**ẢNH HƯỞNG CỦA LÝ THUYẾT DỰ PHÒNG ĐẾN VẬN DỤNG KỸ THUẬT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT KHU VỰC MIỀN TRUNG VIỆT NAM.**

ThS. Mai Thị Quỳnh Như

Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân

Bài viết này nhằm phân tích các nhân tố thuộc lý thuyết dự phòng và những ảnh hưởng của nó đên việc vận các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp sản xuất ở khu vực miền Trung Việt Nam. Nghiên cứu được thực hiện thông qua khảo sát 250 Doanh nghiệp bằng bảng câu hỏi, sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với định lượng. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược chưa được chú trọng, hầu hết chỉ tập trung ở các Doanh nghiệp có quy mô lớn. Bên cạnh đó, các nhân tố thuộc lý thuyết dự phòng có ảnh hưởng đến vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược bao gồm: môi trường kinh doanh, chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, văn hóa Doanh nghiệp.

Từ khóa: lý thuyết dự phòng, vận dụng, kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược, doanh nghiệp sản xuất.

1.Đặt vấn đề

**Kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) là một khái niệm khá mới tại Việt Nam, đây cũng là một trong những vấn đề đang được đề cập thông qua các nghiên cứu lý luận và sự vận dụng thực tiễn tại các doanh nghiệp.** Kế toán quản trị chiến lược là quá trình nhận diện, tập hợp và phân tích thông tin kế toán để trợ giúp cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định chiến lược và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, (Zahirul,2012), **KTQTCL đặt trọng tâm vào** các thông tin về những tình huống kinh doanh bên ngoài, các thông tin phi tài chính hoặc các thông tin nội bộ khác ảnh hưởng đến quyết định kinh doanh của doanh nghiệp. Với sự hội nhập của nền kinh tế thế giới, không thể phủ nhận rằng việc áp dụng KTQTCL tốt hơn có thể hỗ trợ đắc lực cho các doanh nghiệp hoạt động cạnh tranh trong xu hướng thị trường hiện tại. DN đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế, đặc biệt là DN sản xuất, thông qua việc gia nhập WTO, các DN sản xuất có cơ hội thuận lợi mở rộng hợp tác đầu tư, liên doanh liên kết, chuyển giao công nghệ, đồng thời tận dụng được lợi thế nhằm nâng cao năng lực cạnh tranh

Bên cạnh các cơ hội, các DN sản xuất tại Việt Nam nói chung và tại khu vực miền Trung nói riêng, khả năng tiêu thụ sản phẩm của thị trường nội địa còn thấp dẫn đến hạn chế việc kích thích các doanh nghiệp nâng cao hiệu quả sản xuất, cải cách cơ cấu mặt hàng. Nhìn chung đa phần các doanh nghiệp chưa định ra được chiến lược và chính sách cạnh tranh sản phẩm để có thể chủ động cạnh tranh để chiếm thị phần tiêu thụ sản phẩm trên thị trường trong nước và thế giới. Vì vậy, DN sản xuất cần có hệ thống cung cấp và phân tích dữ liệu kế toán quản trị về doanh nghiệp và đối thủ cạnh tranh của mình, để sử dụng trong kiểm soát và phát triển chiến lược kinh doanh. Nghiên cứu này phân tích ảnh hưởng của sự biến động về các yếu tố thuộc lý thuyết dự phòng: chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, định hướng chiến lược, văn hóa doanh nghiệp đến vận dụng các kỹ thuật KTQTCL tại các DN sản xuất ở khu vực Miền Trung, từ đó thảo luận và đưa ra một số khuyến nghị đối với các nhà quản trị và các bên có liên quan.

2. Tổng quan nghiên cứu và cơ sở lý thuyết

2.1 Tổng quan nghiên cứu

## Bruns và Kaplan (1991) đã xác định cạnh tranh chính là nhân tố quan trọng nhất khuyến khích các chủ DN vận dụng một hệ thống chi phí mới trong DN. Trong khi đó Guilding và McManus (2002) đã xác định mức độ cạnh tranh của thị trường ảnh hưởng thuận chiều đến việc sử dụng một trong năm kỹ thuật kế toán khách hàng phân tích lợi nhuận của phân khúc khách hàng tại các DN Úc.

