

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

NGUYỄN PHONG NGUYỄN

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - nguyenphongnguyen@ueh.edu.vn

ĐOÀN NGỌC QUẾ

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - dnque@ueh.edu.vn

Ngày nhận:

24/06/2016

Ngày nhận lại:

20/11/2016

Ngày duyệt đăng:

30/11/2016

Mã số:

0616-M41-V04

Tóm tắt

Nghiên cứu này xem xét 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 VN. Kết quả kiểm định bằng PLS (Partial Least Square) với 171 mẫu khảo sát từ các nhà quản trị cấp cao và cấp trung làm việc tại các doanh nghiệp lớn tại VN cho thấy: (1) Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị theo bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ đóng vai trò truyền dẫn cho mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh; và (2) Tác động của định hướng thị trường đến mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị theo bốn khía cạnh trên sẽ ngày càng lớn khi áp lực cạnh tranh ngày càng gia tăng.

Abstract

This study examines the impacts of market orientation and competitive pressure on the level of using management accounting information for improving performance among Vietnamese enterprises. By using a sample of 171 high- and middle-level managers working for large-sized firms in Vietnam, the partial least square (PLS) results indicate that degrees of firm's usage of management accounting information vary according to: (i) broad scope, timeliness, aggregation, and integration, along with their transmitting role in the relation between market orientation and firm performance; and (ii) the higher the competitive pressure, the more powerful the effects of market orientation on adoption of management accounting information.

Từ khóa:

Định hướng thị trường;
Áp lực cạnh tranh;
Thông tin kế toán quản trị.

Keywords:

Market orientation;
Competitive pressure;
Management accounting information.

1. Giới thiệu

Từ đầu thập niên 1990 đã có một xu hướng nghiên cứu marketing về mối quan hệ (đã được thiết lập chặt chẽ cho đến nay) giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh (Kohli & Jaworski, 1990; Narver & Slater, 1990). Các nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra những doanh nghiệp nếu có nhiều sự chủ động hơn trong việc định hướng thị trường bao gồm định hướng khách hàng, định hướng đối thủ cạnh tranh, và phối hợp giữa các bộ phận chức năng sẽ làm gia tăng sự hài lòng và trung thành của khách hàng (Gray & cộng sự, 1998), và từ đó có kết quả hoạt động kinh doanh vượt trội hơn so với các doanh nghiệp khác (Gray & cộng sự, 1998; Jaworski & Kohli, 1993). Sau đó, rất nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã được thực hiện để khám phá cách thức các doanh nghiệp theo định hướng thị trường tạo lập, phát triển và duy trì lợi thế cạnh tranh. Những nghiên cứu này đã phát hiện rất nhiều đường dẫn kết nối giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh, ví dụ: Những đường dẫn về sự đổi mới của doanh nghiệp (Deshpandé & Farley, 2004; Han & cộng sự, 1998), định hướng học hỏi (Baker & Sinkula, 1999; Keskin, 2006), định hướng thương hiệu (Reid & cộng sự, 2005; Urde & cộng sự, 2013) hay trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp (Qu, 2009). Bên cạnh đó, các nhà nghiên cứu theo quan điểm bất định (Contingency Perspective) cũng nghiên cứu vai trò của những nhân tố bối cảnh (Contextual Factors) ví dụ như: Cấu trúc doanh nghiệp, kỹ thuật và áp lực cạnh tranh (Kohli & Jaworski, 1990; Slater & Narver, 1994), hay như những cầu nối giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh.

Sự kết nối giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị, thông qua nhiều kỹ thuật kế toán quản trị cũng được tìm hiểu bởi một số nhà nghiên cứu trong nhánh kế toán quản trị chiến lược như: Bromwich (1990), Cadez và Guilding (2008, 2012). Cụ thể, Cadez và Guilding (2008) kiểm định vai trò trung gian của các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược cho mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp Slovenia; tuy nhiên, hai tác giả này lại không tìm thấy mối quan hệ đáng kể về mặt thống kê giữa định hướng thị trường và việc sử dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược. Trong một nghiên cứu khác, Guilding và McManus (2002) làm rõ định hướng thị trường có mối quan hệ dương đến việc sử dụng một số kỹ thuật kế toán quản trị như: Kế toán khách hàng, phân tích khả năng sinh lợi khách hàng, đánh giá khách hàng hoặc nhóm khách hàng như là những tài sản. Điều này cho thấy tầm quan trọng tiềm tàng của thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp theo định hướng thị trường. Qua đó, tác giả đã khám phá được khe hổng nghiên cứu là

vai trò trung gian (truyền dẫn) của mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị cho mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh.

Qua khảo sát lý thuyết, tác giả nhận thấy có rất ít bằng chứng về đường dẫn giữa định hướng thị trường với việc thiết kế và sử dụng thông tin kế toán quản trị trên các khía cạnh phạm vi rộng (Broad Scope), kịp thời (Timeliness), tích hợp (Aggregation), thống nhất/ đồng bộ (Integration) (Chenhall & Morris, 1986), mặc dù đường dẫn từ thông tin kế toán quản trị đến kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đã được kiểm định ở một số nghiên cứu (Agbejule, 2005; Chia, 1995). Câu hỏi liệu những khía cạnh trên của thông tin kế toán quản trị (MAS) có là cầu nối giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh hay không còn đang cần lời giải đáp. Đó cũng chính là khe hổng nghiên cứu của bài viết. Khe hổng nghiên cứu này quan trọng bởi vì đường dẫn định hướng thị trường (MO) – Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị (MAS) – Kết quả hoạt động kinh doanh (PERF) có thể cung cấp cho các nhà quản trị ở các doanh nghiệp theo định hướng thị trường những hàm ý về việc tạo lập, phát triển và duy trì lợi thế cạnh tranh thông qua việc sử dụng có hiệu quả thông tin kế toán quản trị.

Trong điều kiện cạnh tranh, thông tin kế toán quản trị ngày càng đóng vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ các nhà quản trị thực hiện các chức năng hoạch định, kiểm soát và ra quyết định, từ đó làm gia tăng kết quả hoạt động của doanh nghiệp. Vai trò của áp lực cạnh tranh đến việc sử dụng thông tin kế toán quản trị cũng đã được một số nhà nghiên cứu kế toán quản trị quan tâm từ những năm 1990 (Bromwich, 1990; Mia & Clarke, 1999). Tuy nhiên, khảo sát lý thuyết cho thấy chưa có nghiên cứu nào đánh giá một cách có hệ thống mối quan hệ giữa áp lực cạnh tranh (bao gồm cạnh tranh trên các phương diện giá cả, sản phẩm khác biệt, kênh phân phối, và phương diện thị trường) (Guinding & McManus, 2002; Khandwalla, 1972) và định hướng thị trường đến mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị nhằm gia tăng kết quả hoạt động của doanh nghiệp. Đây chính là khe hổng nghiên cứu thứ hai cần được lấp đầy.

Có hai câu hỏi nghiên cứu đặt ra trong bài viết. Thứ nhất, bằng cách nào các doanh nghiệp theo định hướng thị trường sử dụng hệ thống kế toán quản trị (MAS) để gia tăng kết quả hoạt động kinh doanh? Thứ hai, áp lực cạnh tranh có vai trò như thế nào trong mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị? Để trả lời hai câu hỏi nêu trên, tác giả tập trung vào: (1) Thiết lập đường dẫn giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh thông qua bốn khía cạnh của thông tin kế toán quản trị: Phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ; và (2) Tìm

hiệu vai trò của áp lực cạnh tranh trong việc thúc đẩy mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp theo định hướng thị trường.

