

HIỆU SUẤT HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC

● BÙI THỊ TRÚC QUY

TÓM TẮT:

Trong thời kỳ cạnh tranh gay gắt hiện nay, các doanh nghiệp Việt Nam luôn tìm giải pháp để cao hiệu suất hoạt động. Qua lược khảo tài liệu từ các nghiên cứu của các nước, một trong những giải pháp hữu hiệu để nâng cao hiệu suất hoạt động là phải vận dụng các công cụ Kế toán quản trị chiến lược (SMA) một cách hiệu quả. Nghiên cứu này tiến hành khảo sát 321 doanh nghiệp tại Việt Nam để khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động. Kết quả cho thấy có 5 nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng SMA là mức độ cạnh tranh, kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược, trình độ công nghệ, xây dựng chiến lược kinh doanh, quy mô công ty; và vận dụng công cụ SMA có ảnh hưởng cùng chiều đến hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp tại Việt Nam.

Từ khóa: Kế toán quản trị chiến lược, hiệu suất hoạt động.

1. Giới thiệu

Tại Việt Nam, đã có những nghiên cứu về SMA nhưng còn ít và việc nghiên cứu hầu hết chỉ tiếp cận theo hướng tầm quan trọng, định hướng áp dụng SMA, hay nghiên cứu về các kỹ thuật của SMA, 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 hiện SMA. 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 hiện SMA, 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. Vì vậy, nghiên cứu này sẽ khám phá sự ảnh hưởng của việc vận dụng SMA đến hiệu suất hoạt động của

doanh nghiệp tại Việt Nam. Đây là một nghiên cứu cần thiết để các doanh nghiệp sản xuất có thể xây dựng và vận dụng hệ thống SMA hiệu quả nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động cho doanh nghiệp trong thời đại cạnh tranh hiện nay.

2. Cơ sở lý thuyết và giả thuyết nghiên cứu

SMA 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; Langfield-Smith, 2008; Ma & Tayles, 2009...). 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 (Chủ yếu là các đối thủ cạnh tranh trong cùng ngành nghề

sản xuất kinh doanh); Thứ hai, sử dụng cả thông tin tài chính (chi phí sản xuất, tỷ suất sinh lợi...) và thông tin phi tài chính (chất lượng sản phẩm, sự hài lòng của khách hàng...); Thứ ba, thường thì kế toán quản trị được xây dựng cho chu kỳ có thời gian dài tại doanh nghiệp.

a. Mối quan hệ giữa mức độ cạnh tranh với SMA

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 7 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. 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 H1 được đưa ra: Mức độ cạnh tranh càng cao thì nhu cầu vận dụng SMA của doanh nghiệp sản xuất Việt Nam càng cao.

b. Mối quan hệ giữa trình độ công nghệ với SMA

Công nghệ là một yếu tố nổi bật 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 H2 được đưa ra: Trình độ công nghệ có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

c. Mối quan hệ giữa kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược với SMA

SMA 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 SMA 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 H3 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.

d. Mối quan hệ giữa sự phân cấp quản lý với SMA

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 cũng cao hơn. Tiếp nữa, theo Trần Ngọc Hùng (2016) thì một trong những chức năng quan trọng của kế toán quản trị là đánh giá hiệu suất và điều này chỉ có nghĩa khi trách nhiệm gắn liền với phân cấp, do đó để có thể áp dụng các kỹ thuật tinh vi của SMA thì sự phân cấp trong các doanh nghiệp là cần thiết. Từ đó, giả thuyết H4 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.

e. Mối quan hệ giữa quy mô công ty với SMA

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. Từ đây, cơ sở giả thuyết H5 được đưa ra: Quy mô công ty có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam.

f. Mối quan hệ giữa xây dựng chiến lược kinh doanh với SMA

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). 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 H6 được đưa

ra: Xây dựng chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp sản xuất

g. Mối quan hệ giữa SMA với hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp

Theo Neely (1996) 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 3 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...).

Mặt khác, theo lý thuyết dự phòng của quan điểm kế toán quản trị, Chenhall (2003); Otley (1980); Tuấn Mat (2010) 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 tốt hơn. Do đó, tác giả xây dựng giả thuyết H7 như sau. Việc vận dụng công cụ SMA có ảnh hưởng cùng chiều đến hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam.

