiểm soát và kế toán quản trị tinh vi hơn để tạo điều kiện cho việc ra quyết định quản lý được cải thiện. Từ đó giả thuyết được đưa ra: Mức độ cạnh tranh càng cao thì nhu cầu vận dụng SMA của doanh nghiệp sản xuất Việt Nam càng cao.

iii) Xây dựng chiến lược kinh doanh: Chiến lược kinh doanh giúp cho công ty định hướng hoạt động. Vai trò của kế toán quản trị là cung cấp thông tin để lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định, nhằm hỗ trợ các nhà quản trị đưa ra chiến lược phù hợp (Daniel và Reitsperger, 1991). Govindarajan và Gupta (1985), Simon (1987) đã tìm cách mở rộng các yếu tố ngẫu nhiên để phân tích mối quan hệ giữa chiến lược của

doanh nghiệp với thiết kế hệ thống kế toán quản trị. Nghiên cứu của Langfield Smith (1997) cho thấy hệ thống kế toán quản trị được thiết kế để đảm bảo thực hiện đúng chiến lược của tổ chức. Hệ thống kế toán quản trị càng phù hợp với chiến lược của doanh nghiệp thì càng có thể đạt được các mục tiêu đề ra của tổ chức. Từ đó giả thuyết được đưa ra: Xây dựng chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp sản xuất

iv) Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược: Kế toán quản trị chiến lược góp phần cung cấp thông tin chính xác và kịp thời phục vụ nhu cầu thông tin cho các cấp quản lý trong đơn vị (Brouthers & Roozen, 1999) đặc biệt là những thông tin liên quan đến định hướng khách hàng, các vấn đề kinh doanh,... trong đó nhân viên kế toán đóng vai trò quan trọng trong thu thập, xử lý và cung cấp thông tin, chất lượng thông tin kế toán quản trị chiến lược một phần phụ thuộc vào chất lượng đội ngũ nhân viên kế toán này. Kết quả nghiên cứu của Oliver (1991) cũng cho thấy sự tác động tích cực giữa việc tham gia vào quyết định chiến lược và vận dụng SMA. Từ đó giả thuyết được đưa ra: Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

v) Sự phân cấp quản lý: Theo Abdel Kader & Luther (2008) phân cấp quản lý là việc ủy quyền cho cấp dưới ra quyết định, cho phép các nhà quản trị các cấp tự chủ hơn trong việc lập kế hoạch cũng như kiểm soát hoạt động, đồng thời gắn liền trách nhiệm của mình với các hoạt động đó, khi đó nhu cầu sử dụng SMA càng cao hơn. Từ đó giả thuyết được đưa ra: Sự phân cấp quản lý có ảnh hưởng cùng chiều đến việc vận dụng SMA trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

vi) Trình độ công nghệ: Công nghệ là một yếu tố nội bộ quan trọng khác cần được nghiên cứu liên quan đến việc vận dụng kế toán quản trị. Theo Choe (2004) đã tìm thấy một mối liên hệ tích cực đáng kể giữa mức độ công nghệ sản xuất và lượng thông tin được tạo ra thông qua hệ thống thông tin kế toán quản trị. Từ đó, giả thuyết được đưa ra: Trình độ công nghệ có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

vii) Môi quan hệ giữa vận dụng SMA và hiệu suất hoạt động: Theo Chow & Van der Stede (2006) các tổ chức cần chú ý đến việc duy trì một hệ thống quản trị hiệu suất hiệu quả, vì điều này rất quan trọng đối với sự tồn tại của doanh nghiệp. Mặt khác, theo lý thuyết dự phòng của quan điểm kế toán quản trị, Chenhall (2003) giải thích rằng nếu tổ chức thực hiện hệ thống kế toán quản trị (SMA) phù hợp với các yếu tố tổ chức và môi trường của họ, họ có khả năng đạt được hiệu suất tối hơn. Do đó, tác giả xây dựng giả thuyết nghiên cứu như sau: Việc vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược có ảnh hưởng cùng chiều đến hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam.

