

NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA NÓ ĐẾN THÀNH QUẢ DOANH NGHIỆP

Đoàn Ngọc Phi Anh*

Ngày nhận: 19/02/2016

Ngày nhận bản sửa: 19/4/2016

Ngày duyệt đăng: 25/4/2016

Tóm tắt:

Việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp ở Việt Nam bị ảnh hưởng bởi những nhân tố nào và tác động của việc sử dụng công cụ kế toán đều chưa được nghiên cứu. Bài viết nhằm tìm hiểu ảnh hưởng của nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý đến việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị cũng như ảnh hưởng của việc vận dụng công cụ kế toán quản trị đến thành quả doanh nghiệp trong nền kinh tế chuyển đổi tại Việt Nam. Nghiên cứu được dựa trên số liệu thu thập từ khảo sát 220 doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu cho thấy, phân cấp quản lý và cạnh tranh đều có ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại, nhưng lại không có tác động đến việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống. Mặt khác, việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị sẽ góp phần nâng cao thành quả hoạt động của các doanh nghiệp.

Từ khóa: Nhân tố ảnh hưởng, công cụ kế toán quản trị, cạnh tranh, phân cấp quản lý, thành quả.

Factors affecting the use and consequences of management accounting practices in Vietnamese enterprises

Abstract

This study seeks to fill an important gap in the literature by investigating factors that have facilitated the adoption of management accounting practices as well as the influence of the adoption of management accounting practices on enterprise performance in Vietnam - a transitional economy. Data were collected from 220 medium-to-large enterprises. The results show that both decentralization and competition have a positive, significant influence on the use of new management accounting practices, but not on the use of the old ones. Consequently, the adoption of management accounting practices has a positive and significant influence on enterprise performance.

Key words: influencing factors, management accounting practices, competition, decentralization, performance.

1. Giới thiệu

Năm 1986, Việt Nam bắt đầu công cuộc đổi mới kinh tế, chuyển đổi từ nền kinh tế tập trung sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Các doanh nghiệp đã có những thay đổi trong nhiều mặt, trong đó có việc vận dụng nhiều công cụ quản trị mới. Ngoài ra, việc thực hiện cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước cũng được đẩy mạnh. Hệ thống kế

toán của Việt Nam cũng có những sự thay đổi lớn. Theo Adams & Do Thuy Linh (2003), nhiệm vụ của kế toán đã thay đổi, ban đầu từ việc phục vụ cho mục đích kê khai thuế, sau đó đã thay đổi thành nhiều mục tiêu, trong đó có mục tiêu quản trị doanh nghiệp, từ đó hình thành nhu cầu vận dụng kế toán quản trị. Tuy nhiên, các nghiên cứu về việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị (KTQT) cũng như

những ảnh hưởng của chúng với thành quả của doanh nghiệp còn rất hạn chế. Liệu các yếu tố như cạnh tranh và phân cấp quản lý có ảnh hưởng đến việc áp dụng các công cụ kế toán quản trị ở Việt Nam? Và việc vận dụng này có làm tăng thành quả hoạt động cho doanh nghiệp? Nghiên cứu này được thực hiện để tìm câu trả lời, đặc biệt là tìm hiểu sự ảnh hưởng của cạnh tranh và phân cấp quản lý đến việc vận dụng các công cụ này đến thành quả các doanh nghiệp ở Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết và xây dựng giả thuyết

Cạnh tranh và việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị

Nhân tố cạnh tranh được đề cập đến khi một doanh nghiệp phải đối phó với đối thủ của mình về nguồn nguyên liệu, nhân lực, chất lượng của sản phẩm, dịch vụ, giá cả, kênh phân phối, sự đa dạng hóa của sản phẩm. Các nghiên cứu của Libby & Waterhouse (1996); Firth (1996); Granlund & Lukka (1998); Mia & Clarke (1999) chỉ ra rằng cạnh tranh tỉ lệ thuận với việc vận dụng kế toán quản trị. Tuy nhiên, Williams & Seaman (2001) lại chỉ ra kết quả ngược lại. Cụ thể là, khi cạnh tranh tăng lên, các nhà quản lý sẽ tìm kiếm thông tin từ các nguồn khác ngoài thông tin từ kế toán quản trị. Như vậy, có thể thấy sự không đồng nhất về kết quả của các nghiên cứu trước đây về mối quan hệ giữa cạnh tranh và mức độ vận dụng kế toán quản trị. Ở Việt Nam, trong điều kiện cạnh tranh hiện nay đòi hỏi các doanh nghiệp phải đa dạng hoá và nâng cao chất lượng sản phẩm, các kênh phân phối, dịch vụ khách hàng. Để đạt được mục tiêu này, các doanh nghiệp cần một hệ thống quản lý thông tin tốt hơn, hay cần vận dụng kế toán quản trị nhiều hơn. Cùng quan điểm với nghiên cứu của các tác giả Firth (1996), Mia và Clarke (1999), Waweru và cộng sự (2004), giả thuyết đầu tiên được xây dựng như sau:

H1: Việc vận dụng kế toán quản trị tỉ lệ thuận với mức độ cạnh tranh.

