

MỐI QUAN HỆ CỦA CẠNH TRANH, CHIẾN LƯỢC, THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Lê Mộng Huyền

Khoa Kinh tế & Kế toán, Đại học Quy Nhơn

Email: lemonghuyen@qnu.edu.vn

Trần Thị Quanh

Khoa Kinh tế & Kế toán, Đại học Quy Nhơn

Email: tranthiquanh@qnu.edu.vn

Đỗ Huyền Trang

Khoa Kinh tế & Kế toán, Đại học Quy Nhơn

Email: dohuyentrang@qnu.edu.vn

Ngày nhận: 26/8/2019

Ngày nhận bản sửa: 26/9/2019

Ngày duyệt đăng: 05/4/2020

Tóm tắt:

Nghiên cứu nhằm kiểm tra mối quan hệ trực tiếp và gián tiếp giữa hai nhân tố bối cảnh (mức độ cạnh tranh và sự thay đổi chiến lược), thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh (bao gồm cả kết quả tài chính và phi tài chính) của các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả phân tích dữ liệu thu thập từ 236 doanh nghiệp nhỏ và vừa bằng phần mềm SmartPLS 3 cho thấy: (1) Mức độ cạnh tranh và sự thay đổi chiến lược có ảnh hưởng cùng chiều với thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng, từ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh; (2) Thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng đóng vai trò trung gian toàn phần cho mối quan hệ giữa cạnh tranh và kết quả hoạt động tài chính, trung gian một phần cho mối quan hệ giữa cạnh tranh và kết quả hoạt động phi tài chính. Bên cạnh đó, nó còn là trung gian một phần cho mối quan hệ giữa sự thay đổi chiến lược và kết quả hoạt động kinh doanh.

Từ khóa: Thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng, mức độ cạnh tranh, kết quả hoạt động kinh doanh, sự thay đổi chiến lược, doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam.

Mã JEL: M41, C31.

The relations among competition, strategy, management accounting information and performance

Abstract:

The study aims to examine the direct and indirect relationship between two contextual factors (competitive intensity and strategic change), the level of using management accounting information and firm performance (including financial and non-financial performance) of Vietnamese small and medium enterprises. By using SmartPLS 3 software to analysis data collected from 236 small and medium enterprises, the results of show that: (i) The competitive intensity and strategic change have a positive influence on the level of using broad-scope management accounting information, thereby improving the firm performance (financial and non-financial dimension) of Vietnamese small and medium enterprises; (ii) Broad-scope management accounting information plays the full mediating role between competitive intensity and financial performance; playing the partial mediating role between competitive intensity and non-financial performance. Moreover, it also plays a partial mediating role in the relationship between strategic change and firm performance.

Keywords: Broad-scope management accounting information, competitive intensity, firm performance, strategic change, Vietnamese small and medium enterprises.

JEL code: M41, C31.

1. Giới thiệu

Trong thời kỳ Việt Nam đang đẩy nhanh quá trình hội nhập quốc tế, áp lực cạnh tranh đối với doanh nghiệp ngày càng lớn (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Nguyễn Phong Nguyễn & Đoàn Ngọc Quế, 2016). Các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam không chỉ phải cạnh tranh với nhau, với các doanh nghiệp lớn mà còn phải cạnh tranh với các tập đoàn đa quốc gia hùng mạnh. Không có bất kỳ một ngành nghề, lĩnh vực nào có đứng ngoài áp lực như vậy (Otlely, 2016). Để ứng phó với môi trường cạnh tranh khốc liệt, các doanh nghiệp sẽ tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị để hỗ trợ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định (Bromwich, 1990; Hoque & cộng sự, 2001; Mia & Clarke, 1999). Tuy nhiên trên thực tế, việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam còn nhiều hạn chế, chỉ chú trọng đến kế toán tài chính, kế toán quản trị ít được quan tâm (Trần Ngọc Hùng, 2016). Do vậy, câu hỏi đặt ra là liệu trước áp lực cạnh tranh gay gắt, các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam có tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị không?

Trước sự biến động của môi trường kinh doanh, các doanh nghiệp không chỉ tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị mà còn phải thay đổi lại chiến lược kinh doanh nhằm thỏa mãn khách hàng, ứng phó với các đối thủ (Teece & cộng sự, 1997). Một số nghiên cứu kế toán quản trị vận dụng lý thuyết bất định (*Contingency theory*) cho thấy các doanh nghiệp lớn sẽ tiến hành sắp xếp lại cơ cấu tổ chức theo hướng phân quyền (Bromwich, 1990; Hoque & cộng sự, 2001; Mia & Clarke, 1999) cũng như thay đổi chiến lược theo hướng tăng cường cung ứng những sản phẩm chất lượng (Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Liệu khi đối mặt với những áp lực như vậy, các doanh nghiệp nhỏ và vừa có thay đổi chiến lược hay không vẫn là một câu hỏi chưa có lời giải đáp? Hơn nữa, đa số các nghiên cứu trước chỉ cho thấy mối quan hệ trực tiếp giữa cạnh tranh, chiến lược, thông tin kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh (*firm performance*). Liệu có tồn tại mối quan hệ gián tiếp giữa chiến lược và cạnh tranh với kết quả hoạt động kinh doanh thông qua việc sử dụng thông tin kế toán quản trị hay không vẫn là khoảng trống cần được tiếp tục nghiên cứu.

