



Vai trò của kế toán quản trị trong việc thúc đẩy học tập tổ chức, năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp tại Việt Nam

TRẦN THỊ YẾN^a, NGUYỄN PHONG NGUYỄN^{b,*}

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

^b Phòng Quản lý Khoa học – Hợp tác Quốc tế, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh

THÔNG TIN	TÓM TẮT
Ngày nhận: 13/02/2019 Ngày nhận lại: 18/06/2019 Duyệt đăng: 28/06/2019 Mã phân loại JEL: C31, M10, M41 Từ khóa: Học tập tổ chức; Năng lực đổi mới; Hệ thống kế toán quản trị. Keywords: Organization learning; Innovation capability;	Sử dụng lý thuyết cơ sở nguồn lực, lý thuyết dựa trên kiến thức và lý thuyết bất định, nghiên cứu này kiểm định vai trò điều tiết của hệ thống kế toán quản trị đến mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới của doanh nghiệp. Ngoài ra, nghiên cứu này cũng đánh giá vai trò truyền dẫn của năng lực đổi mới cho mối quan hệ giữa học tập tổ chức và kết quả hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam. Dữ liệu khảo sát được thu thập từ 288 nhà quản lý cấp trung và cấp cao làm việc tại các doanh nghiệp lớn ở Việt Nam. Kết quả kiểm định bằng PLS-SEM cho thấy: (1) Mức độ sử dụng hệ thống kế toán quản trị theo bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp, thống nhất/đồng bộ đóng vai trò điều tiết cho mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới; và (2) năng lực đổi mới và mức độ sử dụng hệ thống kế toán quản trị đều có tác động dương và đáng kể đến kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Kết quả nghiên cứu đem lại một số hàm ý lý thuyết và quản trị cho các doanh nghiệp Việt Nam trong quá trình vận dụng kế toán quản trị nhằm nâng cao năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh. Abstract Drawing upon the resource-based view (RBV), the knowledge-based view (KBV) and the contingency theory, this study aims to examine the

* Tác giả liên hệ.

Email: tran.yen@qnu.edu.vn (Trần Thị Yến), nguyenvphongnguyen@ueh.edu.vn (Nguyễn Phong Nguyễn).

Trích dẫn bài viết: Trần Thị Yến, & Nguyễn Phong Nguyễn. (2019). Vai trò của kế toán quản trị trong việc thúc đẩy học tập tổ chức, năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp tại Việt Nam. *Tạp chí Nghiên cứu Kinh tế và Kinh doanh châu Á*, 30(5), 61–88.

Management accounting systems.	moderating role of the use of management accounting systems on the relationship between firms' organizational learning and innovation capability. In addition, this study tests the mediating effect of innovation capability on the relationship between organizational learning and firm performance of Vietnamese firms. Survey data was collected from a sample of 288 middle- and high-level managers in large firms in Vietnam. The PLS-SEM testing results show that: (i) The extent of the use of the management accounting systems (including four dimension such as broad scope timeliness, aggregation, and integration) moderates the relationship between organizational learning and innovation capability; and (ii) innovation capability and the using level of management accounting systems both have significant positive effectson firm performance. The research results provide theoretical and managerial implications to Vietnamese firms to maximize the use of managerial accounting systems towards enhancing innovation capability and organizational performance.
--------------------------------	--

1. Giới thiệu

Ngày nay, các doanh nghiệp rất dễ phải gánh chịu thất bại nếu chậm tái thiết kế quy trình hoạt động để thay đổi và thích ứng với môi trường kinh doanh biến động nhanh chóng và khó lường. Chỉ có những doanh nghiệp biết cách điều chỉnh và sử dụng nguồn lực phù hợp với sự thay đổi của môi trường kinh doanh mới có thể tồn tại và phát triển được (Azudin & Mansor, 2018; Cinquini & Tenucci, 2010). Tuy nhiên, các doanh nghiệp hiện nay lại gặp rất nhiều khó khăn khi phải ứng phó với sự thay đổi liên tục của môi trường kinh doanh (Hariyati & Tjahjadi, 2018). Do phải tìm cách hạn chế những thay đổi trong quy trình hoạt động, nhiều doanh nghiệp đã vô tình hạn chế năng lực đổi mới của mình (Schilke, 2014). Mặt khác, cũng có những doanh nghiệp nhận ra rằng họ cần phải nâng cao khả năng thay đổi ở mức cơ bản để có thể tồn tại (Abatecola và cộng sự, 2016; Saunila, 2014; Wilden & Gudergan, 2015). Khả năng thay đổi của doanh nghiệp để ứng phó với sự thay đổi của môi trường kinh doanh còn được gọi là năng lực học tập tổ chức (Annosi & Brunetta, 2017; Argyris, 1977; Jain & Moreno, 2015).

Vai trò của hệ thống kế toán quản trị¹ (HTKTQT) trong quá trình nâng cao năng lực học tập tổ chức cũng là một vấn đề được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm (Henri, 2006; Kloot, 1997). HTKTQT được định nghĩa là một hệ thống được thiết kế để đảm bảo doanh nghiệp thích nghi với những thay đổi trong môi trường kinh doanh (Otley, 2016). Với định nghĩa này, HTKTQT được kỳ vọng sẽ đóng vai trò quan trọng trong việc đảm bảo năng lực học tập tổ chức của doanh nghiệp có thể đáp ứng với những thay đổi. Điều này là do HTKTQT có thể giúp doanh nghiệp chủ động hơn trong việc xây dựng các chiến lược mới (Haiza Muhammad Zawawi & Hoque, 2010; Kornberger và cộng sự, 2017). Hơn nữa, HTKTQT có thể được xây dựng để tạo ra các dòng thông tin hữu ích luân chuyển giữa các bộ phận trong doanh nghiệp nhằm phục vụ cho việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định (Chenhall và cộng sự, 2011; Oldman & Tomkins, 2018).

¹ Hệ thống kế toán quản trị (Management Accounting System – MAS).

Các nghiên cứu về quản trị gần đây đã nhấn mạnh vai trò quan trọng của cả hai loại năng lực trong doanh nghiệp, bao gồm: (1) Năng lực đổi mới (Yap và cộng sự, 2018), và (2) năng lực học tập tổ chức (Martínez-Costa và cộng sự, 2018; Santa & Nurcan, 2016) vì chúng đóng góp vào lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp. Một số nghiên cứu cho rằng học tập tổ chức sẽ tạo ra kiến thức tổ chức, là tiền đề của năng lực đổi mới (Calantone và cộng sự, 2002; Jiménez-Jiménez & Sanz-Valle, 2011). Học tập tổ chức đóng vai trò quan trọng trong việc giúp các doanh nghiệp đạt được tốc độ và tính linh hoạt cao trong quá trình đổi mới (Kamasak và cộng sự, 2017; Tsai và cộng sự, 2015; Vargas, 2015). Tuy nhiên, cho đến nay, vẫn chưa có bằng chứng thực nghiệm ở Việt Nam về mối quan hệ dây chuyền giữa học tập tổ chức, năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD); trong đó, năng lực đổi mới đóng vai trò trung gian. Đây là khe hổng nghiên cứu thứ nhất cần được lấp bởi nghiên cứu này.

Trong thời kỳ Việt Nam đang đẩy nhanh quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, áp lực cạnh tranh đối với các doanh nghiệp ngày càng lớn. Từ đó, các doanh nghiệp phải tăng cường khả năng học tập tổ chức và năng lực đổi mới để đưa ra những quyết định kịp thời liên quan đến khách hàng, đối thủ cạnh tranh, cũng như phải gia tăng phối hợp giữa các bộ phận chức năng (Martínez-Costa và cộng sự, 2018). Trước áp lực cạnh tranh và nhu cầu định hướng thị trường, thông tin cung cấp bởi HTKTQT ở các doanh nghiệp cần phải được thiết kế để nâng cao khả năng phản ứng nhanh trước những hành động của đối thủ cạnh tranh, tăng cường phục vụ và tạo ra giá trị tăng thêm cho khách hàng (Chenhall & Moers, 2015; Murthy & Rooney, 2018; Zhang & Zhu, 2016). Điều này đã được chứng minh qua các nghiên cứu đan xen giữa lĩnh vực kế toán và tiếp thị, ví dụ như: Guilding và McManus (2002), McManus (2013), Holm và cộng sự (2016).

