

Trình độ học vấn ảnh hưởng đến hành vi sử dụng thông tin hệ thống kế toán quản trị và hiệu quả tài chính trong các doanh nghiệp Việt Nam

VÕ TẤN LIÊM*

Tóm tắt

Hệ thống kế toán quản trị (MAS) hỗ trợ tích cực trong việc cung cấp thông tin cho những người ra quyết định. Dựa trên Lý thuyết quản trị cấp cao (UET), nghiên cứu xem xét tác động trình độ học vấn của nhà quản trị cấp cao đối với hành vi sử dụng thông tin MAS và hiệu quả tài chính. Sử dụng PLS-SEM để kiểm tra các giả thuyết. Phân tích dựa trên mẫu gồm 149 doanh nghiệp sản xuất và dịch vụ có quy mô vừa và lớn tại Việt Nam cho thấy, tất cả các giả thuyết đều có ý nghĩa thống kê. Kết quả nghiên cứu cho thấy, nhà quản trị cấp cao với học vấn định hướng kinh doanh càng cao, thì càng tác động mạnh đến hiệu quả tài chính.

Từ khóa: hệ thống kế toán quản trị, nền tảng học vấn, hiệu quả tài chính

Summary

Management accounting systems (MAS) actively assist in providing information to decision makers. Based on Upper echelon theory (UET), this study examines the impact of senior managers' education on the use of MAS and financial performance. PLS-SEM is employed to test hypotheses. From an analysis of the sample of 149 medium and large-sized manufacturing and service enterprises in Vietnam, it indicates that all hypotheses are statistically significant. In addition, the higher the education level of senior managers, the stronger the impact on financial performance.

Keywords: management accounting system, educational background, financial performance

GIỚI THIỆU

MAS được coi là một hệ thống kiểm soát phụ trong hệ thống kiểm soát tổ chức tổng thể (Otley, 1980). MAS được sử dụng bởi các nhà quản lý cấp cao để đưa ra quyết định hiệu quả hơn trong quá trình thực hiện chiến lược đã được lựa chọn (Hiebl, 2014).

Trong các nghiên cứu kế toán nói chung và hành vi sử dụng thông tin MAS nói riêng, đặc điểm nhân khẩu học học vấn là đặc điểm có tác động mạnh mẽ đến hành vi của nhà quản trị và dễ quan sát nhất, nhưng chưa được chú trọng (Hambrick và Mason, 1984; Hiebl, 2014). Ngoài ra, các nghiên cứu dựa trên UET về mức độ sử dụng MAS chưa quan tâm đến hiệu quả tài chính đạt được bởi tổ chức (Naranjo-Gil và Hartmann, 2006; Wijesinghe và Samudrage, 2016). Do đó, nghiên cứu ảnh hưởng của đặc điểm nhân khẩu học (học vấn) tác động đến hành vi sử dụng thông tin MAS để thực hiện chiến lược đã được nhà quản trị cấp cao lựa chọn là khoảng trống nghiên cứu cần được xem xét trong nghiên cứu thực nghiệm tại Việt Nam. Đồng thời, mức độ phù hợp giữa đặc điểm

nhà quản trị cấp cao và hành vi sử dụng thông tin MAS sẽ có tác động đáng kể đến hiệu quả tài chính của tổ chức. Do đó, xem xét vai trò của hiệu quả tài chính trong mô hình nghiên cứu cũng là điểm nổi bật trong nghiên cứu này.

Dựa trên UET, nghiên cứu này sẽ kiểm tra ảnh hưởng của học vấn nhà quản trị cấp cao trong sử dụng thông tin MAS và kết quả về hiệu quả tài chính của các mối quan hệ kết hợp trên.

CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU

Cơ sở lý thuyết

Lý thuyết quản trị cấp cao (Upper Echelons Theory - UET)

UET lần đầu tiên được giới thiệu bởi Hambrick và Mason (1984) và đã thu hút được nhiều sự chú ý, bởi đó là lý thuyết

* Trường Đại học Văn Hiến

Ngày nhận bài: 19/4/2021; Ngày phản biện: 15/6/2021; Ngày duyệt đăng: 23/6/2021

khám phá các khía cạnh của bản chất con người, như: đặc điểm nhân khẩu học và đặc điểm tâm lý ảnh hưởng đến quyết định của người quản lý cấp cao (Wangrow và cộng sự, 2015). UET dựa trên nguyên tắc rằng hiệu suất của tổ chức (chiến lược được chọn, năng lực kinh doanh và hiệu quả) là sự phản ánh đặc điểm và tính cách của các nhà quản lý cấp cao. Do đó, UET góp phần giải thích hành vi của nhà quản trị cấp cao trong quá trình lựa chọn chiến lược, cũng như hành vi sử dụng và thiết kế các hệ thống hành chính phức tạp trong tổ chức. MAS được xem là một hệ thống hành chính phức tạp của tổ chức (Chenhall và Morris, 1986; Hambrick và Mason, 1984).

