

VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP: CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA NÓ ĐẾN HIỆU QUẢ KINH DOANH

Nguyễn Thu Hiền

Học viện Tài chính

Email: hiennt@hvtc.edu.vn; nguyenthuhien101282@gmail.com

Ngày nhận: 16/4/2019

Ngày nhận bản sửa: 08/7/2019

Ngày duyệt đăng: 02/10/2019

Tóm tắt:

Nghiên cứu nhằm phát hiện và cung cấp bằng chứng về mối quan hệ nhân quả giữa các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị và ảnh hưởng của nó đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp ở Việt Nam. Dữ liệu sử dụng trong nghiên cứu được thu thập từ kết quả khảo sát tại 235 doanh nghiệp và được xử lý bằng phần mềm SPSS 20, AMOS 20 để kiểm định mức độ phù hợp của thang đo, mô hình lý thuyết thông qua hệ số tin cậy Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá (EFA), nhân tố khẳng định (CFA) và mô hình phương trình cấu trúc (SEM). Kết quả nghiên cứu cho thấy có 05 nhân tố tác động đến khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp, trong đó quy mô doanh nghiệp tác động mạnh nhất và trình độ nhân viên kế toán tác động yếu nhất trong nhóm các nhân tố. Đồng thời, việc vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị như: chi phí, dự toán, đánh giá hiệu suất, chiến lược và hỗ trợ quá trình ra quyết định sẽ góp phần cải thiện, nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Từ khóa: Hiệu quả kinh doanh, doanh nghiệp, kế toán quản trị.

Mã JEL: M41, C12.

Applying management accounting in enterprises: The affecting factors and their impacts on business efficiency

Abstract:

This study aims to detect and provide evidence of a causal relationship between factors affecting the use of management accounting and their impacts on the business efficiency of enterprises in Vietnam. Data used in the study were collected from the survey of 235 enterprises and processed by SPSS 20, AMOS 20 software to test the suitability of the scale and theoretical models through the coefficient trust Cronbach's Alpha, Exploratory Factor Analysis (EFA), Confirmatory Factor Analysis (CFA) and Structural Equation Modelling (SEM). The results show that five determinants are impacting on the ability to apply management accounting in enterprises. In detail, the scale of enterprises has the strongest impact and the accountant's ability has the weakest impact among the group of factors. At the same time, the implementation of the management accounting practices such as cost, budget, performance evaluation, strategy and supporting decision-making process will contribute to improving business efficiency.

Keywords: Business efficiency, enterprises, management accounting.

JEL code: M41, C12.

1. Giới thiệu

Trong thời gian qua ở Việt Nam, hệ thống doanh nghiệp phát triển nhanh cả về số lượng lẫn quy mô, cùng với đó thì sự cạnh tranh và những thách thức đối với khả năng quản lý của doanh nghiệp theo đó cũng tăng lên (Bùi Ngọc Toàn, 2016). Vì vậy, doanh nghiệp muốn tồn tại, phát triển bền vững và đóng góp vào sự phát triển của nền kinh tế, nhà quản trị doanh nghiệp cần có các quyết định chính xác và hiệu quả hơn trong kinh doanh nhằm giúp doanh nghiệp của mình đạt được những lợi thế vượt trội so với đối thủ cạnh tranh. Để giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định kịp thời và chính xác thì thông tin do kế toán quản trị cung cấp đóng vai trò rất quan trọng, đây là yếu tố quyết định cải thiện hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp (Wang & Huynh, 2013), hay việc vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị như chi phí, lập dự toán, đánh giá hiệu suất, thông tin để ra quyết định và phân tích chiến lược là công cụ kích thích và nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (Maziriri & Mapuranga, 2017).

Ở Việt Nam, thuật ngữ kế toán quản trị xuất hiện và được công nhận trong Luật Kế toán kể từ năm 2003, bên cạnh đó chưa có nhiều hệ thống văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp. Chính vì vậy, việc vận dụng kế toán quản trị vào công tác quản lý chưa được các doanh nghiệp quan tâm đúng mức và còn hạn chế, điều này làm ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Cùng với đó, số lượng các nghiên cứu về kế toán quản trị còn rất khiêm tốn (Doan & cộng sự, 2011), đặc biệt là các nghiên cứu thực nghiệm về kế toán quản trị.

Nghiên cứu này với mục tiêu phát hiện và cung cấp bằng chứng thực nghiệm về mối quan hệ nhân quả giữa các nhân tố tác động và ảnh hưởng của việc vận dụng kế toán quản trị đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu cho thấy có 05 nhân tố tác động đến khả năng vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, trong đó quy mô doanh nghiệp tác động mạnh nhất và trình độ nhân viên kế toán tác động yếu nhất trong nhóm các nhân tố. Đồng thời, nghiên cứu này cũng chỉ ra rằng việc vận dụng kế toán quản trị sẽ góp phần cải thiện và nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

2. Cơ sở lý thuyết, xây dựng giả thuyết và mô hình nghiên cứu

2.1. Kế toán quản trị

Kế toán quản trị là một trong những công cụ chính để ra quyết định ở mọi cấp độ của tổ chức (Mayanja, 2010) nhằm đo lường, phân tích và báo

cáo các thông tin tài chính và phi tài chính giúp nhà quản lý đưa ra quyết định để thực hiện các mục tiêu của tổ chức (Horngren & cộng sự, 2014). Thực hành kế toán quản trị cung cấp các thông tin liên quan cho tổ chức nhằm tăng thêm giá trị cho khách hàng và tổ chức của mình (Nuhu & cộng sự, 2016), tạo điều kiện cho các quyết định hiệu quả và hỗ trợ tổ chức trong việc thúc đẩy các hành vi có chủ đích (Axelsson & cộng sự, 2002). Thực hành kế toán quản trị có thể bao gồm lập dự toán, đánh giá hiệu suất, thông tin cho việc ra quyết định và phân tích chiến lược (Gichaaga, 2014), hay là một tập hợp rộng rãi các kỹ thuật kế toán quản trị như: dự toán, đánh giá hiệu suất, chi phí, ra quyết định, tổ chức thực hiện và phân tích chiến lược (Abdel-Kader & Luther, 2006).