Phân cấp quản lý và kế toán quản trị

Theo Chenhall & Morris (1986), phân cấp quản lý chỉ mức độ phân quyền, phân công các trách nhiệm và quyền hạn về việc lập kế hoạch, kiểm soát hoạt động và thông tin của các nhà quản trị. Các nghiên cứu trước đây về mối quan hệ giữa phân quyền và kế toán quản trị cho kết quả khá mâu thuẫn nhau. Chẳng hạn, Williams and Seaman (2001) tìm

ra rằng phân cấp quản lý có tác động ngược chiều đến kế toán quản trị. Ngược lại, nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008) lại cho rằng các nhà quản trị ở các công ty có sự phân cấp lớn có khuynh hướng sử dụng nhiều công cụ kế toán quản trị hơn các công ty ít có sự phân cấp. Tương tự như vậy, Soobaroyen & Poorundersing (2008) cũng tìm ra mối quan hệ tỉ lệ thuận giữa hai yếu tố này. Trái lại, nghiên cứu của Libby & Waterhouse (1996) và nghiên cứu của Chenhall & Morris (1986) phân cấp quản lý và mức độ sử dụng các thông tin của kế toán quản trị.

Có thể thấy, phân cấp quản lý cho phép các nhà quản trị các cấp tự chủ hơn trong việc lập kế hoạch cũng như kiểm soát hoạt động, đồng thời có nhiều trách nhiệm hơn trong các hoạt động đó. Vì vậy, họ có khuynh hướng vận dụng kế toán quản trị để có thể tiếp cận và sử dụng thông tin tốt hơn cho việc ra quyết định. Ngược lại, ở các công ty tập quyền, việc lựa chọn và sử dụng các công cụ kế toán quản trị được quyết định bởi các cấp quản lý cấp cao hơn là các nhà quản lý cấp trung. Trên cơ sở đó, giả thuyết thứ hai được phát triển như sau:

H2: Việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị có mối quan hệ tỉ lệ thuận với mức độ phân cấp quản lý.

Phân cấp quản lý và cạnh tranh

Các doanh nghiệp trong điều kiện cạnh tranh khốc liệt cần phải linh hoạt hơn để đối phó với sự phức tạp của môi trường kinh doanh. Cho nên, những doanh nghiệp này thường có mức độ phân cấp cao để đáp ứng yêu cầu đó. Một số nghiên cứu trước đây của Gul (1991) và Tsui (2001) chỉ ra rằng nhà quản trị tại các công ty có sự phân cấp quản lý thường có nhiều trách nhiệm và quyền hạn hơn với hoạt động của họ. Vì thế, cấu trúc công ty phân quyền thường thích hợp hơn với môi trường hoạt động kinh doanh có tính cạnh tranh cao. Theo đó, tác giả xây dựng giả thuyết tiếp theo về mối liên hệ giữa cạnh tranh và phân quyền như sau:

H3: Mức độ phân cấp quản lý có mối quan hệ tỉ lệ thuận với mức độ cạnh tranh.

Kế toán quản trị và thành quả của doanh nghiệp

Các nghiên cứu khác nhau có những kết luận khác nhau về mối quan hệ giữa kế toán quản trị và thành quả doanh nghiệp. Trong khi một số nghiên cứu cho rằng kế toán quản trị có ảnh hưởng tích cực

đến thành quả, một số khác lại không tìm ra sự liên hệ, hoặc mối quan hệ tỉ lệ nghịch giữa hai yếu tố này. Tuy nhiên, các nghiên cứu của Chenhall (2003), Abernethy & Bouwens (2005), Cadez & Guiding (2008) về tích hữu ích của kế toán quản trị cho thấy rằng những thông tin này có ý nghĩa quan trọng trong việc ra quyết định và quản lý. Nếu được cung cấp các thông tin tốt hơn, nhà quản trị có thể ra các quyết định hiệu quả hơn, từ đó góp phần làm cải thiện thành quả của doanh nghiệp (Chenhall, 2003; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guiding, 2008). Vì vậy, giả thuyết thứ tư được xây dựng như sau:

H4: Việc vận dụng kế toán quản trị có ảnh hưởng tích cực đến thành quả doanh nghiệp.