Hệ thống kế toán quản trị (Management Accounting System - MAS)

Theo Chenhall và Morris (1986), MAS có bốn khía cạnh: Phạm vi rộng (broad scope); Tính kịp thời (timeliness); Tổng hợp (aggregation) và Tích hợp (integration). Thông tin Phạm vi rộng cung cấp thông tin bên ngoài, phi tài chính và định hướng tương lai; Tính kịp thời đề cập đến khả năng thông tin được cung cấp theo yêu cầu và tần suất báo cáo; Thông tin tổng hợp (aggregation) thể hiện sự tổng hợp thông tin theo các bộ phận chức năng khác nhau trong tổ chức theo thời gian; Thông tin tích hợp (integration) liên quan đến thông tin thể hiện sự tương tác giữa các đơn vị phụ thuộc lẫn nhau và chia sẻ thông tin lẫn nhau. UET tin rằng, các đặc điểm của các nhà quản lý cấp cao sẽ tác động đến việc sử dụng và thiết kế MAS.

Mô hình nghiên cứu

Dựa vào cơ sở lý thuyết nêu trên, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu như Hình.

Các giả thuyết đặt ra:

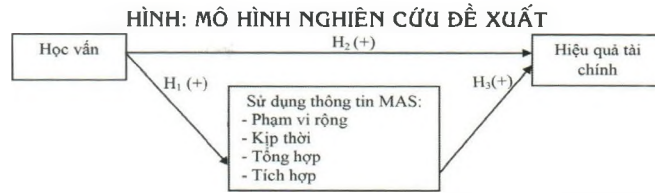
H_1 : Nhà quản trị có nền tảng học vấn định hướng kinh doanh, thì có tác động tích cực đến Sử dụng sử dụng thông tin MAS.

H_2 : Nhà quản trị có nền tảng học vấn định hướng kinh doanh sẽ có tác động tích cực đến Hiệu quả tài chính của doanh nghiệp.

H_3 : Sử dụng thông tin MAS có tác động tích cực đến Hiệu quả tài chính của doanh nghiệp.

Phương pháp nghiên cứu

Tổng thể của nghiên cứu là các nhà quản trị có ảnh hưởng đến quá trình lựa chọn chiến lược, hoạch định và thực hiện chiến lược trong các doanh nghiệp sản xuất thuộc các hình thức sở hữu khác nhau: nhà nước, tư nhân, đầu tư nước ngoài. Nhà



Nguồn: Tác giả xây dựng

quản trị tham gia khảo sát là các nhà quản trị cấp cao, như: CEO, CFO, thành viên hội đồng quản trị và một số nhà quản trị cấp cao khác (tùy thuộc vào mức độ phân quyền của mỗi tổ chức) có ảnh hưởng lớn đến quá trình hoạch định và thực hiện chiến lược của tổ chức. Vì vậy, mẫu nghiên cứu sẽ gồm những nhà quản trị được xem là tham gia và ảnh hưởng đáng kể vào quá trình hoạch định, lựa chọn chiến lược của tổ chức; đồng thời, họ cũng tham gia vào quá trình giám sát, điều hành một cách trực tiếp hoặc gián tiếp quá trình thực hiện chiến lược đã được thống nhất lựa chọn. Ngoài ra, họ cũng cung cấp thông tin về hành vi sử dụng thông tin MAS trong quá trình ra quyết định chiến lược. Các nhà quản trị cấp cao trong các doanh nghiệp nhỏ bị loại ra khỏi mẫu nghiên cứu, vì loại hình doanh nghiệp này bị hạn chế về nguồn lực, cũng như nhu cầu thiết kế và sử dụng một MAS

Trong tổng số 1.916 bảng câu hỏi gửi đi theo tỷ lệ các loại hình doanh nghiệp, có 312 người quản trị cấp cao đồng ý để tham gia. Kết quả có 145 người trả lời và gửi lại bảng câu hỏi. Sau khi loại bỏ các câu hỏi lỗi do các nguyên nhân, như: điền thiếu thông tin, các bảng câu hỏi trùng lặp nhiều vị trí quản trị cấp cao của một doanh nghiệp (chỉ lấy 1 bảng câu hỏi của nhà quản trị có vị trí cao nhất), một số bảng câu hỏi không phù hợp do điền sai và loại bỏ một số bảng câu hỏi để đảm bảo tỷ lệ giữa các loại hình doanh nghiệp. Cuối cùng, 149 trường hợp đã được sử dụng để phân tích dữ liệu. Khảo sát được thực hiện thời gian từ tháng 01-4/2021.