Bangara, S. N. (2011), Arithi (2001) đã thực hiện cuộc nghiên cứu về việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các công ty có quy mô lớn tại Nairobi. Như vậy, có thể thấy việc vận dụng kỹ thuật KTQTCL chịu tác động của nhân tố quy mô, văn hóa kinh doanh và mức độ cạnh tranh của các đối thủ cùng ngành. Những phát hiện trên không nhất quán với các nghiên cứu trước đây của họ được tiến hành. Mỗi một DN thường có các chiến lược kinh doanh khác nhau nhằm mục đích tạo ra sự khác biệt so với đối thủ cạnh tranh và nâng cao hình ảnh thương hiệu (McLellan và Moustafa, 2011). Vì vậy các DN phải thay đổi chiến lược để thích nghi với sự thay đổi môi trường,tất cả các yếu tố của tổ chức, như cấu trúc, chiến lược, hệ thống, con người, văn hóa, v.v., cần phải được thay đổi cùng một lúc để đạt được tính nhất quán và hiệu quả tổ chức cao hơn (Ghasemi và cộng sự, 2016). Cinquini và Tenucci (2010), [Nik Herda](https://www.tandfonline.com/author/Nik%2BAbdullah%2C%2BNik%2BHerda)  (2022) cho rằng trong thập kỷ qua, vận dụng KTQTCL đã thu hút được sự quan tâm đáng kể của giới học thuật và các tổ chức kinh doanh. Các kỹ thuật KTQTCL thực sự mang lại nhiều lợi ích cho các DN điều này đã được thể hiện rõ qua nghiên cứu thực tiễn KTQTCL trong kinh doanh của nhóm tác giả. Sử dụng cách tiếp cận xem xét tài liệu có hệ thống để xác định động cơ để vận dụng KTQTCL, các yếu về mức độ cạnh tranh, chiến lược kinh doanh, cơ cấu tổ chức, quy mô tổ chức, công nghệ tổ chức, hiệu quả hoạt động của tổ chức là các yếu tố có tác động đến đề tài nghiên cứu.

[WaelHadida](https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500520300494#!) (2020) đã sử dụng số liệu khảo sát từ các đơn vị kinh doanh sản xuất của Vương quốc Anh, cùng với lý thuyết dự phòng, tác giả xác định các yếu tố liên quan đến vận dụng kỹ thuật KTQTCL bao gồm hệ thống kế toán , chất lượng hệ thống thông tin và văn hóa DN. Hasid & Al - Sayed (2021), Sajadi, H. (2023) xác định văn hóa định hướng đổi mới có tác động tích cực gián tiếp đáng kể đến việc vận dụng kỹ thuật KTQTCL.Định hướng thị trường làm nền tảng quan trọng cho các hoạt động để tạo ra giá trị tốt hơn cho khách hàng, vì vậy việc các DN càng gia tăng sự định hướng theo thị trường thì thành quả hoạt động trên thị trường càng được cải thiện (Kohli và Jaworski, 1990), Khairani và cộng sự (2020).

2.2 Cơ sở lý thuyết

Các nhà nghiên cứu lý thuyết tổ chức truyền thống tin rằng có thể xác định được cấu trúc tối ưu cho tất cả các tổ chức (Fayol, 1949; Taylor, 1911; Weber, 1946). Tuy nhiên, trong thực tế cơ cấu tổ chức có sự thay đổi đáng kể.Các nhà lý thuyết đương đại cho rằng không có duy nhất một cơ cấu tổ chức "tốt nhất" cho các tổ chức. Hiệu suất của một tổ chức phụ thuộc vào sự phù hợp với cơ cấu tổ chức của nó và các biến theo ngữ cảnh như môi trường, chiến lược, công nghệ, quy mô, văn hóa (Chenhall 2007). Các lý thuyết phù hợp giữa cơ cấu tổ chức và các biến theo ngữ cảnh được gọi chung là lý thuyết dự phòng.

Theo lý thuyết dự phòng, KTQT được coi là thành phần của cơ cấu tổ chức.Việc thông qua lý thuyết dự phòng để nghiên cứu KTQT là quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa KTQT cụ thể với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức. Các biến như môi trường bên ngoài, công nghệ, cơ cấu tổ chức và quy mô (Otley 1980; Waterhouse và Tiessen 1978) đã được nghiên cứu bởi các nhà nghiên cứu KTQT trong hơn 25 năm. Trong hai thập niên cuối của thế kỷ XX, các nhà nghiên cứu KTQT thay đổi tập trung các biến như văn hóa (Harrison và McKinnon 1999) và chiến lược (Langfield- Smith 2006). Bên cạnh đó công nghệ là một biến ảnh hưởng lớn đến nghiên cứu KTQT. Những thay đổi về công nghệ được sử dụng bởi các tổ chức thường dẫn đến những thay đổi trong các yêu cầu của tổ chức về KTQT. Ví dụ, tổ chức có sử dụng công nghệ sản xuất hàng loạt trong sản xuất, quá trình sản xuất yêu cầu hệ thống ngân sách hỗ trợ quản lý các hoạt động thường xuyên hàng ngày (Chenhall 2007). Ngược lại, các tổ chức áp dụng công nghệ sản xuất đơn vị phức tạp yêu cầu sự kiểm soát và điều khiển linh hoạt cần khuyến khích các nhân viên phản ứng nhanh với các tình huống khác nhau (Woodward 1965). Với việc giới thiệu các sáng kiến quản lý hiện đại như Just-in time và quản lý chất lượng toàn diện, tổ chức cần phương tiện hiệu quả để đo lường kết quả của các sáng kiến chiến lược của các  nhà quản trị. Quản lý hệ thống kiểm soát liên kết chiến lược và hoạt động giống như thẻ điểm cân bằng phù hợp với nhu cầu của quản trị.