2.2. Hiệu quả kinh doanh

Hiệu quả kinh doanh là để đo lường, đánh giá thành tựu của một tổ chức, hoặc là “khả năng hoạt động để đáp ứng mong muốn của các cổ đông lớn trong công ty” (Smith & Reece, 1999). Chính vì điều đó, hiểu được ý nghĩa của hiệu quả kinh doanh là điều kiện tiên quyết để đo lường hiệu suất tổ chức (Maziriri & Chinomona, 2016). Thông thường các chỉ số được sử dụng để đo lường hiệu quả kinh doanh là lợi nhuận, lợi tức đầu tư, doanh thu hoặc số lượng khách hàng (Wood, 2006), giảm chi phí, nâng cao doanh thu và khả năng cạnh tranh (Hove & cộng sự, 2014).

2.3. Giả thuyết và mô hình nghiên cứu

Để giải quyết mục tiêu nghiên cứu, việc xây dựng các giả thuyết và mô hình nghiên cứu dựa trên cơ sở lý thuyết, tài liệu có liên quan trong các nghiên cứu trước là rất quan trọng.

Quy mô doanh nghiệp và vận dụng kế toán quản trị: quy mô doanh nghiệp tác động đến cả cấu trúc lẫn việc sử dụng các công cụ kiểm soát quản lý trong doanh nghiệp. Theo Haldma & Laats (2002), Abdel-Kader & Luther (2008) quy mô doanh nghiệp có ảnh hưởng đến việc sử dụng kế toán quản trị trong quá trình tổ chức, kinh doanh. Một doanh nghiệp lớn hơn thường có tổng nguồn lực lớn hơn và hệ thống thông tin nội bộ tốt hơn, tạo thuận lợi cho việc phổ biến kế toán quản trị. Các doanh nghiệp lớn hơn cũng có hệ thống phức tạp hơn và gặp phải nhiều vấn đề khó khăn hơn, chính vì điều này đã tạo tiền đề cho việc phổ biến kế toán quản trị. Hutaibat (2005) đã chỉ ra rằng quy mô doanh nghiệp (được đo lường bằng doanh thu, số lượng nhân viên, các phòng ban,...) có mối quan hệ chặt chẽ với việc vận dụng kế toán quản trị, cụ thể: khi quy mô doanh nghiệp tăng lên

thì doanh nghiệp có xu hướng gia tăng, mở rộng việc vận dụng các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị. Như vậy, giả thuyết đầu tiên được xây dựng như sau:

Giả thuyết H1: Các doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao.

Nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý công ty và vận dụng kế toán quản trị: chủ sở hữu/nhà quản lý là các đối tượng tham gia vào quá trình quản lý công ty, vì vậy họ cần nhận thức được vai trò cũng như tầm quan trọng của thông tin kế toán quản trị trong quá trình ra quyết định quản lý, điều hành doanh nghiệp nhằm cải thiện và nâng cao hiệu quả doanh nghiệp. Tuy nhiên, sự nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý về vai trò của thông tin kế toán quản trị ở các mức độ, các doanh nghiệp là khác nhau, vì vậy việc vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sẽ khác nhau. Khi nghiên cứu, Shields (1995), Lybaert (1998), Brown & cộng sự (2004) đã chỉ ra mức độ tác động của nhân tố nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý đến việc vận dụng kế toán quản trị. Trên cơ sở đó, giả thuyết thứ hai được phát triển như sau:

Giả thuyết H2: Các doanh nghiệp có người chủ sở hữu/người điều hành có hiểu biết về kế toán quản trị, đánh giá cao tính hữu ích của các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao.

Chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị và vận dụng kế toán quản trị: ở Việt Nam số lượng doanh nghiệp nhỏ và vừa chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số doanh nghiệp đang hoạt động. Đặc điểm của doanh nghiệp nhỏ và vừa là nguồn vốn hạn chế, trong khi để có một bộ phận kế toán quản trị tốt, các doanh nghiệp cần phải đầu tư một khoản phí không nhỏ để đào tạo nhân viên kế toán quản trị và các chi phí khác phục vụ cho việc áp dụng kế toán quản trị, chính vì vậy rất ít doanh nghiệp có khả năng đầu tư hoặc nếu có thì luôn cân nhắc giữa chi phí đầu tư và hiệu quả mang lại của công tác kế toán quản trị. Khi nghiên cứu về các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam, Trần Ngọc Hùng (2016) đã chỉ ra nhân tố chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị. Do vậy, giả thuyết thứ ba được xây dựng như sau:

Giả thuyết H3: Khi vận dụng kế toán quản trị nếu yêu cầu về đầu tư chi phí tổ chức kế toán quản trị càng thấp thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao.

Trình độ nhân viên kế toán và vận dụng kế toán quản trị: trong doanh nghiệp sự hiện diện của các

nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn là một yếu tố quan trọng tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị. Thông thường trong các doanh nghiệp lớn thường có phòng ban kế toán/tài chính chuyên biệt và có xu hướng tuyển dụng những nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn để thực hiện những báo cáo cũng như tư vấn chuyên nghiệp. Ngược lại, những doanh nghiệp nhỏ hầu hết đều thuê mượn các nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn (Ahmad, 2012). Một số nghiên cứu chỉ ra rằng có sự tương thích giữa việc hiện diện của các nhân viên kế toán chuyên nghiệp với mức độ hiểu biết cao về vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp (Ismail & King, 2007) hay sự hiện diện của các nhân viên kế toán chuyên nghiệp trong doanh nghiệp nhỏ và vừa sẽ giúp cho khả năng vận dụng kế toán quản trị cao hơn (McChlery & cộng sự, 2004). Vì thế, giả thuyết thứ tư được xây dựng như sau:

Giả thuyết H4: Các doanh nghiệp có đội ngũ nhân viên kế toán được đào tạo có chứng chỉ nghề hoặc bằng cấp kế toán chuyên nghiệp thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp sẽ càng cao.