Nghiên cứu này đã bổ sung vào hệ thống cơ sở lý luận giao thoa giữa kế toán quản trị và marketing, bổ sung vào sự hiểu biết đang còn hạn chế về những nhân tố tác động đến việc thiết kế thông tin kế toán quản trị (Bouwens & Abernethy, 2000; Soobaroyen & Poorundersing, 2008). Kết quả nghiên cứu sẽ cung cấp thêm thông tin mang hàm ý quản trị cho các doanh nghiệp đang và sẽ thiết kế thông tin kế toán quản trị. Sự hiểu biết về mối quan hệ giữa định hướng thị trường và áp lực cạnh tranh đến việc thiết kế thông tin kế toán quản trị sẽ giúp cho doanh nghiệp có cách thức xúc tiến, thúc đẩy các thành phần của định hướng thị trường cùng với việc sử dụng hiệu quả thông tin kế toán quản trị nhằm nâng cao lợi thế cạnh tranh, từ đó đạt hiệu quả hoạt động kinh doanh vượt trội.

Bài viết có cấu trúc như sau: Phần đầu tiên trình bày về bối cảnh nghiên cứu, khe hở nghiên cứu, câu hỏi nghiên cứu và tầm quan trọng của nghiên cứu; tiếp theo tác giả trình bày mô hình và các giả thuyết nghiên cứu được xây dựng và biện luận dựa trên hệ thống cơ sở lý luận và lý thuyết nền tảng; sau đó, tác giả trình bày phương pháp nghiên cứu và kết quả nghiên cứu, bao gồm việc trình bày về chọn mẫu, cách thức thu thập dữ liệu và phân tích dữ liệu. Cuối cùng, tác giả phân tích kết quả nghiên cứu, đề từ đó đưa ra những hàm ý về mặt lý thuyết và quản trị cũng như trình bày những hạn chế của bài viết làm cơ sở cho những nghiên cứu tiếp theo.

2. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu

2.1. Vai trò truyền dẫn của mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị

Định hướng thị trường có thể được định nghĩa là một loại văn hóa kinh doanh có thể làm gia tăng giá trị vượt trội cho khách hàng một cách hữu hiệu và hiệu quả (Narver & Slater, 1990). Định hướng thị trường là việc doanh nghiệp hướng về thị trường thông qua ba thành phần cơ bản: Định hướng khách hàng, định hướng đối thủ cạnh tranh, và sự phối hợp giữa các bộ phận chức năng (Jaworski & Kohli, 1993). Mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị có thể được xem xét qua nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị từ bộ phận marketing. Vai trò truyền thống của kế toán quản trị là cung cấp thông tin tài chính cho việc ra quyết định quản trị, trong đó có những quyết định marketing. Marketing có lịch sử lâu đời về việc sử dụng thông tin từ kế toán quản trị, chủ yếu bao gồm thông tin về số dư đàm phí nhằm tính toán mức sinh lợi và đưa ra những quyết định liên quan đến từng phân khúc thị

trường, mức sinh lời đối với hỗn hợp marketing và phân tích hòa vốn. Ngoài ra, thông tin kế toán quản trị cũng phù hợp cho những quyết định đưa ra sản phẩm mới, ngừng kinh doanh một sản phẩm, định giá sản phẩm (Kirpalani & Shapiro, 1973) đối với những doanh nghiệp theo định hướng thị trường.

Như vậy, mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị (theo bốn khía cạnh: phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ) là như thế nào? Có thể lập luận rằng ở các doanh nghiệp theo định hướng thị trường, thông tin kế toán quản trị được sử dụng có phạm vi rộng hơn, bao gồm cả thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Trong các doanh nghiệp theo định hướng thị trường, các nhà quản trị marketing cần những thông tin phi tài chính liên quan đến quy trình tạo ra giá trị, ví dụ như các thước đo phi tài chính đánh giá thành quả marketing đứng từ góc độ của khách hàng (chẳng hạn như: Sự hài lòng của khách hàng, sự trung thành của khách hàng, cũng như các tiền tố dẫn đến sự hài lòng của khách hàng hay sự trung thành của khách hàng). Bên cạnh đó, thông tin tài chính cũng cần được sử dụng; ví dụ: Doanh thu cho từng nhóm khách hàng, chi phí khách hàng và khả năng sinh lợi khách hàng.

Theo quan điểm hệ thống thông tin, thông tin kế toán quản trị mang tính thống nhất/ đồng bộ trên các phương diện đầu vào (Inputs), xử lý (Processes) và đầu ra (Outputs) cũng như những kỹ thuật ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin là điều đặc biệt quan trọng đối với các nhà quản trị ở các bộ phận chức năng. Tương tự như vậy, việc sử dụng thông tin mang tính tích hợp (Integration) cũng giúp nhà quản trị xử lý thông tin một cách hữu hiệu và hiệu quả để phục vụ cho việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định (Soobaroyen & Poorundersing, 2008). Sử dụng thông tin mang tính tích hợp sẽ giúp cho các doanh nghiệp theo định hướng thị trường ra quyết định nhanh chóng, giảm bớt chi phí xử lý thông tin, ra quyết định chính xác hơn, từ đó đem lại lợi thế nhiều hơn cho doanh nghiệp trong việc ra quyết định so với đối thủ cạnh tranh. Cuối cùng, thông tin mang tính kịp thời là yếu tố quan trọng dẫn đến sự gia tăng trong kết quả hoạt động kinh doanh. Cho dù một thông tin nào đó phục vụ cho việc ra quyết định mang tính phạm vi rộng, tích hợp, hay thống nhất/ đồng bộ của nhà quản trị, thì thông tin này cũng phải thỏa mãn điều kiện kịp thời bởi vì kịp thời sẽ làm tăng tính phù hợp của thông tin để thỏa mãn yêu cầu cấp bách của các doanh nghiệp theo định hướng thị trường về thông tin trong việc ra quyết định trong điều kiện cạnh tranh (Soobaroyen & Poorundersing, 2008).

Thông qua lý thuyết cơ sở nguồn lực (Resource Based View) (Peteraf, 1993; Wernerfelt, 1984), tác giả xem thông tin kế toán quản trị với bốn khía cạnh phạm vi

rộng, kịp thời, tích hợp và thống nhất/ đồng bộ là một nguồn lực của doanh nghiệp thoả mãn nhóm điều kiện VRIN (Có giá trị - Valuable, hiếm - Rare, khó có thể bắt chước - Inimitable, không thể thay thế - Nonsubstitutable). Điều này là vì thông tin kế toán quản trị cung cấp thông tin (về sản phẩm, tài chính, thị trường...) đến các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp để từ đó người lao động ở các bộ phận có thể xử lý thông tin, học hỏi để chuyển hóa thông tin thành kiến thức. Theo lý thuyết cơ sở kiến thức (Knowledge Based Theory), việc học hỏi được chứng minh là một nguồn lực có giá trị của doanh nghiệp (Valuable) có thể dẫn đến lợi thế cạnh tranh và kết quả hoạt động kinh doanh vượt trội (Grant, 1996; Hult & cộng sự, 2004). Ngoài ra, thông tin kế toán quản trị còn được thiết kế để phục vụ cho nhiều nhu cầu khác nhau của doanh nghiệp. Theo lý thuyết bất định, không có một thông tin kế toán quản trị nào là tốt nhất cho tất cả các doanh nghiệp (Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2003). Việc thiết kế thông tin kế toán quản trị phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố đặc thù của doanh nghiệp (ví dụ như: Cấu trúc tổ chức, sự không chắc chắn trong môi trường kinh doanh, áp lực cạnh tranh, kỹ thuật, chiến lược cạnh tranh áp dụng bởi doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp...), do đó, đối thủ cạnh tranh rất khó có thể bắt chước và sử dụng một cách máy móc thông tin kế toán quản trị của doanh nghiệp, điều này làm cho thông tin kế toán quản trị có thể thoả mãn điều kiện khó có thể bắt chước (Inimitable) của nhóm điều kiện VRIN. Rất nhiều học giả cũng đã chứng minh được thông tin khi được phát triển thành kiến thức qua việc học hỏi là một nguồn lực độc đáo (Unique) của doanh nghiệp có thể tạo ra lợi thế cạnh tranh (Smith & cộng sự, 1996), từ đó thoả mãn điều kiện hiếm (Rare) và không thể thay thế (Nonsubstitutable) của nhóm điều kiện VRIN. Từ những vấn đề trên có thể biện luận được cho mối liên hệ dương giữa mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh. Tác giả đã đề xuất giả thuyết sau:

H₁: Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị đóng vai trò truyền dẫn cho mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh.

