
VAI TRÒ TRUNG GIAN CỦA VIỆC SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ PHẠM VI RỘNG VÀ ẢNH HƯỞNG ĐIỀU TIẾT CỦA SỰ THAY ĐỔI NHANH CHÓNG VỀ CÔNG NGHỆ

Nguyễn Thị Thu

Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh

Email: thithun@ueh.edu.vn

Lê Mộng Huyền

Khoa Kinh tế và Kế toán, Trường Đại học Quy Nhơn

Email: lemonghuyen@qnu.edu.vn

Ngày nhận: 23/12/2019

Ngày nhận bản sửa: 28/02/2020

Ngày duyệt đăng: 05/12/2020

Tóm tắt:

Nghiên cứu được thực hiện nhằm kiểm định vai trò trung gian của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng trong mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Đồng thời, nghiên cứu cũng kiểm định vai trò điều tiết của sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ cho hai mối quan hệ: (1) giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và (2) giữa việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Dữ liệu nghiên cứu được thu thập thông qua một bảng khảo sát tự đánh giá được gửi đến các nhà quản trị cấp cao và cấp trung đang làm việc trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam. Kết quả phân tích dữ liệu thu được từ 187 phản hồi cho thấy hầu hết các giả thuyết được ủng hộ, ngoại trừ sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ không đóng vai trò điều tiết cho mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

Từ khóa: Chiến lược tập trung vào khách hàng; Kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng; Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng; Sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ.

Mã JEL: M41; C31

The mediating role of using broad-scope management accounting information and the moderating effect of technological turbulence

Abstract:

The study was conducted to test the mediating effect of using broad-scope management accounting information on the relationship between customer-focused strategy and customer performance. Moreover, the study also tests the moderating role of technological turbulence on two relationships: (i) between customer-focused strategy and the use of broad scope management accounting information and (ii) between the use of broad scope management accounting information and customer performance. The data was collected through a self-assessment survey that was sent to the senior and mid-level managers working for Vietnamese small and medium-sized firms. The results obtained from 187 responses reveal that most of the hypotheses are supported, except that technological turbulence does not moderate the relationship between customer-focused strategy and using broad-scope management accounting information.

Keywords: Customer-focused strategy; customer performance; the use of broad-scope management accounting information; technological turbulence.

JEL Codes: M41; C31

1. Giới thiệu

Nghiên cứu kế toán quản trị dựa trên lý thuyết bất định đã thu hút sự chú ý của nhiều nhà nghiên cứu trong suốt hơn 40 năm qua (Otley, 2016). Trong số đó, có lẽ dòng nghiên cứu mới và quan trọng là dòng nghiên cứu liên quan đến chiến lược (Chenhall, 2006). Theo đánh giá của Otley (2016), các nghiên cứu thực nghiệm về ảnh hưởng của chiến lược đến hệ thống kiểm soát quản lý có xu hướng chọn một trong các cách phân loại chiến lược của Miles & Snow (1978) với bốn loại chiến lược là: bảo vệ – phân tích – phản ứng – khám phá; Porter (1980) với hai loại chiến lược là: khác biệt và dẫn đầu chi phí; hoặc Gupta & Govindarajan (1984) với bốn loại chiến lược là: xây dựng – nắm giữ – thu hoạch – thoái vốn.

Ngày nay, dường như có một xu hướng ngày càng tăng các doanh nghiệp nỗ lực nâng cao lợi thế cạnh tranh bằng cách áp dụng chiến lược tập trung vào khách hàng (Cadez & Guilding, 2008; Guilding & McManus, 2002; Hyvönen, 2007). Chiến lược tập trung vào khách hàng đã nhận được sự chú ý đáng kể trong các nghiên cứu tiếp thị liên quan đến định hướng thị trường (ví dụ, Cadez & Guilding, 2008; Jaworski & Kohli, 1993; Nguyen Phong Nguyen, 2018; Nguyễn Phong Nguyễn & Đoàn Ngọc Quế, 2016; Yuliansyah & cộng sự, 2019). Hệ tư tưởng tập trung vào khách hàng cũng đã được biết đến trong các phương pháp quản trị tiên tiến như quản trị chất lượng toàn diện (TQM), sản xuất kịp thời (JIT) hoặc sản xuất linh hoạt (Hyvönen, 2007). Các doanh nghiệp luôn nỗ lực thỏa mãn nhu cầu của khách hàng để nâng cao lòng trung thành của khách hàng, từ đó giữ chân khách hàng hiện tại. Bên cạnh đó, nâng cao sự hài lòng của khách hàng cũng giúp giảm chi phí thất bại, giảm chi phí thu hút khách hàng mới và nâng cao uy tín của doanh nghiệp trên thị trường (Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Tuy vậy, vẫn còn ít nghiên cứu về vai trò của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng trong các doanh nghiệp theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng (Hyvönen, 2007).