Phân cấp quản lý và thành quả của doanh nghiệp

Các kết quả nghiên cứu của Moores & Duncan (1989); Miah & Mia (1996) chỉ ra rằng phân quyền không có mối liên hệ trực tiếp tới thành quả của doanh nghiệp. Tuy nhiên, theo Soobaroyen & Poorundersing (2008), giữa chúng có liên hệ gián tiếp thông qua kế toán quản trị. Mukhi và cộng sự (1988) cho rằng phân quyền tạo điều kiện cho nhà quản trị xử lý các vấn đề hiệu quả hơn và vận hành hoạt động tốt hơn, từ đó cải thiện kết quả kinh doanh tốt hơn. Phân cấp quản lý cũng có nghĩa là các nhà quản trị cấp cao tin tưởng vào khả năng ra quyết định của cấp quản trị thấp hơn, từ đó có ảnh hưởng tích cực đến thành quả của doanh nghiệp (Andrews, 2010). Hill (1988) cũng cho rằng việc phân quyền có khả năng cải thiện kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Dựa theo những kết quả trên, có thể đưa ra giả thuyết tiếp theo như sau:

H5: Việc đẩy mạnh phân cấp quản lý có tác dụng cải thiện thành quả của doanh nghiệp.

Cạnh tranh và thành quả

Không có nhiều nghiên cứu chỉ ra mối quan hệ trực tiếp giữa cạnh tranh và thành quả (Patiar & Mia 2008). Kết quả nghiên cứu của Khandwalla (1977) chỉ ra rằng cạnh tranh về giá bán sản phẩm và marketing có mối quan hệ tỉ lệ nghịch với khả năng sinh lợi của doanh nghiệp, tuy mối tương quan này không đáng kể về mặt thống kê. Tuy nhiên, cạnh tranh sẽ làm cho nhà quản trị chú ý hơn đến kết quả kinh doanh để tránh nguy cơ phá sản (Pant & Patanayak, 2010). Ngược lại, nếu doanh nghiệp thất bại trong việc áp dụng các chiến lược cạnh tranh,

kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sẽ đi xuống. Do không đủ cơ sở lý thuyết để xây dựng giả thiết cho mối quan hệ này, tác giả xây dựng giả thuyết như sau:

H6: Cạnh tranh có mối quan hệ tỉ lệ thuận với thành quả của doanh nghiệp.

Các công cụ kế toán quản trị truyền thống và hiện đại

Trong thời kỳ kinh tế kế hoạch hóa tập trung, các doanh nghiệp Việt Nam đã quen thuộc với các công cụ kế toán quản lý tương tự như kế toán quản trị truyền thống, nghĩa là nhà quản trị đã hiểu rõ về cách vận dụng các công cụ này, cũng như đánh giá được tính hữu ích thông tin do chúng mang lại. Theo nghiên cứu của Wu và cộng sự (2007), nhà quản trị sẽ có khuynh hướng đổi mới nếu họ có kiến thức và kinh nghiệm về vận dụng kế toán quản trị. Nói cách khác, việc sử dụng kế toán quản trị truyền thống có thể tạo điều kiện cho việc áp dụng các công cụ hiện đại. Vì thế, giả thuyết tiếp theo là:

H7: Việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị hiện tại tỉ lệ thuận với việc vận dụng các công cụ truyền thống.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Dữ liệu nghiên cứu

Nghiên cứu này sử dụng số liệu khảo sát và phỏng vấn thực hiện tại ba trung tâm kinh tế lớn của Việt Nam là Hà Nội, Thành phố Hồ Chí Minh và Đà Nẵng. Đối tượng trả lời là phụ trách kế toán của các công ty vừa và lớn ở 220 doanh nghiệp.

3.2. Đo lường các biến nghiên cứu

Việc đo lường các biến nghiên cứu dựa trên các nghiên cứu trước đây của các tác giả khác nhau. Về kế toán quản trị, 32 công cụ kế toán quản trị được chọn ra, chia thành hai nhóm: nhóm công cụ truyền thống và nhóm công cụ hiện đại. Để đánh giá mức độ cạnh tranh, tác giả dựa vào bảy khía cạnh khác nhau bao gồm: nguyên liệu đầu vào; nhân lực, kênh bán hàng và phân phối; chất lượng sản phẩm; mức độ đa dạng của sản phẩm; giá; các yếu tố khác. Đối với biến phân cấp quản lý, năm khía cạnh bao gồm sự phát triển của sản phẩm/dịch vụ mới, việc tuyển dụng và sa thải nhân viên, đầu tư thiết bị, chính sách giá và phân phối sản phẩm/dịch vụ được dùng để đo lường. Cuối cùng, thành quả hoạt động của doanh nghiệp được đánh giá cả về khía cạnh tài chính lẫn phi tài chính. Các tiêu chí tài chính được đánh giá