Đa số các nghiên cứu kế toán quản trị vận dụng lý

thuyết bất định tập trung tìm hiểu các tiền tố của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị, chẳng hạn như Abdel-Kader & Luther (2008), Cadez & Guilding (2008), Chenhall & Morris (1986)... Bên cạnh đó, một số nghiên cứu đã tìm hiểu hậu tố của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị, ví dụ Agbejule (2005), Chong (1996), Mia & Chenhall (1994), Mia & Clarke (1999), Miah & Mia (1996)... Có ít nghiên cứu kết hợp cả tiền tố và hậu tố và điều này là không phù hợp với nguyên lý cơ bản của lý thuyết bất định. Bởi lý thuyết này cho rằng một hệ thống kế toán quản trị được thiết kế phù hợp với bối cảnh bên trong và bên ngoài tổ chức sẽ góp phần nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh, nên kết quả hoạt động kinh doanh sẽ là biến phụ thuộc (Chenhall, 2006; Otlely, 2016). Do vậy, chúng tôi xây dựng mô hình phương trình cấu trúc (SEM) để nghiên cứu cả tiền tố và hậu tố của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam.

Chenhall & Morris (1986) là người đầu tiên phát triển một công cụ đo lường nhận thức hữu ích về thông tin kế toán quản trị trên 4 khía cạnh – phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp và đồng bộ. Hầu như các nghiên cứu sau này đều kế thừa thang đo của Chenhall & Morris (1986), tuy nhiên đa số tập trung vào khía cạnh phạm vi rộng bởi vai trò quan trọng của nó trong việc hỗ trợ cho nhà quản trị thực hiện chức năng hoạch định, kiểm soát và ra quyết định (Cadez & Guilding, 2008; Chong, 1996; Chong & Chong, 1997; Gul & Chia, 1994; Mia & Chenhall, 1994; Mia & Clarke, 1999). Do vậy, nghiên cứu này tập trung vào khía cạnh quan trọng nhất của thông tin kế toán quản trị – thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

Tóm lại, mục tiêu của nghiên cứu là kiểm tra mối quan hệ của cạnh tranh, sự thay đổi chiến lược, thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cung cấp bằng chứng về vai trò trung gian của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng trong (1) mối quan hệ giữa cạnh tranh và kết quả hoạt động kinh doanh và (2) mối quan hệ giữa sự thay đổi chiến lược và kết quả hoạt động kinh doanh.

Các phần tiếp theo của bài báo được bố cục như sau: Phần 2 trình bày mô hình và các giả thuyết nghiên cứu. Phần 3 trình bày mẫu, thang đo và các phương pháp phân tích dữ liệu. Tiếp theo, kết quả

nghiên cứu được trình bày trong phần 4. Cuối cùng, phần 5 trình bày kết luận, hàm ý và hạn chế nghiên cứu.

2. Mô hình và các giả thuyết nghiên cứu

2.1. Mức độ cạnh tranh và sự thay đổi chiến lược

Môi trường kinh doanh ngày càng cạnh tranh cùng với đó là sự phát triển nhanh chóng của công nghệ (Atkinson & cộng sự, 2012). Trước bối cảnh như vậy, các nhà quản trị cần phải xem xét lại chiến lược kinh doanh và nếu cần thì phải thay đổi cho phù hợp với bối cảnh mới nhằm nâng cao lợi thế cạnh tranh và đạt được kết quả kinh doanh vượt trội (Chenhall & Langfield-Smith, 1998).

Nghiên cứu của Baines & Langfield-Smith (2003) cho rằng các doanh nghiệp sẽ tiến hành thay đổi chiến lược kinh doanh để ứng phó với sự thay đổi của môi trường. Sau đó dẫn đến một loạt sự thay đổi từ cơ cấu đến hệ thống kế toán quản trị nhằm nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh. Khi nhu cầu và thị hiếu của khách hàng ngày càng đa dạng và khắt khe và khi các đối thủ luôn nỗ lực hết mình để đáp ứng nhu cầu của khách hàng một cách tinh vi hơn, các doanh nghiệp sẽ thay đổi chiến lược theo hướng phát triển những sản phẩm khác biệt, chú trọng đến chất lượng và tính linh hoạt (Perera & cộng sự, 1997). Do vậy, giả thuyết thứ nhất được đề xuất như sau:

Giả thuyết H1: Có mối quan hệ cùng chiều giữa mức độ cạnh tranh và sự thay đổi chiến lược.

2.2. Mức độ cạnh tranh và thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng

Chính môi trường cạnh tranh khốc liệt đã tạo nên những áp lực, rủi ro và sự bất ổn cho các tổ chức (Mia & Clarke, 1999). Một số nghiên cứu kế toán quản trị vận dụng lý thuyết bất định đã cho thấy mối quan hệ giữa sự không chắc chắn môi trường có liên quan đến tính hữu ích của thông tin phạm vi rộng (Chenhall & Morris, 1986; Chong & Chong, 1997; Gul & Chia, 1994). Cụ thể, Chenhall & Morris (1986) khẳng định rằng những khó khăn gây ra bởi sự không chắc chắn về môi trường cho cả việc lập kế hoạch và kiểm soát có thể được giảm bớt bằng cách cung cấp thông tin phạm vi rộng. Nghiên cứu của Gul & Chia (1994) cho thấy phân quyền và sự sẵn có của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và tổng hợp có liên quan đến kết quả hoạt động kinh doanh cao hơn trong các điều kiện môi trường không chắc chắn cao. Agbejule (2005) cũng cho rằng thông tin

kế toán quản trị phạm vi rộng là cần thiết để đánh giá các hành động cạnh tranh hoặc nhu cầu thị trường và khách hàng trong điều kiện không chắc chắn cao. Do vậy, giả thuyết thứ hai được đề xuất là:

Giả thuyết H2: Có mối quan hệ cùng chiều giữa mức độ cạnh tranh và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

2.3. Sự thay đổi chiến lược và thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng

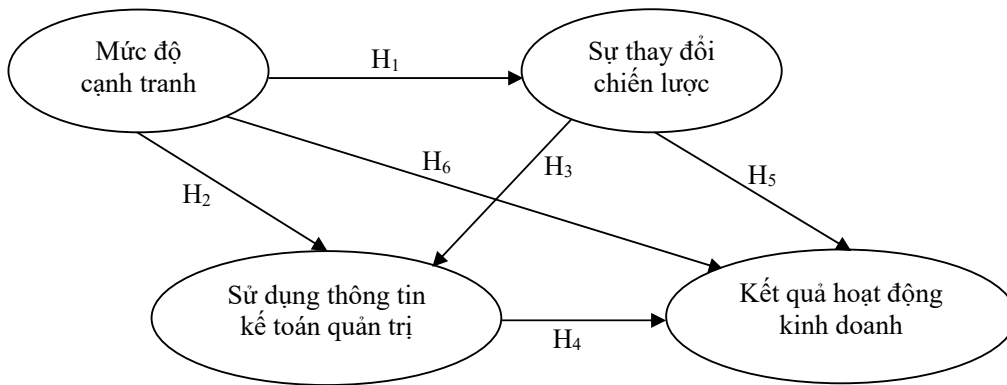
Thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng là cần thiết để giúp cho nhà quản trị đưa ra các quyết định kịp thời và đúng đắn trong bối cảnh kinh doanh đầy cạnh tranh (Chenhall & Morris, 1986; Soobaroyen & Poorundersing, 2008). Chẳng hạn, nếu chất lượng hoặc sự đổi mới là trọng tâm trong chiến lược cạnh tranh thì điều quan trọng là hệ thống kế toán quản trị của doanh nghiệp phải cung cấp thông tin về kết quả liên quan đến chất lượng, sự hài lòng của khách hàng, dẫn đầu công nghệ, sự đổi mới, đào tạo và phát triển... (Fisher, 1992 trích dẫn trong Baines & Langfield-Smith, 2003). Không đưa các thước đo này vào hệ thống kế toán quản trị chính thức có thể cản trở khả năng của doanh nghiệp để đạt được các chiến lược sản phẩm khác biệt (Sim & Killough, 1998). Như vậy, một sự thay đổi về chiến lược (hướng đến chiến lược sản phẩm khác biệt) đòi hỏi phải có sự thay đổi từ các thước đo kết quả hoạt động cho phù hợp (Samson & cộng sự, 1991). Do vậy, nghiên cứu đề xuất giả thuyết thứ ba là:

Giả thuyết H3: Có mối quan hệ cùng chiều giữa sự thay đổi chiến lược và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

2.4. Thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh

Ngày nay, thông tin đã được công nhận là một trong những nguồn lực mạnh mẽ có thể ảnh hưởng đáng kể đến sự giàu có của các doanh nghiệp (Barney, 1991). Các công ty thành công không chỉ theo dõi kết quả hoạt động tài chính mà còn phải chú ý đến kết quả hoạt động phi tài chính như tỷ lệ sản phẩm hỏng, thời gian giao hàng, số lượng sản phẩm mới, sự hài lòng của khách hàng... (Atkinson & cộng sự, 2012; Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Do đó, để đối phó với môi trường thay đổi, thách thức đối với bất kỳ hệ thống kế toán quản trị nào là phải cung cấp thông tin phạm vi rộng để giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định sáng suốt và phân đầu cho sự thay đổi của tổ chức

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



(Horngren, 1995).

Miah & Mia (1996) chỉ ra rằng mức độ phân quyền cao đã thúc đẩy việc sử dụng hệ thống kiểm soát kế toán và nhờ đó nâng cao kết quả hoạt động của các cơ quan chính phủ ở New Zealand. Mia & Clarke (1999) cho rằng mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng đến kết quả hoạt động thông qua việc sử dụng hệ thống kế toán quản trị. Những kết quả nghiên cứu trên hoàn toàn phù hợp với quan điểm cốt lõi nhất của lý thuyết bất định rằng thông tin phù hợp với bối cảnh là những thông tin mà giúp cho nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn, từ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh (Otley, 2016). Do đó, giả thuyết thứ tư đặt ra là:

Giả thuyết H4: Có mối quan hệ cùng chiều giữa mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng với kết quả hoạt động kinh doanh.

2.5. Vai trò trung gian của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng

Với những lập luận về giả thuyết H_3 và H_4 và rằng chiến lược không tự nó mang lại kết quả hoạt động kinh doanh mà quan trọng là việc triển khai và thực hiện chiến lược để đảm bảo tổ chức đi đúng hướng (Atkinson & cộng sự, 2012; Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Do vậy, bài báo này lên kế hoạch kiểm định vai trò trung gian của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng trong mối quan hệ giữa sự thay đổi chiến lược và kết quả hoạt động kinh doanh. Điều này cũng phù hợp với lý thuyết cấu trúc tổ chức truyền thống liên quan đến đường dẫn Chiến lược – Cấu trúc – Kết quả hoạt động được đề xuất bởi Anderson & Lanen (1999), trong đó hệ thống kế toán quản trị như là một biến cấu trúc tổ chức. Do vậy, giả thuyết thứ năm như sau:

Giả thuyết H5: Sự thay đổi chiến lược có ảnh

hưởng gián tiếp đến kết quả hoạt động kinh doanh thông qua mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