Trong số ít các nghiên cứu kế toán quản trị đã được thực hiện liên quan đến chiến lược tập trung vào khách hàng đã báo cáo kết quả không thống nhất. Chẳng hạn, Guilding & McManus (2002) chỉ trích hệ thống kế toán quản trị truyền thống là định hướng nội bộ quá mức và do vậy sẽ không phù hợp cho các doanh nghiệp theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng. Perera & cộng sự (1997) tìm thấy mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng các thước đo phi tài chính nhưng không liên quan đến kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Ngược lại, nghiên cứu của Hyvönen (2007) kết luận rằng chỉ có các thước đo tài chính mới nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh, các thước đo kết quả hoạt động hiện đại (phi tài chính) thì không. Vậy liệu thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng có cần thiết đối với các doanh nghiệp theo đuổi chiến lược tập trung khách hàng hay không và khi tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng có góp phần nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng hay không vẫn là những câu hỏi cần tìm lời giải đáp, đặc biệt là trong bối cảnh các doanh nghiệp nhỏ và vừa của một quốc gia đang phát triển như Việt Nam.

Hoạt động sản xuất và tiêu thụ của một doanh nghiệp chịu ảnh hưởng lớn bởi môi trường bên ngoài doanh nghiệp (Chenhall, 2006; Jaworski & Kohli, 1993; Otley, 2016). Đã có nhiều nghiên cứu kế toán quản trị vận dụng lý thuyết bất định tìm hiểu ảnh hưởng của cạnh tranh (Baines & Langfield-Smith, 2003; Doan Ngọc Phi Anh, 2016; Guilding & McManus, 2002; Mia & Clarke, 1999; Nguyễn Phong Nguyễn & Đoàn Ngọc Quế, 2016), nhận thức về môi trường không chắc chắn (ví dụ, Agbejule, 2005; Chenhall & Morris, 1986) đến việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng. Tuy nhiên, những nghiên cứu về ảnh hưởng của nhân tố sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ vẫn còn hạn chế. Do đó, ảnh hưởng của nhân tố này cần được tiếp tục nghiên cứu và làm rõ, đặc biệt là trong bối cảnh Việt Nam đang chịu ảnh hưởng mạnh mẽ từ cuộc Cách mạng công nghiệp lần thứ tư.

Tóm lại, nghiên cứu này xây dựng một mô hình trung gian – điều tiết nhằm kiểm định vai trò trung gian của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng cho mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Đồng thời, nghiên cứu kiểm định vai trò điều tiết của sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ cho: (1) mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và (2) mối quan hệ giữa việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Qua đó, nghiên cứu của chúng tôi có một số đóng góp như sau: (i) Bổ sung vào dòng nghiên cứu kế toán quản trị

liên quan đến chiến lược tập trung vào khách hàng vẫn còn đang hạn chế; (ii) Góp phần khẳng định vai trò của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng đối với các doanh nghiệp nhỏ và vừa đang theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng.

Các phần còn lại của bài báo được bố cục như sau: Phần tiếp theo trình bày cơ sở lý thuyết và các giả thuyết nghiên cứu. Phương pháp nghiên cứu được trình bày trong phần 3. Phần 4 báo cáo kết quả nghiên cứu. Cuối cùng, phần 5 trình bày thảo luận và kết luận.

2. Cơ sở lý thuyết và các giả thuyết nghiên cứu

2.1. Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng

Chenhall & Morris (1986) là tác giả đầu tiên phát triển công cụ đo lường nhận thức hữu ích về thông tin kế toán quản trị trên bốn khía cạnh: phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp và thống nhất. 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 đây là đặc điểm quan trọng của thông tin để hỗ trợ cho nhà quản trị thực hiện các chức năng của họ (Lê Mộng Huyền & Nguyễn Phong Nguyên, 2019; Mia & Clarke, 1999; Naranjo-Gil & Hartmann, 2007; Nguyen Thi Thu & cộng sự, 2017).

Nếu như hệ thống kế toán quản trị truyền thống chỉ cung cấp thông tin về các sự kiện trong nội bộ tổ chức, các sự kiện đã xảy ra trong quá khứ và được phản ánh dưới dạng thước đo tiền tệ. Ngày nay, thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng bao gồm cả thông tin về môi trường bên ngoài như: (1) thông tin tài chính (ví dụ, tổng doanh thu thị trường, thị phần của công ty, GNP); (2) thông tin phi tài chính (ví dụ, nhân khẩu học, thị hiếu người tiêu dùng, hành động của đối thủ cạnh tranh và sự tiến bộ công nghệ) và (3) thông tin liên quan đến các sự kiện có thể xảy ra trong tương lai (Chenhall & Morris, 1986). Do vậy, việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng đề cập đến việc các nhà quản trị sử dụng cả thông tin tài chính và phi tài chính, cả thông tin bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, cả thông tin quá khứ và dự báo tương lai để đưa ra các quyết định và kiểm soát việc thực hiện chiến lược của doanh nghiệp (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007).