Bảng 1: Độ tin cậy của các nhân tố

Nhân tố	Biến	Hệ số tải	Hệ số tin cậy tổng hợp (CR)	Trung bình phương sai trích được (AVE)	Cronbach's alpha
Cạnh tranh	Com1	0,573	0,861	0,512	0,858
	Com3	0,706			
	Com4	0,772			
	Com5	0,819			
	Com6	0,695			
	Com7	0,640			
	Phân cấp quản lý	Dec1			
Dec3		0,865			
Dec4		0,810			
Dec5		0,836			
KTQT	A_Map1	0,623	0,84	0,571	0,837
	A_Map2	0,854			
	A_Map3	0,743			
	A_Map4	0,784			
KTQT hiện đại	N-Map1	0,648	0,841	0,57	0,834
	N-Map2	0,740			
	N-Map3	0,751			
	N-Map4	0,869			
KTQT truyền thống	O-Map1	0,654	0,810	0,519	0,796
	O-Map2	0,821			
	O-Map3	0,650			
	O-Map4	0,742			
Thành quả	Per1	0,630	0,729	0,580	0,706
	Per2	0,874			

dựa trên sự so sánh kết quả tài chính của lãi hoạt động, tăng trưởng doanh số, tỉ suất hoàn vốn của đơn vị với đối thủ cạnh tranh. Các chỉ tiêu phi tài chính bao gồm về sự hài lòng khách hàng, chất lượng sản phẩm dịch vụ, đào tạo nhân viên và sự phát triển chung của công ty.

3.3. Phương pháp phân tích

Mô hình đa cấu trúc (SEM) được sử dụng để phân tích dữ liệu theo hai bước: (1) phân tích nhân tố khẳng định (CFA) để đánh giá độ tin cậy của thang đo, tính đơn nguyên, độ hội tụ của từng nhân tố; (2) mô hình phương trình cấu trúc được sử dụng để kiểm định các giả thuyết bằng phần mềm AMOS. Các mô hình đo lường phù hợp cũng được đánh giá bằng cách sử dụng một số chỉ số phù hợp như Chi-square trên bậc tự do χ^2 , RMSEA, GFI, NFI, TLI, CFI, và IFI. Về cơ bản, một mô hình được coi là phù hợp nếu

Chi-square/df nhỏ hơn 2, RMSEA nhỏ hơn 0,05 và các chỉ số GFI, NFI, TLI và CFI lớn hơn 0,90.

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Mô hình đo lường

Kết quả CFA cho thấy từng nhân tố có tỉ lệ Chi-square/df nhỏ hơn 2, GFI, CFI, TLI đều lớn hơn 0,9; RMSEA nhỏ hơn 0,08 và PCLOSE lớn hơn 0,05. Vì vậy, các nhân tố được đo lường phù hợp với dữ liệu thu thập được. Để kiểm định tính hội tụ, độ tin cậy và tính phân biệt của các nhân tố, nghiên cứu sử dụng hệ số tải nhân tố, hệ số Cronbach alpha, hệ số tin cậy tổng hợp (composite reliability) và tổng phương sai trích được (Average variance extracted). Số liệu từ Bảng 1 cho thấy tất cả hệ số tải nhân tố lớn hơn 0,5; Cronbach anpha lớn hơn 0,7; hệ số tin cậy tổng hợp lớn hơn 0,6 và trung bình phương sai

Bảng 2: Môi quan hệ tương quan giữa các biến nghiên cứu

a. Mô hình 1

Nhân tố	(1)	(2)	(3)	(4)
Cạnh tranh (1)	1			
Phân cấp quản lý (2)	0,33**	1		
KTQT (3)	0,37**	0,44**	1	
Thành quả (4)	0,24*	0,30**	0,54**	1