Văn hóa doanh nghiệp và vận dụng kế toán quản trị: xét từ góc độ quản trị tác nghiệp, văn hóa doanh nghiệp bao gồm một hệ thống những ý nghĩa, giá trị, niềm tin chủ đạo, cách nhận thức và phương pháp tư duy được mọi thành viên trong một tổ chức cùng thống nhất và có ảnh hưởng ở phạm vi rộng đến nhận thức, hành động của từng thành viên. Văn hóa doanh nghiệp có vai trò quan trọng trong quản lý, là công cụ triển khai chiến lược, phương pháp tạo động lực cho người lao động và sức mạnh đoàn kết cho tổ chức. Khi nghiên cứu về tác động của nhân tố văn hóa doanh nghiệp đến việc vận dụng kế toán quản trị, Erserim (2012) chỉ ra rằng các loại hình văn hóa doanh nghiệp như: văn hóa hỗ trợ; văn hóa cải tiến và văn hóa quản lý theo mục tiêu có tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị. Vì vậy, giả thuyết tiếp theo được xây dựng như sau:

Giả thuyết H5: Các doanh nghiệp có văn hóa doanh nghiệp hỗ trợ mạnh thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao.

Vận dụng kế toán quản trị và hiệu quả kinh doanh: Mikes (2006) cho rằng thực hành kế toán quản trị có vai trò quan trọng trong việc cải thiện hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, hay nói cách khác thực hành kế toán quản trị đảm bảo hiệu quả trong quản lý và cũng có thể cải thiện hiệu suất của tổ chức (Ahmad & Mohamed-zabri, 2013). Ngoài ra, kế toán quản trị cung cấp thông tin cho các chủ thể trong tổ chức

để họ có thể lập kế hoạch, kiểm soát hoạt động, ra quyết định và đánh giá hiệu quả hoạt động (Kinney & Raiborn, 2011) giúp doanh nghiệp tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường và giảm thất bại trong kinh doanh (Mitchell & Reid, 2000). Theo Maziriri & Mapuranga (2017), việc vận dụng kỹ thuật kế toán quản trị như chi phí, lập dự toán, đánh giá hiệu suất, thông tin để ra quyết định và phân tích chiến lược là công cụ kích thích và nâng cao hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Do vậy, giả thuyết cuối cùng được phát triển như sau:

Giả thuyết H6: Vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp có ảnh hưởng thuận chiều đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Dựa vào việc xem xét các nghiên cứu được thảo luận ở trên, sáu giả thuyết được xây dựng cho nghiên cứu này và được mô tả thông qua mô hình nghiên cứu trong Hình 1.

3. Phương pháp và thiết kế nghiên cứu

3.1. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu này được tiến hành bằng cách sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính (tổng quan các lý thuyết, tài liệu nghiên cứu trước đây có liên quan đến nghiên cứu) và mô hình nghiên cứu định lượng (kiểm định mức độ phù hợp của thang đo và mô hình lý thuyết thông qua hệ số tin cậy Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá EFA, nhân tố khẳng định CFA và mô hình cấu trúc SEM bằng phần mềm SPSS 20, AMOS 20) để xác định mối quan hệ giữa các cấu trúc được điều tra.

3.2. Thiết kế nghiên cứu

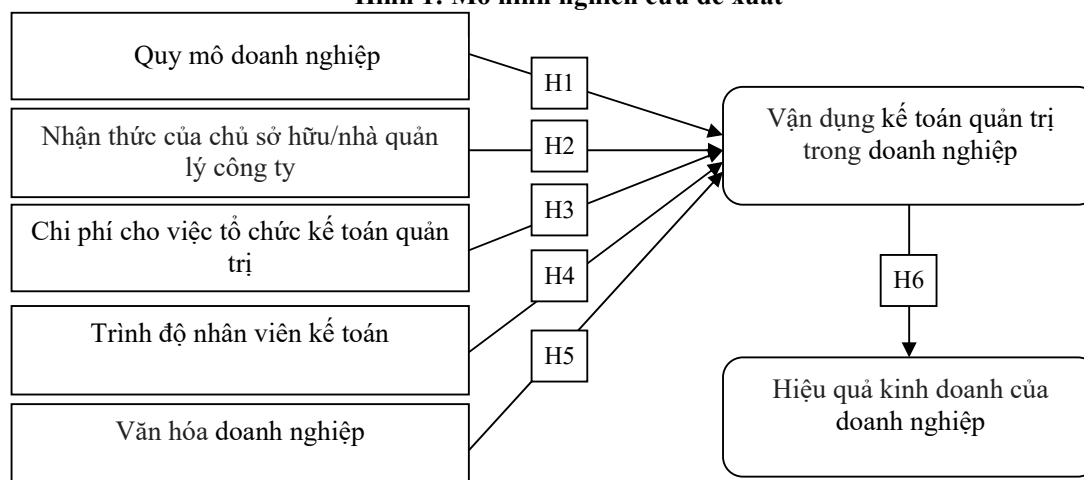
Cỡ mẫu: các nhà nghiên cứu cho rằng kích thước

mẫu tối thiểu phải từ 100 đến 150 (Hair & cộng sự, 1998). Theo Bollen (1989) thì kích thước mẫu tối thiểu là 5 mẫu cho 1 ước lượng (tỷ lệ 5:1) (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