2.2. Chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng

Chiến lược tập trung vào khách hàng nhấn mạnh đến chất lượng sản phẩm, sự tùy chỉnh và linh hoạt trong việc đáp ứng các nhu cầu của khách hàng (Bedford & Malmi, 2015; Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng đòi hỏi các doanh nghiệp phải không ngừng nỗ lực để giữ chân khách hàng cũ và thu hút thêm những khách hàng mới (Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Để giữ chân khách hàng cũ, nhiều doanh nghiệp phát triển các sáng kiến giữ chân khách hàng như các chương trình khách hàng thân thiết (Reichheld & Sasser, 1990). Sự ra đời của các sáng kiến như vậy cho thấy nhu cầu cao về thông tin khách hàng nhằm xác định những khách hàng nào nên được nhắm đến trong mục tiêu (Guilding & McManus, 2002). Để thu hút khách hàng mới, ngày càng nhiều hoạt động tiếp thị đa dạng và tinh tế hơn (Evans & Berman, 1994). Để xác định các chiến lược tiếp thị phù hợp với từng sản phẩm/dịch vụ đòi hỏi doanh nghiệp phải có những hiểu biết về hành vi mua sắm của khách hàng và một lần nữa cần xác định xem đâu là nhóm khách hàng mục tiêu (Guilding & McManus, 2002). Hơn nữa, một chiến lược tập trung vào khách hàng đòi hỏi sự phát triển của văn hóa tổ chức nơi các cá nhân được khuyến khích không ngừng sáng tạo và đáp ứng các nhu cầu của khách hàng (Bouwens & Abernethy, 2000; Jaworski & Kohli, 1993). Để làm được những điều này, doanh nghiệp cần có một hệ thống thông tin rộng để đảm bảo rằng các nhà quản trị có đầy đủ thông tin cần thiết nhằm đối phó với những thay đổi liên tục trong thiết kế, quy trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm (Bouwens & Abernethy, 2000; Hyvönen, 2007). Do vậy, chúng tôi đề xuất giả thuyết đầu tiên như sau:

Giả thuyết H₁: Chiến lược tập trung vào khách hàng có mối quan hệ trực tiếp cùng chiều với việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

2.3. Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng

Kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng là tiêu chí đánh giá sự thành công của doanh nghiệp trong việc theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng. Doanh nghiệp có thành công hay không được phản ánh thông qua kết quả về doanh thu, thị phần, tốc độ tăng trưởng thị phần cũng như tốc độ phát

triển sản phẩm mới để đáp ứng với những nhu cầu thay đổi của khách hàng (Hyvönen, 2007). Mối quan hệ giữa thông tin kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh đã được nghiên cứu sâu rộng. Mặc dù kết quả đôi khi không thống nhất (Chenhall & Moers, 2007) nhưng đa số các nghiên cứu cung cấp một số hỗ trợ cho quan điểm rằng việc sử dụng thông tin kế toán quản trị (phạm vi rộng) có mối quan hệ cùng chiều với kết quả hoạt động kinh doanh (ví dụ, Baines & Langfield-Smith, 2003; Gul & Chia, 1994; Lê Mộng Huyền & Nguyễn Phong Nguyên, 2019; Mía & Chenhall, 1994; Mía & Clarke, 1999). Các doanh nghiệp thành công không chỉ theo dõi thông tin tài chính mà còn phải chú ý đến thông tin phi tài chính như tỷ lệ sản phẩm hỏng, thời gian giao hàng, số lượng sản phẩm mới, sự hài lòng của khách hàng, v.v. (Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Do đó, để đáp ứng nhu cầu của khách hàng, 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 (Horngren, 1995). Do đó, giả thuyết thứ hai được đề xuất như sau:

Giả thuyết H₂: Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng có mối quan hệ trực tiếp cùng chiều với kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng.

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

Nói chung, việc xác định một chiến lược rõ ràng đã được công nhận là một khía cạnh quan trọng cho sự thành công của tổ chức (Kaplan & Norton, 1996). Tuy nhiên, 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 đó để đảm bảo tổ chức đi đúng hướng (Kaplan & Atkinson, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Để triển khai và thực hiện thành công chiến lược, rất cần sự hỗ trợ của một quy trình sản xuất hiệu quả và một hệ thống thông tin phù hợp. Hệ thống thông tin kế toán quản trị đã được chứng minh là có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện chức năng nói trên (Bisbe & Otley, 2004). Do vậy, chúng tôi đề xuất giả thuyết thứ ba như sau:

Giả thuyết H₃: Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng đóng vai trò trung gian cho mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng.