2.2. Vai trò điều tiết của áp lực cạnh tranh

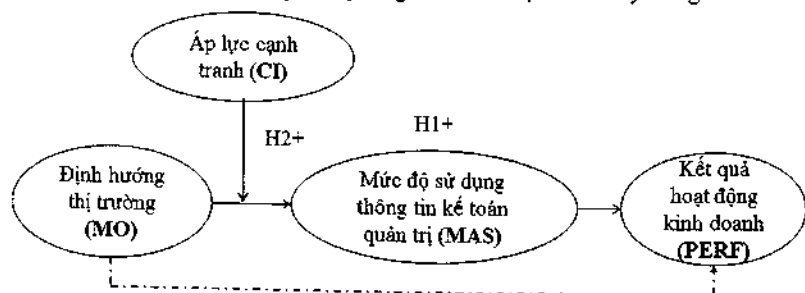
Dưới áp lực cạnh tranh, các doanh nghiệp đứng trước nguy cơ bị sụt giảm lợi nhuận, do đó, doanh nghiệp cần phải có thông tin chi phí sản phẩm dịch vụ với mức độ chính xác cao (Guilding & cộng sự, 2005; Guilding & McManus, 2002). Sự gia tăng áp lực cạnh tranh đòi hỏi các doanh nghiệp theo định hướng thị trường phải tìm mọi cách để gia tăng sự khác biệt trong sản phẩm/ dịch vụ của họ so với đối thủ cạnh tranh (Guilding & McManus, 2002; Mia & Clarke, 1999). Việc xây dựng và thực hiện chiến lược sản

phẩm khác biệt đòi hỏi doanh nghiệp phải có thông tin chính xác cao về chi phí cho những đặc tính của sản phẩm và phải giám sát những khoản chi phí này một cách liên tục. Việc xây dựng và thực hiện chiến lược sản phẩm khác biệt sẽ ảnh hưởng đến việc thiết kế hệ thống kế toán quản trị. Sự thay đổi này sẽ dẫn đến việc tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị theo phạm vi rộng (Scope) bao gồm cả thông tin phi tài chính (Non-Financial Accounting Information) để có thể gia tăng kết quả hoạt động kinh doanh (Baines & Langfield-Smith, 2003).

Cạnh tranh về thị trường tạo ra nhiều áp lực, rủi ro và tính không chắc chắn cho doanh nghiệp. Cạnh tranh đòi hỏi doanh nghiệp phải có những phản ứng nhanh, mạnh mẽ và thích hợp đối với những đe dọa thách thức từ thị trường cũng như nắm bắt những cơ hội từ thị trường. Từ đó, tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị có thể giúp doanh nghiệp đưa ra những kế hoạch và phản ứng nhanh với sự thay đổi của môi trường kinh doanh trong điều kiện cạnh tranh (Mia & Clarke, 1999). Khi đó, nếu áp lực cạnh tranh ngày càng tăng sẽ làm cho tác động của định hướng thị trường đến việc sử dụng thông tin kế toán quản trị ngày càng lớn. Theo lý thuyết bất định (Contingency Theory), áp lực cạnh tranh là một yếu tố thuộc môi trường bên ngoài doanh nghiệp và là một là biến bất định (Contingency Factor) (Guinding & McManus, 2002; Khandwalla, 1972). Qua đó, có thể dự kiến vai trò điều tiết của áp lực cạnh tranh đến mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị. Do đó, tác giả đã đề xuất giả thuyết sau:

H₂: Áp lực cạnh tranh có vai trò điều tiết dương đến mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị.

Mô hình nghiên cứu và các giả thuyết nghiên cứu được trình bày trong Hình 1:



Hình 1. Mô hình nghiên cứu

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Mẫu và phương pháp thu thập dữ liệu

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập thông qua bảng câu hỏi khảo sát được gửi đến các nhà quản trị cấp cao (CEO, CFO, thành viên hội đồng quản trị, ban tổng giám đốc) và cấp trung (trưởng phó các phòng ban, dự án) ở các doanh nghiệp VN bởi vì họ là những người giàu kinh nghiệm và có nhiều kiến thức liên quan đến chủ đề nghiên cứu. Tác giả đã sử dụng phần mềm SurveyMonkey để gửi bảng câu hỏi đến 3.000 địa chỉ email của các đáp viên tiềm năng (thu thập trên mạng xã hội LinkedIn) trong 2 tháng đầu năm 2016 (với 3 email nhắc với tần suất 2 tuần/lần) và đã nhận được 751 phản hồi với tỉ lệ phản hồi là 25,0%. Sau khi loại 153 phản hồi không hoàn chỉnh, 91 phản hồi có thời gian trả lời dưới 5 phút, 339 phản hồi từ những công ty có quy mô vừa và nhỏ (do mẫu chọn phải bao gồm các doanh nghiệp lớn¹ vì những doanh nghiệp lớn mới có thể có bộ phận marketing độc lập và có nhiều khả năng xây dựng và vận hành bộ máy kế toán quản trị), còn lại 178 phản hồi có hiệu lực. Cuối cùng, đối với một số phản hồi từ cùng một công ty, tác giả đã cân nhắc loại tiếp 7 phản hồi trùng lặp từ cùng công ty (chọn phản hồi theo ưu tiên người có vị trí cao hơn, thâm niên cao hơn). Quy mô mẫu chọn cuối cùng được rút gọn lại còn 171. Tỉ lệ phản hồi cuối cùng là 5,7% là có thể chấp nhận với khảo sát qua email trong điều kiện ở VN.

Do tỉ lệ không phản hồi khá thấp trong tổng số email được gửi đi, tác giả đã tiến hành kiểm tra sự thiên lệch của nhóm đáp viên không phản hồi (Non-Response Bias) thông qua thủ tục đề xuất bởi Armstrong và Overton (1977). Kiểm định *t* cho 2 nhóm (nhóm 1 bao gồm 25% phản hồi sớm nhất và nhóm 2 bao gồm 25% phản hồi trễ nhất trong số 171 phản hồi) trong mẫu cho thấy không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê giữa 2 nhóm này cho tất cả các biến chính trong mô hình. Điều đó cho thấy sự thiên lệch của nhóm đáp viên không phản hồi không xảy ra đối với nghiên cứu này.

Thông kê mô tả của mẫu chọn được trình bày trong Bảng 1. Xét về thông tin của đáp viên, tỉ lệ các nhà quản trị cấp trung là 56,1%; trong khi đó, tỉ lệ các nhà quản trị cấp cao là 43,9%. Thâm niên công tác bình quân ở công ty là 6,8 năm cho thấy đáp viên có nhiều kinh nghiệm và kiến thức về vấn đề nghiên cứu và có thể đại diện cho doanh nghiệp trả lời bảng câu hỏi khảo sát. Xét thông tin về ngành mà doanh nghiệp đang hoạt động, ngành dịch vụ chiếm 53,2%, tiếp theo là ngành sản xuất 33,3% và thương mại chỉ chiếm 13,5%. Xét về mặt quy mô doanh nghiệp, 79% số doanh nghiệp trong mẫu có tổng tài sản trên 500 tỉ đồng và 76% số công ty trong mẫu có tổng số lao động toàn thời gian và

tương đương toàn thời gian trên 500 người. Gần 90% số lượng công ty trong mẫu chọn có thời gian hoạt động trên 5 năm, chủ yếu thời gian hoạt động trong khoảng từ 11-20 năm (38,6%) và 21-50 năm (28,1%), một khoảng thời gian khá dài để hình thành và xây dựng bộ máy kế toán quản trị. Xét về loại hình doanh nghiệp, tỉ lệ các công ty là doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài chiếm khá cao 30,4%, doanh nghiệp tư nhân chiếm 32,2%. Trong khi đó tỉ lệ doanh nghiệp nhà nước khá thấp chỉ là 9,9%. Do đó, cần phải thận trọng khi sử dụng những hàm ý quản trị của nghiên cứu này vào các doanh nghiệp nhà nước.