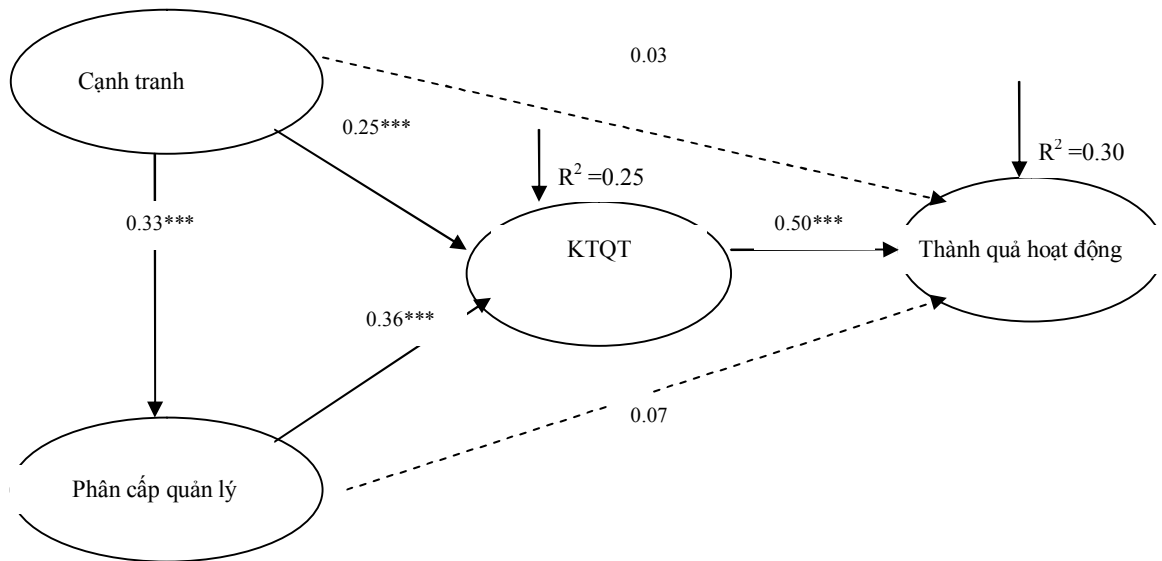
b. Mô hình 2

Construct	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Cạnh tranh (1)	1				
Phân cấp quản lý (2)	0,33**	1			
KTQT truyền thống (3)	0,03	0,14	1		
KTQT hiện đại (4)	0,41**	0,48**	0,51**	1	
Thành quả (5)	0,24*	0,30**	0,35**	0,51**	1

* Có ý nghĩa thông kê với $p < 0,005$

** Có ý nghĩa thông kê với $p < 0,001$

Hình 1: Kết quả kiểm định của mô hình đa cấu trúc



*** Có ý nghĩa thông kê với $p < 0,001$

$\chi^2/df = 1,584$, GFI = 0,919, TLI = 0,955, CFI = 0,963, RMSEA = 0,052

trích được lớn hơn 0,5; tất cả các chỉ số này lớn hơn mức tối thiểu để đảm bảo tính hội tụ, độ tin cậy và tính phân biệt của các nhân tố như đề xuất của Hair và cộng sự (2010). Vì thế các nhân tố trong nghiên cứu đảm bảo tính đơn hướng, độ tin cậy, cũng như tính phân biệt.

Trước khi tiến hành phân tích đa cấu trúc, mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố được xác định

làm cơ sở cho việc xác định trường hợp đa cộng tuyến (nếu các biến có mối tương quan với nhau cao hơn 0,7). Theo đó, mô hình này được xác định là không có đa cộng tuyến. Kết quả phân tích ở Bảng 2 cho thấy không có trường hợp nào có hệ số tương quan cao hơn 0,7 nên không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến (Hair và cộng sự, 2010).

4.2. Phân tích mô hình đa cấu trúc

Mô hình 1:

Mô hình thứ nhất thể hiện mối quan hệ giữa phân cấp quản lý, cạnh tranh, kế toán quản trị và thành quả như trình bày trong Hình 1. Kết quả cho thấy cạnh tranh và vận dụng kế toán quản trị có mối quan hệ tỉ lệ thuận với mức ý nghĩa 0,1%, vì thế giả thuyết H1 được chấp nhận. Điều này có thể được giải thích là do các doanh nghiệp trong điều kiện cạnh tranh cần phải có nhiều thông tin liên quan đến sản phẩm, kênh phân phối hơn và kế toán quản trị là một trong những nguồn thông tin hữu ích đó. Như vậy, có thể thấy rằng cạnh tranh có ảnh hưởng tích cực đến việc vận dụng kế toán quản trị. Điều này cũng giống với các kết quả nghiên cứu trước của Firth (1996); Mia and Clarke (1999).

Tương tự như vậy, phân cấp quản lý và kế toán quản trị cũng có mối quan hệ tỉ lệ thuận (β chuẩn hóa = 0,36, $p < 0,001$), nên giả thuyết H2 được chấp nhận. Một điểm đáng chú ý là nhà quản trị ở các doanh nghiệp có sự phân cấp quản lý thường có nhiều quyền hạn cũng như trách nhiệm hơn trong việc hoạch định và kiểm soát hoạt động. Vì vậy, họ có khuynh hướng sử dụng các công cụ quản trị mới trong đó có các công cụ kế toán quản trị để có những thông tin hữu ích hơn trong việc lập kế hoạch, kiểm soát, tổ chức, đánh giá và ra quyết định.