3. Phương pháp nghiên cứu

a. Dữ liệu nghiên cứu

Đối tượng khảo sát là các nhà quản lý, các nhân viên kế toán của các doanh nghiệp sản xuất tại TP. HCM, Đồng Nai, Bình Dương. Lấy mẫu theo phương pháp thuận tiện. Số bảng khảo sát phát ra là 400, thu về 350 phiếu. Sau khi sàng lọc loại bỏ những phiếu không đạt, làm sạch còn lại 321 phiếu để đưa vào phân tích chính thức. Kích thước mẫu phù hợp với quy mô mẫu của Tabachnick và Fidell (1991).

b. Đo lường biến quan sát

Dựa vào các nghiên cứu trước đây từ các tác giả Kettinger et al. (1994), Mintzberg (1979), Drawon Mintzberg (1987a), Wooldridge và Floyd từ (1990), Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Ojra (2014) thì nhân tố quy mô công ty được đo lường bởi các biến quan sát doanh thu, vốn điều lệ, tổng giá trị tài sản trên bảng cân đối kế toán; Nhân tố mức độ cạnh tranh được đo bằng sự cạnh tranh về nguyên liệu, nhân lực, bán hàng và phân phối, chất lượng, sự đa dạng sản phẩm, giá cả; Nhân tố xây dựng chiến lược kinh doanh được đo bằng việc lập kế hoạch, điều chỉnh và thực hiện chiến lược; Nhân tố kế toán tham gia vào việc ra quyết định được đo lường dựa vào việc kế toán tham gia vào quá trình

xác định chiến lược và mục tiêu chiến lược, xây dựng và lựa chọn chiến lược, đánh giá chiến lược, phát triển chiến lược, điều chỉnh chiến lược; Nhân tố phân cấp quản lý được đo lường dựa trên sự phân cấp quản lý về phát triển sản phẩm, tuyển dụng nhân viên, mua sắm tài sản, định giá bán sản phẩm và phân phối sản phẩm; Nhân tố trình độ công nghệ được đo lường dựa trên khả năng xem công nghệ là yếu tố cốt lõi, công nghệ sản xuất, hệ thống thông tin kế toán, khả năng đầu tư vào hệ thống phần mềm kế toán; Nhân tố SMA được đo lường bằng các công cụ: Quản trị chất lượng toàn diện, ABC, BSC, Chu kỳ sống sản phẩm, chuỗi giá trị và giá trị tăng thêm; Nhân tố Hiệu suất hoạt động được đo lường dựa trên các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính gồm: Lợi tức đầu tư, lợi nhuận bán hàng, sử dụng năng lực, sự hài lòng của khách hàng, chất lượng sản phẩm, phát triển sản phẩm mới và thị phần.

c. Phương pháp phân tích

Tác giả đã sử dụng phương pháp Phân tích nhân tố khẳng định (CFA) để kiểm định lại độ phù hợp của các thang đo với dữ liệu thị trường dựa trên phần mềm SPSS 22. Theo Hair và cộng sự (2010), mô hình được xem là thích hợp với dữ liệu thị trường nếu kiểm định Chi-square có P-value > 0.05; CMIN/df < 2; mật số trường hợp CMIN/df có thể < 3; GFI, TLI, CFI > 0.9 và RMSEA < 0,08. Tuy nhiên, GFI vẫn có thể chấp nhận được khi nhỏ hơn 0.9 (Hair và cộng sự, 2010).

Tiếp theo, tác giả sử dụng phương pháp kiểm định giả thuyết và mô hình nghiên cứu bằng công cụ mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) ngoài việc có ưu điểm hơn so với các phương pháp truyền thống như hồi quy đa biến đo tính được sai số đo lường còn cho phép kết hợp các khái niệm tiềm ẩn với đo lường của chúng với mô hình lý thuyết cùng một lúc (Nguyễn Đình Thọ và Nguyễn Thị Mai Trang, 2008).