Bảng 1

Tóm tắt thông tin mẫu chọn

Biến thông tin mẫu chọn (n=171)	Số lượng	Tỉ lệ (%)	Biến thông tin mẫu chọn (n = 171)	Số lượng	Tỉ lệ (%)
<i>Vị trí công việc</i>			<i>Giá trị tổng tài sản</i>		
Nhà quản trị cấp cao	75	43,9	101-200 tỉ	14	8,2
Nhà quản trị cấp trung	96	56,1	201-500 tỉ	22	12,9
			501-1.000 tỉ	22	12,9
<i>Thâm niên công tác</i>			> 1.000 tỉ	113	66,1
< 2 năm	23	13,5			
2-5 năm	72	42,1	<i>Số lượng lao động toàn thời gian</i>		
6-10 năm	45	26,3	201-500 người	41	24,0
11-20 năm	24	14,0	501-1.000 người	47	27,5
> 20 năm	7	4,1	1.001-5.000 người	50	29,2
			5.001-10.000 người	15	8,8
<i>Ngành</i>			> 10.000 người	18	10,5
Sản xuất	57	33,3			
Thương mại	23	13,5	<i>Loại hình doanh nghiệp</i>		
Dịch vụ	91	53,2	Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài	52	30,4
			Doanh nghiệp nhà nước (có vốn Nhà nước từ 51% trở lên)	17	9,9

Biến thông tin mẫu chọn (n=171)	Số lượng	Tỉ lệ (%)	Biến thông tin mẫu chọn (n = 171)	Số lượng	Tỉ lệ (%)
<i>Tuổi công ty</i>			Doanh nghiệp tư nhân	55	32,2
≤ 5 năm	18	10,5	Doanh nghiệp liên doanh với đối tác nước ngoài	23	13,5
6 - 10 năm	31	18,1	Doanh nghiệp liên doanh với đối tác trong nước	6	3,5
11 - 20 năm	66	38,6	Loại hình khác	18	10,5
21 - 50 năm	48	28,1			
> 50 năm	8	4,7			

3.2. Thang đo

Thang đo cho các biến chủ đạo trong mô hình được kế thừa từ các nghiên cứu trước đây (Bảng 2). Thang đo định hướng thị trường dựa trên nghiên cứu của Zhou và cộng sự (2008), rút gọn từ thang đo của Narver và Slater (1990). Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị (MAS) là thang đo đa hướng bậc hai, bao gồm 4 thành phần: Phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp và đồng bộ. Thang đo này được kế thừa từ nghiên cứu của Agbejule (2005), Chenhall và Morris (1986). Áp lực cạnh tranh tranh được đo lường thông qua thang đo Likert có 5 biến quan sát kế thừa từ Guilding và McManus (2002), và Khandwalla (1972). Kết quả hoạt động kinh doanh được đo lường dựa trên thang đo của Jaworski và Kohli (1993), Calantone và cộng sự (2002). Ngoài ra, dựa vào nghiên cứu của Luo và cộng sự (2006), Calantone và cộng sự (2002), bài viết đưa vào một số biến kiểm soát có thể ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh bao gồm: Quy mô công ty (giá trị tài sản và theo số lượng lao động toàn thời gian), số năm công ty chính thức đi vào hoạt động, và cấu trúc sở hữu vốn của công ty (1: có vốn nước ngoài; 2: không có vốn nước ngoài).

Theo Bảng 2, tất cả hệ số tải của các biến quan sát trong tất cả các thang đo mô hình nằm trong khoảng 0,83 đến 0,95, cao hơn ngưỡng tối thiểu đề xuất 0,5 (Hulland, 1999), từ đó cho thấy tất cả các biến quan sát và thang đo có đủ độ tin cậy. Tất cả các giá trị t bootstrap liên quan của các biến quan sát cũng đều đạt yêu cầu vì đều lớn hơn 1,96 để mang ý nghĩa thống kê (nằm trong khoảng từ 11,2 đến 100,14). Phương sai trích bình quân (AVE) của tất cả các biến trừu tượng trong mô hình đều chấp nhận được bởi đều cao hơn 0,5 (dao động từ 0,76 đến 0,9). Ngoài ra, giá trị tin cậy tổng hợp (CR) của các

biến trừu tượng nằm trong khoảng cao từ 0,93 đến 0,96, qua đó cho thấy các thang đo trong mô hình có độ tin cậy cao.

Tác giả đã đánh giá giá trị phân biệt của các biến đo lường chính trong mô hình dựa trên thủ tục đề xuất bởi Fornell và Larcker (1981). Bảng 3 cho thấy căn bậc hai của phương sai trích bình quân (AVE) của tất cả các biến nằm trong khoảng 0,87 đến 0,95, đều cao hơn tất cả các hệ số tương quan giữa các biến (nằm trong khoảng từ -0,06 đến 0,83), do đó thể hiện giá trị phân biệt của thang đo. Ngoài ra, giá trị phân biệt của thang đo cũng được chứng minh qua việc hệ số tương quan giữa các biến (số ở phía dưới đường chéo) đều nhỏ hơn mức độ tin cậy tổng hợp (Composite Reliability) (O'Cass & Ngo, 2007). Bảng 3 cho thấy không có một giá trị nào của các hệ số tương quan (từ -0,06 đến 0,83) là cao hơn các giá trị của mức độ tin cậy tổng hợp (nằm trong khoảng từ 0,93 đến 0,96 trong Bảng 2), qua đó giá trị phân biệt của thang đo là đạt được. Ngoài ra, hầu hết các hệ số tương quan giữa các biến đều nhỏ hơn giá trị ngưỡng (Cut-Off) là 0,7 (chỉ có 3 giá trị vượt ngưỡng), từ đó cho thấy mỗi tương quan có thể tạm chấp nhận được để có giá trị phân biệt (Tabachnick & cộng sự, 2001). Tác giả cũng đã sử dụng một kỹ thuật mới hiện nay đó là tính toán hệ số Heterotrait-Montrait (HTMT), một hệ số khắt khe hơn hệ số của Fornell và Larcker (1981) khi đánh giá giá trị phân biệt của thang đo (Henseler & cộng sự, 2015). Bảng 3 cho thấy các hệ số HTMT nằm trong khoảng từ 0,09 đến 0,89, thấp hơn nhiều (ở mức thống kê đáng kể) so với mức 1,00. Điều này càng minh chứng chắc chắn rằng thang đo trong mô hình đạt giá trị phân biệt.

Do mối tương quan giữa các biến phối hợp giữa các bộ phận chức năng với định hướng đối thủ cạnh tranh (0,83), MAS (tích hợp) với MAS (kịp thời) (0,71), MAS (đồng bộ) với MAS (tích hợp) (0,8) là cao hơn ngưỡng 0,7, và mối tương quan đáng kể về mặt thống kê ($p < 0,01$), tác giả đã kiểm tra giá trị của các hệ số phóng đại phương sai VIF ở từng mối quan hệ giữa các độc lập trong mô hình để đảm bảo không có hiện tượng đa cộng tuyến. Kết quả cho thấy các giá trị VIF nằm trong khoảng từ 1,00 đến 1,96, nhỏ hơn rất nhiều so với ngưỡng là 10 (Joseph & cộng sự, 1992), từ đó cho thấy không có hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình.