Dữ liệu nghiên cứu: Dữ liệu sử dụng cho nghiên cứu này được thu thập thông qua bảng câu hỏi khảo sát được phỏng vấn trực tiếp hoặc gửi qua bưu điện, email tới đối tượng khảo sát tại 235 doanh nghiệp (trong đó, 85 doanh nghiệp quy mô lớn chiếm 36,2%, 150 doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa chiếm 63,8%) ngành xây dựng, sản xuất, thương mại và dịch vụ trên địa bàn một số tỉnh, thành phố của Việt Nam (như Hà Nội, Bắc Ninh, Hà Nam, Hải Phòng, Quảng Ninh, Đà Nẵng, thành phố Hồ Chí Minh, Bình Dương...) từ tháng 5 đến tháng 9 năm 2018. Đối tượng được khảo sát là giám đốc/tổng giám đốc (chiếm 10,6%), phó giám đốc/phó tổng giám đốc tài chính (chiếm 14,9%), kế toán trưởng (chiếm 29,8%), kế toán viên (chiếm 36,2%), nhân viên kế toán quản trị và những người tham gia kế toán quản trị của doanh nghiệp (chiếm 8,5%).

Ý nghĩa của các biến trong nghiên cứu: Biến “Quy mô doanh nghiệp (SIZE)” gồm 03 biến quan sát: Doanh thu của doanh nghiệp lớn (SIZE1), Số lượng nhân viên của doanh nghiệp lớn (SIZE2), Số lượng các phòng ban, chi nhánh của doanh nghiệp lớn (SIZE3). Biến “Nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý công ty (PERC)” gồm 04 biến quan sát: Đánh giá cao về tính hữu ích các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị (PERC1), Hiểu biết về các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị (PERC2), Có nhu cầu cao về việc vận dụng kế toán quản trị (PERC3), Chấp nhận mức chi phí cao trong việc đầu tư vận dụng kế

Hình 1: Mô hình nghiên cứu đề xuất



Nguồn: Tác giả tổng hợp.

toán quản trị (PERC4). Biến “Trình độ nhân viên kế toán (QUAL)” gồm 04 biến quan sát: Trình độ từ trung cấp, cao đẳng nghề (QUAL1), Trình độ từ cử nhân kế toán trở lên (QUAL2), Có các chứng chỉ về kế toán chuyên nghiệp trong nước (QUAL3), Có các chứng chỉ về kế toán chuyên nghiệp quốc tế (QUAL4). Biến “Chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị (COST)” gồm 02 biến quan sát: Đầu tư công nghệ phục vụ việc tổ chức kế toán quản trị (COST1), Tư vấn từ các tổ chức/chuyên gia về tổ chức kế toán quản trị (COST2). Biến “Văn hoá doanh nghiệp (CULT)” gồm 03 biến quan sát: Sự hỗ trợ từ các nhà quản trị đối với nhân viên trong doanh nghiệp (CULT1), Sự hỗ trợ lẫn nhau từ nhân viên trong các phòng ban của doanh nghiệp (CULT2), Sự đồng thuận về mục tiêu phát triển chung của doanh nghiệp (CULT3). Biến “Vận dụng kế toán quản trị

(POSS)” gồm 05 biến quan sát: Kỹ thuật kế toán quản trị chi phí (POSS1), Kỹ thuật kế toán quản trị dự toán (POSS2), Kỹ thuật kế toán quản trị đánh giá hiệu suất (POSS3), Kỹ thuật kế toán quản trị hỗ trợ quá trình ra quyết định (POSS4), Kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược (POSS5). Biến “Hiệu quả kinh doanh (BPER)” gồm 04 biến quan sát: Tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường (BPER1), Tiết kiệm các chi phí (BPER2), Nâng cao doanh thu (BPER3), Tăng khả năng sinh lời (BPER4).

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Kiểm định độ tin cậy thang đo và phân tích nhân tố khám phá (EFA)

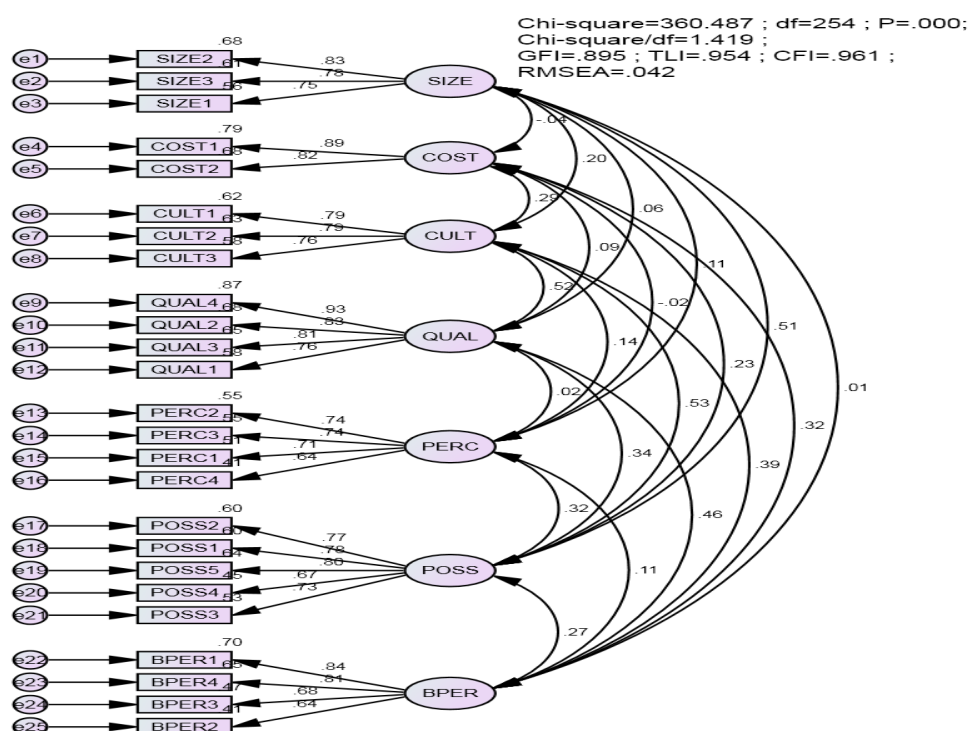
Trước khi kiểm định các giả thuyết của nghiên cứu này, tác giả tiến hành một số quy trình để kiểm tra độ tin cậy của thang đo và xây dựng tính hợp lệ