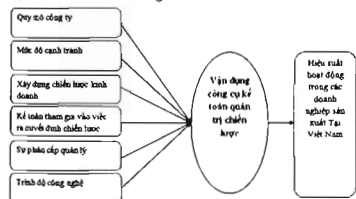
### 3. Các lý thuyết liên quan đến vận dụng SMA để nâng cao hiệu suất hoạt động trong doanh nghiệp sản xuất

Lý thuyết dự phòng: Lý thuyết dự phòng nghiên cứu KTQTCL trong môi trường tương tác với môi trường hoạt động của doanh nghiệp. Căn cứ vào các tài liệu về lý thuyết dự phòng cung cấp sự hiểu biết cơ bản về cách thức các loại yếu tố thuộc đặc điểm tổ chức và môi trường ảnh hưởng đến việc sử dụng các thông tin đo kế toán quản trị cung cấp. Lý thuyết dự phòng sẽ được tác giả vận dụng để giải thích sự ảnh hưởng của hai yếu tố Môi trường (Mức độ cạnh tranh) và đặc điểm tổ chức (Xây dựng chiến lược, Quy mô công ty, trình độ công nghệ, Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược, sự phân cấp quản lý) đến hành vi tổ chức (Vận dụng công cụ KTQTCL)

Lý thuyết xử lý thông tin: theo (Galbraith, 1973) Lý thuyết này xem xét đến ba khái niệm: Yêu cầu xử lý thông tin, khả năng xử lý thông tin, sự tương thích giữa yêu cầu và khả năng xử lý thông tin để đạt được hiệu quả tối ưu của doanh nghiệp. Vai trò của kế toán quản trị chiến lược là phải thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin cho nhà quản trị, vì vậy việc vận dụng lý thuyết này trong nghiên cứu giúp tác giả hình thành ý tưởng về tác động của nhân tố Vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược (tức là thu thập, xử lý, phân tích cung cấp thông tin kế toán quản trị chiến lược) đến hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp.

### 4. Mô hình nghiên cứu

Thông qua việc hệ thống hóa các tài liệu nghiên cứu về lý thuyết và tham khảo các mô hình nghiên cứu thực nghiệm tại các quốc gia trên thế giới, và vận dụng các lý thuyết nền tảng có liên quan tác giả mạnh dạn đề xuất mô hình nghiên cứu như sau:



### 5. Kết luận

Trong bối cảnh hội nhập toàn cầu như hiện nay, việc phải đối đầu phải những áp lực cạnh tranh về giá cả, chất lượng sản phẩm buộc các doanh nghiệp sản xuất phải có đầy đủ các thông tin chiến lược cần thiết như khách hàng, đối thủ cạnh tranh, thị trường và môi trường bên ngoài nói chung, điều đó cho phép tạo ra và đạt được lợi thế cạnh tranh, nâng cao hiệu suất

hoạt động của tổ chức. Vì vậy bài báo này là cơ sở mở ra các hướng nghiên cứu thực nghiệm tiếp theo về việc nâng cao hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp trong mối quan hệ với vận dụng SMA cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam./.

### Tài liệu tham khảo

Trần Ngọc Hùng, 2016. Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam. Luận án tiến sĩ. Đại học Kinh tế TPHCM.

Võ Văn Nhi, Phạm Ngọc Toàn, Nguyễn Thị Hằng Nga, Bùi Thị Trúc Quy, Lê Anh Tuấn, Lê Quang Mẫn, Hồ Xuân Hữu, 2019. Kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam. Nhà xuất bản Tài chính.

Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. Accounting, Organisation and Society, 15(1/2), pp.27-46.

Choe, J m. (2004). The Consideration of Cultural Differences in the Design of Information Systems. Information & Management, 41, 669-684.

Chow, C. W., & Van Der Stede, W. (2006). The use and usefulness of nonfinancial performance measures. Management Accounting Quarterly, 7(3), 1-8.

Gordon LA, & Narayanan VK. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. Account. Organ. Soc., 9(2): 33-47.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating strategy into action, Boston, MA, Harvard Business School Publishing.

Libby, T., & Waterhouse, J.H. (1996). Predicting change in management accounting systems. Journal of Management Accounting Research, 8, 137-150.

Mia, L. & B. Clarke. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. Management Accounting Research, Vol.10, pp.137-158.

Neely, A., Adams, C. & Kennerley, M. (2002). The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success. Financial Times Prentice Hall, Great Britain.