Bảng 2**Thang đo và đánh giá thang đo**

	Hệ số tải	Giá trị t
Định hướng thị trường		
<i>Định hướng khách hàng (CR = 0,94; AVE = 0,84)</i>		
Mục tiêu kinh doanh của chúng tôi chủ yếu dựa trên sự hài lòng của khách hàng.	0,91	39,72
Chiến lược kinh doanh của chúng tôi được dựa trên phương châm gia tăng giá trị cho khách hàng.	0,94	61,41
Chúng tôi cam kết luôn đáp ứng nhu cầu của khách hàng.	0,91	41,05
<i>Định hướng đối thủ cạnh tranh (CR = 0,95; AVE = 0,90)</i>		
Chúng tôi liên tục chia sẻ thông tin (giữa các thành viên trong công ty với nhau) về chiến lược của đối thủ cạnh tranh.	0,95	95,03
Chúng tôi luôn phản ứng nhanh với những hành động cạnh tranh có thể đe dọa công ty.	0,95	100,14
<i>Phối hợp giữa các bộ phận chức năng (CR = 0,95; AVE = 0,85)</i>		
Các phòng ban trong công ty chúng tôi thường trao đổi thông tin với nhau về nhu cầu của khách hàng.	0,94	79,57
Các phòng ban trong công ty chúng tôi thường thảo luận về những xu hướng của thị trường.	0,93	72,70
Tất cả các phòng ban trong công ty chúng tôi liên kết với nhau nhằm phục vụ nhu cầu khách hàng ở thị trường mục tiêu.	0,90	43,41
Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị		
<i>Phạm vi rộng (CR = 0,93; AVE = 0,76)</i>		
Thông tin liên quan đến những sự kiện có thể xảy ra trong tương lai (nếu ông/bà cảm thấy công ty hoàn toàn sử dụng thông tin quá khứ, đánh số thấp, ví dụ như số 0).	0,83	11,93
Thông tin phi tài chính liên quan đến sản phẩm và thị trường ví dụ như tốc độ tăng trưởng thị phần (nếu ông/bà cảm thấy công ty chỉ sử dụng thông tin tài chính, đánh số thấp, ví dụ như số 0).	0,89	11,12

	Hệ số tái	Giá trị t
Thông tin phi tài chính, ví dụ như thị hiếu khách hàng, các mối quan hệ kinh doanh, thái độ của cơ quan chức năng và các hiệp hội người tiêu dùng, mối đe dọa cạnh tranh ...	0,91	17,19
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 kỹ thuật, công nghệ ...).	0,86	16,42
<i>Kịp thời (CR = 0,94; AVE = 0,79)</i>		
Thông tin cần thiết cho việc ra quyết định sẽ được cung cấp cho nhà quản trị ngay lập tức khi họ yêu cầu.	0,91	58,88
Thông tin được cung cấp đến người có nhu cầu sử dụng ngay sau khi chúng được ghi nhận và xử lý bởi hệ thống thông tin.	0,93	63,63
Khi có những sự kiện/ngành vụ kinh tế phát sinh, thông tin thích hợp được xử lý và cung cấp nhanh chóng cho nhà quản trị mà không có sự trì hoãn nào.	0,87	18,47
Các báo cáo hoạt động được cung cấp cho nhà quản trị một cách có hệ thống và thường xuyên (ví dụ: báo cáo ngày, báo cáo tuần...)	0,84	37,05
<i>Tích hợp (CR = 0,93; AVE = 0,81)</i>		
Thông tin theo các dạng biểu mẫu giúp nhà quản trị có thể phân tích các tình huống kinh doanh.	0,90	48,14
Thông tin về tác động của những sự kiện phát sinh đến công ty qua từng thời kỳ khác nhau (ví dụ: Xu hướng thị trường hàng tháng, hàng quý, hàng năm; so sánh các chỉ tiêu hoạt động như doanh thu, chi phí giữa các kì khác nhau ...)	0,89	37,62
Thông tin theo mẫu quy định để phục vụ cho những mô hình ra quyết định (ví dụ: Thông tin phân tích chiết khấu dòng tiền, thông tin phân tích những lợi ích và chi phí tăng thêm từ một phương án kinh doanh nào đó).	0,91	61,81
<i>Đồng bộ (CR = 0,94; AVE = 0,81)</i>		
Thông tin về chi phí và giá bán sản phẩm/dịch vụ từ các bộ phận trong công ty.	0,84	24,40
Thông tin chi tiết về những mục tiêu cần phải đạt được cho từng hoạt động ở tất cả các bộ phận trong công ty.	0,91	46,79
Thông tin về tác động của những quyết định mà ông/bà đưa ra đến kết quả hoạt động của những bộ phận khác trong cùng công ty.	0,93	46,04

	Hệ số tải	Giá trị <i>t</i>
Thông tin về tác động của những quyết định mà ông/bà đưa ra đến bộ phận mà ông/bà phụ trách, và ảnh hưởng của quyết định do một ai đó đưa ra đối với bộ phận mà ông/bà phụ trách.	0,92	54,48
Áp lực cạnh tranh (CR = 0,95; AVE = 0,80)		
Bán hàng và phân phối	0,91	44,53
Chất lượng và sự đa dạng của sản phẩm/dịch vụ	0,93	43,16
Giá cả	0,93	24,24
Thị phần	0,86	12,54
Dịch vụ chăm sóc khách hàng	0,83	11,38
Kết quả hoạt động kinh doanh (CR = 0,96; AVE = 0,82)		
Tỉ lệ phần trăm lợi nhuận trên vốn đầu tư (ROI).	0,94	74,42
Tỉ lệ phần trăm lợi nhuận trên doanh thu (ROS).	0,92	59,02
Tốc độ tăng trưởng của doanh thu.	0,83	25,18
Tỉ lệ phần trăm lợi nhuận trên tài sản (ROA).	0,92	63,91
Khả năng sinh lợi nói chung.	0,92	65,87

Bảng 3

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

	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn (SD)	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Định hướng khách hàng	6,01	1,20	0,92								
2. Định hướng đối thủ cạnh tranh	5,33	1,42	0,73**	0,95							
			0,81								
3. Phối hợp giữa các bộ phận chức năng	5,37	1,39	0,65**	0,83**	0,92						
			0,71	0,89							
4. MAS (phạm vi rộng)	4,15	1,35	0,44**	0,48**	0,47**	0,87					
			0,49	0,54	0,52						
5. MAS (kịp thời)	4,51	1,28	0,58**	0,65**	0,70**	0,69**	0,89				
			0,63	0,72	0,76	0,76					
6. MAS (tích hợp)	4,62	1,24	0,38**	0,49**	0,50**	0,59**	0,71**	0,90			
			0,42	0,55	0,56	0,66	0,79				
7. MAS (thống nhất/đồng bộ)	4,55	1,28	0,47**	0,56**	0,61**	0,63**	0,69**	0,80**	0,90		
			0,51	0,62	0,66	0,70	0,75	0,89			

	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn (SD)	1	2	3	4	5	6	7	8	9
8. Áp lực cạnh tranh	4,61	2,08	-0,06 0,09	0,09 0,09	0,10 0,09	0,25** 0,24	0,23** 0,21	0,30** 0,29	0,30** 0,29	0,89	
9. Kết quả hoạt động kinh doanh	3,72	0,89	0,32** 0,35	0,39** 0,43	0,38** 0,41	0,30** 0,33	0,46** 0,49	0,32** 0,35	0,37** 0,39	0,13 0,11	0,91

Ghi chú: Giá trị thứ 1 = Hệ số tương quan giữa các biến (số phía dưới đường chéo); giá trị thứ 2 = Hệ số HITM² (số in nghiêng phía dưới đường chéo); Căn bậc hai của phương sai trích bình quân (AVE) (số in đậm trên đường chéo); **: Tương quan là đáng kể ở mức ý nghĩa 0,01 (kiểm định t 2 đuôi); MAS: Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị.