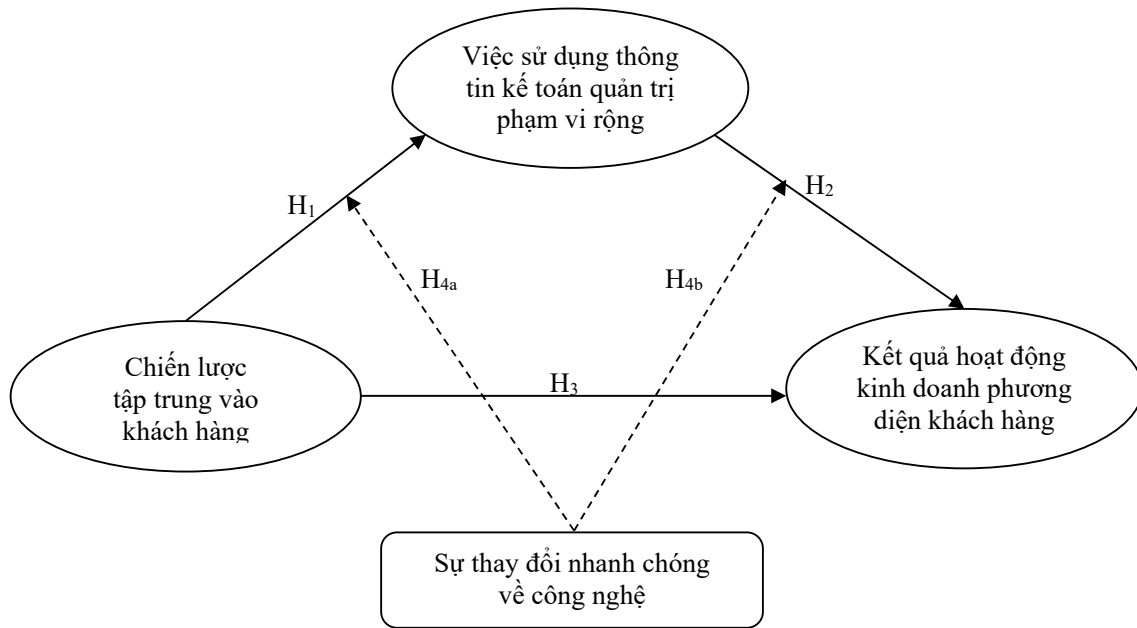
2.5. Vai trò điều tiết của sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ

Sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ là một biến thuộc môi trường bên ngoài, đề cập đến tốc độ thay đổi công nghệ trong ngành (Jaworski & Kohli, 1993). Theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng đòi hỏi các doanh nghiệp phải cung cấp những sản phẩm đáp ứng yêu cầu của khách hàng cả về quy cách (kiểu dáng, mẫu mã), chất lượng cũng như thời gian và địa điểm giao hàng. Để đảm bảo rằng các nhà máy sản xuất tập trung vào khách hàng, các doanh nghiệp cần phát triển các hệ thống thông tin tích hợp liên kết yêu cầu của khách hàng với thiết kế sản phẩm và lập kế hoạch sản xuất (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Ngoài ra, để đảm bảo giao hàng kịp thời, các doanh nghiệp có thể phát triển mối liên kết chặt chẽ giữa các yếu tố trong quy trình sản xuất và phân phối. Tương tự, liên kết chặt chẽ với các nhà cung cấp cũng giúp một doanh nghiệp đạt được các mục tiêu phân phối và chất lượng bằng cách đảm bảo cung cấp kịp thời các nguyên liệu chất lượng cao (Drucker, 1990). Sự phát triển nhanh chóng về công nghệ đã tạo điều kiện cho các doanh nghiệp phát triển hệ thống thông tin kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin đa dạng từ nhiều nguồn khác nhau (tức là thông tin phạm vi rộng). Nhờ đó hỗ trợ cho các nhà quản trị ra quyết định đúng đắn để nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng.

Hơn nữa, để thực hiện các chiến lược tập trung vào khách hàng thành công, các doanh nghiệp sẽ sử dụng các kỹ thuật sản xuất tiên tiến nhằm thuyết phục khách hàng rằng sản phẩm của họ có chất lượng cao (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Thông thường, điều này liên quan đến nỗ lực đạt được chứng nhận chất lượng (Crosby, 1979) để đảm bảo với khách hàng về chất lượng sản phẩm của họ. Bởi vì nhu cầu và mong đợi của khách hàng liên tục phát triển theo thời gian, một doanh nghiệp với định hướng khách hàng đòi hỏi phải theo dõi liên tục và đáp ứng nhu cầu thay đổi trên thị trường (Jaworski & Kohli, 1993). Với sự phát triển nhanh chóng của các kỹ thuật sản xuất đòi hỏi các doanh nghiệp cần phải linh hoạt hơn trong việc nắm bắt sở thích của khách hàng, xu hướng phát triển của các kỹ thuật sản xuất và thậm chí là kế hoạch đầu tư công nghệ sản xuất của đối thủ cạnh tranh, từ đó đưa ra các quyết định đầu tư hợp lý nhằm cải tiến sản phẩm và thỏa mãn nhu cầu của khách hàng.

Từ những phân tích trên, chúng tôi đề xuất giả thuyết như sau:

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Giả thuyết H_{4a} : Sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ đóng vai trò điều tiết dương cho mối quan hệ giữa chiến lược tập trung vào khách hàng và việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng.

Giả thuyết H_{4b} : Sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ đóng vai trò điều tiết dương cho mối quan hệ giữa việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng và kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Mẫu và phương pháp thu thập dữ liệu

Bảng 1: Thống 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 doanh nghiệp</i>		
Nông lâm nghiệp và thủy sản	7	3,75	Công ty cổ phần	36	19,25
Công nghiệp và xây dựng	51	27,27	Công ty TNHH	122	65,24
Thương mại và dịch vụ	129	68,98	Doanh nghiệp tư nhân	29	15,51
<i>Doanh thu</i>			<i>Trình độ học vấn</i>		
3 – 50 tỷ đồng	93	49,73	Đại học	121	64,71
50 – 100 tỷ đồng	49	26,20	Sau đại học	66	35,29
100 – 200 tỷ đồng	33	17,65	<i>Giới tính</i>		
200 – 300 tỷ đồng	12	6,42	Nam	135	72,19
<i>Số lao động</i>			Nữ	52	27,81
10 – 50 lao động	108	57,75	<i>Thâm niên công tác</i>		
51 – 100 lao động	65	34,76	2 – 5 năm	72	38,50
100 – 200 lao động	14	7,49	6 – 10 năm	96	51,34
<i>Tuổi</i>			> 10 năm	19	10,16
≤ 5 năm	73	39,04			
6 – 10 năm	93	49,73			
> 10 năm	21	11,23			