Như đã thảo luận ở giả thuyết H_2 , tăng cạnh tranh có ảnh hưởng trực tiếp và cùng chiều đến việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng. Hơn nữa, sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả hoạt động kinh doanh (giả thuyết H_4). Kết quả là, chúng tôi mong đợi rằng sự gia tăng cạnh tranh có thể có mối quan hệ cùng chiều với kết quả hoạt động kinh doanh một cách gián tiếp thông qua việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng. Do vậy, chúng tôi đề xuất giả thuyết H_6 như sau:

Giả thuyết H6: Mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng gián tiếp đến kết quả hoạt động kinh doanh thông qua việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Mẫu và phương pháp thu thập dữ liệu

Phiếu khảo sát được gửi đến các nhà quản trị cấp trung và cấp cao được chọn thuận tiện từ danh sách hội viên của Hiệp hội doanh nghiệp nhỏ và vừa khu vực phía Nam (ASMES), Hiệp hội doanh nghiệp nhỏ và vừa thành phố Đà Nẵng (DANASME) và Hội doanh nghiệp nhỏ và vừa Hà Nội (HANOISME). Trong mỗi doanh nghiệp, một nhà quản trị cấp cao hoặc cấp trung (như CEO, CFO, tổng giám đốc, trưởng hoặc phó phòng) với thâm niên tối thiểu là 3 năm được lựa chọn để đảm bảo có sự hiểu biết đầy đủ về doanh nghiệp, giúp nâng cao chất lượng dữ liệu. Phiếu khảo sát được gửi đến địa chỉ email của 350 đáp viên chấp nhận tham gia khảo sát. Cứ sau 3 tuần, chúng tôi gửi 1 email nhắc đến những người chưa phản hồi, sau 2 lần nhắc email và 1 lần gọi điện

Bảng 1: Thông kê mô tả mẫu nghiên cứu

Tiêu chí phân loại	Số lượng	Tỷ lệ (%)	Tiêu chí phân loại	Số lượng	Tỷ lệ (%)
<i>Lĩnh vực</i>			<i>Loại hình công ty</i>		
Nông lâm nghiệp và thủy sản	11	4,66	Công ty cổ phần	49	20,76
Công nghiệp và xây dựng	82	34,75	Công ty trách nhiệm hữu hạn	153	64,83
Thương mại và dịch vụ	143	60,59	Doanh nghiệp tư nhân	34	14,41
<i>Doanh thu</i>			<i>Vị trí công việc</i>		
3-50 tỷ đồng	102	43,22	Nhà quản trị cấp cao	25	10,59
50-100 tỷ đồng	72	30,51	Nhà quản trị cấp trung	211	89,41
100-200 tỷ đồng	47	19,91	<i>Trình độ học vấn</i>		
200-300 tỷ đồng	15	6,36	Đại học	154	65,25
<i>Số lao động</i>			Sau đại học	82	34,75
10-50 lao động	135	57,20	<i>Giới tính</i>		
51-100 lao động	86	36,44	Nam	178	24,58
100-200 lao động	15	6,36	Nữ	58	75,42
<i>Tuổi</i>			<i>Thâm niên công tác</i>		
≤ 5 năm	99	41,95	2-5 năm	93	39,41
6-10 năm	109	46,19	6-10 năm	122	51,69
>10 năm	28	11,86	> 10 năm	21	8,90

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp.

thoại cuối cùng chúng tôi thu được 293 phản hồi (đạt tỷ lệ 83,71%). Sau khi loại bỏ 57 phiếu trả lời từ các công ty có quy mô siêu nhỏ (số lao động tham gia bảo hiểm xã hội dưới 10 người, doanh thu dưới 3 tỷ đồng), chúng tôi còn được 236 phản hồi. Lý do loại các doanh nghiệp siêu nhỏ là vì họ thường không có chiến lược kinh doanh rõ ràng cũng như hệ thống kế toán không hoàn thiện. Trong 236 phản hồi, không có phản hồi nào bị thiếu thông tin hay đánh giá với cùng một mức độ cho tất cả các phát biểu. Do vậy, cả 236 phản hồi này được sử dụng để phân tích dữ liệu. Bảng 1 trình bày thông tin mẫu từ 236 phản hồi.

3.2. Thang đo

Đề đo lường mức độ cạnh tranh, nghiên cứu kế thừa thang đo được phát triển bởi Khandwalla (1972) và đã được sử dụng bởi một số nhà nghiên cứu như Hoque (2011), Hoque & cộng sự (2001), Mia & Chenhall (1994). Đối với sự thay đổi chiến lược, nghiên cứu kế thừa thang đo của Baines & Langfield-Smith (2003). Đây là một thang đo được điều chỉnh từ thang đo của Chenhall & Langfield-Smith (1998). Thang đo thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng được phát triển bởi Chenhall & Morris (1986) nhằm đo lường nhận thức hữu ích về thông tin kế toán quản trị. Sau đó, thang đo này đã được Agbejule (2005) điều chỉnh để phù hợp hơn trong việc đo lường mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị. Cuối cùng, chúng tôi kế thừa thang đo của

Baines & Langfield-Smith (2003) and Hoque (2011) để đo lường kết quả hoạt động kinh doanh (chi tiết các biến quan sát được trình bày trong Bảng 2).