Bảng 1: Kết quả kiểm định độ tin cậy thang đo và phân tích EFA

Nhân tố	Biến quan sát	Hệ số tải nhân tố	Tương quan biến tổng	Độ tin cậy		Phương sai trích (AVE)	Chỉ tiêu
				Cronbach's Alpha	Tổng hợp (C.R)		
SIZE	SIZE1	0,849	0,661	0,825	0,829	0,617	Sig: 0,000 KMO: 0,765 Eigenvalues: 3,235 Tổng phương sai trích: 74,218%
	SIZE2	0,876	0,714				
	SIZE3	0,840	0,676				
PERC	PERC1	0,785	0,608	0,802	0,803	0,505	
	PERC2	0,817	0,647				
	PERC3	0,816	0,651				
	PERC4	0,737	0,555				
QUAL	QUAL1	0,823	0,719	0,895	0,900	0,695	
	QUAL2	0,856	0,764				
	QUAL3	0,838	0,750				
	QUAL4	0,906	0,862				
CULT	CULT1	0,848	0,706	0,809	0,824	0,609	
	CULT2	0,809	0,668				
	CULT3	0,790	0,648				
COST	COST1	0,917	0,733	0,846	0,847	0,735	
	COST2	0,917	0,733				
POSS	POSS1	0,832	0,722	0,860	0,865	0,563	
	POSS2	0,821	0,695				
	POSS3	0,768	0,635				
	POSS4	0,745	0,603				
	POSS5	0,851	0,751				
BPER	BPER1	0,857	0,710	0,827	0,837	0,558	
	BPER2	0,835	0,603				
	BPER3	0,798	0,641				
	BPER4	0,769	0,674				

Nguồn: Kết quả phân tích từ phần mềm SPSS 20, AMOS 20.

Hình 2: Mô hình phân tích nhân tố khẳng định CFA



Nguồn: Kết quả phân tích từ phần mềm AMOS 20.

của các dữ liệu nghiên cứu. Kết quả kiểm định độ tin cậy thang đo và phân tích EFA các biến ở Bảng 1 cho thấy tất cả các biến đều có hệ số tương quan biến tổng > 0,3 và hệ số Cronbach's Alpha biến tổng > 0,6 nên các thang đo có ý nghĩa và biến thành phần trong thang đo là đáng tin cậy. Hệ số Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) thỏa mãn tiêu chí $0,5 \leq KMO \leq 1$ nên đạt yêu cầu, kiểm định Barlett's có $Sig < 5\%$ cho thấy các biến quan sát này có liên quan chặt chẽ với nhau và phù hợp cho việc phân tích EFA. Tổng phương sai trích > 50%, tại Eigenvalues > 1, nên đạt yêu cầu (Gerbing & Anderson, 1988). Các biến đặc trưng đều có hệ số tải nhân tố $\geq 0,5$ được xem là có ý nghĩa thực tiễn khi phân tích EFA (Hair & cộng sự, 1998). Kết quả phân tích EFA các biến là hoàn toàn phù hợp, các nhân tố trích ra đều có độ tin cậy và giá trị. Sau khi thực hiện kiểm định độ tin cậy thang đo và phân tích EFA của các biến, kết quả vẫn giữ nguyên các biến quan sát thuộc nhóm các nhân tố và được đưa vào trong mô hình nghiên cứu.

Như vậy, sau khi thực hiện kiểm định thang đo và phân tích EFA, các thang đo đều có độ tin cậy, các biến đều thỏa điều kiện của phân tích EFA và không có biến quan sát nào bị loại, dữ liệu nghiên cứu hoàn toàn phù hợp. Kết quả này cung cấp nền tảng trước khi phân tích nhân tố khẳng định CFA và mô hình

cấu trúc SEM.