4. Kết quả nghiên cứu và bàn luận

a. Phân tích nhân tố khẳng định CFA

Mô hình nghiên cứu gồm 8 nhân tố và 36 biến quan sát cho kết quả phân tích nhân tố khẳng định với chỉ số CMIN/DF = 1,679 < 2; TLI = 0,928 > 0,9, CFI = 0,935 > 0,9; RMSEA = 0,046 < 0,08. Kết quả nghiên cứu cho thấy mô hình tối hạn đều đạt chỉ số đạt ra, do đó mô hình nghiên cứu có mức độ phù hợp với dữ liệu nghiên cứu cao.

Bảng 1. Hệ số tin cậy tổng hợp của các nhân tố trong mô hình lý luận

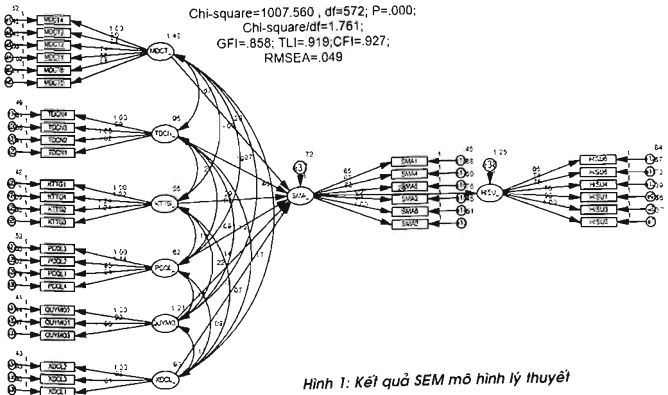
Nhân tố	Độ tin cậy Cronbach's Alpha	Độ tin cậy tổng hợp	Phương sai trích
Quy mô công ty	0,903	0,905	0,656
Xây dựng chiến lược	0,844	0,847	0,580
Sự phân cấp quản lý	0,837	0,838	0,566
Mức độ cạnh tranh	0,875	0,875	0,701
Trình độ công nghệ	0,820	0,827	0,615
Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược	0,746	0,761	0,522
Vận dụng SMA	0,927	0,927	0,562
Hiệu suất hoạt động	0,895	0,897	0,635

Bảng 1 thể hiện độ tin cậy của thang đo thông qua hai chỉ tiêu độ tin cậy tổng hợp và phương sai trích. Kết quả cho thấy hệ số độ tin cậy Cronbach's Alpha và độ tin cậy tổng hợp đều lớn hơn 0,6. Phương sai trích của tất cả các khía cạnh nghiên cứu đều đạt yêu cầu lớn 0,5. Vì vậy, tất cả các thang đo đều đạt độ tin cậy.

b. Kiểm định mô hình và giả thuyết nghiên cứu bằng mô hình cấu trúc tuyến tính SEM

Kết quả phân tích mô hình tuyến tính SEM cho kết quả $df = 572$ bậc tự do; Chỉ số

Chi - Square = 1007,560; Chỉ số Chi-Square/df = 1,761 nhỏ hơn 2; TLI = 0,919 > 0,9; CFI = 0,927 > 0,9; và RMSEA = 0,049 < 0,08 và P = 0,000. Kết quả nghiên cứu này cho thấy mô hình lý thuyết phù hợp với dữ liệu nghiên cứu. Các kết quả ước lượng hệ số Beta của mô hình đều dương cho thấy mối quan hệ cùng chiều giữa các nhân tố đến hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp sản xuất Việt Nam. Tất cả các mối quan hệ này đều có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5%. (Hình 1).



Hình 1: Kết quả SEM mô hình lý thuyết

Kết quả nghiên cứu cho thấy trong 7 giả thuyết nghiên cứu, chỉ có 6 giả thuyết có ý nghĩa thống kê với mức ý nghĩa 5%, và giả thuyết liên quan đến sự ảnh hưởng của phân cấp quản lý đến vận dụng SMA không có ý nghĩa thống kê. Nhân tố SMA có tác động trực tiếp cùng chiều đến nhân tố hiệu suất hoạt động với mức ý nghĩa 1%. Với kết quả này có nghĩa là muốn tăng hiệu suất hoạt động phải tăng cường vận dụng SMA, tức là doanh nghiệp cần sử dụng kết hợp nhiều loại kỹ thuật SMA, qua đó giúp doanh nghiệp có thêm nhiều thông tin cho việc ra quyết định chiến lược. Xét theo mối quan hệ ảnh hưởng gián tiếp của 5 nhân tố độc lập đến hiệu suất hoạt động thông qua nhân tố SMA, thì mức độ tác động của các nhân tố được sắp xếp theo thứ tự giảm dần như sau: Mức độ cạnh tranh; Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược; Trình độ công nghệ; Xây dựng chiến lược kinh doanh; Quy mô công ty.