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Kết quả đánh giá thang đo

Kết quả đánh giá thang đo trong Bảng 2 cho thấy hệ số tải các biến quan sát đều nằm trong khoảng 0,61 đến 0,86, lớn hơn 0,5. Giá trị t-test đều nằm trong khoảng 9,76 đến 52,86, thỏa mãn điều kiện lớn hơn 1,96 để có ý nghĩa thống kê. Phương sai trích bình quân (AVE) của tất cả các biến được chấp nhận vì chúng cao hơn 0,50 (từ 0,59 đến 0,65). Ngoài ra, độ tin cậy tổng hợp (CR) của các biến đều cao hơn 0,7 (từ 0,85 đến 0,92), hệ số Cronbach's Alpha đều lớn hơn 0,7 (từ 0,77 đến 0,89), cho thấy các thang đo trong mô hình có độ tin cậy cao.

Bảng 3 thể hiện giá trị phân biệt của thang đo thông qua giá trị căn bậc hai phương sai trích bình quân của các biến đều nằm trong khoảng từ 0,77 đến 0,80 và đều lớn hơn hệ số tương quan của các biến (từ 0,50 đến 0,66). Hơn nữa, hệ số tương quan của các biến đều nhỏ hơn độ tin cậy tổng hợp (CR) cũng chứng tỏ các thang đo các biến đảm bảo giá trị phân biệt (Fornell & Larcker, 1981). Ngoài ra, hệ số tương quan giữa các biến đều nhỏ hơn 0,7 cho thấy các biến có sự phân biệt (Tabachnick & cộng sự, 2001).

4.2. Kết quả kiểm định các ảnh hưởng trực tiếp

Bảng 2: Kết quả đánh giá thang đo

Khái niệm nghiên cứu và các biến quan sát	Hệ số tải	T-value
<i>Thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng (AVE = 0,64; CR = 0,88, CA = 0,81)</i>		
Thông tin định hướng tương lai	0,86	52,86
Thông tin phi tài chính liên quan đến sản phẩm và thị trường	0,76	22,51
Thông tin phi tài chính khác như thái độ của khách hàng, mối quan hệ giữa các nhân viên,...	0,75	19,89
Thông tin về các yếu tố vĩ mô bên ngoài doanh nghiệp	0,84	34,44
<i>Mức độ cạnh tranh (AVE = 0,62; CR = 0,89; CA = 0,85)</i>		
Cạnh tranh về các yếu tố đầu vào như nguyên liệu, thiết bị sản xuất	0,77	25,67
Cạnh tranh về nhân viên kỹ thuật như kỹ sư, lập trình viên	0,86	43,56
Cạnh tranh về các chương trình quảng cáo, bán hàng và phân phối	0,81	29,19
Cạnh tranh về chất lượng và sự đa dạng của các sản phẩm, dịch vụ	0,74	21,71
Cạnh tranh về giá của các dòng sản phẩm chính	0,77	16,54
<i>Sự thay đổi chiến lược (AVE = 0,65; CR = 0,92; CA = 0,89)</i>		
Giao hàng đúng hạn	0,77	25,12
Thực hiện hợp đồng giao hàng đáng tin cậy	0,80	27,76
Cung cấp sản phẩm chất lượng cao	0,82	35,79
Cung cấp các dịch vụ hỗ trợ sau bán hàng hiệu quả	0,78	21,71
Thay đổi thiết kế và giới thiệu sản phẩm mới một cách nhanh chóng	0,80	27,58
Tùy chỉnh sản phẩm và dịch vụ theo yêu cầu của khách hàng	0,84	44,92
Sản phẩm có sẵn (phân phối rộng)	0,79	36,72
Sản xuất nhanh chóng	0,81	26,55
<i>Kết quả hoạt động kinh doanh tài chính (AVE = 0,60; CR = 0,85; CA = 0,77)</i>		
Lợi nhuận	0,61	9,76
Thị phần	0,80	26,62
ROI	0,81	35,93
Tốc độ tăng doanh thu	0,80	26,01
Dòng tiền từ hoạt động	0,79	23,17
<i>Kết quả hoạt động kinh doanh phi tài chính (AVE = 0,59; CR = 0,85; CA = 0,77)</i>		
Phát triển sản phẩm mới	0,80	28,93
Phát triển thị trường	0,78	20,42
Nghiên cứu và phát triển	0,78	24,39
Cắt giảm chi phí	0,71	13,53
Phát triển nhân viên	0,77	10,75

Ghi chú: AVE: Phương sai trích bình quân; CR: Độ tin cậy tổng hợp; CA: Cronbach's Alpha.

Đầu tiên, R^2 điều chỉnh đều lớn hơn 0,1 chứng tỏ mô hình nghiên cứu phù hợp với dữ liệu thu thập được. Tiếp đó, để kiểm tra các giả thuyết về các mối quan hệ trực tiếp, tác giả dựa vào giá trị của hệ số β và giá trị t trên các đường dẫn (xem Hình 2).

Kết quả trong Hình 2 cho thấy tất cả các giả thuyết đều được ủng hộ với mức ý nghĩa thống kê là 1% (giá trị $t > 2,58$). Từ kết quả kiểm định giả thuyết H_1 , có thể kết luận rằng CI có ảnh hưởng cùng chiều đến SC ($\beta = 0,58$; $t = 14,68$). Kết quả ủng hộ giả thuyết H_2 ($\beta = 0,49$; $t = 9,18$), nghĩa là khi CI càng cao thì các doanh nghiệp sẽ càng tăng cường sử dụng MAI. Giả thuyết H_3 được ủng hộ ($\beta = 0,23$; $t = 4,09$), có nghĩa là khi doanh nghiệp tiến dần về chiến lược khác biệt thì nhu cầu sử dụng MAI sẽ càng tăng. Cuối cùng, kết quả kiểm định giả thuyết H_4 cho thấy

mức độ sử dụng MAI có ảnh hưởng cùng chiều với cả PERF_F ($\beta = 0,60$; $t = 14,21$) và PERF_nonF ($\beta = 0,50$; $t = 11,21$).