Thực tế không có một cơ cấu nào là tốt nhất cho một tổ chức, điều này có nghĩa là cơ cấu tổ chức được điều chỉnh khi có sự thay đổi của các yếu tố dự phòng. Lý thuyết này dùng để giải thích cho sự tác đông của các nhân tố: Chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, định hướng thị trường, văn hóa DN. Từ những nền tảng này, DN có thể đưa ra giải pháp điều chỉnh các biến ngữ cảnh nhằm xây dựng hệ thống thông tin KTQT hiệu quả. Trong đó, cải thiện chức năng cung cấp thông tin ngày càng chất lượng và hữu ích hơn, phục vụ cho việc thực hiện chiến lược dài hạn của DN.

Trên cơ sở đó, có thể đề xuất các giả thuyết nghiên cứu như sau:

Giả thuyết H1: Chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL

Giả thuyết H2: Mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL

Giả thuyết H3: Định hướng thị trường có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL

Giả thuyết H4: Văn hóa DN có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL

3.Phương pháp nghiên cứu

 Nghiên cứu này sử dụng phương pháp định tính kết hợp với định lượng, sử dụng phần mềm SPSS 22.0 nhằm đo lường mối quan hệ giữa Chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, định hướng thị trường, văn hóa DN và tác động của nó đến vận dụng các kỹ thuật KTQTCL. Mẫu gồm 250 DN sản xuất tại Việt Nam. Dữ liệu sơ cấp được thu thập từ điều tra khảo sát thông qua bảng hỏi. Thang đo Likert 5 điểm với mức từ 1 đến 5 tương ứng từ 1- hoàn toàn không đồng ý đến 5- hoàn toàn đồng ý. Thang đo vận dụng kỹ thuật KTQTCL được kế thừa và hiệu chỉnh từ nghiên cứu của Cinquini và Tenucci (2010).

4. Kết quả nghiên cứu

***Thống kê mô tả***

Các DN được khảo sát gồm 45% các DN sản xuất công nghiệp nặng (khai khoáng, nhiệt điện, sản xuất xi măng, sản xuất thép...), 36% các DN sản xuất công nghiệp nhẹ (dệt may, sản xuất giấy…) và 19% các DN sản xuất khác (sản xuất hàng tiêu dùng, xử lý rác thải, tái chế…). Về quy mô, các DN có quy mô lớn (doanh thu bình quân từ 500 tỷ đồng trở lên) chiếm 43%. Các DN có quy mô vừa và nhỏ (doanh thu bình quân dưới 500 tỷ đồng), chiếm 47%.Về hình thức sở hữu các DN có sở hữu vốn nhà nước chiếm 17%, DN có vốn đầu tư nước ngoài là 20% và còn lại 63% là các DN có nguồn vốn khác.

**Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo, phân tích nhân tố khám phá EFA**

Hệ số Cronbach’Alpha có giá trị lớn hơn 0,6 thì thang đo được đánh giá là có thể dùng được và hệ số tương quan biến tổng của từng biến >0,3 là tốt (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Kết quả phân tích cho thấy cả 4 thang đo CLKD, MĐCT, ĐHTT, VHDN đều có hệ số Cronbach’Alpha >0,6 và các hệ số tương quan biến tổng của từng biến quan sát trong từng thang >0,3 nên các thang đo đạt độ tin cậy.

Hệ số KMO là 0.842 với mức ý nghĩa thống kê là 0,000 cho thấy phân tích yếu tố khám phá của các thành phần độc lập là phù hợp. Tổng phương sai trích của các biến là 65.395 % >50%, hệ số tải của các biến quan sát đều >0,5. Như vậy, phân tích khám phá nhân tố cho các biến là phù hợp, và mô hình giải thích được 65.395% sự biến thiên của dữ liệu.