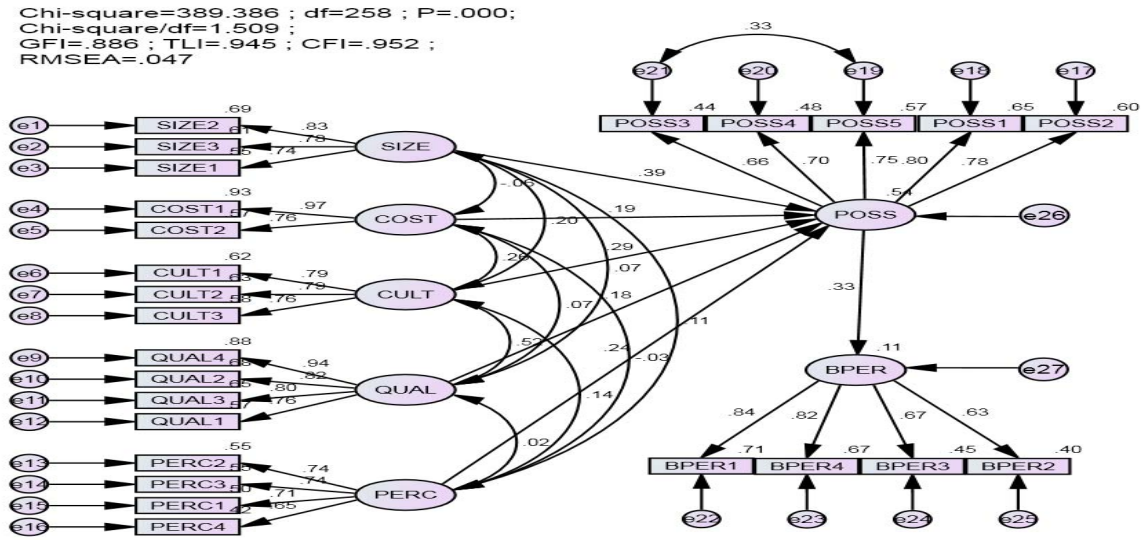
4.2. Phân tích nhân tố khẳng định CFA

Kết quả phân tích CFA (Hình 2) cho thấy mô hình đạt được độ tương thích tốt với dữ liệu, thể hiện qua các chỉ số như: Chi-square là 360,487 với 254 bậc tự do (df), giá trị $p = 0,000 (< 0,05)$ (Jöreskog & Sörbom, 1989). Nếu điều chỉnh theo bậc tự do có Chi-square/df = 1,419 < 3, các chỉ tiêu khác nhau như GFI = 0,895, TLI = 0,954, CFI = 0,961 (Segars & Grover, 1993) và RMSEA = 0,042 < 0,080 (Taylor & cộng sự, 1993) đều đạt yêu cầu độ tương thích. Trọng số đã chuẩn hóa của các biến quan sát > 0,5 (nhỏ nhất là 0,640) cho thấy các thang đo đạt tính đơn hướng (Steenkamp & Van Trijp, 1991) và giá trị hội tụ (Gerbing & Anderson, 1988). Hệ số tương quan của các nhân tố < 1 có ý nghĩa thống kê. Vì vậy, các khái niệm trên đều đạt được giá trị phân biệt. Độ tin cậy tổng hợp (CR) và phương sai trích (AVE) của từng nhân tố > 50% (Bảng 1) nên các khái niệm đạt yêu cầu.

4.3. Phân tích mô hình phương trình cấu trúc SEM

Kết quả phân tích mô hình phương trình cấu trúc SEM (Hình 3) cho thấy mô hình này thích hợp với dữ liệu thị trường, thể hiện qua các giá trị thống kê

Hình 3: Mô hình phương trình cấu trúc SEM



Nguồn: Kết quả phân tích từ phần mềm AMOS 20.

như Chi-square là 389,386 với 258 bậc tự do (df), giá trị $p = 0,000 (< 0,05)$. Nếu điều chỉnh theo bậc tự do có Chi-square/df = 1,509 < 3, các chỉ tiêu khác nhau như: GFI = 0,886, TLI = 0,945, CFI = 0,952 và RMSEA = 0,047 < 0,080 đều đạt yêu cầu độ tương thích.

Kết quả kiểm định ở Bảng 2 cho thấy các mối quan hệ đều có ý nghĩa thống kê ($P\text{-value} < 5\%$) và tất cả sáu giả thuyết trong nghiên cứu này đều được chấp nhận.

5. Thảo luận kết quả nghiên cứu

Kết quả kiểm định mối quan hệ giữa các giả thuyết (Bảng 2) cho thấy:

Quy mô doanh nghiệp và vận dụng kế toán quản trị: quy mô doanh nghiệp là một yếu tố quan trọng, có tác động cùng chiều và mạnh nhất đến khả năng vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp ($H1: \beta = 0,394$). Phát hiện này chứng minh rằng đối với các doanh nghiệp Việt Nam, quy mô doanh nghiệp có tác động rất lớn và là một trong những yếu tố quyết định đến việc vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Các doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008), Haldma & Laats (2002) và Hutaibat (2005).

Văn hóa doanh nghiệp và vận dụng kế toán quản trị: văn hóa doanh nghiệp có tác động cùng chiều và là yếu tố dự báo về khả năng vận dụng kế toán quản trị. Kết quả kiểm định chỉ ra rằng sự gắn kết chặt chẽ giữa các thành viên trong công ty, sự chia sẻ về thông tin hay hỗ trợ lẫn nhau giữa các nhà quản lý với nhân viên, giữa các nhân viên với nhau sẽ là tiền đề tốt cho việc vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Erserim (2012).

Nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý công ty và vận dụng kế toán quản trị: nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý công ty cũng là một yếu tố khá quan trọng và tác động cùng chiều đến việc vận dụng kế toán quản trị. Kết quả kiểm định này cho thấy khi chủ sở hữu/nhà quản lý công ty có hiểu biết về kế toán quản trị, đánh giá cao tính hữu ích cũng như vai trò và tầm quan trọng của các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị trong quá trình quản lý, điều hành doanh nghiệp để nâng cao hiệu quả doanh nghiệp, sẽ góp phần cải thiện và làm gia tăng khả năng vận dụng kế toán quản trị. Kết quả này đồng nhất với nghiên cứu của Shields (1995), Lybaert (1998) và Brown & cộng sự (2004).

Chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị và vận dụng kế toán quản trị: chi phí cho việc tổ chức kế

Bảng 2: Kết quả kiểm định mối quan hệ giữa các giả thuyết trong nghiên cứu

Mối quan hệ	Giá trị ước lượng chuẩn hóa	S.E.	C.R.	P-value	Kết luận giả thuyết
Vận dụng kế toán quản trị (POSS) <--- Quy mô doanh nghiệp (SIZE)	0,394	0,063	5,740	***	Chấp nhận
Vận dụng kế toán quản trị (POSS) <--- Văn hóa doanh nghiệp (CULT)	0,291	0,087	3,452	***	Chấp nhận
Vận dụng kế toán quản trị (POSS) <--- Chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị (COST)	0,185	0,048	2,718	0,007	Chấp nhận
Vận dụng kế toán quản trị (POSS) <--- Trình độ nhân viên kế toán (QUAL)	0,179	0,033	2,509	0,012	Chấp nhận
Vận dụng kế toán quản trị (POSS) <--- Nhận thức của chủ sở hữu/nhà quản lý (PERC)	0,241	0,047	3,685	***	Chấp nhận
Hiệu quả kinh doanh (BPER) <--- Vận dụng kế toán quản trị (POSS)	0,329	0,075	4,328	***	Chấp nhận

Ghi chú: ***: mức ý nghĩa 1%, S.E.: độ lệch chuẩn, C.R.: giá trị tới hạn.