4.3. Kết quả kiểm định các ảnh hưởng gián tiếp

Để kiểm tra vai trò trung gian của MAI trong mối quan hệ giữa hai biến bối cảnh (CI và SC) với PERF, chúng tôi thực hiện 4 bước phân tích theo hướng dẫn của Baron & Kenny (1986). Các bước phân tích lần lượt như sau: (1) Kiểm tra mô hình hồi quy gồm các biến độc lập và các biến phụ thuộc; (2) Kiểm tra mô hình hồi quy gồm các biến độc lập và biến trung gian; (3) Kiểm tra mô hình hồi quy gồm biến trung gian và các biến phụ thuộc; và (4) Kiểm tra mô hình hồi quy gồm cả các biến độc lập, biến trung gian và các biến điều tiết. Kết quả được trình bày trong Hình 3.

Bảng 3: Ma trận tương quan đánh giá giá trị phân biệt của thang đo

Khái niệm nghiên cứu	CI	SC	MAI	PERF_F	PERF_nonF
CI	0,79				
SC	0,58	0,80			
MAI	0,62	0,51	0,80		
PERF_F	0,54	0,66	0,60	0,77	
PERF_nonF	0,52	0,54	0,50	0,56	0,77
Mean	3,28	3,52	3,43	3,40	3,40
SD	0,89	0,80	0,87	0,82	0,86

Ghi chú: CI: mức độ cạnh tranh; SC: sự thay đổi chiến lược; MAI: thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng; PERF_F: Kết quả hoạt động kinh doanh tài chính; PERF_nonF: Kết quả hoạt động kinh doanh phi tài chính; Số trên đường chéo (in đậm) là căn bậc hai của phương sai trích bình quân (AVE); Số dưới đường chéo là tương quan giữa các biến theo Fornell & Lacker (1981).

Sau khi đã thực hiện các bước 1, 2 và 3, kết quả thỏa mãn điều kiện (t -value > 1,96) để thực hiện bước phân tích thứ 4. Kết quả bước 4 (Hình 3) cho thấy MAI đóng vai trò *trung gian toàn phần* cho mối quan hệ của CI và PERF_F (do mối quan hệ trực tiếp giữa CI và PERF_F không có ý nghĩa khi có sự xuất hiện của biến trung gian MAI), đồng thời là *trung gian một phần* cho mối quan hệ của CI và PERF_nonF. Bên cạnh đó, MAI còn là trung gian một phần cho mối quan hệ giữa SC và PERF (cả PERF_F và PERF_nonF).

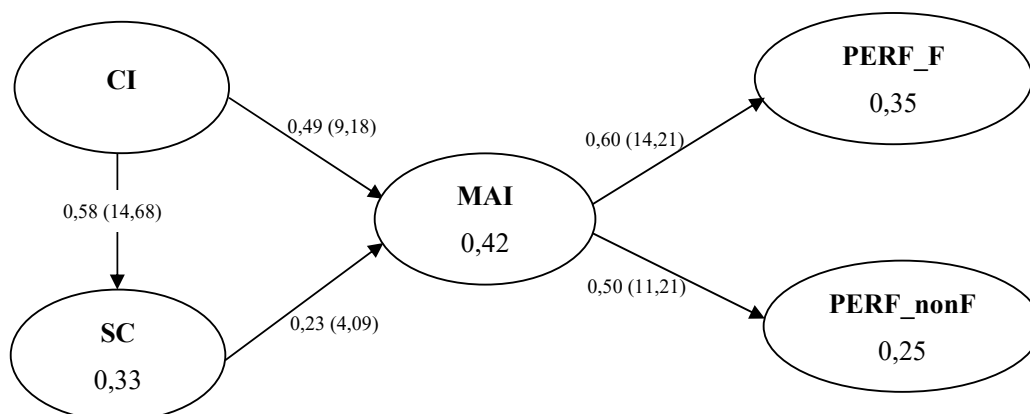
5. Kết luận và hàm ý nghiên cứu

Nghiên cứu kiểm tra mối quan hệ của CI, SC, MAI và PERF (bao gồm cả PERF_F và PERF_nonF). Kết quả nghiên cứu cho thấy cả CI và SC có ảnh hưởng cùng chiều đến MAI trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả này tương

đồng với các kết quả của Baines & Langfield-Smith (2003), Chenhall & Morris (1986), Chong & Chong (1997), Hoque (2011). Kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra rằng khi các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam tăng cường sử dụng MAI sẽ góp phần nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh. Mối quan hệ cùng chiều được tìm thấy giữa MAI và PERF là phù hợp với kết quả của một số nghiên cứu trước như Agbejule (2005), Chong (1996), Chong & Chong (1997), Mia & Chenhall (1994), Nguyen (2018), Soobaroyen & Poorundersing (2008). Qua đó cho thấy tầm quan trọng của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng đối với các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam trong bối cảnh hiện nay.