**Kết quả phân tích hồi quy**

Mô hình các yếu tố được đưa vào phân tích theo phương pháp Enter, mô hình có các hệ số R2=.516; R2 hiệu chỉnh=.509; kiểm định đa cộng tuyến thể hiện các hệ số VIF đều nhỏ hơn 10; hệ số Durbin-Watson=1.919, chứng tỏ mô hình dữ liệu có ý nghĩa thực tế.

Kết quả phân tích các biến độc lập thể hiện các nhân tố đều có ý nghĩa thống kê và có sự đồng biến với biến ADMT. Chứng tỏ các biến này càng tăng thì việc ADMT trong DN càng tăng.

**Kết quả kiểm định các giả thuyết ảnh hưởng của lý thuyết ngẫu nhiên đến vận dụng kỹ thuật KTQTCL**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **STT** | **Giả thuyết** | **Kết quả** |
| 1 |  Chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL | Chấp nhận giả thuyết |
| 2 |  Mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL | Chấp nhận giả thuyết |
| 3 |  Định hướng thị trường có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL | Chấp nhận giả thuyết |
| 4 |  Văn hóa DN có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kỹ thuật KTQTCL | Chấp nhận giả thuyết |

**Tầm quan trọng của các nhân tố thuộc lý thuyết ngẫu nhiên ảnh hưởng đến vận dụng kỹ thuật KTQTCL**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **STT** | **Biến độc lập** | **Giá trị** | **Tỷ trọng%** | **Thứ tự ảnh hưởng** |
| 1 | Chiến lược kinh doanh | .381 | 37.78% | 1 |
| 2 | Mức độ cạnh tranh | .270 | 26.75% | 2 |
| 3 | Định hướng thị trường | .180 | 17.83% | 3 |
| 4 | Văn hóa Doanh nghiệp | .178 | 37.78% | 4 |
| **Tổng** |  | 100% |  |

**5. Kết luận và kiến nghị**

**5.1 Kết luận**

Nghiên cứu này ứng dụng lý thuyết dự phòngnhằm đánh giá các nhân tố thuộc lý thuyết dự phòng tác động đến vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược tại các DN sản xuất thuộc khu vực miền Trung Việt Nam. Từ kết quả phân tích có thể nhận thấy cả 4 biến: Chiến lược kinh doanh, mức độ cạnh tranh, định hướng thị trường, văn hóa DN đều tác động đến việc vận dụng kỹ thuật KTQTCL. Như vậy, lý thuyết dự phòng rất hữu ích trong việc giải thích việc áp dụng KTQT chi phí môi trường trong các DN sản xuất Việt Nam.

**5.2 Kiến nghị**

- Xác định và thiết lập mục tiêu chiến lược dài hạn cho tổ chức. Kế toán quản trị chiến lược cần được căn cứ vào các mục tiêu này để xác định các chỉ số và báo cáo phù hợp và đảm bảo rằng các hoạt động kế toán được hướng tới việc đạt được các mục tiêu chiến lược này.

- Thực hiện đánh giá định kỳ về hiệu quả và tính khả thi của chiến lược đã đề ra. Kế toán quản trị chiến lược có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin phân tích và đánh giá hiệu quả của các hoạt động chiến lược. Dựa trên những thông tin này, tổ chức có thể điều chỉnh và cập nhật chiến lược để đảm bảo sự phù hợp và thành công.

- Tận dụng các công nghệ thông tin và phần mềm kế toán quản trị để tăng cường khả năng thu thập, phân tích và báo cáo thông tin kế toán. Công nghệ thông tin có thể giúp tối ưu hóa quy trình kế toán, nâng cao tính chính xác và tăng cường khả năng dự báo trong việc quản lý chiến lược.

Tài liệu tham khảo:

Arithi, P. M. (2001). *Application of strategic management accounting by large manufacturing companies in Nairobi* (Doctoral dissertation).

Bangara, S. N. (2011). *Management accounting change; An exploratory study of large manufacturing companies in Kenya* (Doctoral dissertation).

Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, *32*(7-8), 789-820.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change*, *6*(2), 228-259.

Kaplan, R. S. (1993). Research opportunities in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, *5*, 1.

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.

McLellan, J. D., & Moustafa, E. (2011). Management accounting practices in the gulf cooperative countries. *International Journal for Business, Accounting and Finance*, *6*(1).

Nik Abdullah, N. H., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A. A., & Morris, G. (2022). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. *Cogent Business & Management*, *9*(1), 2093488.