Bảng 2: Thống kê mô tả biến nghiên cứu

Khái niệm nghiên cứu và các biến quan sát	CA	CR	AVE
<i>Chiến lược tập trung vào khách hàng (CFS)</i> Công ty cung cấp những sản phẩm/dịch vụ chất lượng cao. Công ty đáp ứng chính xác thỏa thuận giao hàng. Công ty cung cấp các dịch vụ sau bán hàng hiệu quả. Công ty giao hàng nhanh chóng và kịp thời. Công ty cung cấp các dịch vụ khách hàng cao cấp.	0,81	0,87	0,57
<i>Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng (BROA)</i> Công ty sử dụng thông tin liên quan đến những sự kiện có thể xảy ra trong tương lai. Công ty sử dụng thông tin phi tài chính liên quan đến sản phẩm và thị trường ví dụ như thị phần, tốc độ tăng trưởng thị phần, v.v. Công ty sử dụng thông tin phi tài chính khác, ví dụ như thị hiếu khách hàng, các mối quan hệ giữa nhân viên, thái độ của cơ quan quản lý và các hiệp hội người tiêu dùng, mối đe dọa cạnh tranh. Công ty sử dụng thông tin về những yếu tố vĩ mô bên ngoài công ty, ví dụ: tình hình kinh tế, sự gia tăng dân số, sự phát triển về công nghệ, v.v.	0,77	0,86	0,60
<i>Kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng (CP)</i> Công ty đạt được kỳ vọng về thị phần. Công ty đạt được kỳ vọng về doanh thu. Công ty đạt được kỳ vọng về tốc độ phát triển thị phần. Công ty đạt được kỳ vọng về tốc độ phát triển sản phẩm mới.	0,78	0,86	0,60
<i>Sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ (TT)</i> Công nghệ trong ngành mà công ty hoạt động đang thay đổi với tốc độ rất nhanh.	1,00	1,00	1,00

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

Nghiên cứu tiến hành thu thập dữ liệu thông qua phương pháp khảo sát. Để lựa chọn các doanh nghiệp khảo sát, nghiên cứu sử dụng phương pháp chọn mẫu 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). Thông tin về doanh nghiệp được thu thập từ các trang web của Hiệp hội và trang web chính thức của các doanh nghiệp. Sau đó, chúng tôi đã liên lạc với các doanh nghiệp để có được thông tin về số điện thoại và email của các đáp viên tiềm năng. Các 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 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 doanh nghiệp 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, chỉ có 187 doanh nghiệp cho biết họ đang theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng (như chú trọng vào việc nâng cao chất lượng, giao hàng nhanh chóng hoặc cung cấp các dịch vụ hỗ trợ khách hàng hiệu quả). Do vậy, 187 phản hồi này được sử dụng để phân tích dữ liệu. Bảng 1 trình bày thông tin mẫu từ 187 phản hồi.

Bảng 3: Đánh giá giá trị phân biệt của thang đo

Biến nghiên cứu	CFS	BROA	CP	TT
CFS	0,75			
BROA	0,61*** 0,77	0,77		
CP	0,54*** 0,67	0,64*** 0,83	0,78	
TT	0,30*** 0,33	0,21*** 0,24	0,35*** 0,40	1,00

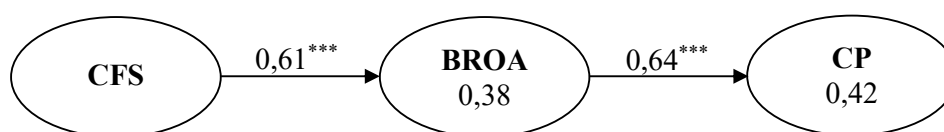
Ghi chú: Số trên đường chéo (in đậm) là căn bậc hai của phương sai trích bình quân (AVE); Số ở dưới đường chéo (in thường) là hệ số tương quan giữa các biến; Số dưới đường chéo (in nghiêng) là hệ số HTMT; *** là có ý nghĩa thống kê ở mức 1% (kiểm định $t - 2$ đuôi).