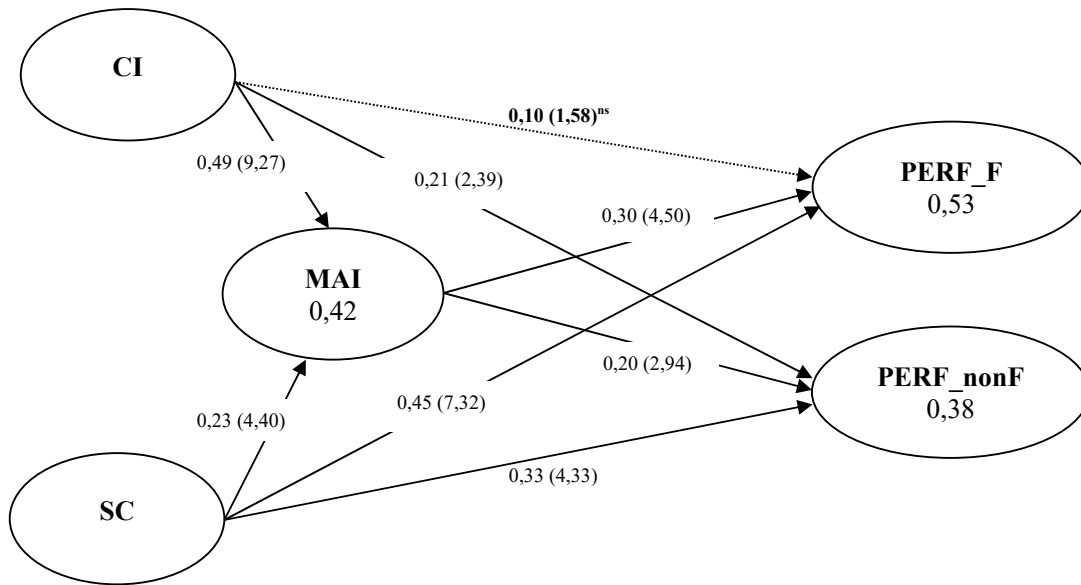
Tiếp đó, khi kiểm tra vai trò trung gian của MAI trong mối quan hệ của CI và PERF, kết quả chỉ ra MAI là trung gian toàn phần cho mối quan hệ giữa CI và PERF_F, trung gian một phần trong mối quan

Hình 2: Kết quả kiểm định các ảnh hưởng trực tiếp



Ghi chú: Trên đường dẫn, số ngoài dấu ngoặc đơn là β , số trong dấu ngoặc đơn là t -value; Số trong vòng tròn là R^2 điều chỉnh.

Hình 3: Kết quả kiểm định vai trò trung gian của MAI



Ghi chú: Trên đường dẫn, số ngoài dấu ngoặc đơn là β , số trong dấu ngoặc đơn là t-value; Số trong vòng tròn là R^2 điều chỉnh; ^{ns} là không có ý nghĩa thống kê.

hệ giữa CI và PERF_nonF. Qua đó, kết quả nghiên cứu khẳng định vai trò quan trọng của MAI trong bối cảnh cạnh tranh, những doanh nghiệp nào có đầy đủ thông tin kế toán quản trị về khách hàng, thị trường và đối thủ cạnh tranh sẽ có được lợi thế hơn và nhờ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh (Barney, 1991). Bên cạnh đó, nghiên cứu cũng cho thấy MAI đóng vai trò trung gian một phần cho mối quan hệ giữa SC và PERF, có nghĩa là việc tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị sẽ giúp các doanh nghiệp nhỏ và vừa thực hiện thành công sự thay đổi chiến lược, mang lại thành quả tài chính và phi tài chính vượt trội hơn.

Đầu tiên, kết quả nghiên cứu cung cấp một số hàm ý về lý thuyết như sau:

Một là nghiên cứu này bổ sung vào dòng nghiên cứu kế toán quản trị vận dụng lý thuyết bất định bằng cách chứng minh vai trò trung gian của MAI trong mối quan hệ của hai biến bối cảnh (CI và SC) và PERF. Do đó, nghiên cứu này cùng với một số nghiên cứu khác (Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Soobaroyen & Poorundersing, 2008) cung cấp bằng chứng mạnh mẽ về đường dẫn Nhân tố bối cảnh – Kế toán quản trị – Kết quả hoạt động kinh doanh (Chenhall, 2006).

Hai là mặc dù khía cạnh tài chính và phi tài chính

của PERF đã được bàn luận trong một thời gian dài bởi Kaplan & Atkinson (1998), Kaplan & Norton (1996). Vẫn còn nghiên cứu chỉ tập trung vào một khía cạnh tài chính/ phi tài chính (Grafton & cộng sự, 2010; Nguyễn Phong Nguyễn & Đoàn Ngọc Quế, 2016; Nguyen, 2018). Nghiên cứu này đo lường kết quả hoạt động kinh doanh trên hai khía cạnh: tài chính và phi tài chính, cùng với một số nghiên cứu khác như Baines & Langfield-Smith (2003), Cadez & Guilding (2008), Hoque (2011) góp phần khắc phục nhược điểm của các nghiên cứu trước, đặc biệt là các nghiên cứu được thực hiện tại Việt Nam về vấn đề đo lường PERF.

Bên cạnh đó, các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam hiện nay hầu như chỉ quan tâm đến kế toán tài chính mà chưa thật sự quan tâm đến kế toán quản trị, nếu có cũng chỉ là vận dụng những kỹ thuật truyền thống như dự toán, phân tích chi phí khối lượng lợi nhuận, phân tích chênh lệch... nên hiệu quả đóng góp cho doanh nghiệp chưa cao (Trần Ngọc Hùng, 2016). Một trong những nguyên nhân dẫn đến thực trạng trên được xác định là do nhận thức về kế toán quản trị của người chủ/người điều hành doanh nghiệp (Trần Ngọc Hùng, 2016). Do vậy, kết quả nghiên cứu này một lần nữa giúp nâng cao nhận thức của nhà quản trị về tầm quan trọng của thông tin kế toán quản trị trong công tác quản lý điều hành hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Nhờ đó,