Nghiên cứu tổng quan cũng cho thấy rất ít bằng chứng về vai trò điều tiết của HTKTQT với các khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp, thống nhất/đồng bộ (Chenhall & Morris, 1986) đối với mối quan hệ giữa năng lực học tập tổ chức và năng lực đổi mới ở các doanh nghiệp. Câu hỏi liệu mức độ sử dụng HTKTQT có làm gia tăng tác động của học tập tổ chức đến năng lực đổi mới hay không vẫn đang cần lời giải đáp. Đó là khe hổng nghiên cứu thứ hai cần được lấp bởi nghiên cứu này. Khe hổng nghiên cứu này quan trọng bởi vì vai trò điều tiết của HTKTQT đối với đường dẫn từ học tập tổ chức đến năng lực đổi mới có thể đem lại cho các doanh nghiệp Việt Nam những hàm ý về việc tạo lập, phát triển và tăng cường năng lực đổi mới sáng tạo để phát triển và duy trì lợi thế cạnh tranh thông qua việc sử dụng có hiệu quả HTKTQT.

Do vậy, có hai câu hỏi nghiên cứu đặt ra trong nghiên cứu này:

- *Thứ nhất*, ở các doanh nghiệp Việt Nam, học tập tổ chức có thể gia tăng KQHĐKD thông qua vai trò trung gian của năng lực đổi mới hay không?

- *Thứ hai*, mức độ sử dụng thông tin từ HTKTQT có đóng vai trò điều tiết cho mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới ở các doanh nghiệp Việt Nam hay không?

Để trả lời hai câu hỏi nêu trên, tác giả tập trung vào hai mục tiêu: (1) Kiểm định vai trò trung gian của năng lực đổi mới cho mối quan hệ giữa học tập tổ chức và KQHĐKD; và (2) Kiểm định vai trò điều tiết của việc sử dụng HTKTQT trong việc tăng cường tác động của học tập tổ chức ở các doanh nghiệp đến năng lực đổi mới để từ đó nâng cao KQHĐKD.

Nghiên cứu này bổ sung vào hệ thống cơ sở lý luận trong mảng giao thoa giữa HTKTQT, học tập tổ chức và đổi mới sáng tạo vốn dĩ đang còn khá ít ỏi ở Việt Nam. Sự hiểu biết cụ thể về vai trò điều tiết của thông tin kế toán quản trị trong quy trình chuyển hóa học tập tổ chức thành KQHĐKD vượt trội

thông qua năng lực đổi mới sẽ giúp cho doanh nghiệp Việt Nam đưa ra các chiến lược xúc tiến, thúc đẩy việc sử dụng hiệu quả kế toán quản trị nhằm nâng cao lợi thế cạnh tranh. Từ đó, có thể thấy việc thiết kế và sử dụng HTKTQT một cách phù hợp có thể tăng cường tính hiệu quả của học tập tổ chức, đồng thời, góp phần nâng cao năng lực đổi mới để nâng cao KQHĐKD của doanh nghiệp.

Cấu trúc của bài viết bao gồm bốn phần như sau: Sau phần 1 giới thiệu, phần 2 trình bày các lý thuyết nền gồm: Lý thuyết cơ sở nguồn lực (RBV), lý thuyết dựa trên kiến thức (KBV) và lý thuyết bất định là cơ sở để xây dựng mô hình và giả thuyết nghiên cứu; phần 3 trình bày phương pháp nghiên cứu; và cuối cùng là phần 4, trình bày các hàm ý lý thuyết và hàm ý quản trị, cũng như các hạn chế của nghiên cứu này và định hướng cho các nghiên cứu trong tương lai.

2. Lý thuyết nền và các giả thuyết nghiên cứu

2.1. Lý thuyết cơ sở nguồn lực

Lý thuyết cơ sở nguồn lực (Resource - Based View – RBV) là khung lý thuyết giải thích lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp được hình thành như thế nào và bằng cách nào để lợi thế đó được bền vững (Barney, 1991; Teece và cộng sự, 1997; Wernerfelt, 1984). Lý thuyết này giả định rằng các nguồn lực được phân bổ không đồng đều giữa các doanh nghiệp và sự khác biệt về nguồn lực tồn tại theo thời gian (Barney và cộng sự, 2011; Topaloglu và cộng sự, 2018). Dựa trên những giả định này, các nhà nghiên cứu đã giả định rằng khi các doanh nghiệp sở hữu những nguồn lực có giá trị, hiếm, khó bắt chước và không thể thay thế được (thuộc tính VRIN²) (Bel, 2018; Bromiley & Rau, 2016), họ có thể đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững khi thực hiện các chiến lược tạo giá trị mới và khác biệt so với đối thủ cạnh tranh (Gupta và cộng sự, 2018; Huang và cộng sự, 2015; Kull và cộng sự, 2016).

Lý thuyết cơ sở nguồn lực cho rằng HTKTQT trong doanh nghiệp là một nguồn lực có giá trị, nó đóng vai trò quan trọng giúp tạo ra lợi thế cạnh tranh (Bowman & Toms, 2010; Chenhall & Moers, 2015; Henri, 2006). Ngoài ra, 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 HTKTQT phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố đặc thù của doanh nghiệp nên 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 thỏa mãn điều kiện khó có thể bắt chước của nhóm điều kiện VRIN. Cả hai lý thuyết này giải thích cho việc sử dụng HTKTQT có tác động tích cực đến KQHĐKD của doanh nghiệp (Nguyen, 2018).

2.2. Lý thuyết dựa trên kiến thức

Lý thuyết dựa trên kiến thức (Knowledge - Based View – KBV) được đề xuất bởi Grant (1996). Grant (1996) cho rằng kiến thức của doanh nghiệp chính là một nguồn lực quan trọng giúp doanh nghiệp có được lợi thế cạnh tranh bền vững trong môi trường kinh doanh biến động. Để có được kiến thức, mỗi doanh nghiệp cần phải tăng cường khả năng học tập, từ đó kích thích quá trình đổi mới để cải thiện KQHĐKD (Tippins & Sohi, 2003). Học tập tổ chức cũng được xem là một dạng năng lực chiến lược của doanh nghiệp trong môi trường hoạt động ngày nay (Wang & Sengupta, 2016). Cơ chế tác động dây chuyền giữa khả năng học tập tổ chức và năng lực đổi mới; mối quan hệ tích cực

² VRIN là tên viết tắt của 4 đặc tính: Nguồn lực có giá trị (Valuable), hiếm (Rare), khó bắt chước (Inimitable) và không thể thay thế được (Nonsubstitutable).

giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD có thể được giải thích bởi lý thuyết dựa trên kiến thức. Trong cơ chế này, thông tin từ HTKTQT có thể được xử lý và chuyển đổi thành kiến thức để trở thành một nguồn lực chiến lược độc đáo cho lợi thế cạnh tranh (Choe, 2004; Kloot, 1997). HTKTQT có thể truyền tải thông tin về sản phẩm/dịch vụ, tài chính và thông tin thị trường qua các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp, để từ đó, những thông tin này có thể được xử lý và chuyển hóa thành kiến thức thông qua cơ chế học tập tổ chức (Argyris, 1977, 1982). Hơn nữa, khả năng một doanh nghiệp có thể tồn tại và phát triển phụ thuộc vào học tập tổ chức (Nevis và cộng sự, 2000). Việc học tập trong tổ chức được xem là công cụ điều phối quan trọng cho lợi thế cạnh tranh bằng cách cải thiện hoạt động xử lý thông tin của doanh nghiệp để chuyển hóa thành kiến thức với tốc độ nhanh hơn nhiều so với các đối thủ cạnh tranh (Amarakoon và cộng sự, 2018; Zhu và cộng sự, 2018). Qua đó, lý thuyết dựa trên kiến thức cũng góp phần cho việc giải thích vai trò điều tiết của việc sử dụng HTKTQT đối với mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới của doanh nghiệp.

2.3. *Lý thuyết bất định*

Lý thuyết bất định (Contingency Theory – CT) ban đầu là một cơ sở lý thuyết phục vụ cho việc giải thích cơ cấu tổ chức trong mối quan hệ đến môi trường bối cảnh của nó (Lawrence & Lorsch, 1967). Trong giai đoạn từ giữa những năm 1960 đến giữa những năm 1970, nhiều nghiên cứu kế toán đã sử dụng lý thuyết bất định làm lý thuyết nền tảng (Otley, 2016), ví dụ, Gordon và Miller (1976) đã chỉ ra rằng việc thiết kế hệ thống kế toán và thiết kế cấu trúc tổ chức thực sự không thể tách rời nhau. Theo Otley (1980), khung lý thuyết bất định chỉ ra rằng các thành phần của một hệ thống kế toán phải gắn liền với cấu trúc tổ chức, đồng thời phải phù hợp với bối cảnh hoạt động của doanh nghiệp (Waterhouse & Tiessen, 1978). Nói cách khác, KQHĐKD của doanh nghiệp phụ thuộc vào mức độ mà doanh nghiệp thích ứng với các tình huống bất ngờ xảy ra. Trong môi trường cạnh tranh, doanh nghiệp phải tăng cường quá trình học tập nhằm tạo ra kiến thức và chuyển đổi kiến thức tích lũy thành các sáng kiến đổi mới một cách nhanh chóng (Noruzy và cộng sự, 2013) nhằm thích ứng với môi trường cạnh tranh biến đổi liên tục (Gordon & Narayanan, 1984).