Với mục tiêu đo lường học vấn theo 2 hướng: (1) Định hướng học vấn phi kinh doanh và (2) Định hướng học vấn theo kinh doanh, thang đo "nền tảng học vấn" được đo lường bằng cách chia số năm học vấn theo định hướng kinh doanh cho tổng số năm học tập theo cả 2 hướng. Chỉ số đo lường nền tảng học vấn càng tiến gần đến 1, thì càng có xu hướng kinh doanh và ngược lại càng tiến gần về 0, thì càng có xu hướng phi kinh doanh. Hành vi sử dụng thông tin MAS dựa trên nghiên cứu của Agbejule (2005), thang đo Hiệu quả tài chính dựa trên thang đo của Jaworski và Kohli (1993) và Calantone và cộng sự (2002) sử dụng thang đo liker 5 điểm (1- Hoàn toàn không đồng ý..., 5 - Hoàn toàn đồng ý) để xem xét các chỉ số tài chính của tổ chức được khảo sát so với các đối thủ cạnh tranh gần gũi cùng ngành.

Phần mềm SPSS24 được sử dụng để phân tích một số thống kê cơ bản. Mô hình phương trình cấu trúc tối thiểu riêng phần (PLS-SEM) được sử dụng chính để phân tích đường dẫn. Phần mềm SmartPLS 3.2.9 được sử dụng để kiểm định giả thuyết nghiên cứu (Hair và cộng sự, 2016) (Bài viết sử dụng cách viết số thập phân theo chuẩn quốc tế).

BẢNG 1: HỆ SỐ ĐÁNH GIÁ ĐỘ TIN CẬY VÀ GIÁ TRỊ HỘI TỤ CỦA THANG ĐO

Khái niệm nghiên cứu	Cronbach's Alpha	rho A	CR	AVE
Hiệu quả tài chính	0.901	0.903	0.927	0.716
Học vấn	1.000	1.000	1.000	1.000
MAS	0.945	0.946	0.951	0.567
Kịp thời	0.904	0.904	0.933	0.777
Phạm vi rộng	0.870	0.872	0.912	0.721
Tích hợp	0.895	0.896	0.927	0.761
Tổng hợp	0.886	0.886	0.929	0.814

BẢNG 2: TIÊU CHÍ FORNELL-LARCKER

Khái niệm nghiên cứu	Hiệu quả tài chính	Học vấn	Kịp thời	MAS	Phạm vi rộng	Tích hợp	Tổng hợp
Hiệu quả tài chính	0.846						
Học vấn	0.507	1.000					
Kịp thời	0.610	0.349	0.882				
MAS	0.669	0.435	0.873	0.753			
Phạm vi rộng	0.505	0.443	0.526	0.804	0.849		
Tích hợp	0.598	0.327	0.709	0.874	0.592	0.872	
Tổng hợp	0.583	0.390	0.740	0.894	0.690	0.681	0.902

BẢNG 3: HỆ SỐ HTMT (HETEROTRAIT-MONOTRAIT RATIO)

Khái niệm nghiên cứu	Hiệu quả tài chính	Học vấn	Kịp thời	MAS	Phạm vi rộng	Tích hợp	Tổng hợp
Hiệu quả tài chính							
Học vấn	0.534						
Kịp thời	0.677	0.366					
MAS	0.723	0.450	0.939				
Phạm vi rộng	0.568	0.476	0.593	0.898			
Tích hợp	0.666	0.345	0.788	0.949	0.671		
Tổng hợp	0.651	0.414	0.827	0.972	0.785	0.765	

BẢNG 4: KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH GIÁ THUYẾT NGHIÊN CỨU

Mối quan hệ	Hệ số	Trung bình mẫu	Độ lệch chuẩn	Giá trị p
Học vấn -> Hiệu quả tài chính	0.267	0.262	0.067	0.000
Học vấn -> MAS	0.436	0.435	0.075	0.000
MAS -> Hiệu quả tài chính	0.553	0.556	0.066	0.000

Nguồn: Tác giả tính toán từ phần mềm SmartPLS 3.2.9

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Mô hình đo lường

Độ tin cậy được đánh giá bởi hệ số Cronbach's Alpha, độ tin cậy tổng hợp (Hair, 1998; Nunnally và Bernstein, 1994) và hệ số rhoA (Dijkstra và Henseler, 2015). Giá trị hội tụ được đánh giá thông qua hệ số tải (outer loading) của các biến quan sát và tổng phương sai trích (AVE).