3.2. Thang đo

Đầu tiên, thang đo việc sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng được phát triển bởi Chenhall & Morris (1986) và đã được sử dụng trong các nghiên cứu của Mia & Chenhall (1994), Agbejule (2005), Nguyễn Phong Nguyên & Đoàn Ngọc Quế (2016), Nguyen Thi Thu & cộng sự (2017), Lê Mộng Huyền & Nguyễn Phong Nguyên (2019). Thứ hai, thang đo chiến lược tập trung vào khách hàng được kế thừa từ nghiên cứu của Bedford & Malmi (2015). Đây là một thang đo được phát triển từ nghiên cứu của Miller & cộng sự (1992) và cũng đã được sử dụng bởi Chenhall & Langfield-Smith (1998). Thứ ba, thang đo sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ có nguồn gốc từ nghiên cứu của Jaworski & Kohli (1993) và được sử dụng trong các nghiên cứu của Dekker & cộng sự (2013). Đây là một thang đo đo lường nhận thức của nhà quản trị về sự thay đổi công nghệ trong ngành. Cuối cùng, thang đo trong nghiên cứu của Hyvönen (2007) được sử dụng để đo lường kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Đây là thang đo có nguồn gốc từ các nghiên cứu của Gupta & Govindarajan (1984). Đáp viên được yêu cầu cho biết đánh giá của họ về các phát biểu trong bảng hỏi trên thang đo Likert 5 mức độ, từ 1 (hoàn toàn không đồng ý) đến 5 (hoàn toàn đồng ý). Chi tiết các biến quan sát được trình bày trong Bảng 2.

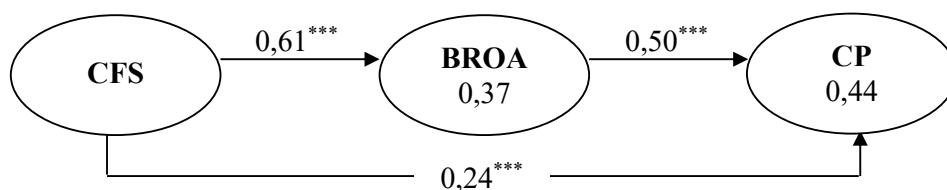
Từ kết quả thống kê ở Bảng 2 cho thấy giá trị Cronbach's alpha và độ tin cậy tổng hợp (CR) của tất cả các biến đều lớn hơn 0,70. Chứng tỏ thang đo cho các biến có độ tin cậy cao (Hair & cộng sự, 2017). Bên cạnh đó, thang đo cho các biến cũng đạt được giá trị hội tụ do phương sai trích bình quân (AVE) lớn hơn ngưỡng tối thiểu 0,50 (Hulland, 1999).

Chúng tôi dựa vào các tiêu chí Fornell-Larcker để đánh giá giá trị phân biệt của thang đo cho các biến. Kết quả trong Bảng 3 cho thấy giá trị căn bậc hai phương sai trích bình quân (AVE) của các biến dao động từ 0,75 đến 1,00 (số in đậm trên đường chéo) lớn hơn hệ số tương quan giữa các biến (số in thường dưới đường chéo). Bên cạnh đó, hệ số tương quan của các biến (dao động từ 0,21 đến 0,64) đều nhỏ hơn độ tin cậy tổng hợp (CR) (thể hiện trong Bảng 2) (Fornell & Larcker, 1981). Kết quả phân tích cũng cho thấy hệ số tải chéo của một biến luôn lớn hơn hệ số tải của các biến còn lại (Hair & cộng sự, 2017). Ngoài ra, kết quả trên Bảng 3 cho thấy tất cả các giá trị của hệ số Heterotrait-Monotrait (HTMT) dao động từ 0,24 đến 0,83, nhỏ hơn mức 0,9 (Henseler & cộng sự, 2015). Qua đó có thể kết luận rằng thang đo cho các biến có giá trị phân biệt cao.

Hình 2: Kết quả kiểm định giả thuyết H_1 và H_2 

Ghi chú: Số trên đường dẫn là hệ số β , Số trong vòng tròn là R^2 điều chỉnh; *** là có ý nghĩa thống kê ở mức 1% (kiểm định $t - 2$ đuôi).

Hình 3: Kết quả kiểm định giả thuyết H_3



Ghi chú: Số trên đường dẫn là hệ số β , Số trong vòng tròn là R^2 điều chỉnh; *** là có ý nghĩa thống kê ở mức 1% (kiểm định $t - 2$ đuôi)

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Kết quả kiểm định các ảnh hưởng trực tiếp (giả thuyết H_1 và H_2)

Đầu tiên, giá trị R^2 điều chỉnh của các biến nội sinh đều lớn hơn 0,1 (xem Hình 2), 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, chúng tôi dựa vào giá trị của hệ số β và giá trị t trên các đường dẫn.

Kết quả kiểm định giả thuyết H_1 và H_2 đúng như mong đợi. Đầu tiên, CFS có ảnh hưởng mạnh đến BROA ($\beta = 0,61$; $t = 14,51$), có nghĩa là những doanh nghiệp theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng sẽ tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị. Do vậy, giả thuyết H_1 được ủng hộ. Đồng thời, giả thuyết H_2 cũng được ủng hộ ($\beta = 0,64$; $t = 11,76$), chứng tỏ những doanh nghiệp nhỏ và vừa nào càng tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng sẽ đạt được kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng càng cao.