3.3. Kiểm định chệch do phương pháp

Do tác giả thu thập dữ liệu từ một nguồn duy nhất (một người trả lời cho một bảng khảo sát), chệch do phương pháp (Common Method Bias) có thể là vấn đề làm cho kết quả nghiên cứu bị thiên lệch (các mối quan hệ giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc dễ có thể tương quan với nhau) (Podsakoff & cộng sự, 2003). Do đó, tác giả đã sử dụng các phương pháp thống kê để kiểm định chệch do phương pháp. Đầu tiên, tác giả đã sử dụng kỹ thuật phân tích nhân tố đơn Harman. Kết quả cho thấy nhân tố đầu tiên chỉ chiếm khoảng 41,89% tổng phương sai trích trên tổng số 75,12% phương sai trích của toàn bộ mô hình, qua đó cho thấy chệch do phương pháp không phải là vấn đề nghiêm trọng (Podsakoff & cộng sự, 2003). Tiếp theo, tác giả cũng đã sử dụng kỹ thuật “biến đánh dấu” (Marker Variable Technique) theo đề xuất của Lindell và Whitney (2001) qua một biến quan sát đánh dấu là “Tôi hài lòng với dịch vụ điện thoại di động” của người trả lời, là một biến không có quan hệ với biến phụ thuộc trong mô hình khi về mặt lý thuyết. Kết quả cho thấy không có sự tương quan đáng kể mang ý nghĩa thống kê nào đối với biến đánh dấu này và biến phụ thuộc trong mô hình ($r = 0,06$; $p = 0,25$). Bình quân giá trị tuyệt đối của các mối tương quan giữa biến đánh dấu và các biến trong mô hình chỉ là 0,12 (r) ($p = 0,22$). Bình quân khác biệt của các mối tương quan giữa các biến trong mô hình sau khi loại trừ ảnh hưởng của biến đánh dấu là 0,09 cho thấy chệch do phương pháp là không đáng kể.

3.4. Độ phù hợp của mô hình với dữ liệu

Để đánh giá độ phù hợp của các mô hình cấu trúc bên trong (Inner-Structural) và đo lường bên ngoài (Outer-Measurement) với dữ liệu thu thập từ khảo sát, tác giả đã tính toán hệ số *GoF* (Goodness-of-Fit Index) dựa trên đề xuất của Henseler và Sarstedt (2013). Giá trị *GoF* của mô hình được tính là căn bậc hai của tích giữa bình quân Communalities và hệ số R^2 bình quân của các biến phụ thuộc, cụ thể là: $GoF = \sqrt{Communalities \times R^2}$. Theo các nhóm ảnh hưởng R^2 dựa trên quy mô mẫu theo đề xuất của Cohen và cộng sự (2013) và sử dụng ngưỡng giá trị 0,50 đối với *Communalities* (Fornell & Larcker, 1981), tiêu chuẩn *GoF* cho kích cỡ mẫu nhỏ, trung bình, lớn lần lượt là 0,10, 0,25 và 0,36. Kết quả tính *GoF* cho mô hình là 0,61 thể hiện sự phù hợp cao giữa mô hình và dữ liệu thu thập được từ khảo sát của bài viết.

4. Kết quả và thảo luận

4.1. Kết quả kiểm định giả thuyết trong mô hình

Tác giả đã sử dụng phần mềm SmartPLS3 để kiểm định các giả thuyết trong mô hình. Để đưa ra bằng chứng cho việc kiểm định các giả thuyết đề xuất, tác giả đã đánh giá độ lớn và mức độ đáng kể về mặt thống kê của từng đường dẫn trong mô hình cấu trúc thể hiện từng giả thuyết kiểm định. Các chỉ số tính toán được trình bày trong Bảng 4 bao gồm hệ số β , giá trị t , hệ số R^2 cho từng biến phụ thuộc được tính toán trên cơ sở chạy 500 lần bootstrap. Kết quả cho thấy hệ số R^2 hiệu chỉnh của tất cả các biến phụ thuộc (mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị là 0,53; kết quả hoạt động kinh doanh là 0,19) đều cao hơn ngưỡng tối thiểu 0,1 chứng tỏ mô hình nghiên cứu đề xuất có mức độ phù hợp cao với dữ liệu thu thập được.

Tác giả đã chạy 2 mô hình: Mô hình 1 bao gồm biến trung gian MAS và mô hình 2 không bao gồm biến trung gian MAS, mục đích là để kiểm định vai trò trung gian (truyền dẫn) của mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị đối với mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh của giả thuyết H₁. Giả thuyết này được ủng hộ bởi kết quả phân tích dữ liệu, bởi vì hệ số β cho đường dẫn từ MO đến MAS có giá trị 0,6 đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 1% ($t = 9,76$ trong Mô hình 1) và hệ số β cho đường dẫn từ MAS đến PERF có giá trị 0,27, đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 5% ($t = 2,81$ trong Mô hình 1). Ngoài ra, khi so sánh giá trị β với giá trị β tương ứng thuộc mô hình 1 (0,24) ứng với giả thuyết H₁, ta thấy mối quan hệ giữa MO và PERF bị yếu đi (giá trị β giảm từ 0,43 trong Mô hình 2, xuống còn 0,24; giá trị t giảm từ 5,55 xuống còn 2,48 trong Mô hình 1) khi đưa thêm biến trung gian MAS vào mô hình. Điều này chứng tỏ mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị (MAS) truyền dẫn một phần tác động của định hướng thị trường (MO) đến kết quả hoạt động kinh doanh (PERF).

Ngoài ra, tác giả cũng thực hiện thêm kiểm định Sobel dựa trên đề xuất của Preacher và Hayes (2004) để kiểm tra vai trò truyền dẫn (trung gian) của MAS đối với quan hệ giữa định hướng thị trường (MO) và kết quả hoạt động kinh doanh (PERF). Để thực hiện kiểm định này, tác giả đã sử dụng kỹ thuật bootstrap qua phần mềm SPSS với chức năng Process Macro, từ đó đưa ra hệ số tương quan cho mỗi quan hệ gián tiếp giữa biến độc lập và biến phụ thuộc và đưa ra khoảng tin cậy cho hệ số này (Preacher & Hayes, 2004). Kết quả cho thấy hệ số tương quan cho tác động gián tiếp của định hướng thị trường lên kết quả hoạt động kinh doanh là 0,13 ($p < 0,05$) khoảng tin cậy (CI) của hệ số tương quan ở mức độ tin cậy 95% dao động từ 0,04 đến 0,24, giá trị Sobel = 2,83 ($p < 0,01$).

Kết quả này cho thấy việc sử dụng thông tin kế toán quản trị (MAS) truyền dẫn (trung chuyển) một phần tác động của định hướng thị trường (MO) đối với kết quả hoạt động kinh doanh (PERF).

Giả thuyết H₂ đề xuất rằng áp lực cạnh tranh có vai trò điều tiết dương đến mối quan hệ giữa định hướng thị trường và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị. Điều này có nghĩa là khi áp lực cạnh tranh tăng lên (giảm đi), mức độ tác động dương của định hướng thị trường đến mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị cũng tăng lên (giảm đi). Giả thuyết này được ủng hộ bởi kết quả phân tích dữ liệu với hệ số β cho đường dẫn từ biến tương tác MO×CI đến MAS có giá trị 0,11, đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 10% (giá trị $t = 1,79$ trong Mô hình 1). Ngoài ra khi áp lực cạnh tranh gia tăng, các doanh nghiệp sẽ tăng cường sử dụng thông tin kế toán quản trị để đối phó với áp lực cạnh tranh (Hệ số β cho đường dẫn từ CI đến MAS có giá trị 0,31, đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 1% (giá trị $t = 5,54$ trong Mô hình 1).