Nguồn: Kết quả phân tích từ phần mềm AMOS 20.

toán quản trị nổi lên như một yếu tố mới ảnh hưởng và tác động cùng chiều đến khả năng vận dụng kế toán quản trị ở các doanh nghiệp Việt Nam. Điều này được giải thích rằng do kế toán quản trị mới xuất hiện ở Việt Nam nên để có một bộ phận kế toán quản trị tốt cần đầu tư một khoản phí không nhỏ, vì vậy các doanh nghiệp luôn cân nhắc giữa chi phí đầu tư và hiệu quả mang lại của kế toán quản trị, chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị càng thấp thì khả năng vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp càng cao. Kết quả này đồng nhất với nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016).

Trình độ nhân viên kế toán trong doanh nghiệp và vận dụng kế toán quản trị: trình độ nhân viên kế toán trong doanh nghiệp cũng là một trong những yếu tố quan trọng, có tác động cùng chiều và yếu nhất đến khả năng vận dụng kế toán quản trị (H4: $\beta = 0,179$). Phát hiện này cho thấy trong doanh nghiệp các nhân viên kế toán được đào tạo có chứng chỉ nghề hoặc bằng cấp kế toán chuyên nghiệp sẽ có mức độ hiểu biết cao về vận dụng kế toán quản trị. Tuy nhiên, ở Việt Nam đa phần nhân viên kế toán chỉ có kinh nghiệm về kế toán tài chính, còn kiến thức về kế toán quản trị vẫn còn hạn chế (do kế toán quản trị mới được công nhận kể từ năm 2003 nên chưa có nhiều hệ thống văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn) cũng như chưa được đào tạo bài bản về kế toán quản trị. Nhân tố này có ảnh hưởng ít nhất trong nhóm các nhân tố tác động đến khả năng vận

dụng kế toán quản trị. Kết quả nghiên cứu này phù hợp với nghiên cứu của Ahmad (2012), Ismail & King (2007) và McChlery & cộng sự (2004)

Vận dụng kế toán quản trị và hiệu quả kinh doanh: việc vận dụng các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị như chi phí, dự toán, đánh giá hiệu suất, chiến lược và hỗ trợ quá trình ra quyết định là một trong những yếu tố rất quan trọng ảnh hưởng và tác động (cùng chiều) mạnh mẽ đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (H6: $\beta = 0,329$). Điều này chứng tỏ rằng việc vận dụng kế toán quản trị vào công tác quản lý, điều hành sẽ góp phần cải thiện và nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu tương đồng với nghiên cứu của Maziriri & Mapuranga (2017).

6. Kết luận và ý nghĩa của nghiên cứu

Qua việc nghiên cứu tổng quan các nghiên cứu trước đây ở Việt Nam và trên thế giới có thể thấy vai trò quan trọng của kế toán quản trị cũng như việc vận dụng các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị với hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nghiên cứu này sử dụng một mô hình phân tích đường dẫn để kiểm tra mối quan hệ nhân quả giữa các nhân tố tác động cũng như việc vận dụng kế toán quản trị ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng trong 05 nhân tố tác động đến khả năng vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp ở Việt Nam, quy mô doanh nghiệp nổi lên như là một nhân tố quan trọng tác động cùng

chiều và mạnh nhất, trong khi trình độ nhân viên kế toán trong doanh nghiệp tác động yếu nhất trong nhóm các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng kế toán quản trị. Đồng thời, nghiên cứu này cho thấy việc vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị (chi phí, dự toán, đánh giá hiệu suất, chiến lược và hỗ trợ quá trình ra quyết định) sẽ kích thích và góp phần cải thiện, nâng cao hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam.

Nghiên cứu này cung cấp bằng chứng tương đối quan trọng trong mối quan hệ giữa các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị, và việc vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị sẽ ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam. Nghiên cứu này có thể được sử dụng như một nguồn tài liệu tham khảo cho nhà nghiên cứu tương lai về các vấn đề tương tự. Bên cạnh đó, nghiên cứu này có thể giúp nhà quản trị doanh nghiệp hiểu rõ hơn về mức độ tác động của từng nhân tố đến việc vận dụng kế toán quản trị cũng như vai trò của kế toán quản trị với hiệu quả kinh doanh (vận dụng kế toán quản trị sẽ mang lại hiệu quả kinh doanh tốt cho doanh

ngiệp). Cuối cùng, nghiên cứu này là nguồn cung cấp thông tin khá hữu ích cho các nhà hoạch định đề tham khảo trong quá trình xây dựng các chính sách nhằm gia tăng khả năng vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Bên cạnh những kết quả đạt được, nghiên cứu này vẫn còn một số giới hạn và các nghiên cứu trong tương lai cần xem xét, mở rộng trong nghiên cứu. Đầu tiên, dữ liệu sử dụng trong nghiên cứu được thu thập thông qua việc khảo sát tại nhiều loại hình doanh nghiệp (quy mô, ngành nghề khác nhau,...) nên không thấy được tính đại diện cho từng loại hình doanh nghiệp. Thứ hai, trên thực tế có nhiều nhân tố khác có thể tác động tới việc vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp như: nguồn lực khách hàng, mức độ cạnh tranh trên thị trường, chiến lược kinh doanh, ngành nghề kinh doanh,... nhưng chưa được xem xét trong nghiên cứu này. Cuối cùng, nghiên cứu sử dụng phương pháp phân tích, tổng hợp từ các nghiên cứu đã được công bố khá lâu, kích thước mẫu nghiên cứu còn nhỏ nên tính khái quát chưa cao làm ảnh hưởng đến chất lượng của nghiên cứu.