Ngoài ra, kết quả còn chỉ ra mức độ cạnh tranh cũng có mối tương quan tới phân cấp quản lý (β chuẩn hóa = 0,33, $p < 0,001$), nên giả thuyết H3 được chấp nhận. Kết quả ở Hình 1 cũng cho thấy ảnh hưởng đáng kể của việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị đến thành quả doanh nghiệp (β chuẩn hóa = 0,50, $p < 0,001$) nên giả thuyết H4 được chấp nhận. Kết quả trong Hình 1 còn cho thấy phân cấp quản lý không có mối quan hệ trực tiếp với thành quả (β chuẩn hóa = 0,07, $t = 0,929$), vì vậy giả thuyết H5 không được chấp nhận. Tuy nhiên, phân cấp quản lý có mối quan hệ tỉ lệ thuận với việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị và việc sử dụng này ảnh hưởng đến thành quả, nên kế toán quản trị ở đây đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ giữa phân cấp quản lý và thành quả hoạt động của doanh nghiệp.

Tương tự như vậy, kết quả ở Hình 1 cũng cho thấy không có mối quan hệ giữa cạnh tranh và thành quả (β chuẩn hóa = 0,03, $p < 0,412$), vì vậy giả thiết H6 bị bác bỏ. Điều này giống với kết quả nghiên cứu của Khandwalla (1977) và Mia & Clarke (1999). Tuy vậy, nó vẫn cho thấy rằng việc sử dụng

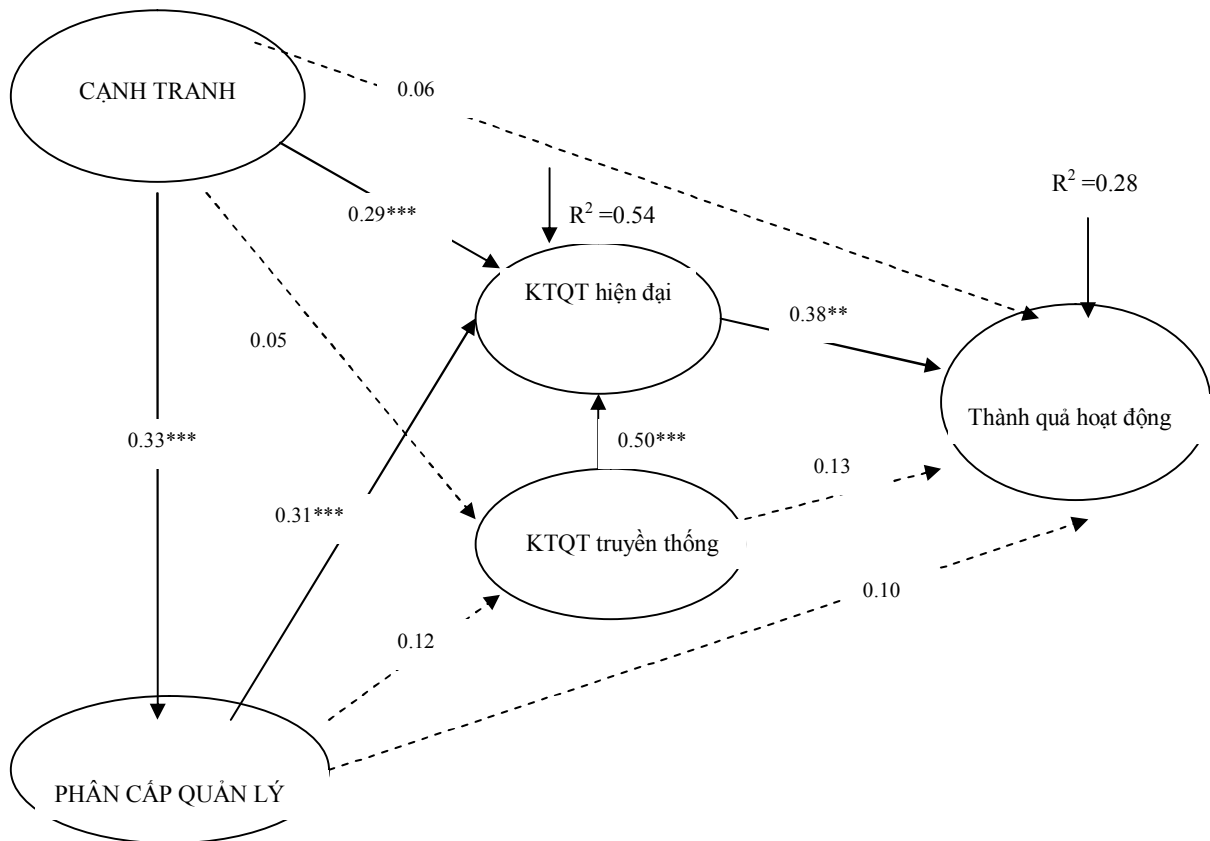
kế toán quản trị đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ giữa cạnh tranh và thành quả hoạt động của doanh nghiệp.