4.2. Kết quả kiểm định vai trò trung gian của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng (giả thuyết H_3)

Từ kết quả ở Hình 3 cho thấy mức độ ảnh hưởng gián tiếp của CFS đến CP là $0,61 \cdot 0,50 = 0,31$, với khoảng tin cậy 95% từ kiểm định Bootstrap dao động từ 0,22 đến 0,41 (không chứa giá trị 0). Điều này chứng tỏ rằng ảnh hưởng gián tiếp của CFS đến CP là có ý nghĩa thống kê. Bên cạnh đó, mức độ ảnh hưởng trực tiếp của CFS đến CP là 0,24 và có ý nghĩa thống kê ($t = 3,53$). Do ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp của CFS đến CP đều có ý nghĩa và đều là ảnh hưởng cùng chiều nên có thể kết luận rằng BROA đóng vai trò trung gian một phần bổ sung cho mối quan hệ giữa CFS và CP. Do vậy, giả thuyết H_3 được ủng hộ.

4.3. Kết quả kiểm định vai trò điều tiết của sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ (giả thuyết H_{4a} và H_{4b})

Bảng 4 trình bày kết quả kiểm định vai trò điều tiết của TT đối với: (1) Mối quan hệ giữa CFS và BROA;

Bảng 4: Kết quả kiểm định giả thuyết H_{4a} và H_{4b}

Biến nghiên cứu	Mô hình 1 (BROA là biến phụ thuộc)		Mô hình 2 (CP là biến phụ thuộc)	
	β	Giá trị t	β	Giá trị t
CFS	0,60	12,75***		
TT	0,00	0,02 ^{ns}		
TT×CFS	0,12	1,23 ^{ns}		
BROA			0,49	7,70***
TT			0,17	3,06***
TT×BROA			0,12	2,12**
R^2 điều chỉnh	0,39		0,49	

Ghi chú: TT×CFS: Biến tương tác giữa sự thay đổi về công nghệ và chiến lược tập trung vào khách hàng; TT×BROA: Biến tương tác giữa sự thay đổi về công nghệ và thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng; ***, **, ^{ns} lần lượt tương ứng với mức ý nghĩa thống kê ở mức 1%, 5% và không có ý nghĩa thống kê (kiểm định $t - 2$ đuôi).

và (2) Mỗi quan hệ giữa BROA và CP. Theo đó, giả thuyết H_{4b} được ủng hộ bởi kết quả cho thấy hệ số β của đường dẫn từ biến tương tác TT BROA đến biến CP có giá trị là 0,12 và có ý nghĩa thống kê ở mức 5%. Điều này có nghĩa là khi tốc độ thay đổi của công nghệ càng lớn, doanh nghiệp càng sử dụng nhiều thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng sẽ càng nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh phương diện khách hàng. Ngược lại, không như dự đoán ban đầu, kết quả phân tích dữ liệu cho thấy ảnh hưởng của biến tương tác TT x CFS đến BROA không có ý nghĩa thống kê ($t < 1,65$ và $p\text{-value} > 0,05$). Do đó, giả thuyết H_{4a} không được ủng hộ, nghĩa là TT không có vai trò điều tiết cho mối quan hệ giữa CFS và BROA trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam.

5. Thảo luận và kết luận

Với mục đích nghiên cứu mối quan hệ của CFS, BROA, TT và CP. Đầu tiên, kết quả nghiên cứu cho thấy những doanh nghiệp nhỏ và vừa càng theo đuổi chiến lược tập trung vào khách hàng sẽ càng tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng, và sau đó là đạt được kết quả hoạt động kinh doanh về mặt khách hàng một cách vượt trội. Do vậy, nghiên cứu của chúng tôi góp phần bổ sung vào dòng nghiên cứu kế toán quản trị liên quan đến chiến lược tập trung vào khách hàng vẫn còn đang hạn chế. Qua đó, nghiên cứu của chúng tôi cùng với một số nghiên cứu khác (ví dụ, Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Guilding & McManus, 2002; Hyvönen, 2007; Yuliansyah & cộng sự, 2019) đã cho thấy được vai trò của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng trong việc thực hiện thành công chiến lược tập trung vào khách hàng.

Điểm nổi bật của nghiên cứu này là đã chứng minh được vai trò điều tiết của TT cho mối quan hệ giữa BROA và CP. Kết quả này hoàn toàn phù hợp với quan điểm về sự phù hợp của lý thuyết bất định rằng thông tin phù hợp với bối cảnh là những thông tin hỗ trợ cho nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn, từ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (Otley, 2016). Nghiên cứu này cùng với các nghiên cứu của Agbejule (2005); Gul & Chia (1994) đã chứng minh được vai trò điều tiết của nhân tố môi trường bên ngoài đến mối quan hệ của việc sử dụng thông tin thông tin kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh.

Ngược lại, không như dự đoán ban đầu của chúng tôi, TT không ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa CFS và BROA. Với kết quả như trên có thể hiểu rằng đứng trước cuộc Cách mạng công nghiệp lần thứ 4 với sự phát triển như vũ bão của khoa học công nghệ đã và đang tác động đến mọi ngành nghề và lĩnh vực nhưng lại không hề ảnh hưởng đến hành vi tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng của các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Điều này cho thấy rằng các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam chưa nhận thức được vai trò quan trọng của thông tin kế toán quản trị phạm vi rộng, một thực tế đã được phản ánh bởi các tác giả Trần Ngọc Hùng (2016).