Haldma và Lääts (2002) cho rằng HTKTQT được thiết kế và sử dụng trong doanh nghiệp cũng giúp cho doanh nghiệp thích ứng hơn với môi trường cạnh tranh. Theo lý thuyết bất định, HTKTQT là một yếu tố bên trong của tổ chức, được thiết kế phù hợp với các yếu tố bối cảnh bên trong và bên ngoài tổ chức nhằm đẩy nhanh hoạt động chuyển đổi các dữ liệu đã thu thập và lưu trữ trong bộ nhớ tổ chức thành các kiến thức hữu ích, tạo ra các giải pháp mới dự kiến mang lại kết quả kinh doanh tốt nhất cho doanh nghiệp (Agbejule, 2005). Qua đó, tác giả lập luận rằng lý thuyết bất định có thể được sử dụng nhằm giải thích vai trò điều tiết của HTKTQT đối với mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới của doanh nghiệp.

2.4. *Mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới*

Học tập tổ chức là quá trình mà doanh nghiệp phát triển kiến thức và hiểu biết mới từ kinh nghiệm chung của mọi người trong tổ chức, có khả năng ảnh hưởng đến hành vi và cải thiện các nguồn lực của doanh nghiệp (Jain & Moreno, 2015; Ngah và cộng sự, 2016). Học tập tổ chức được hình thành bao gồm bốn quy trình: (1) Tiếp thu kiến thức, (2) phân phối kiến thức, (3) trao đổi kiến thức, và (4) bộ nhớ tổ chức (Martínez-Costa và cộng sự, 2018; Pérez López và cộng sự, 2004). Theo đó, quy trình tiếp thu kiến thức là quy trình mà doanh nghiệp sử dụng để thu thập thông tin và kiến thức mới; quy trình phân phối kiến thức là quá trình mà nhân viên chia sẻ thông tin trong doanh nghiệp; quy trình

trao đổi kiến thức xảy ra khi các cá nhân đưa thông tin có ý nghĩa và chuyển đổi thông tin thành kiến thức chung mới; và cuối cùng, bộ nhớ tổ chức là quá trình lưu trữ thông tin và kiến thức để sử dụng trong tương lai.

Đổi mới luôn đồng nghĩa với việc chấp nhận rủi ro và mạo hiểm (Martínez-Costa và cộng sự, 2018). Đổi mới được hiểu là việc tạo lập, chấp nhận và thực hiện các ý tưởng, quy trình, sản phẩm hoặc dịch vụ mới (Calantone và cộng sự, 2002). Tylecote (2009) định nghĩa đổi mới là một quá trình tạo ra những sản phẩm/dịch vụ mới để đưa ra thị trường; phát triển, áp dụng và điều chỉnh các quy trình sản xuất để nâng cao năng suất và gia tăng chất lượng sản phẩm/dịch vụ; phát triển, áp dụng và điều chỉnh quy trình kinh doanh hiện tại để nâng cao KQHĐKD. Grabner và cộng sự (2018) định nghĩa năng lực đổi mới là khả năng doanh nghiệp đưa ra những giải pháp mới để đáp ứng nhu cầu của khách hàng trong hiện tại và tương lai.

Các nghiên cứu trước cho thấy học tập tổ chức có tác động tích cực đến năng lực đổi mới, chẳng hạn như: Calantone và cộng sự (2002), Tamayo-Torres và cộng sự (2016), Vargas (2015). Để nâng cao năng lực đổi mới, doanh nghiệp cũng cần sự chuyển đổi và khai thác kiến thức hiện có. Điều đó đòi hỏi nhân viên phải chia sẻ thông tin và kiến thức. Pais và Santos (2014) cho rằng năng lực đổi mới xảy ra khi nhân viên chia sẻ kiến thức lẫn nhau, từ đó, những kiến thức được chia sẻ sẽ được chuyển hóa thành những ý tưởng và cách làm mới trong doanh nghiệp. Nói cách khác, học tập tổ chức cho phép phát triển, thu thập, phân phối và khai thác kiến thức mới để tăng cường năng lực đổi mới (Jiménez-Jiménez & Sanz-Valle, 2011). Điều này bao gồm việc thu thập và chia sẻ thông tin về nhu cầu của khách hàng, thay đổi thị trường và hành động của đối thủ cạnh tranh, cũng như phát triển công nghệ để tạo ra sản phẩm mới, vượt trội so với đối thủ cạnh tranh (Hurley & Hult, 1998; Mone và cộng sự, 1998; Moorman & Miner, 1998).

Ngày nay, các doanh nghiệp phải đối phó với sự thay đổi nhanh chóng của kỹ thuật công nghệ và thị trường. Trong bối cảnh kiến thức hiện tại dễ bị lỗi thời ở hầu hết các ngành nghề kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải liên tục cập nhật cơ sở kiến thức mới thông qua cơ chế học tập tổ chức (Calantone và cộng sự, 2002). Học tập trong một tổ chức là kết quả của việc tích lũy học tập cá nhân. Kinh nghiệm và bài học phải được chia sẻ giữa các phòng ban và được lưu trữ trong bộ nhớ của tổ chức. Việc chia sẻ kiến thức sẽ giúp cho kiến thức ngày càng có giá trị đối với tổ chức để tăng khả năng sáng tạo (Loebbecke và cộng sự, 2016). Qua những lập luận trên, nghiên cứu này đề xuất giả thuyết thứ nhất như sau:

H1: Học tập tổ chức có tác động dương đến năng lực đổi mới.

2.5. Mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và kết quả hoạt động kinh doanh

Tác động của năng lực đổi mới đến KQHĐKD và tăng trưởng của doanh nghiệp đã được kiểm định qua khá nhiều nghiên cứu, chẳng hạn như: Baker và Sinkula (2002), Darroch và McNaughton (2002), Fernández-Esquinas và cộng sự (2017), Wang và cộng sự (2015). Năng lực đổi mới vượt trội giúp doanh nghiệp dễ dàng đối phó với sự biến động khó lường của môi trường kinh doanh, do đó, năng lực đổi mới là một trong những nhân tố then chốt của lợi thế cạnh tranh bền vững của doanh nghiệp, đặc biệt đối với các doanh nghiệp hoạt động trong những thị trường mới nổi (Kamasak và cộng sự, 2017; Story và cộng sự, 2015; Turulja & Bajgoric, 2019).

Hầu hết các nghiên cứu thực nghiệm gần đây cho thấy mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD là tích cực, chẳng hạn như: Acar và Özşahin (2018), Ho và cộng sự (2018). Tuy nhiên,

một số nghiên cứu khác (Damanpour, 1991; Damanpour và cộng sự, 2009) cho thấy rằng đổi mới là một hoạt động tốn kém và có nhiều rủi ro, có một số ảnh hưởng tiêu cực như: Tăng chi phí, sự bất mãn của nhân viên... Mackelprang và cộng sự (2015) cũng cho rằng khi các doanh nghiệp tăng cường năng lực đổi mới sẽ gặp phải mức độ không chắc chắn cao hơn trong các nỗ lực phát triển quy trình và sản phẩm, sẽ phải chịu mức chi phí thất bại sản phẩm không mong đợi cao hơn. Qua đó, tác giả nhận thấy rằng mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD của doanh nghiệp là phức tạp và đòi hỏi nhiều nghiên cứu hơn ở các thị trường mới nổi, trong đó có Việt Nam.

Mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD của doanh nghiệp có thể được giải thích thông qua quan điểm dựa trên cơ sở nguồn lực. Quan điểm dựa trên cơ sở nguồn lực đề cập đến lợi thế cạnh tranh thu được thông qua khả năng tích lũy nguồn lực và khả năng đáp ứng các điều kiện VRIN (Dyer & Singh, 1998). Năng lực đổi mới có thể đáp ứng được tiêu chuẩn VRIN (Henri, 2006), theo Nason và Wiklund (2018), một nguồn lực thỏa mãn tiêu chí VRIN sẽ mang lại lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp. Do đó, nghiên cứu này đề xuất giả thuyết thứ hai như sau:

H₂: Năng lực đổi mới có tác động dương đến KQHĐKD.