Mô hình 2:

Mô hình đa cấu trúc thứ hai kiểm định mối quan hệ giữa phân cấp quản lý, cạnh tranh, sự vận dụng kế toán quản trị truyền thống và hiện đại. Các chỉ số $\chi^2/df = 1,688$, GFI = 0,895, TLI = 0,933, CFI = 0,944, RMSEA = 0,056 cho thấy mô hình phù hợp với dữ liệu nghiên cứu. Kết quả trình bày trong Hình 2 cho thấy rằng cạnh tranh và phân cấp quản lý không có ảnh hưởng đến việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống (β chuẩn hóa = 0,05, $p < 0,810$ và β chuẩn hóa = 0,15, $p < 0,079$). Điều này có thể được giải thích là do các nhà quản trị và kế toán viên ở Việt Nam vẫn sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống từ trước đây, mà không bị tác động bởi yếu tố cạnh tranh hay phân cấp quản lý. Nói cách khác, yếu tố cạnh tranh và phân cấp quản lý không có ảnh hưởng đến việc vận dụng các công cụ này.

Tuy nhiên, tương tự như kết quả Chia (1995) và Abdel-Kader và Luther (2008), cạnh tranh và phân cấp quản lý lại có ảnh hưởng rất lớn đến việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại (β chuẩn hóa = 0,29, $p < 0,001$ và β chuẩn hóa = 0,31, $p < 0,001$). Số liệu ở Hình 2 cho thấy việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống có ảnh hưởng tích cực đến sự vận dụng kế toán quản trị hiện tại (β chuẩn hóa = 0,50, $p < 0,001$), cho thấy giả thuyết H7 được chấp nhận. Kết quả là, việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị hiện tại có mối quan hệ tỉ lệ thuận với việc sử dụng các công cụ truyền thống, cạnh tranh, phân cấp quản lý. Ngoài ra, kết quả còn cho thấy ảnh hưởng lớn từ việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị truyền thống đến việc áp dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại (β chuẩn hóa = 0,50, $p < 0,001$), cho thấy giả thuyết H7 được chứng minh đúng. Nguyên nhân của mối quan hệ này có thể là nhà quản trị sẽ sẵn lòng áp dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại khi họ đã có kiến thức và kinh nghiệm về kế toán quản trị và việc áp dụng nó vào doanh nghiệp. Ngoài ra, khác với kế toán quản trị truyền thống, việc sử dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại có ảnh hưởng trực tiếp đến thành quả hoạt động doanh nghiệp (β chuẩn hóa = 0,38, $p < 0,002$).

Hình 2: Kết quả kiểm định của mô hình đa cấu trúc



- * Có ý nghĩa thống kê với $p < 0.1$
- * Có ý nghĩa thống kê với $p < 0.05$
- * Có ý nghĩa thống kê với $p < 0.001$

$\chi^2/df = 1.688$, GFI = 0.895, TLI = 0.933, CFI = 0.944, RMSEA = 0.056

5. Kết luận

Nghiên cứu này đưa ra một số gợi ý cho các nhà quản trị doanh nghiệp và nhà hoạch định chính sách. *Một là*, kết quả nghiên cứu cho thấy cả cạnh tranh và phân cấp quản lý có ảnh hưởng tích cực đến sự vận dụng kế toán quản trị, mặc dù cả cạnh tranh và phân cấp quản lý không ảnh hưởng trực tiếp đến thành quả hoạt động của doanh nghiệp, nhưng ảnh hưởng gián tiếp đến thành quả của doanh nghiệp thông qua việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị. Vì thế, các doanh nghiệp Việt Nam hoạt động trong điều kiện cạnh tranh cao cần sử dụng nhiều công cụ kế toán quản trị để nâng cao thành quả hoạt động của doanh nghiệp mình. Mặt khác, nhà quản trị trong các doanh nghiệp có sự phân cấp quản lý thường có nhiều quyền hạn và nhiệm vụ hơn trong việc hoạch định và kiểm soát, nên thường có khuynh hướng sử dụng các công cụ kế toán quản trị

hiện đại để nâng cao chất lượng thông tin dùng cho các hoạt động của mình, sẽ thúc đẩy việc vận dụng kế toán quản trị. Nói cách khác, để thúc đẩy việc vận dụng kế toán quản trị cần đẩy mạnh việc phân cấp quản lý. *Hai là*, việc vận dụng kế toán quản trị sẽ thúc đẩy nâng cao thành quả hoạt động (cả tài chính và phi tài chính) của doanh nghiệp. Vì thế, để nâng cao thành quả hoạt động của mình, các doanh nghiệp cần thúc đẩy việc vận dụng kế toán quản trị, nhất là các công cụ kế toán quản trị hiện đại. Đây không chỉ là trách nhiệm của nhà quản trị doanh nghiệp mà còn là trách nhiệm của những nhà hoạch định chính sách, các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp thông qua việc giới thiệu các công cụ kế toán quản trị, đặc biệt là các công cụ kế toán quản trị hiện đại đến với doanh nghiệp. Điều này sẽ góp phần làm tăng năng lực cạnh tranh cho các doanh nghiệp Việt Nam.