Từ kết quả nghiên cứu trên, chúng tôi cho rằng vấn đề cấp bách hiện nay là phải nâng cao nhận thức của nhà quản trị/chủ sở hữu trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam về vai trò của thông tin kế toán quản trị. Do đó, kết quả nghiên cứu này cùng với một số nghiên cứu trong nước khác như Doan Ngọc Phi Anh (2016); Đoàn Ngọc Phi Anh (2012); Lê Mộng Huyền & Nguyễn Phong Nguyên (2019); Nguyen Phong Nguyen (2018); Nguyễn Phong Nguyên & Đoàn Ngọc Quế (2016); Trần Thị Yến & Nguyễn Phong Nguyên (2019) là cần thiết để khẳng định vai trò quan trọng của thông tin kế toán quản trị.

Nghiên cứu này vẫn tồn tại một số hạn chế về phương pháp cần được khắc phục trong các nghiên cứu tiếp theo như: (i) Quy mô mẫu nghiên cứu nhỏ ($n = 187$) và được chọn theo phương pháp thuận tiện, do vậy có thể không đại diện hoàn toàn cho tổng thể; (ii) 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); (iii) 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 biến kế toán quản trị và biến kết quả. Những nghiên cứu tiếp theo có thể sử dụng dữ liệu thu thập tại nhiều thời điểm để khắc phục nhược điểm này.

Tài liệu tham khảo

- 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.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003), 'Antecedents to management accounting change: a structural equation approach', *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 675–698.
- Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015), 'Configurations of control: An exploratory analysis', *Management Accounting Research*, 27, 2–26.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004), 'The effects of the interactive use of management control systems on product innovation', *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bouwens, J., & Abernethy, M. A. (2000), 'The consequences of customization on management accounting system design', *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241.
- 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., & Moers, F. (2007), 'The issue of endogeneity within theory-based, quantitative management accounting research', *European Accounting Review*, 16(1), 173–196.
- 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.
- Crosby, P. B. (1979). *Quality is free*, McGraw-Hill, New York.
- Dekker, H. C., Groot, T., & Schoute, M. (2013), 'A balancing act? The implications of mixed strategies for performance measurement system design', *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 71–98.
- Doan Ngọc Phi Anh (2016), 'Factors Affecting the Use and Consequences of Management Accounting Practices in A Transitional Economy: The Case of Vietnam', *Journal of Economics and Development*, 18(1), 54–73.
- 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', *Phát triển Kế toán tại VN*, 9-17.
- Drucker, P. F. (1990), 'The emerging theory of manufacturing', *Harvard Business Review*, 68(3), 94–102.
- Evans, J. R., & Berman, B. (1994). *Marketing*, 6th, Macmillan Publishing, New York.
- 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.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002), 'The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note', *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 45–59.
- 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.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984), 'Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation', *Academy of Management Journal*, 27(1), 25–41.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, SAGE Publications, Inc., USA.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015), 'A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling', *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
- Horngren, C. T. (1995), 'Management accounting: this century and beyond', *Management Accounting Research*, 6(3), 281–286.
- Hulland, J. (1999), 'Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent

-
- studies', *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204.
- Hyvönen, J. (2007), 'Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance', *Management Accounting Research*, 18(3), 343–366.
- Jaworski, B. J., & Kohli, A. K. (1993), 'Market orientation: antecedents and consequences', *Journal of marketing*, 57(3), 53–70.
- 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.
- Lê Mộng Huyền, & Nguyễn Phong Nguyên (2019), 'Vai trò trung gian của năng lực động trong mối quan hệ giữa thông tin kế toán quản trị và lợi thế cạnh tranh: Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam', *Tạp chí nghiên cứu Kinh tế và Kinh doanh Châu Á*, 30(9), 22-44.
- Mia, L., & Chenhall, R. H. (1994), 'The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness', *Accounting, Organizations and Society*, 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.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*, McGraw Hill, New York.
- Miller, J. G., De Meyer, A., & Nakane, J. (1992). *Benchmarking global manufacturing understanding international suppliers, customers and competitors*, Irwin, Homewood, Illinois.
- Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007), 'Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change', *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 735-756.
- Nguyen Phong Nguyen (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.
- Nguyen Thi Thu, Mia, L., Winata, L., & Chong, V. K. (2017), 'Effect of transformational-leadership style and management control system on managerial performance', *Journal of Business Research*, 70, 202–213.
- 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.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy*, Free Press, New York.
- Reichheld, F. F., & Sasser, W. E. (1990), 'Zero defections: Quolliiy comes to services', *Harvard Business Review*, 68(5), 105–111.
- Trần Ngọc Hùng (2016). 'Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DNNVV tại Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
- Trần Thị Yên, & Nguyễn Phong Nguyên (2019), 'Vai trò của kế toán quản trị trong việc thúc đẩy học tập tổ chức, năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp tại Việt Nam', *Tạp chí Nghiên cứu Kinh tế và Kinh doanh Châu Á*, 30(5).
- Yuliansyah, Y., Khan, A. A., & Fadhilah, A. (2019), 'Strategic performance measurement system, firm capabilities and customer-focused strategy', *Pacific Accounting Review*, 31(2), 288–307.