5. Kết luận

Qua nghiên cứu, kết quả cho thấy trong các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam thì mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng công cụ SMA nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất. Tại Việt Nam được sắp xếp theo thứ tự từ cao đến thấp là mức độ cạnh tranh, kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược, trình độ công nghệ, xây dựng chiến lược kinh doanh, quy mô công ty; và vận dụng công cụ SMA có ảnh hưởng cùng chiều đến hiệu suất hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam. Điều đó cho thấy các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam muốn tăng cường hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp cần phải tích cực vận dụng hệ thống thông tin do SMA cung cấp ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

Tài liệu tham khảo trong nước

1. Nguyễn Đình Thọ và Nguyễn Thị Mai Trang, 2008. *Nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB Thống kê.
2. 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.

Tài liệu tham khảo nước ngoài

1. Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*. *British Accounting Review*, 40(1), pp. 2-27
2. 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.
3. Chenhall, R (2003). *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organization & Society*, 28, pp.127-168
4. Hair, J.F., & ctg (2010). *Multivariate Data Analysis*. New Jersey: Pearson Academic.
5. Hoque & ctg (2001). *Market competition, computer - aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study*, *British Accounting Review*, 33(1): 23-46.
6. Kettinger, W., Grover, V., Guha, S. & Segars, A.H. (1994). *Strategic information systems revisited: a study in sustainability and performance*. *MIS Quarterly*, 18(1), 31-58.
7. Khandwalla, P (1972). *Environment and its impact on the organization*. *International Studies of Management and Organization*, 2, 297-313.
8. Langfield-Smith, K. (2008). *Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 204-228
9. Libby, T. & Waterhouse, J.H. (1996). *Predicting change in management accounting systems*. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.

10. Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations*. Englewood Cliffs, NJ.
11. Neely, A., Adams, C. & Kennerley, M. (2002). *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*. Financial Times Prentice Hall, Great Britain.
12. Ojra (2014), *Strategic Management Accounting Practices in Palestinian 12. Companies*, Thesis of University of East Anglia.
- Oliver (1991). *Strategic responses to institutional processes*. *Academy of management Review*, 16(1), 145-179.
13. Ohley, D T. (1980) *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*. *Accounting, Organization and Society*, 413-428.
14. Simmonds, K. (1981). *Strategic management accountin*. *Management Accounting*. CIMA (April), pp.26-29.
15. Woodridge, B. & Floyd, S.W (1990). *The strategy process, middle level management and organisational performance*. *Strategic Management Journal*, 231-241.

Ngày nhận bài: 15/3/2019

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 25/3/2019

Ngày chấp nhận đăng bài: 3/4/2019

Thông tin tác giả:

ThS. BUI THỊ TRÚC QUY

Trưởng Đại học Thủ Dầu Một

THE BUSINESS PERFORMANCE OF VIETNAMESE ENTERPRISES WHEN IMPLEMENTING STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING'S TOOLS

● Master. **BUI THI TRUC QUY**

Thu Dau Mot University

ABSTRACT:

In the context of the current fierce competition, Vietnamese enterprises are always looking for solutions to enhance their performance. Tools of Strategic Management Accounting (SMA) are considered as effective solutions to improve the performance of enterprises. This study conducted a survey of 321 enterprises in Vietnam to explore factors affecting the implementation of the SMA to improve business performance. The results show that there are five factors affecting the implementation of SMA at enterprises, namely the level of competition, the involvement of accounting unit in making strategic decision process, the technology level, the building business strategy process and the company size. In addition, the results also reveal that the implementation of SMA's tools has a positive impact on the performance of Vietnamese enterprises.

Keywords: Strategic management accounting, performance.