các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam sẽ nghiêm túc tìm hiểu, thiết kế và triển khai vận dụng kế toán quản trị, đặc biệt là các kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại như phân bổ chi phí dựa trên hoạt động, bảng cân bằng điểm, chi phí mục tiêu, chi phí chất lượng, phân tích lợi nhuận khách hàng,... (Cadez & Guilding, 2008). Kết quả là các nhà quản trị của sẽ có được nguồn thông tin hữu ích để cải thiện chất lượng các quyết định, từ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Bất cứ nghiên cứu nào cũng tồn tại những hạn chế nhất định và nghiên cứu của chúng tôi cũng không tránh khỏi. *Đầu tiên*, quy mô mẫu nhỏ (n = 236) và được chọn theo phương pháp thuận tiện, do vậy có thể không đại diện hoàn toàn cho tổng thể. *Thứ hai*,

nghiên cứu chỉ tập trung vào khía cạnh thông tin phạm vi rộng, các nghiên cứu trong tương lai có thể đánh giá cả 4 khía cạnh đã được đề xuất bởi Chenhall & Morris (1986). *Thứ ba*, nghiên cứu này không bao gồm các biện pháp kiểm soát có thể ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh. Do vậy, các nghiên cứu trong tương lai có thể bổ sung một số biện pháp kiểm soát như quy mô, tuổi doanh nghiệp, ngành nghề kinh doanh, cấu trúc sở hữu... (Nguyễn Phong Nguyên & Đoàn Ngọc Quế, 2016). *Cuối cùng*, nghiên cứu này thu thập dữ liệu khảo sát tại một thời điểm, có thể có những hạn chế trong việc phản ánh mối quan hệ của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh. Sử dụng dữ liệu thu thập tại nhiều thời điểm có thể là một hướng nghiên cứu tiếp theo.

Tài liệu tham khảo:

- 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.
- 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.
- Anderson, S.W. & Lanen, W.N. (1999), 'Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India', *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 379-412.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. & Young, S.M. (2012), *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*, 6th edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003), 'Antecedents to management accounting change: a structural equation approach', *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 675-698.
- Barney, J. (1991), 'Firm resources and sustained competitive advantage', *Journal of management*, 17(1), 99-120.
- Baron, R.M. & Kenny, D.A. (1986), 'The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations', *Journal of personality and social psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Bromwich, M. (1990), 'The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets', *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008), 'An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.
- Chenhall, R.H. (2006), 'Theorizing contingencies in management control systems research', *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998), 'The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach', *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Chenhall, R.H. & Morris, D. (1986), 'The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems', *Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- Chong, V.K. (1996), 'Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note', *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415-421.
- Chong, V.K. & Chong, K.M. (1997), 'Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems', *Accounting and business research*, 27(4), 268-276.

- Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), 'Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam', *Tạp chí Phát triển Kinh tế*, 264, 9-17.
- Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981), 'Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics', *Journal of marketing research*, 18(3), 382-388.
- Grafton, J., Lillis, A.M. & Widener, S.K. (2010), 'The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance', *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 689-706.
- Gul, F.A. & Chia, Y.M. (1994), 'The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction', *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 413-426.
- Hoque, Z. (2011), 'The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model', *Advances in Accounting*, 27(2), 266-277.
- Hoque, Z., Mia, L. & Alam, M. (2001), 'Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study', *The British Accounting Review*, 33(1), 23-45.
- Horngrén, C.T. (1995), 'Management accounting: this century and beyond', *Management Accounting Research*, 6(3), 281-286.
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International, USA.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business Press, USA.
- Khandwalla, P.N. (1972), 'The effect of different types of competition on the use of management controls', *Journal of Accounting Research*, 275-285.
- Mia, L. & Chenhall, R.H. (1994), 'The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness', *The Usefulness Of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness*, 19(1), 1-13.
- Mia, L. & Clarke, B. (1999), 'Market competition, management accounting systems and business unit performance', *Management Accounting Research*, 10(2), 137-158.
- Miah, N. & Mia, L. (1996), 'Decentralization, accounting controls and performance of government organizations: a New Zealand empirical study', *Financial Accountability & Management*, 12(3), 173-190.
- Nguyen, P.N. (2018), 'Performance implication of market orientation and use of management accounting systems: The moderating role of accountants' participation in strategic decision making', *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 33-49.
- Nguyễn Phong Nguyên & Đoàn Ngọc Quế (2016), 'Tác động của định hướng thị trường và áp lực cạnh tranh đến mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị nhằm nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp Việt Nam', *Tạp chí Phát triển Kinh tế*, 27(11), 98-123.
- Otley, D. (2016), 'The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014', *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Perera, S., Harrison, G. & Poole, M. (1997), 'Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note', *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 557-572.
- Samson, D.A., Langfield-Smith, K. & McBride, P. (1991), 'The alignment of management accounting with manufacturing priorities: a strategic perspective', *Australian Accounting Review*, 1(1), 29-40.
- Sim, K.L. & Killough, L.N. (1998), 'The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems', *Journal of Management Accounting Research*, 10, 325 - 346.
- Soobaroyen, T. & Poorundersing, B. (2008), 'The effectiveness of management accounting systems: Evidence from functional managers in a developing country', *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187-219.
- Tabachnick, B.G., Fidell, L.S. & Osterlind, S.J. (2001), *Using Multivariate Statistics*, Harper, New York, USA.
- Teece, D.J., Pisano, G. & Shuen, A. (1997), 'Dynamic capabilities and strategic management', *Strategic management journal*, 18(7), 509-533.
- Trần Ngọc Hùng (2016), 'Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ tại Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.