Bảng 4

Kiểm định giả thuyết trong mô hình theo đường dẫn PLS

Biến phụ thuộc		Mô hình 1 (bao gồm biến trung gian MAS)		Mô hình 2 (không có biến trung gian)	
		MAS		PERF	
		β	Giá trị t	β	Giá trị t
<i>Giả thuyết</i>	<i>Biến độc lập</i>				
H ₁	MO	0,60	9,76***	0,24	2,48**
	CI	0,31	5,54***		
H ₂	MO×CI	0,11	1,79*		
H ₃	MAS			0,27	2,81**
<i>Biến kiểm soát</i>					
	Quy mô (tài sản)			0,04	0,58
	Quy mô (số lao động)			0,04	0,60
	Tuổi công ty			(0,08)	1,12
				(0,07)	0,91

Biến phụ thuộc	Mô hình 1 (bao gồm biến trung gian MAS)				Mô hình 2 (không có biến trung gian)	
	MAS		PERF		PERF	
	β	Giá trị t	β	Giá trị t	β	Giá trị t
Cấu trúc sở hữu vốn			(0,06)	0,82	(0,09)	1,14
R ² điều chỉnh	0,53		0,19		0,16	

Ghi chú: *, **, *** lần lượt thể hiện sự đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 10%, 5% và 1% (kiểm định t 2 đuôi). MO: định hướng thị trường, CI: áp lực cạnh tranh, MO×CI: biến tương tác giữa MO và CI, MAS: Mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị, PERF: Kết quả hoạt động kinh doanh.

4.2. Hàm ý lý thuyết

Bài viết này đã có một số đóng góp về mặt lý luận qua việc đưa ra những hàm ý lý thuyết sau:

Thứ nhất, bài viết này đã đưa ra được bằng chứng thực nghiệm để chứng minh tầm quan trọng của việc thiết kế thông tin kế toán quản trị theo bốn khía cạnh phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ theo đề xuất của Chenhall và Morris (1986) đối với việc nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh ở một thị trường mới nổi. Qua đó kết quả nghiên cứu của bài viết bổ sung thêm vào hệ thống cơ sở lý luận về vai trò của thông tin kế toán quản trị trên thế giới (Agbejule, 2005; Agbejule & Burrowes, 2007; Mía & Winata, 2014) dưới nhiều góc nhìn khác nhau về thông tin kế toán quản trị.

Thứ hai, bài viết cũng đưa ra được bằng chứng ủng hộ lý thuyết cơ sở nguồn lực (Chenhall, 2003) khi biện luận và chứng minh được rằng việc sử dụng thông tin kế toán quản trị là một nguồn lực thoả mãn điều kiện VRIN. Việc sử dụng thông tin kế toán quản trị có thể giúp doanh nghiệp phát triển sự học hỏi, tạo ra tri thức để từ đó doanh nghiệp có thể gia tăng lợi thế cạnh tranh và kết quả hoạt động kinh doanh trong điều kiện cạnh tranh. Kết quả nghiên cứu cũng ủng hộ cho lý thuyết bất định, cho thấy áp lực cạnh tranh là một trong những biến bất định quan trọng (có vai trò là biến điều tiết). Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp là hệ quả của nhiều yếu tố kết hợp với nhau, bao gồm cả yếu tố bên trong doanh nghiệp (định hướng thị trường, hệ thống kế toán quản trị) và bên ngoài doanh nghiệp (áp lực cạnh tranh).

Thứ ba, bài viết đã bổ sung vào hệ thống cơ sở lý luận của kế toán quản trị chiến lược với sự tích hợp nghiên cứu trong mảng kế toán quản trị và mảng marketing thông qua

việc khảo sát mối quan hệ giữa định hướng thị trường (biến marketing) và mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị. Kết quả nghiên cứu của bài viết khẳng định rằng doanh nghiệp cần phải có sự kết hợp tốt giữa chiến lược marketing (thông qua định hướng thị trường) và thông tin kế toán quản trị để từ đó nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh. Ngoài vai trò truyền dẫn của sự đổi mới của doanh nghiệp (Deshpandé & Farley, 2004; Han & cộng sự, 1998), định hướng học hỏi (Baker & Sinkula, 1999; Keskin, 2006), định hướng thương hiệu (Reid & cộng sự, 2005; Urde & cộng sự, 2013) giữa định hướng thị trường và lợi thế cạnh tranh ở các nghiên cứu trước, bài viết này đã bổ sung thêm được một nhân tố truyền dẫn mới đó là mức độ thông tin kế toán quản trị theo bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ. Bài viết đã đưa ra và chứng minh được vai trò truyền dẫn của mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị là cầu nối giữa chiến lược định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh, đó là điểm mới mà các nghiên cứu trước chưa đề cập.

Cuối cùng, bên cạnh những nghiên cứu còn khá ít ỏi từ những thị trường phát triển liên quan đến kế toán quản trị chiến lược và marketing (Cadez & Guilding, 2008, 2012) cũng như sự giao thoa giữa hai lĩnh vực kế toán và marketing (Roslender & Hart, 2003; Roslender & Wilson, 2008; Sidhu & Roberts, 2008), bài viết đã đóng góp vào sự hiểu biết đang còn rất hạn chế trên thế giới cũng như trên các thị trường mới nổi như VN về vai trò của sự kết hợp giữa định hướng thị trường với việc xây dựng, phát triển và sử dụng thông tin kế toán quản trị nhằm gia tăng lợi thế cạnh tranh và kết quả hoạt động kinh doanh.

4.3. Hàm ý quản trị

Bên cạnh những hàm ý lý thuyết, bài viết cũng đem lại một hàm ý quản trị cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu cho thấy mặc dù định hướng thị trường có tác động dương đến kết quả hoạt động kinh doanh và là điều kiện cần cho doanh nghiệp, tuy nhiên định hướng thị trường không phải là điều kiện đủ để giúp doanh nghiệp có được lợi thế cạnh tranh và kết quả hoạt động kinh doanh vượt trội so với đối thủ cạnh tranh. Điều này đã được chứng minh bởi vai trò trung gian (truyền dẫn) của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị cho mối quan hệ giữa định hướng thị trường và kết quả hoạt động kinh doanh. Do đó, các doanh nghiệp theo định hướng thị trường nếu muốn nâng cao hơn nữa kết quả hoạt động kinh doanh thì buộc phải thiết kế và sử dụng thông tin kế toán quản trị với đầy đủ bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp và thống nhất/ đồng bộ theo đề xuất của Chenhall và Morris (1986).

4.4. Hạn chế của bài viết và hướng nghiên cứu tiếp theo

Mặc dù có một số đóng góp về mặt lý luận và thực tiễn, bài viết vẫn còn có một số hạn chế sau. Thứ nhất, nghiên cứu với dữ liệu ngang sử dụng bảng câu hỏi khảo sát (Cross-Sectional Survey Data) không thể kiểm soát được độ lệch về mặt thời gian (Time Lag) khi đo lường biến độc lập (định hướng thị trường), biến trung gian (mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị), biến điều tiết (áp lực cạnh tranh) và biến phụ thuộc (kết quả hoạt động kinh doanh) ở cùng một thời điểm mà người đại diện cho doanh nghiệp trả lời bảng câu hỏi. Việc xây dựng và phát triển một văn hóa định hướng thị trường cao và một thông tin kế toán quản trị hữu hiệu và hiệu quả không phải sẽ đem lại một kết quả hoạt động kinh doanh vượt trội một cách tức thời. Một sự trì hoãn về mặt thời gian có thể là cần thiết để cho một doanh nghiệp có thể thích ứng với văn hóa định hướng thị trường, một thông tin kế toán quản trị được xây dựng và tác động của các yếu tố này đến kết quả hoạt động kinh doanh cần phải được nghiên cứu và quan sát trong dài hạn (Rodriguez Cano & cộng sự, 2004). Do đó, thiết kế nghiên cứu trong một khoảng thời gian dài với dữ liệu cho các biến trong mô hình được thu thập ở nhiều thời điểm khác nhau có thể sẽ phù hợp hơn trong việc giải thích những mối quan hệ nguyên nhân – kết quả trong mô hình nghiên cứu.

