

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

● BÙI THỊ TRÚC QUY

TÓM TẮT:

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). Từ đó vận dụng lý thuyết dự phòng 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 trong các doanh nghiệp Việt Nam. Kết quả nghiên cứu đã tìm thấy có 5 nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA theo mức độ 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.

Từ khóa: Kế toán quản trị chiến lược, hiệu suất hoạt động, doanh nghiệp Việt Nam.

1. Giới thiệu

Trong giai đoạn phát triển hiện nay của nền kinh tế Việt Nam, các doanh nghiệp phải đối mặt với sức ép cạnh tranh của các đơn vị kinh doanh cùng ngành nghề trong nước và các công ty có vốn đầu tư nước ngoài. 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 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 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 việc tổ chức thực thi SMA. Một

số các nghiên cứu trên thế giới đã xác định và đo lường được các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức thực thi 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 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

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...). 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 (Chủ yếu là các đối thủ cạnh tranh trong trong

cùng ngành nghề sản xuất kinh doanh); *Thứ hai*, sử dụng cả thông tin tài chính (chỉ phí sản xuất, tỷ suất sinh lợi...) và thông tin phi tài chính (chất lượng sản phẩm, thị phần, sự hài lòng của khách hàng...); *Thứ ba*, thường thì SMA 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:

Mức độ cạnh tranh

Theo các nhà nghiên cứu như Hoque và cộng sự (2001); Libby và Waterhouse (1996); 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. 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 Việt Nam càng cao.*

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 H2 được đưa ra: *Trình độ công nghệ có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong doanh nghiệp Việt Nam.*

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 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 Việt Nam.*

Quy mô công ty: Theo Khandwalla (1972) thì quy mô thực chất là mức độ rộng lớn của tổ chức. 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 H4 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 Việt Nam.

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). 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 H5 được đưa ra: *Xây dựng chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp.*

3. Lý thuyết liên quan đến vận dụng SMA trong doanh nghiệp

Lý thuyết dự phòng nghiên cứu SMA trong mối quan hệ 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 do 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) đến hành vi tổ chức (Vận dụng SMA).

4. Phương pháp và dữ liệu nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp khám phá, nghiên cứu định tính, định

lượng. Sử dụng các kỹ thuật phân tích: thống kê mô tả, phân tích nhân tố khám phá EFA, mô hình hồi quy. Thang đo của biến độc lập và biến phụ thuộc được thiết kế dựa theo các nghiên cứu trước đó, được thiết kế đánh giá theo Likert 5.

Đối tượng khảo sát là các nhà quản lý, các nhân viên kế toán của các doanh nghiệp tại TPHCM, 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 Tabachnich và Fidell (1991).

5. Kết quả nghiên cứu

5.1. Thống kê mô tả các biến quan sát

Qua kết quả thống kê ở Bảng 1 cho thấy các biến quan sát đều có giá trị trung bình - khá, điều này cho thấy đối tượng khảo sát nhận thức các vấn đề về vận dụng SMA khá quan trọng cho doanh nghiệp.

Bảng 1. Kết quả thống kê biến quan sát

Mã hóa biến	Biến "Quy mô công ty"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
QUYMO1	Tổng doanh thu của đơn vị	321	1	5	3.17
QUYMO2	Vốn điều lệ	321	1	5	3.15
QUYMO3	Tổng giá trị tài sản trên bảng cân đối kế toán	321	1	5	3.11
Mã hóa biến	Biến "Mức độ cạnh tranh"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
MDCT1	Cạnh tranh về nguyên liệu,	321	1	5	3.16
MDCT2	Cạnh tranh về nhân lực,	321	1	5	3.18
MDCT3	Cạnh tranh về bán hàng và phân phối,	321	1	5	3.23
MDCT4	Cạnh tranh về chất lượng sản phẩm/ dịch vụ,	321	1	5	3.29
MDCT5	Cạnh tranh về sự đa dạng của sản phẩm/ dịch vụ,	321	1	5	3.12
MDCT6	Cạnh tranh về giá cả,	321	1	5	3.20
MDCT7	Cạnh tranh về các khía cạnh khác	321	1	5	3.40
Mã hóa biến	Biến "Xây dựng chiến lược"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
XDCL1	Chiến lược thường được phân tích trước khi chuyển chúng thành hành động	321	1	5	2.54
XDCL2	Nhận ra sự chậm chạp hoặc không có sự sai lệch	321	1	5	2.54
XDCL3	Trong doanh nghiệp của chúng tôi, hành động chiến lược thường phát triển trong trường hợp không có ý định chiến lược.	321	1	5	2.43
Mã hóa biến	Biến "Kế toán tham gia vào quá trình ra quyết định chiến lược"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
KTTG1	Kế toán tham gia vào xác định các vấn đề và mục tiêu đặt ra,	321	1	5	3.12
KTTG2	Kế toán tham gia vào việc tạo ra các phương án	321	1	5	3.11
KTTG3	Kế toán tham gia vào việc đánh giá các phương án	321	1	5	3.33
KTTG4	Kế toán tham gia vào việc phát triển chi tiết về các dự án	321	1	5	2.98
KTTG5	Kế toán thực hiện các hành động cần thiết nhằm tạo nên những thay đổi cần thiết	321	1	5	3.12