2.6. Vai trò điều tiết của mức độ sử dụng hệ thống kế toán quản trị

HTKTQT được định nghĩa là một hệ thống thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán quản trị để đạt được các mục tiêu của doanh nghiệp (Chenhall, 2003). Thông tin từ HTKTQT có thể được xử lý và chuyển đổi thành kiến thức để trở thành một nguồn lực chiến lược độc đáo cho lợi thế cạnh tranh (Murthy & Rooney, 2018; Smith và cộng sự, 1996). Chenhall và Morris (1986) nhận thấy việc sử dụng HTKTQT góp phần nâng cao khả năng xử lý và chuyển đổi thông tin thành dữ liệu hữu ích, giúp các nhà quản lý đưa ra quyết định phù hợp và chính xác hơn (Chong, 1996); đồng thời, kích thích sự sáng tạo của tổ chức (Henri, 2006). Chi tiết hơn, HTKTQT có thể chia sẻ thông tin về sản phẩm/dịch vụ, tài chính và thông tin thị trường qua các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp để thông tin này có thể được xử lý nhanh chóng và chuyển đổi thành kiến thức hữu ích, tạo tiền đề cho các sáng kiến đổi mới (Murthy & Rooney, 2018). Khi đó, doanh nghiệp sử dụng thông tin kế toán quản trị với các đặc tính có phạm vi rộng hơn, bao gồm cả thông tin tài chính và thông tin phi tài chính; thông tin mang tính tổng hợp, đồng bộ và kịp thời sẽ giúp nhà quản trị 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 (Dekker và cộng sự, 2018). Tuy nhiên, để tạo ra các thông tin kế toán quản trị hữu ích thì trong quá trình ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin, các nhân viên ở các bộ phận chức năng phải cùng hướng tới tầm nhìn chung, cởi mở, chia sẻ kiến thức với nhau. Đặc biệt, các báo cáo kế toán quản trị hiện nay không chỉ do một bộ phận duy nhất lập ra mà có thể do nhiều bộ phận ở nhiều cấp độ khác nhau lập, các báo cáo này kết hợp với nhau tạo thành một hệ thống thông tin kế toán quản trị cung cấp cho nhà quản trị ở các cấp trong doanh nghiệp có thể sử dụng để đưa ra quyết định phù hợp (Gliubicic, 2012). Điều đó càng làm tăng khả năng phối hợp, liên kết giữa các bộ phận chức năng để cung cấp thông tin kịp thời cho quá trình ra quyết định. Nói cách khác, nếu doanh nghiệp có mức độ sử dụng HTKTQT càng cao thì học tập tổ chức càng đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao năng lực đổi mới (Choe, 2004; Shurafa & Mohamed, 2016), từ đó giúp nâng cao tầm ảnh hưởng của học tập tổ chức đến năng lực đổi mới cho doanh nghiệp.

Hơn nữa, Jiménez-Jiménez và Sanz-Valle (2011) cũng nhấn mạnh tầm quan trọng của học tập tổ chức đối với năng lực đổi mới trong khi học tập giúp các doanh nghiệp tạo ra kiến thức mới góp phần vào sự phát triển của mình. Mỗi quan hệ tích cực giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới có thể được tăng cường nếu doanh nghiệp có mức độ sử dụng HTKTQT ở cả bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp, và đồng bộ. Cụ thể, doanh nghiệp có mức độ sử dụng HTKTQT cao sẽ kích thích quá trình chuyển đổi kiến thức được tích lũy thông qua học tập thành sáng kiến đổi mới nhanh hơn nhằm đạt các mục tiêu mà doanh nghiệp đề ra. Mặt khác, nếu các doanh nghiệp có mức độ sử dụng HTKTQT thấp thì thông tin kế toán quản trị cung cấp cho nhà quản lý chỉ ở phạm vi hẹp, tập trung vào các thông tin tài chính là chủ yếu, tốc độ cung cấp thông tin thường chậm, ít mang tính tổng hợp và đồng bộ. Điều này sẽ làm hạn chế quá trình chuyển đổi kiến thức lưu trữ trong bộ nhớ của tổ chức thành các ý tưởng mới để có thể đưa ra những giải pháp mới nhằm đáp ứng nhu cầu của khách hàng trong hiện tại và tương lai - nhận định này cũng phù hợp với lý thuyết bất định (Otley, 1980). Theo lý thuyết này, quá trình chuyển đổi kiến thức của các cá nhân trong doanh nghiệp thành các ý tưởng phát triển sản phẩm mới bị ảnh hưởng bởi các thuộc tính bối cảnh cấu trúc tổ chức (Zirger & Maidique, 1990). Otley (1980) cho rằng HTKTQT là một yếu tố quan trọng trong cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp. Đồng thời, khi HTKTQT cũng là một thành phần của môi trường nội bộ doanh nghiệp, mức độ sử dụng HTKTQT sẽ chi phối việc chuyển đổi kiến thức thu được thông qua các hoạt động học tập như: Tiếp thu, phân phối, chia sẻ và tích lũy kiến thức thành các sáng kiến đổi mới của doanh nghiệp. Do đó, tác giả lập luận rằng khi các doanh nghiệp càng tăng cường mức độ sử dụng HTKTQT thì tác động của học tập tổ chức đến năng lực đổi mới càng diễn ra nhanh chóng và hiệu quả hơn. Vì vậy, tác giả đề xuất giả thuyết thứ ba như sau:

H₃: Mức độ sử dụng HTKTQT có vai trò điều tiết dương đến mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới.

2.7. Hệ thống kế toán quản trị và kết quả hoạt động kinh doanh

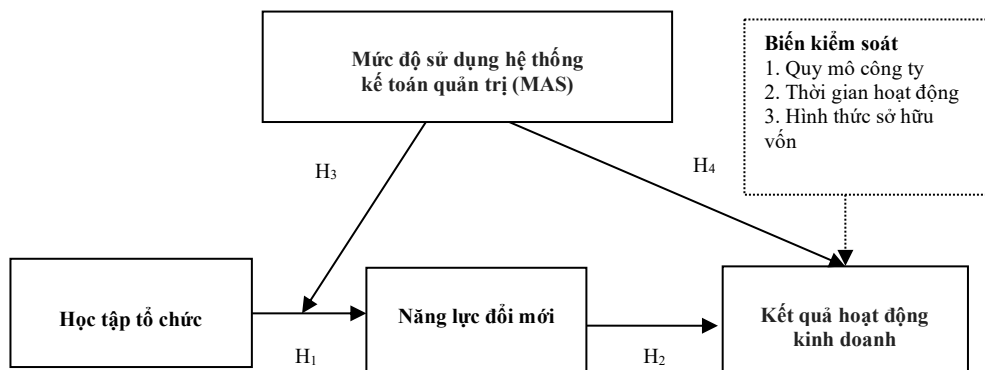
Theo quan điểm hệ thống thông tin, thông tin kế toán quản trị mang tính thống nhất/đồng bộ trên các phương diện đầu vào, xử lý và đầu ra, cũng như những kỹ thuật ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin là điều đặc biệt quan trọng đối với các nhà quản trị ở các bộ phận chức năng. Tương tự như vậy, việc sử dụng thông tin mang tính tổng hợp 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 tổng 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 KQHĐKD (Nguyen, 2018). 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 thoả mãn điều kiện kịp thời, bởi vì kịp thời sẽ làm tăng tính phù hợp của thông tin để thoả 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 (Peteraf, 1993; Wernerfelt, 1984), tác giả xem thông tin kế toán quản trị với bốn khía cạnh: Phạm vi rộng, kịp thời, tổng hợp, và thống nhất/ đồng bộ là một nguồn lực của doanh nghiệp thoả mãn nhóm điều kiện VRIN. 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

ngành, để từ đó, người lao động ở các bộ phận có thể xử lý thông tin, học hỏi và chuyển hóa thông tin thành kiến thức (Shurafa & Mohamed, 2016). Theo lý thuyết dựa trên kiến thức, việc học hỏi được chứng minh là một nguồn lực có giá trị của doanh nghiệp, có thể dẫn đến lợi thế cạnh tranh và KQHĐKD vượt trội (Grant, 1996; Hult và cộng sự, 2004). Ngoài ra, HTKTQT còn được thiết kế để phục vụ cho nhiều nhu cầu khác nhau của doanh nghiệp (Azudin & Mansor, 2018). Theo lý thuyết bất định, không có một HTKTQT nào là tốt nhất cho tất cả các doanh nghiệp (Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2003). Việc thiết kế HTKTQT phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố đặc thù của doanh nghiệp nên đối thủ cạnh tranh rất khó có thể bắt chước và sử dụng một cách máy móc HTKTQT của doanh nghiệp, điều này làm cho HTKTQT có thể thỏa mãn điều kiện khó có thể bắt chước của nhóm điều kiện VRIN. Vì vậy, tác giả đề xuất giả thuyết sau:

H4: Mức độ sử dụng HTKTQT có tác động dương đến KQHĐKD.