Thứ hai, bài viết có một nhược điểm chung của dạng nghiên cứu với dữ liệu ngang sử dụng bảng câu hỏi khảo sát. Đó là hạn chế trong việc chứng minh mối quan hệ nguyên nhân – kết quả giữa các biến trong mô hình mặc dù bài viết làm rõ được sự tương quan giữa các biến này (Rong & Wilkinson 2011; Wiley 2011). Ví dụ: có thể lập luận rằng việc sử dụng thông tin kế toán quản trị (với bốn khía cạnh phạm vi rộng, kịp thời, tích hợp, thống nhất/ đồng bộ) có thể tác động/ dẫn đến việc định hướng thị trường của doanh nghiệp thay vì lập luận rằng định hướng thị trường là nguyên nhân của việc sử dụng thông tin kế toán quản trị. Lập luận mang tính cạnh tranh này cần phải được biện luận và kiểm chứng trong những nghiên cứu tiếp theo.

Cuối cùng, biến phụ thuộc trong mô hình đó là kết quả hoạt động kinh doanh được đo lường thông qua các thước đo tài chính, mang tính ngắn hạn và hướng về quá khứ. Nghiên cứu tiếp theo cần phải tìm hiểu những giả thuyết trên với kết quả hoạt động kinh doanh còn được đo lường bằng các thước đo phi tài chính mang tính dài hạn và hướng về tương lai, ví dụ như hiệu quả hoạt động khách hàng. Tác giả tin rằng những nghiên cứu tiếp theo có thể tiếp tục được thực hiện để khắc phục những hạn chế trên của bài viết ■

Chú thích

¹ Theo Nghị định số 56/2009/NĐ-CP, doanh nghiệp lớn là doanh nghiệp có số lao động toàn thời gian (và tương đương toàn thời gian) lớn hơn 100 người hoặc tổng nguồn vốn lớn hơn 50 tỉ đồng (đối với doanh nghiệp thương mại và dịch vụ); có số lao động toàn thời gian (và tương đương toàn thời gian) lớn hơn 300 người hoặc tổng nguồn vốn lớn hơn 100 tỉ đồng (đối với doanh nghiệp sản xuất: Nông, lâm nghiệp và thủy sản, công nghiệp và xây dựng).

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.
- Agbejule, A., & Burrowes, A. (2007). Perceived environmental uncertainty, supply chain purchasing strategy, and use of MAS information: An empirical study of finnish firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 913-927.
- Armstrong, J. S., & Overton, T. S. (1977). Estimating nonresponse bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 675-698.
- Baker, W., & Sinkula, J. (1999). The synergistic effect of market orientation and learning orientation on organizational performance. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 27(4), 411-427.
- 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.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484-501.
- Calantone, R. J., Cavusgil, S. T., & Zhao, Y. (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, 31(6), 515-524.
- 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. *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.
- Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2013). *Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences* (3rd ed.). New Jersey, US: Routledge.
- Deshpandé, R., & Farley, J. U. (2004). Organizational culture, market orientation, innovativeness, and firm performance: An international research odyssey. *International Journal of Research in Marketing*, 21(1), 3-22.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 382-388.
- Grant, R. M. (1996). Toward a knowledge-based theory of the firm. *Strategic Management Journal*, 17(S2), 109-122.
- Gray, B., Matear, S., Boshoff, C., & Matheson, P. (1998). Developing a better measure of market orientation. *European Journal of Marketing*, 32(9/10), 884-903.
- Guilding, C., Drury, C., & Tayles, M. (2005). An empirical investigation of the importance of cost-plus pricing. *Managerial Auditing Journal*, 20(2), 125-137.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 45-59.
- Han, J. K., Kim, N., & Srivastava, R. K. (1998). Market orientation and organizational performance: Is innovation a missing link? *Journal of Marketing*, 62(4), 30-45.
- 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.
- Henseler, J., & Sarstedt, M. (2013). Goodness-of-Fit indices for partial least squares path modeling. *Computational Statistics*, 28(2), 565-580.
- Hulland, J. S. (1999). The effects of country-of-brand and brand name on product evaluation and consideration: A cross-country comparison. *Journal of International Consumer Marketing*, 11(1), 23-40.
- Hult, G. T. M., Ketchen, D. J., & Slater, S. F. (2004). Information processing, knowledge development, and strategic supply chain performance. *Academy of Management Journal*, 47(2), 241-253.
- Jaworski, B. J., & Kohli, A. K. (1993). Market orientation: Antecedents and consequences. *Journal of Marketing*, 57(3), 53-70.
- Joseph, F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (1992). *Multivariate Data Analysis: With Readings*. New York, US: Macmillan Publishing Company.

- Keskin, H. (2006). Market orientation, learning orientation, and innovation capabilities in smes: an extended model. *European Journal of Innovation Management*, 9(4), 396-417.
- Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- Kirpalani, V. H., & Shapiro, S. S. (1973). Financial dimensions of marketing management. *Journal of Marketing*, 40-47.
- Kohli, A. K., & Jaworski, B. J. (1990). Market orientation: The construct, research propositions, and managerial implications. *Journal of Marketing*, 54(2), 1-18.
- Lindell, M. K., & Whitney, D. J. (2001). Accounting for common method variance in cross-sectional research designs. *Journal of Applied Psychology*, 86(1), 114-121.
- Luo, X., Slotegraaf, R. J., & Pan, X. (2006). Cross-functional "coopetition": the simultaneous role of cooperation and competition within firms. *Journal of Marketing*, 70(2), 67-80.
- Mia, L., & Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10(2), 137-158.
- Mia, L., & Winata, L. (2014). Manufacturing strategy and organisational performance: the role of competition and mas information. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 83-115.
- Narver, J. C., & Slater, S. F. (1990). The effect of a market orientation on business profitability. *Journal of Marketing*, 54(4), 20-35.
- O'Cass, A., & Ngo, L. V. (2007). Balancing external adaptation and internal effectiveness: achieving better brand performance. *Journal of Business Research*, 60(1), 11-20.
- Peteraf, M. A. (1993). The cornerstones of competitive advantage: a resource-based view. *Strategic Management Journal*, 14(3), 179-191.
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J.-Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903.
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2004). Spss and sas procedures for estimating indirect effects in simple mediation models. *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, 36(4), 717-731.
- Qu, R. (2009). The impact of market orientation and corporate social responsibility on firm performance: Evidence from China. *Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics*, 21(4), 570-582.
- Reid, M., Luxton, S., & Mavondo, F. (2005). The relationship between integrated marketing communication, market orientation, and brand orientation. *Journal of Advertising*, 34(4), 11-23.

- Rodriguez Cano, C., Carrillat, F. A., & Jaramillo, F. (2004). A meta-analysis of the relationship between market orientation and business performance: Evidence from five continents. *International Journal of Research in Marketing*, 21(2), 179-200.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279.
- Roslender, R., & Wilson, R. M. (2008). The marketing/accounting synergy: A final word but certainly not the last word. *Journal of Marketing Management*, 24(7-8), 865-876.
- Sidhu, B. K., & Roberts, J. H. (2008). The marketing accounting interface—lessons and limitations. *Journal of Marketing Management*, 24(7-8), 669-686.
- Slater, S. F., & Narver, J. C. (1994). Market orientation, customer value, and superior performance. *Business Horizons*, 37(2), 22-28.
- Smith, K. A., Vasudevan, S. P., & Tanniru, M. R. (1996). Organizational learning and resource-based theory: An integrative model. *Journal of Organizational Change Management*, 9(6), 41-53.
- 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*. New York, U.S. Harper.
- Urde, M., Baumgarth, C., & Merrilees, B. (2013). Brand orientation and market orientation—from alternatives to synergy. *Journal of Business Research*, 66(1), 13-20.
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180.
- Zhou, K. Z., Li, J. J., Zhou, N., & Su, C. (2008). Market orientation, job satisfaction, product quality, and firm performance: Evidence from China. *Strategic Management Journal*, 29(9), 985-1000.