Mã hóa biến	Biến "Trình Độ công nghệ"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
TDCN1	Công nghệ là yếu tố cốt lõi trong hệ điều hành của doanh nghiệp	321	1	5	3.32
TDCN2	Các kỹ thuật sản xuất / dịch vụ của doanh nghiệp dựa trên công nghệ sản xuất tiên tiến	321	1	5	3.22
TDCN3	Hệ thống thông tin kế toán được làm trên máy tính	321	1	5	3.38
TDCN4	Doanh nghiệp đầu tư phần mềm để hỗ trợ kế toán và phần hành khác	321	1	5	3.29
Mã hóa biến	Biến "Vận dụng SMA"	Số quan sát	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình
SMA1	Quản trị chất lượng toàn diện	321	1	5	3.63
SMA2	Quản trị dựa trên hoạt động	321	1	5	3.49
SMA3	Thẻ điểm cân bằng	321	1	5	3.52
SMA4	Chu kỳ sống sản phẩm	321	1	5	3.30
SMA5	Phân tích chuỗi giá trị	321	1	5	3.40
SMA6	Giá trị tăng thêm	321	1	5	3.51

5.2. Độ tin cậy thang đo Cronbach's Alpha và phân tích nhân tố khám phá EFA

Kết quả phân tích Cronbach's Alpha nghiên cứu cho thấy đa phần các thang đo đều thỏa điều kiện như hệ số Cronbach's Alpha từ 0.6 trở lên, hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0.3. Điều này cho thấy các biến trong thang đo khá gắn kết với nhau và là thang đo tốt. Quy mô công ty có hệ số Cronbach's Alpha khá cao 0.878. Thang đo nhân tố Mức độ cạnh tranh có hệ số Cronbach's Alpha khá cao 0.878. Thang đo nhân tố Xây dựng chiến lược kinh doanh có hệ số Cronbach's Alpha chấp nhận được 0.749. Thang đo nhân tố Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược khá cao 0.840. Thang đo nhân tố Trình độ công nghệ có hệ số Cronbach's Alpha khá cao 0,87. Thang đo nhân tố Vận dụng SMA có hệ số Cronbach's Alpha khá cao 0,873.

Phương trình hồi quy tuyến tính có dạng như sau:

$$Y = X_1\beta_1 + X_2\beta_2 + X_3\beta_3 + X_4\beta_4 + X_5\beta_5 + X_6\beta_6 + \epsilon$$

Trong đó ϵ là hệ số nhiễu

Kết quả hồi quy trong Bảng 2 như sau:

Mức độ cạnh tranh càng cao thì nhu cầu vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược của doanh nghiệp càng cao: Kết quả hệ hồi quy chuẩn

Bảng 2. Kết quả hồi quy

Biến	Ước lượng	Ứng lượng (chuẩn hóa)	Sig
Hằng số	1.345	0.291	
Mức độ cạnh tranh	0.231	0.274	0,000
Trình độ công nghệ	0.192	0.183	0.014
Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược	0.286	0.209	0.004
Quy mô công ty	0.142	0.152	0.018
Xây dựng chiến lược	0.175	0.164	0.007

hóa mang dấu dương và khác không. Thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa nhân tố Mức độ cạnh tranh và vận dụng SMA. Với hệ số $\beta = 0.231$ và β (chuẩn hóa) = 0.274. Mức ý nghĩa Sig = 0.000 < 0,05. Nghĩa là giả thuyết nghiên cứu H1 được chấp nhận bởi mẫu nghiên cứu thực nghiệm.