Tổng hợp các giả thuyết nêu trên được thể hiện qua Mô hình nghiên cứu ở 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 được thu thập thông qua quy trình khảo sát trực tuyến với đối tượng khảo sát là nhà quản trị cấp cao (ví dụ: Giám đốc điều hành (CEO), giám đốc tài chính (CFO), ban tổng giám đốc...) và cấp trung (trưởng, phó các bộ phận chức năng) ở các doanh nghiệp Việt Nam. Tác giả cũng đưa ra thêm tiêu chí chọn đối tượng khảo sát là có thâm niên công tác tối thiểu hai năm. Đối tượng khảo sát có thể làm việc trong nhiều bộ phận khác nhau như: Tiếp thị, kế toán, nghiên cứu và phát triển, bán hàng, sản xuất và các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp. Các tiêu chí chọn mẫu nêu trên nhằm tìm kiếm các đáp viên giàu kinh nghiệm và có nhiều kiến thức liên quan đến chủ đề nghiên cứu, góp phần nâng cao độ tin cậy của dữ liệu thu thập.

Trước khi gửi chính thức bảng câu hỏi khảo sát cho các đối tượng, tác giả đã thử nghiệm bảng hỏi bởi 10 nhà quản trị cấp cao và cấp trung ở các doanh nghiệp trên địa bàn TP.HCM. Mục đích của bước này nhằm kiểm tra lại mức độ rõ ràng, dễ hiểu giữa bản dịch tiếng Việt và tiếng Anh. Tác giả

đã sử dụng phần mềm SurveyMonkey để gửi bảng câu hỏi chính thức đến 3.000 địa chỉ email của các đáp viên tiềm năng (thu thập trên mạng xã hội chuyên nghiệp LinkedIn) trong vòng 2 tháng, bắt đầu từ tháng 11/2018 (với 2 email nhắc với tần suất 1 tháng/lần). Kết quả thu thập tính đến tháng 01/2019 có 629 phản hồi, đạt tỷ lệ phản hồi là 20,9%. Sau khi loại trừ các phản hồi không hoàn chỉnh, tác giả có được 341 mẫu phản hồi đầy đủ. Tuy nhiên, để đảm bảo chất lượng của dữ liệu, tác giả tiếp tục loại các mẫu phản hồi của các đáp viên có thâm niên công tác ít hơn hai năm và/hoặc có thời gian trả lời bảng khảo sát ít hơn 5 phút. Kết quả thu được 288 phản hồi đạt yêu cầu với tỷ lệ phản hồi là 9,6%. Tỷ lệ phản hồi này có thể chấp nhận được với khảo sát thông qua email trong điều kiện tại Việt Nam và số mẫu này đảm bảo cho việc thực hiện nghiên cứu. Ngoài ra, do đơn vị phân tích của nghiên cứu là ở cấp độ doanh nghiệp, nên mỗi doanh nghiệp tham gia khảo sát chỉ có một đại diện trả lời bảng câu hỏi. Tác giả đã kiểm tra và không nhận thấy sự trùng lặp về doanh nghiệp ở các đáp viên trong mẫu phản hồi cuối cùng. Thống kê mô tả về mẫu khảo sát được trình bày trong Bảng 1.

Bảng 1.

Thống kê mô tả (n = 288)

Biến thông tin mẫu chọn	Số lượng	Tỷ lệ (%)	Biến thông tin mẫu chọn	Số lượng	Tỷ lệ (%)
<i>Vị trí công việc</i>			<i>Giá trị tổng tài sản</i>		
Nhà quản trị cấp cao	55	19,1	Từ 10 tỷ đồng trở xuống	33	11,5
Nhà quản trị cấp trung	233	80,9	Từ 11 đến 50 tỷ đồng	24	8,3
<i>Thâm niên công tác</i>			Từ 51 đến 100 tỷ đồng	28	9,7
Dưới 2 năm	0	0,0	Từ 101 đến 200 tỷ đồng	25	8,7
Từ 2 đến 5 năm	158	54,9	Từ 201 đến 500 tỷ đồng	36	12,5
Từ 6 đến 10 năm	84	29,2	Từ 501 đến 1.000 tỷ đồng	39	13,5
Từ 11 đến 20 năm	43	14,9	Trên 1.000 tỷ đồng	103	35,8
Trên 20 năm	3	1,0	<i>Số lượng lao động</i>		
<i>Ngành</i>			Từ 50 người trở xuống	58	20,1
Sản xuất	97	33,7	Từ 51 đến 200 người	64	22,2
Thương mại	61	21,2	Từ 201 đến 500 người	49	17,1
Dịch vụ	130	45,1	Từ 501 đến 1.000 người	38	13,2
<i>Loại hình doanh nghiệp</i>			Từ 1.001 đến 5.000 người	43	14,9
Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài	109	37,8	Từ 5.001 đến 10.000 người	20	6,9
Doanh nghiệp nhà nước (có vốn nhà nước > 50%)	23	8,0	Trên 10.000 người	16	5,6
Doanh nghiệp tư nhân	15	5,2	<i>Tuổi doanh nghiệp</i>		
Doanh nghiệp liên doanh với đối tác nước ngoài	105	36,5	Dưới 5 năm	28	9,7
Doanh nghiệp liên doanh với đối tác trong nước	28	9,7	Từ 5 đến 10 năm	92	31,9
Loại hình khác	8	2,8	Từ 11 đến 20 năm	85	29,5
			Từ 21 đến 50 năm	69	24,0
			Trên 50 năm	14	4,9

Theo Bảng 1, trong số 288 đáp viên có 233 nhà quản trị cấp trung (chiếm tỷ lệ 80,9%), 55 nhà quản trị cấp cao (chiếm tỷ lệ là 19,1%). Thâm niên công tác bình quân của các đáp viên ở doanh nghiệp là 6,5 năm cho thấy các đáp viên có nhiều kinh nghiệm và kiến thức về vấn đề nghiên cứu, có thể đại diện cho doanh nghiệp trả lời bằng câu hỏi khảo sát. Xét về ngành nghề kinh doanh, lĩnh vực dịch vụ có tỷ lệ cao nhất, chiếm 45,1%, tiếp theo là sản xuất 33,7%, và thương mại chỉ chiếm 21,2%; điều này là phù hợp với cấu trúc GDP của nền kinh tế Việt Nam khi doanh nghiệp dịch vụ đóng góp 41,3%, tiếp theo đó là sản xuất 33,3% (PwC, 2018). Xét về loại hình doanh nghiệp, các doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài chiếm tỷ lệ cao nhất là 37,8%, các doanh nghiệp liên doanh với các đối tác nước ngoài cũng chiếm tỷ lệ khá cao là 36,5%, doanh nghiệp tư nhân và các loại hình doanh nghiệp khác chiếm tỷ lệ rất thấp. Xét về quy mô, hầu hết các doanh nghiệp trong khảo sát có quy mô lớn với giá trị tổng tài sản trên 100 tỷ đồng chiếm khoảng 70% và có tổng số lao động toàn thời gian trên 500 người chiếm tỷ lệ trên 40%. Hơn nữa, trên 90% số lượng các doanh nghiệp trong mẫu chọn có thời gian hoạt động trên 5 năm, chủ yếu thời gian hoạt động trong khoảng 5–10 năm (31,9%) và 10–20 năm (29,5%), đây là khoảng thời gian khá dài để có thể hình thành và phát triển bộ máy kế toán quản trị.

3.2. Thang đo

Tác giả đo lường các biến chủ đạo trong mô hình bằng cách kế thừa thang đo từ các nghiên cứu trước. Sau khi xem xét các tài liệu lý thuyết (Mallén và cộng sự, 2015; Senge và cộng sự, 1999) và các nghiên cứu thực nghiệm (Amarakoon và cộng sự, 2018; Husain và cộng sự, 2016; Rajala, 2018; Tamayo-Torres và cộng sự, 2016), nghiên cứu này sử dụng thang đo học tập tổ chức được kế thừa từ nghiên cứu của Jiménez-Jiménez và Sanz-Valle (2011). Biến học tập tổ chức là một thang đo đa hướng bậc hai với tất cả 13 biến quan sát, bao gồm bốn thành phần: (1) Tiếp thu kiến thức, (2) phân phối kiến thức, (3) trao đổi kiến thức, và (4) bộ nhớ tổ chức. Thang đo mức độ sử dụng HTKTQT là thang đo đa hướng bậc hai với 15 biến quan sát, trên cơ sở có điều chỉnh từ thang đo của Agbejule (2005), Chenhall và Morris (1986), bao gồm bốn thành phần: (1) Phạm vi rộng, (2) kịp thời, (3) tích hợp, và (4) đồng bộ/thống nhất.

Nghiên cứu này cũng kế thừa thang đo năng lực đổi mới của Calantone và cộng sự (2002) bao gồm 6 biến quan sát. Thang đo KQHĐKD của doanh nghiệp được kế thừa từ nghiên cứu của Fornell (1992), Morgan và Piercy (1998), đây là một thang đo đơn hướng gồm 6 biến quan sát, trong đó 3 biến đo lường kết quả phi tài chính (thị phần, sự hài lòng của khách hàng và khả năng giữ chân khách hàng) và 3 biến là đo lường kết quả tài chính (tỷ lệ tăng trưởng doanh thu, doanh thu và khả năng sinh lợi nói chung). Tất cả các biến quan sát đều được đo lường bằng thang đo Likert 5 điểm thể hiện mức độ đồng ý của người trả lời về các phát biểu, từ 1 “hoàn toàn không đồng ý” đến 5 “hoàn toàn đồng ý”. Ngoài ra, tác giả cũng sử dụng các biến kiểm soát đối với KQHĐKD của doanh nghiệp, bao gồm: Quy mô doanh nghiệp, thời gian hoạt động và hình thức sở hữu vốn (Baker & Sinkula, 1999).