Bên cạnh những thành công, nghiên cứu này cũng có những hạn chế nhất định cần được khắc phục trong các nghiên cứu tiếp theo. Trước hết, cũng như các nghiên cứu thực nghiệm khác, nghiên cứu này dựa trên kết quả khảo sát của 220 doanh nghiệp lớn và vừa, vì thế để có thể suy rộng kết quả nghiên cứu, cần có các nghiên cứu ở các doanh nghiệp có quy mô nhỏ để kết quả nghiên cứu có thể

nhân rộng cho toàn bộ các doanh nghiệp Việt Nam. Mặt khác, nghiên cứu này mới xác định ảnh hưởng của cạnh tranh và phân cấp quản lý đến việc vận dụng công cụ kế toán quản trị mà chưa xem xét một số nhân tố khác có thể tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị chưa được đề cập trong nghiên cứu này cần được triển khai trong các 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.
- Abernethy, M.A. & Bouwens, J. (2005), 'Determinants of accounting innovation implementation', *ABACUS*, 41(3), 217-240.
- Adams, H.A & Do Thuy Linh (2003), *Vietnamese accounting standards - Intent and purpose - contrasted to international accounting standard*, ACW, Hanoi.
- Andrews, R. (2010), Organizational social capital, structure and performance, *Human Relations*, 63(5), 583.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003), 'Antecedents to management accounting change: a structural equation approach', *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 675-698.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008), 'An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 33(7), 836-863.
- Chenhall, R.H. (2003), 'Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future', *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R.H. & Morris, D. (1986), 'The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems', *The Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- Chia, Y.M. (1995), 'Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study', *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(6), 811-830.
- Firth, M. (1996), 'The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures', *Accounting, Organizations and Society*, 21(7), 629-654.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998), 'Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context', *Management Accounting Research*, 9(2), 185-211.
- Gul, F.A. (1991), 'The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers performance', *Accounting and Business Research*, 22(85), 57-61.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L. & Black, W.C. (2010), *Multivariate data analysis*, Prentice Hall.
- Hill, C.W.L. (1988), Corporate Control Type, Strategy, Size and Financial Performance. *Journal of Management Studies*, 25(5), 403-417.
- Khandwalla, P.N. (1977), *The design of organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.
- Libby, T. & Waterhouse, J.H. (1996), Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- 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 and Management*, 12(3), 173-190.
- Moore, K. & Duncan, K. (1989), 'A Reconciliation of Market Competition, Decentralization, Size, and Financial

- Performance Results: An Extension Testing Moderating Effects', *Human Relations*, 42(1), 67.
- Mukhi, S., Hampton, D.R. & Barnwell, N. (1988), *Australian management*, McGraw Hill, USA.
- Pant, M. & Pattanayak, M. (2010), 'Corporate Governance, Competition and Firm Performance', *Journal of Emerging Market Finance*, 9(3), 347.
- Patiar, A. & Mia, L. (2008), 'The effect of subordinates' gender on the difference between self-ratings, and superiors' ratings, of subordinates' performance in hotels', *International Journal of Hospitality Management*, 27(1), 53-64.
- 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.
- Tsui, J.S.L. (2001), 'The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers', *The International Journal of Accounting*, 36(2), 125-146.
- Waweru, N.M., Hoque, Z. & Uliana, E. (2004), 'Management accounting change in South Africa: case studies from retail services', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 675-704.
- Williams, J.J. & Seaman, A.E. (2001), 'Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects', *Accounting, Organizations and Society*, 6(4-5), 434-443.
- Wu, J., Boateng, A. & Drury, C. (2007), 'An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs', *The International Journal of Accounting*, 42(2), 171-185.

Thông tin tác giả:

* **Đoàn Ngọc Phi Anh**, Tiến sỹ

- Tổ chức tác giả công tác: Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán quản trị, Phân tích tài chính

- Một số tạp chí tác giả đã đăng tải công trình nghiên cứu: *Pacific Accounting Review*, *Asian Review of Accounting*, *Tạp chí Phát triển Kinh tế*, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*.

- Địa chỉ Email: Phianhndn@due.edu.vn