Tài liệu tham khảo:

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2006), 'Management accounting practices in the British food and drinks industry', *British Food Journal*, 108(5), 336-357.
- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008), 'The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis', *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Ahmad, K. (2012), 'The use of management accounting practices in Malaysian SMEs', Ph.D thesis, University of Exeter, South West England, United Kingdom.
- Ahmad, K. & Mohamed-zabri, S. (2013), 'The relationship between the use of management accounting practices and the performance of Malaysian medium-sized enterprises', *Proceedings of the 2nd International Conference on Global Optimization and Its Applications 2013*, Avillion Legacy Melaka Hotel, Malaysia, 129-139.
- Axelsson, B., Laage-Hellman, J. & Nilsson, U. (2002), 'Modern management accounting for modern purchasing', *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8(1), 53-62.
- Bollen, K.A. (1989), *Structural Equations with Latent Variables*, John Wiley and Sons Inc., New York.
- Brown, J.H., Gillooly, J.F., Allen, A.P., Savage, V.M. & West, G.B. (2004), 'Toward a metabolic theory of ecology', *Ecology*, 85(7), 1771-1789.
- Bùi Ngọc Toán (2016), 'Tác động của chính sách vốn lưu động đến khả năng sinh lợi trên tổng tài sản của các doanh nghiệp ngành bất động sản Việt Nam', Tạp chí Khoa học Đại học Cần Thơ, 44, 18-27.
- Doan, N.P.A., Nguyen, D.T. & Mia, L. (2011), 'Western management accounting practices in Vietnamese enterprises: Adoption and perceived benefits', *Pacific Accounting Review*, 23(2), 142-164.
- Erserim, A. (2012), 'The impact of organization culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey', *Procedia – Social and behavioral Sciences*, 62, 372-376.
- Gerbing, D.W. & Anderson, J.C. (1988), 'Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach', *Psychological Bulletin*, 103(3), 411-423.
- Gichaaga, P.M. (2014), 'Effects of management accounting practices on financial performance of manufacturing companies in Kenya', Master of Science in Finance Dissertation, School of Business, University of Nairobi, Nairobi, Kenya.

- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L. & Black, W.C. (1998), *Multivariate data analysis*, 5th edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall International, Inc.
- Haldma, T. & Laats, K. (2002), 'Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies', *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400.
- Horngrén, C.T., Datar, S.M. & Rajan, M.V. (2014), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA.
- Hove, P., Sibanda, K. & Pooe, D. (2014), 'The impact of Islamic banking on entrepreneurial motivation, firm competitiveness and performance in South African small and medium enterprises', *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(15), 165-174.
- Hutaibat, A.K. (2005), 'Management accounting practices in Jordan – A contingency approach', Ph.D thesis, University of Bristol, United Kingdom.
- Ismail, N.A. & King, M. (2007), 'Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms', *Journal of Information Systems and Small Business*, 1(1/2), 1-20.
- Jöreskog, K.G. & Sörbom, D. (1989), *Lisrel 7. A guide to the program and applications*, 2nd edition, SPSS Inc, Chicago.
- Kinney, M.R. & Raiborn, C.A. (2011), *Cost accounting: foundations and evolutions*, 8th edition, Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 18-893.
- Lybaert, N. (1998), 'The information use in a SME: its importance and some elements of influence', *Small Business Economics*, 10(2), 171-191.
- Mayanja, M.K. (2010), 'Management accounting as an instrument for corporate governance in Botswana', Dissertation, University of South Africa, Pretoria.
- Maziriri, E.T. & Chinomona, E. (2016), 'Modelling the influence of relationship marketing, green marketing and innovative marketing on the business performance of small, medium and micro enterprises (SMMES)', *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 8(3), 127-139.
- Maziriri, E.T. & Mapuranga, M. (2017), 'The impact of management accounting practices (maps) on the business performance of small and medium enterprises with in the Gauteng province of South Africa', *Journal of Accounting and Management*, 7(2), 12-25.
- McChlery, S., Meechan, L. & Godfrey, A.D. (2004) 'Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises', *CIMA Research Executive Summaries Series*, 1(3), 1-7.
- Mikes, A. (2006), *Interactive Control Use as a Political and Institutional Phenomenon – The Case of Divisional Control in a Financial Services Organization*, retrieved May 29th 2007, from <<http://www.ssrn.com>>.
- Mitchell, F. & Reid, G.C. (2000), 'Editorial problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research', *Management Accounting Research*, 11(4), 385-390.
- Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh: thiết kế và thực hiện*, Nhà xuất bản Lao động – Xã hội, Hà Nội.
- Nuhu, N.A., Baird, K. & Appuhami, R. (2016), 'The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance', *Advances in Management Accounting*, 26, 67-98.
- Segars, A.H. & Grover, V. (1993), 'Re-examining perceived ease of use and usefulness: A confirmatory factor analysis', *MIS Quarterly*, 17(4), 517-525.
- Shields, M.D. (1995), 'An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing', *Journal of Management Accounting Research*, 7(4), 148-166.
- Smith, T.M. & Reece, J.S. (1999), 'The relationship of strategy, fit, productivity and business performance in a services setting', *Journal of Operations Management*, 17(2), 145-161.
- Steenkamp, J.B.E.M. & Van Trijp, H.C.M. (1991), 'The use of lisrel in validating marketing constructs', *International Journal of Research in Marketing*, 8(4), 283-299.
- Taylor, S.A., Sharland, A., Cronin, J.J. & Bullard, W. (1993), 'Recreational service quality in the international setting', *International Journal of Service Industry Management*, 4(4), 68-86.
- 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 thành phố Hồ Chí Minh.
- Wang, D.H.M. & Huynh, Q.L. (2013), 'Mediating role of knowledge management in effect of management accounting practices on firm performance', *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 3(6), 1-25.
- Wood, E.H. (2006), 'The internal predictors of business performance in small firms', *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(3), 441-452.