Theo kết quả đánh giá thang đo được thể hiện tại Bảng 2, tác giả nhận thấy hệ số tải của hầu hết các biến quan sát (từ 0,63 đến 0,93) đều cao hơn ngưỡng tối thiểu đề xuất là 0,50 (Hulland, 1999), ngoại trừ biến quan sát thứ năm của năng lực đổi mới (“Năng lực đổi mới được xem là quá mạo hiểm trong công ty ông/bà và bị chống đối”) có hệ số tải thấp là 0,43 – thấp dưới mức quy định, do đó, tác giả đã quyết định loại bỏ biến quan sát này khỏi mô hình đo lường. Kết quả chạy lại mô hình đo lường bằng phần mềm SmartPLS3 sau khi loại bỏ biến cho thấy giá trị tin cậy của thang đo năng lực đổi mới tốt hơn so với trước ($CR = 0,93$; $AVE = 0,72$). Do vậy, tất cả các

biến quan sát và các thang đo đều có độ tin cậy cao. Đồng thời, tất cả các giá trị t tương ứng của các biến quan sát (trong khoảng từ 5,54 đến 114,06) cũng đều đạt yêu cầu vì đều lớn hơn 1,96 để mang ý nghĩa thống kê. Phương sai trích bình quân (AVE) của tất cả các biến tiềm ẩn trong mô hình đều chấp nhận được bởi vì đều cao hơn 0,50 (dao động từ 0,63 đến 0,79) (Hair và cộng sự, 2017). Độ tin cậy tổng hợp (CR) của các biến tiềm ẩn nằm trong khoảng cao từ 0,85 đến 0,96 cho thấy các thang đo được sử dụng trong mô hình đều có độ tin cậy cao.

Bảng 2.

Thang đo và đánh giá thang đo

Thang đo	Hệ số tải	Giá trị t
Học tập tổ chức (OL)		
<i>Tiếp thu kiến thức (KA)</i>	<i>(CR=0,85; AVE=0,65)</i>	
Công ty ông/bà thường xuyên cho nhân viên tham dự hội chợ, triển lãm.	0,63	10,58
Công ty ông/bà có chính sách nghiên cứu và phát triển thống nhất và linh hoạt.	0,90	64,95
Công ty ông/bà liên tục thử nghiệm các ý tưởng và phương pháp mới để tăng hiệu suất công việc.	0,86	48,15
<i>Phân phối kiến thức (KD)</i>	<i>(CR=0,9; AVE=0,76)</i>	
Công ty ông/bà có các cơ chế chính thức để đảm bảo việc chia sẻ kiến thức, kinh nghiệm tốt nhất giữa các mảng công việc khác nhau.	0,88	69,58
Công ty ông/bà có những cá nhân tham gia vào các nhóm dự án để đóng vai trò liên kết giữa các phòng ban với nhau.	0,86	40,07
Công ty ông/bà có cá nhân chịu trách nhiệm thu thập, xử lý và chia sẻ các ý kiến, đề xuất của nhân viên ở các phòng ban.	0,87	42,97
<i>Trao đổi kiến thức (KI)</i>	<i>(CR=0,89; AVE=0,73)</i>	
Tất cả các nhân viên trong công ty ông/bà đều chia sẻ cùng những mục tiêu chung mà họ cảm thấy gắn bó.	0,88	72,08
Nhân viên trong công ty ông/bà chia sẻ kiến thức và kinh nghiệm thông qua việc nói chuyện với nhau.	0,86	44,01
Làm việc theo nhóm là một hoạt động rất phổ biến trong công ty ông/bà.	0,83	39,92
<i>Bộ nhớ tổ chức (OMI)</i>	<i>(CR=0,89; AVE=0,66)</i>	
Công ty ông/bà tổ chức dữ liệu theo thư mục hoặc email phân loại theo từng lĩnh vực để mọi người có thể tìm thông tin đầy đủ khi cần vào bất cứ lúc nào.	0,83	38,35
Công ty ông/bà luôn cập nhật cơ sở dữ liệu của khách hàng.	0,84	38,02
Nhân viên trong công ty ông/bà có quyền truy cập vào cơ sở dữ liệu và tài liệu của tổ chức thông qua mạng nội bộ.	0,68	13,89
Cơ sở dữ liệu công ty ông/bà luôn được cập nhật.	0,89	68,46

Thang đo	Hệ số tải	Giá trị t
Mức độ sử dụng hệ thống kế toán quản trị (MAS)		
<i>Phạm vi rộng (SCOPE)</i>	<i>(CR=0,92; AVE=0,74)</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 thì đánh số thấp nhất).	0,82	31,30
Thông tin phi tài chính liên quan đến sản phẩm và thị trường, ví dụ như: Thị phần, tốc độ tăng trưởng thị phần... (nếu ông/bà cảm thấy công ty chỉ sử dụng thông tin tài chính thì đánh số thấp nhất).	0,88	56,71
Thông tin phi tài chính khác, ví dụ như: Thị hiếu khách hàng, các mối quan hệ giữa nhân viên, thái độ của cơ quan quản lý và các hiệp hội người tiêu dùng, mối đe dọa cạnh tranh (nếu ông/bà cảm thấy công ty hoàn toàn không sử dụng những thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,90	69,90
Thông tin về những yếu tố vĩ mô bên ngoài công ty, ví dụ: Tình hình kinh tế, sự gia tăng dân số, sự phát triển về công nghệ... (nếu ông/bà cảm thấy công ty hoàn toàn không sử dụng những thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,84	35,24
<i>Kịp thời (TIME)</i>	<i>(CR=0,93; AVE=0,76)</i>	
Thông tin cần thiết cho việc ra quyết định được cung cấp cho nhà quản trị ngay lập tức khi họ yêu cầu.	0,90	77,51
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.	0,90	66,93
Khi có những sự kiện/nghiệp 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.	0,86	31,35
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.	0,81	32,19
<i>Tổng hợp (AGG)</i>	<i>(CR=0,92; AVE=0,79)</i>	
Thông tin theo các dạng biểu mẫu giúp nhà quản trị có thể phân tích các tình huống kinh doanh.	0,88	51,95
Công ty có tổng hợp thông tin về những sự kiện phát sinh 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 kỳ khác nhau...	0,90	73,20
Thông tin theo các biểu mẫu quy định hiện tại của công ty 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...	0,89	41,77
<i>Đồng bộ (INTE)</i>	<i>(CR=0,89; AVE=0,68)</i>	
Thông tin về chi phí và giá bán sản phẩm/dịch vụ từ các bộ phận trong công ty (nếu công ty ông/bà hoàn toàn không có loại thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,76	21,40

Thang đo	Hệ số tải	Giá trị t
Thông tin chi tiết về những mục tiêu cần phải đạt được của từng hoạt động ở tất cả các bộ phận trong công ty (nếu công ty ông/bà hoàn toàn không có loại thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,83	32,67
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 (nếu công ty ông/bà hoàn toàn không có loại thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,87	42,61
Thông tin về tác động của những quyết định mà ông/bà đưa ra đến bộ phận mà ông/bà đang phụ trách và ảnh hưởng của quyết định do người khác đưa ra đối với bộ phận mà ông/bà phụ trách (nếu công ty ông/bà hoàn toàn không có loại thông tin này thì đánh số thấp nhất).	0,83	32,01
<i>Năng lực đổi mới (IN_CAPA)</i> (<i>CR</i>=0,86; <i>AVE</i>=0,63)		
Công ty của ông/bà thường xuyên thử nghiệm những ý tưởng mới.	0,89	59,69
Công ty của ông/bà thường tìm kiếm những cách làm mới.	0,89	65,37
Công ty của ông/bà sáng tạo trong cách thức hoạt động.	0,90	71,31
Công ty của ông/bà thường đi tiên phong về sản phẩm và dịch vụ mới.	0,82	35,21
Năng lực đổi mới được xem là quá mạo hiểm trong công ty ông/bà và bị chống đối (thang đo ngược).	*	*
Số lượng sản phẩm/dịch vụ mới của công ty ông/bà tăng trong những năm vừa qua.	0,71	18,60
<i>Kết quả hoạt động kinh doanh (PERF)</i> (<i>CR</i>=0,96; <i>AVE</i>=0,79)		
Thị phần	0,83	26,31
Sự hài lòng của khách hàng	0,88	49,07
Khả năng giữ chân khách hàng	0,89	58,27
Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu	0,92	76,45
Doanh thu	0,93	114,06
Khả năng sinh lợi nói chung	0,88	43,05

Ghi chú: CR: Độ tin cậy tổng hợp; AVE: Phương sai trích bình quân; *: Biến quan sát bị xóa do có hệ số tải thấp.