Kết quả (Bảng 1) cho thấy, hệ số Cronbach's Alpha và độ tin cậy tổng hợp có giá trị trong khoảng [0.7; 0.95] và hệ số rhoA có giá trị lớn hơn 0.5; như vậy, các thang đo lường các khái niệm trong mô hình đạt độ tin cậy (Hair và cộng sự, 2016; Nunnally và Bernstein, 1994). Kết quả kiểm định giá trị hội tụ cho thấy, hệ số tải của các biến đều lớn hơn 0.7, do đó nghiên cứu này đạt tất cả các tiêu chuẩn về giá trị hội tụ.

Hệ số tải chéo (cross-loading), tiêu chí Fornell-Larker và hệ số HTMT (Heterotrait-monotrait ratio) dùng để đánh giá giá trị phân biệt (Dijkstra và Henseler, 2015; Hair và cộng sự, 2016). Kết quả kiểm tra hệ số tải chéo cho thấy, hệ số tải chéo trong cấu trúc của nó lớn hơn hẳn trong cấu trúc khác. Kết quả tiêu

chí Fornell-Larcker (Bảng 2) cho thấy, căn bậc 2 của AVE của từng cấu trúc lớn hơn hệ số tương quan giữa các cấu trúc. Ngoài ra, giá trị HTMT < 1 (Bảng 3), cho thấy thang đo đảm bảo giá trị phân biệt (Dijkstra và Henseler, 2015).

Kết quả chạy Bootstrap 2,000 lần cho thấy, khoảng tin cậy giá trị HTMT từ 2.5% đến 97.5% không bao gồm giá trị 1. Như vậy, thang đo lường đạt giá trị phân biệt.

Mô hình cấu trúc

Đầu tiên, hiện tượng đa cộng tuyến được đánh giá thông qua hệ số phóng đại phương sai (VIF). Do có nhiều biến phụ thuộc, nên mô hình nghiên cứu được phân chia thành 3 mô hình có 1 biến phụ thuộc (Hair và cộng sự, 2016). Kết quả phân tích cho thấy, hệ số VIF của tất cả các khái niệm đều < 2, như vậy thang đo hoàn toàn không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Tiếp theo, hệ số xác định R² được sử dụng để đo lường mức độ dự đoán của các biến độc lập. Kết quả (Bảng 4) cho thấy, mức độ dự đoán của các khái niệm sử dụng thông tin MAS và hiệu quả tài chính được xem là vừa phải (hệ số R² lần lượt là 0.189 và 0.505 (Hair và cộng sự, 2016).

Ngoài ra, độ phù hợp dự đoán (predictive relevance) (Q²) cũng được sử dụng để đánh giá năng lực dự báo ngoài mẫu. Kết quả (Bảng 4) cho thấy, các hệ số Q² của các biến phụ thuộc đều > 0.15, như vậy năng lực dự báo ngoài mẫu của mô hình ở mức vừa phải (Hair và cộng sự, 2016).

Để kiểm định ý nghĩa thống kê của các hệ số hồi quy, nghiên cứu này thực hiện thủ tục Bootstrap 5,000 lần (Hair và cộng sự, 2016). Bảng 4 thể hiện kết quả các mối quan hệ trực tiếp trong mô hình. Học vấn của nhà quản trị ảnh hưởng có ý nghĩa đến sử dụng thông tin MAS và hiệu quả tài chính (p < 0.01).

Kết quả đạt được gợi ý rằng, đặc điểm nhà quản trị cấp cao tác động đến mức độ sử dụng thông tin MAS (giả thuyết H₁ được chấp nhận). Như một công cụ truyền thông để đưa ra các giải pháp ứng phó nhất quán trong toàn bộ tổ chức, thông tin MAS được hiểu và mức sử dụng khác nhau bởi các nhà quản trị cấp cao tùy thuộc vào đặc điểm của họ. Do đó, khi mức độ sử dụng thông tin MAS tăng cao (tức phù hợp với đặc học vấn định hướng kinh doanh và xu hướng chấp nhận rủi ro tăng cao) nó góp phần cải thiện hiệu quả tài chính cho tổ chức (giả thuyết H₃ được chấp nhận).

Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra giả thuyết H₁ được chấp nhận, cho thấy nhà quản trị cấp cao với học vấn định hướng kinh doanh càng cao, thì càng tác động mạnh đến hiệu quả tài chính. Có thể thấy rằng, với những đặc điểm nền tảng học vấn càng định hướng kinh doanh, doanh thu tăng thêm là rất tiềm năng; đồng thời, chi phí lại có khả năng cao được kiểm soát tốt, là nền tảng chiến lược thâm dò tác động tích cực đến hiệu quả tài chính của doanh nghiệp (giả thuyết H₂ được chấp nhận).

KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý QUẢN TRỊ

Kết luận

Kết quả nghiên cứu một lần nữa khẳng định sự phù hợp của Trình độ học vấn của nhà quản trị cấp cao và hành vi sử dụng thông tin MAS sẽ có tác động mạnh mẽ đến Hiệu quả tài chính của tổ chức. Các giả thuyết nghiên cứu đều được chấp nhận. Như vậy, các kết quả trên phù hợp

với giả định đưa ra ban đầu của Hambrick và Mason (1984) về UET. Ngoài ra, nghiên cứu cũng cho thấy, khi hoạt động trong môi trường nhiều rủi ro, nhà quản trị càng nên sử dụng thông tin MAS để có thể giảm được rủi ro của chiến lược.

Hàm ý quản trị

Nền tảng học vấn của nhà quản trị cấp cao là điều kiện cần thiết để nâng cao hiệu quả tài chính của tổ chức một cách trực tiếp, nó có thể kết hợp với hành vi sử dụng thông tin MAS cao để tạo ra điều kiện thích hợp có được hiệu quả cao hơn cho tổ chức. Kết quả nghiên cứu sẽ giúp ban lãnh đạo cao nhất của một tổ chức hiểu rõ hơn về các ứng dụng tiềm năng của MAS để cải thiện hiệu quả tài chính của tổ chức, chủ yếu liên quan đến việc sử dụng MAS để hỗ trợ thực hiện chiến lược đã được lựa chọn. Do đó, họ có thể điều chỉnh tốt hơn việc sử dụng MAS cho phù hợp với một chiến lược cụ thể. Nghiên cứu cũng giúp nhà quản trị cấp cao phát triển lợi thế cạnh tranh thông qua thiết kế và sử dụng thông tin MAS phù hợp với đặc điểm của họ. Đặc biệt, thông tin MAS cung cấp cho nhà quản trị phải phù hợp với đặc điểm nhân khẩu học (học vấn) của nhà quản trị cấp cao. Từ đó tạo điều kiện để nâng cao hiệu quả tài chính cho tổ chức. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Agbejule, A. (2005). The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note, *Accounting and Business Research*, 35(4), 295-305
2. Calantone, R. J., Cavusgil, S. T., and Zhao, Y. (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance, *Industrial Marketing Management*, 31(6), 515-524
3. Chenhall, R. H., and Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *Accounting Review*, 16-35
4. Dijkstra, T. K., and Henseler, J. (2015). Consistent partial least squares path modeling, *MIS Quarterly*, 39(2)
5. Finkelstein, S., Hambrick, D., and Cannella, A. A. (1996). *Strategic leadership*, St. Paul: West Educational Publishing
6. Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., and Sarstedt, M. (2016). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, Sage publications
7. Hambrick, D. C., and Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers, *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206
8. Hiebl, M. R. W. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research, *Journal of Management Control*, 24(3), 223-240
9. Jaworski, B. J., and Kohli, A. K. (1993). Market orientation: antecedents and consequences, *Journal of Marketing*, 57(3), 53-70
10. Naranjo-Gil, D., and Hartmann, F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy, *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 21-53
11. Nunnally, J. C., and Bernstein, I. H. (1994). *Psychological theory*, New York: McGraw-Hill
12. Otley, D. T. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, In Readings in accounting for management control (83-106)
13. Song, J. H. (1982). Diversification strategies and the experience of top executives of large firms, *Strategic Management Journal*, 3(4), 377-380
14. Wangrow, D. B., Schepker, D. J., and Barker III, V. L. (2015). Managerial discretion: An empirical review and focus on future research directions, *Journal of Management*, 41(1), 99-135
15. Wijesinghe, D., and Samudrage, D. (2016). Top manager orientation, management accounting systems and strategy implementation: evidence from the srilankan manufacturing sector, *NSBM Journal of Management*, 1(1), 73-102