Trình độ công nghệ có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược: Kết quả hệ số hồi quy chuẩn hóa mang dấu dương và khác không. Thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa nhân tố Trình độ công nghệ ảnh và vận dụng

SMA. Với hệ số $\beta = 0.192$ và β (chuẩn hóa) = 0.183. Mức ý nghĩa $P = 0.014 < 0.05$. Nghĩa là giả thuyết nghiên cứu H2 được chấp nhận bởi mẫu nghiên cứu thực nghiệm.

Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược: Kết quả hệ số hồi quy chuẩn hóa mang dấu dương và khác không. Thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa Kế toán tham gia vào việc ra quyết định chiến lược và vận dụng SMA. Với hệ số $\beta = 0.286$ và β (chuẩn hóa) = 0.209. Mức ý nghĩa $P = 0.004 < 0.05$. Nghĩa là giả thuyết H3 được chấp nhận bởi mẫu nghiên cứu thực nghiệm.

Quy mô công ty có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược: Kết quả hệ số hồi quy chuẩn hóa mang dấu dương và khác không. Thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa Quy mô công ty và vận dụng SMA. Với hệ số $\beta = 0.142$ và β (chuẩn hóa) = 0.152. Mức ý nghĩa $P = 0.018 < 0.05$. Nghĩa là giả thuyết H4 được chấp nhận bởi mẫu nghiên cứu thực nghiệm.

Xây dựng chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược: Kết quả hệ số hồi quy chuẩn hóa mang

dấu dương và khác không. Thể hiện mối quan hệ cùng chiều giữa Xây dựng chiến lược và vận dụng SMA. Với hệ số $\beta = 0.175$ và β (chuẩn hóa) = 0.164. Mức ý nghĩa $P = 0.007 < 0.05$. Nghĩa là giả thuyết H5 được chấp nhận bởi mẫu nghiên cứu thực nghiệm.

6. Kết luận

Mục tiêu của nghiên cứu tác giả đề ra là xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam, đánh giá mức độ tác động của từng nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng công cụ kế toán quản trị chiến lược. Kết quả nghiên cứu cho thấy các nhân tố đều tác động tích cực đến vận dụng SMA trong các doanh nghiệp Việt Nam theo mức độ từ cao đến thấp: 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. Kết quả nghiên cứu này đều được ủng hộ bởi các nghiên cứu trước. Kết quả nghiên cứu sẽ gợi mở các chính sách để vận dụng SMA trong doanh nghiệp cụ thể là cần cải thiện các nhân tố trên để nâng cao khả năng vận dụng SMA nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động của doanh nghiệp ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

Tài liệu tham khảo trong nước

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

Tài liệu tham khảo nước ngoài

2. 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.

3. 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.

4. Brouwers, K., & Roozen, F. (1999). *Is it time to start thinking about strategic accounting?* *Long Range Planning*, 32, 311-322.

5. Chenhall, R.H. (2005). *Integrative performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study*. *Accounting, Organisations and Society*, 39:5-422.

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

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

8. Galbraith, J. R. (1973) - *Designing complex organizations*. Addison-Wesley Longman Publishing Co., Inc..
9. Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1985). *Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance*. *Accounting, Organisation and Society*, 10, pp.51-66.
10. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Boston, MA, Harvard Business School Publishing.
11. Langfield-Smith, K. (2008). *Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?* *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 204-228.
12. Libby, T., & Waterhouse, J.H. (1996). *Predicting change in management accounting systems*. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
13. Mia, L. & Clarke. (1999). *Market competition, management accounting systems and business unit performance*. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp.137-158.
14. Otley, D. T. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. *Accounting, Organization and Society*, 4:13-428.
15. Simmonds, K. (1981). *Strategic management accountin* *Management Accounting*, CIMA (April), pp.26-29.

Ngày nhận bài: 21/3/2019

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 31/3/2019

Ngày chấp nhận đăng bài: 10/4/2019

Thông tin tác giả:

ThS. BUI THỊ TRÚC QUY

Trường Đại học Thủ Dầu Một

FACTORS IMPACT ON THE IMPLEMENTATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING INTO VIETNAMESE ENTERPRISES

● Master. **BUI THI TRUC QUY**
Thu Dau Mot Univeristy

ABSTRACT:

This study is to examine factors that influence the implementation of strategic management accounting (SMA) into enterprises. Based on results, the theory of backup was used to develop models and research hypotheses about the influence of factors on the ability to apply SMA in Vietnamese enterprises. The study found that there are five factors that influence the use of SMA. These factors are listed in descending order of impact level as follow: the level of competition, the involvement of accounting in making strategic decision process, technology level, business strategy development, company size.

Keywords: Accounting management strategy, performance, Vietnamese enterprises.