Bước tiếp theo, tác giả sử dụng một số tiêu chí để đánh giá giá trị phân biệt của các biến đo lường chính trong mô hình nghiên cứu. Kết quả được thể hiện ở Bảng 3.

Trước hết, tác giả dùng thủ tục được đề xuất bởi Fornell và Larcker (1981). Tại Bảng 3, giá trị căn bậc hai của phương sai trích bình quân (AVE) của tất cả các biến tiềm ẩn trong khoảng 0,79 đến 0,89 và đều cao hơn tất cả các hệ số tương quan giữa các biến (trong khoảng từ 0,40 đến 0,79). Vì vậy, thang đo của các biến tiềm ẩn trong mô hình nghiên cứu đạt được giá trị phân biệt. Bên cạnh đó, giá trị phân biệt của thang đo cũng được chứng minh khi tất cả các hệ số tương quan giữa các biến (số ở phía dưới đường chéo, trong khoảng từ 0,40 đến 0,79) đều nhỏ hơn mức độ tin cậy tổng hợp (CR) (trong khoảng từ 0,85 đến 0,96). Điều này cho thấy giá trị phân biệt của các thang đo trong mô hình là đạt được. Hầu hết các hệ số tương quan giữa các biến đều nhỏ hơn giá trị ngưỡng là 0,70 (chỉ có hai giá trị vượt ngưỡng), từ đó cho thấy mối tương quan có thể tạm chấp nhận được để có giá trị phân biệt (Tabachnick và cộng sự, 2001). Ngoài ra, tác giả sử dụng thêm một tiêu chí mới để kiểm tra giá trị phân biệt của thang đo là 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 và cộng sự, 2015). Bảng 3 cho thấy các hệ số HTMT nằm trong khoảng từ 0,47 đến 0,92, thấp hơn (ở mức thống kê đáng kể) so với mức 1,00. Điều này càng chứng minh chắc chắn rằng thang đo trong mô hình đạt được giá trị phân biệt.

Do mối tương quan giữa các cặp biến MAS (tích hợp) với MAS (đồng bộ) (0,79), MAS (tổng hợp) và MAS (kịp thời) (0,73) là cao hơn ngưỡng 0,70, và những mối tương quan này là 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 1,95 là nhỏ hơn rất nhiều so với ngưỡng là 10 (Junior và cộng sự, 1992), từ đó cho thấy không có hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình.

Bảng 3.

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

Các biến	KA	KD	KI	OMI	IN_CAPA	SCOPE	TIME	AGG	INTE	PERF
Tiếp thu kiến thức (KA)	0,81									
Phân phối kiến thức (KD)	0,63** 0,78	0,87								
Trao đổi kiến thức (KI)	0,53** 0,67	0,70** 0,84	0,86							
Bộ nhớ tổ chức (OMI)	0,55** 0,68	0,58** 0,69	0,61** 0,73	0,81						
Năng lực đổi mới (IN_CAPA)	0,59** 0,70	0,51** 0,57	0,51** 0,59	0,48** 0,55	0,79					
MAS (Phạm vi rộng - SCOPE)	0,52** 0,64	0,40** 0,47	0,46** 0,54	0,47** 0,53	0,55** 0,62	0,86				
MAS (Kịp thời - TIME)	0,49** 0,59	0,51** 0,59	0,54** 0,63	0,62** 0,72	0,55** 0,61	0,70** 0,79	0,87			
MAS (Tổng hợp - AGG)	0,50** 0,60	0,47** 0,55	0,50** 0,59	0,58** 0,67	0,49** 0,54	0,63** 0,72	0,73** 0,83	0,89		
MAS (Đồng bộ - INTE)	0,51** 0,65	0,48** 0,57	0,49** 0,59	0,50** 0,59	0,58** 0,66	0,64** 0,74	0,70** 0,81	0,79** 0,92	0,82	
Kết quả hoạt động kinh doanh (PERF)	0,45** 0,53	0,51** 0,57	0,49** 0,56	0,43** 0,47	0,64** 0,69	0,47** 0,51	0,53** 0,57	0,48** 0,53	0,57** 0,64	0,89
Giá trị trung bình	3,31	3,19	3,53	3,62	3,23	3,53	4,02	4,04	3,93	4,84
Độ lệch chuẩn	1,13	1,13	1,03	1,17	1,07	1,55	1,42	1,56	1,54	1,34

Ghi chú: Giá trị thứ 1: Hệ số tương quan giữa các biến (số phía dưới đường chéo);

Giá trị thứ 2: Hệ số HTMT (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 hệ thống kế toán quản trị.

3.3. Kiểm định chệch do phương pháp

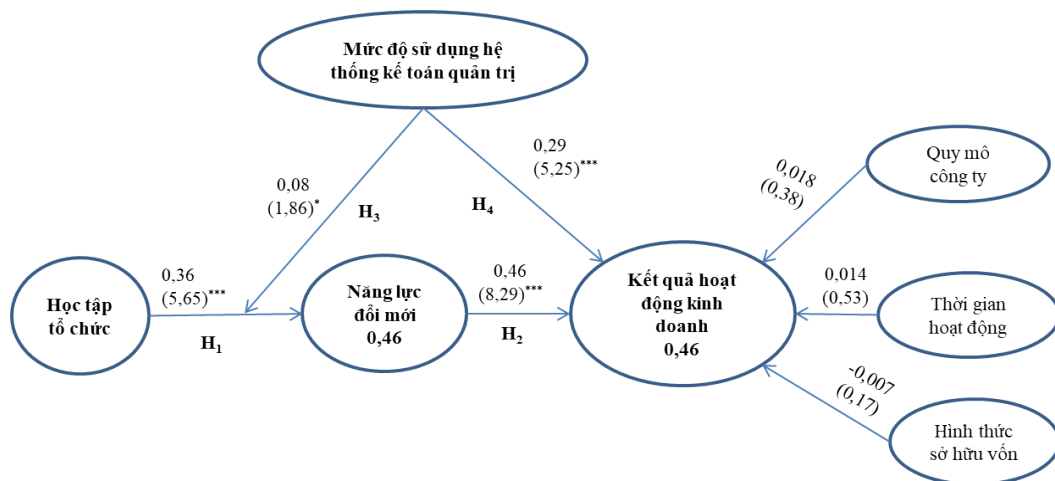
Dữ liệu trong nghiên cứu này được thu thập từ một nguồn duy nhất, tức là một người trả lời cho một bảng khảo sát. Vì thế, chệch do phương pháp (Common Method Bias) cần được quan tâm vì nó làm cho kết quả nghiên cứu bị thiên lệch, tức là mối quan hệ giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc dễ có thể tương quan với nhau (Podsakoff và cộng sự, 2003). Tác giả đã sử dụng phương pháp thống kê thông qua phần mềm SPSS 22.0 để kiểm định chệch do phương pháp. Tác giả dùng kỹ thuật phân tích nhân tố đơn Harman. Kết quả phân tích cho thấy nhân tố đơn Harman chỉ chiếm khoảng 42,02% tổng phương sai trích của toàn bộ mô hình, nhỏ hơn mức ngưỡng là 50%. Do vậy, chệch do phương pháp không phải là vấn đề nghiêm trọng trong nghiên cứu này (Podsakoff và cộng sự, 2003).

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Kết quả kiểm định các giả thuyết trong mô hình

Tác giả sử dụng phần mềm SmartPLS3 để kiểm định các giả thuyết trong mô hình nghiên cứu. 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. Kết quả kiểm định được trình bày cụ thể trong Hình 2, bao gồm các hệ số β , giá trị t cho các đường dẫn PLS trong mô hình, cũng như hệ số R^2 điều chỉnh của hai biến phụ thuộc là năng lực đổi mới và KQHĐKD.

Dựa trên đề xuất bởi Henseler và cộng sự (2016), tác giả tính toán được hệ số SRMR của mô hình là 0,08. Kết quả này cho thấy mô hình nghiên cứu cũng có độ phù hợp tương đối với dữ liệu thu thập được. Hơn nữa, kết quả phân tích dữ liệu thu được cho thấy hệ số R^2 điều chỉnh của tất cả các biến phụ thuộc (năng lực đổi mới là 0,46 và KQHĐKD là 0,46) đều cao hơn ngưỡng tối thiểu 0,10, chứng tỏ mô hình nghiên cứu đề xuất có mức độ phù hợp cao với dữ liệu thu thập được.



Hình 2. Kết quả kiểm định giả thuyết

Ghi chú: Số trên đường dẫn: Ngoài dấu ngoặc đơn () là hệ số β ; bên trong dấu ngoặc đơn () là giá trị t ; Số trong vòng tròn là hệ số R^2 điều chỉnh;

*, *** lần lượt tương ứng với các mức ý nghĩa thống kê 10%, 1% (kiểm định t-2 đuôi).

Giả thuyết H₁ đề xuất rằng học tập tổ chức có tác động dương đến năng lực đổi mới của các doanh nghiệp Việt Nam. Điều này có thể được hiểu là một tổ chức tăng cường học tập có thể nâng cao khả năng đổi mới của mình. Kết quả phân tích dữ liệu trong Hình 2 cho thấy giả thuyết này được chấp nhận cao với mức ý nghĩa thống kê 1% ($t = 5,65$), có hệ số β cho đường dẫn từ học tập tổ chức đến năng lực đổi mới là 0,36. Giả thuyết H₂ đề xuất năng lực đổi mới có tác động dương đến KQHĐKD của các doanh nghiệp Việt Nam, nghĩa là khi doanh nghiệp tăng cường năng lực đổi mới sẽ giúp cải thiện KQHĐKD tốt hơn. Giả thuyết này được ủng hộ bởi kết quả phân tích dữ liệu khi hệ số β cho đường dẫn từ năng lực đổi mới đến KQHĐKD có giá trị 0,46, đáng kể ở mức thống kê 1% ($t = 8,29$). Giả thuyết H₃ đề xuất rằng mức độ sử dụng HTKTQT có vai trò điều tiết dương đến mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới của các doanh nghiệp Việt Nam. Theo đó, doanh nghiệp tăng cường sử dụng kế toán quản trị thì mức độ tác động dương của học tập tổ chức đến năng lực đổi mới cũng được tăng lên. Theo kết quả trình bày trong Hình 2 thì giả thuyết H₃ được ủng hộ bởi vì hệ số β cho đường dẫn từ biến tương tác của học tập tổ chức và mức độ sử dụng HTKTQT ($OL*MAS$) đến năng lực đổi mới có giá trị 0,08, đáng kể ở mức ý nghĩa thống kê 10% ($t = 1,86$). Mức ý nghĩa thống kê của biến tương tác thể hiện vai trò điều tiết của thông tin kế toán, mặc dù chỉ ở mức 10%, nhưng cũng được chấp nhận ở các nghiên cứu trước trong mảng kế toán quản trị, ví dụ như: Choe (2004), Nguyễn Phong Nguyễn và Đoàn Ngọc Quế (2016). Giả thuyết H₄ cho rằng mức độ sử dụng HTKTQT có tác động dương đến KQHĐKD của các doanh nghiệp Việt Nam, nghĩa là khi doanh nghiệp tăng cường sử dụng HTKTQT sẽ giúp cải thiện KQHĐKD tốt hơn. Giả thuyết này cũng được ủng hộ bởi kết quả nghiên cứu với hệ số β cho đường dẫn từ MAS đến KQHĐKD có giá trị 0,29 là đáng kể ở mức thống kê 1% ($t = 5,25$).

4.2. Hàm ý lý thuyết

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

- *Thứ nhất*, các nghiên cứu về sự tương tác giữa học tập tổ chức, năng lực đổi mới và HTKTQT vẫn còn khan hiếm, đặc biệt tại một thị trường mới nổi như Việt Nam. Nghiên cứu này đã phân tích các mối quan hệ tương tác giữa học tập tổ chức, năng lực đổi mới và KQHĐKD trong một mô hình tích hợp. Mặc dù mối quan hệ giữa các biến học tập tổ chức, năng lực đổi mới, và KQHĐKD đã được kiểm định ở nhiều nghiên cứu trước, ví dụ như Hurley và Hult (1998), việc kết hợp vai trò tương tác của HTKTQT đối với các biến nêu trên vào trong cùng một mô hình tích hợp đã cho thấy các mối quan hệ này có thể được tăng cường thông qua việc cải thiện hệ thống thông tin trong doanh nghiệp, cụ thể là HTKTQT. Kết quả nghiên cứu ngụ ý rằng học tập tổ chức có ảnh hưởng đến KQHĐKD bằng cách tạo điều kiện thúc đẩy năng lực đổi mới của doanh nghiệp thông qua sự xúc tác của HTKTQT.

- *Thứ hai*, nghiên cứu này cũng đưa ra được bằng chứng thực nghiệm để chứng minh tầm quan trọng của việc thiết kế HTKTQT 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 KQHĐKD cho các doanh nghiệp ở Việt Nam. Kết quả nghiên cứu bổ sung vào hệ thống cơ sở lý luận giao thoa giữa kế toán quản trị và học tập đổi mới, bổ sung vào sự hiểu biết đang còn hạn chế về vai trò của việc thiết kế HTKTQT đối với năng lực đổi mới của doanh nghiệp. Việc sử dụng kế toán quản trị dự kiến không chỉ ảnh hưởng trực tiếp đến KQHĐKD của các doanh nghiệp (Nguyen, 2018; Nguyễn Phong Nguyễn & Đoàn Ngọc Quế, 2016) mà còn ảnh hưởng gián tiếp thông qua vai trò điều tiết mối quan hệ giữa khả năng học tập

tổ chức và năng lực đổi mới nhằm cải thiện KQHĐKD (Emsley, 2005; Grabner và cộng sự, 2018; Saeidi và cộng sự, 2018).

- *Thứ ba*, thông qua kết quả kiểm định các doanh nghiệp ở một thị trường mới nổi như Việt Nam, trong bối cảnh các doanh nghiệp đang chú trọng xây dựng và phát triển HTKTQT, nghiên cứu này đã đưa ra bằng chứng thực nghiệm ủng hộ cho quan điểm cơ sở nguồn lực (Burr và cộng sự, 2016; Gupta và cộng sự, 2018; Wernerfelt, 1984), lý thuyết dựa trên kiến thức (Grant, 1996), cũng như lý thuyết bất định (Hariyati & Tjahjadi, 2018; Otley, 2016; Schilke, 2014) trong việc giải thích tầm quan trọng của các mối tương tác giữa học tập tổ chức, năng lực đổi mới và HTKTQT ở các doanh nghiệp Việt Nam.

4.3. Hàm ý quản trị

Bên cạnh những hàm ý lý thuyết, bài viết cũng đem lại hàm ý quản trị cho các doanh nghiệp Việt Nam như sau:

- *Thứ nhất*, với việc đưa ra các bằng chứng thực nghiệm chứng minh được mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới, mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD, nghiên cứu cho thấy học tập tổ chức tạo điều kiện cho năng lực đổi mới, do vậy, để nâng cao KQHĐKD, các doanh nghiệp không những tăng cường năng lực đổi mới mà còn cần cải thiện quy trình học tập tổ chức của mình. Trước hết, các doanh nghiệp cần thúc đẩy nhân viên tiếp thu kiến thức mới bằng việc tạo điều kiện cho họ thường xuyên tham dự hội chợ, triển lãm; bồi dưỡng kiến thức, phát triển, thử nghiệm các ý tưởng và phương pháp mới trong công việc. Tiếp theo, doanh nghiệp cần tăng cường phân phối và giải thích kiến thức trong công ty, ví dụ, bằng cách sử dụng các cơ chế chia sẻ thông tin giữa các nhân viên ở các bộ phận chức năng khác nhau. Cuối cùng, các doanh nghiệp cũng cần lưu trữ các kinh nghiệm, kiến thức được tạo ra trong quá trình hoạt động để có thể tiếp tục sử dụng trong tương lai bằng cách cập nhật cơ sở dữ liệu và tạo điều kiện truy cập vào các cơ sở dữ liệu này thông qua các kênh thông tin khác nhau.

- *Thứ hai*, vai trò điều tiết của HTKTQT đối với đường dẫn từ học tập tổ chức đến năng lực đổi mới có thể đem lại cho các nhà quản trị ở các doanh nghiệp Việt Nam những hàm ý về việc tạo lập, phát triển và duy trì lợi thế cạnh tranh thông qua việc sử dụng có hiệu quả HTKTQT. Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy nếu các công ty muốn nâng cao hơn nữa KQHĐKD thì buộc phải thiết kế và sử dụng thông tin kế toán quản trị với đầy đủ bốn khía cạnh: (1) Phạm vi rộng, (2) kịp thời, (3) tích hợp, và (4) đồng bộ theo đề xuất của Chenhall và Morris (1986). Kết quả nghiên cứu cũng giúp cho các doanh nghiệp Việt Nam nhận thấy được vai trò của việc sử dụng HTKTQT để học tập tổ chức được hiệu quả hơn trong việc gia tăng năng lực đổi mới và nâng cao KQHĐKD trong điều kiện cạnh tranh gay gắt như hiện nay.

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

Bên cạnh những kết quả đạt được, nghiên cứu này vẫn còn tồn tại một số hạn chế cần khắc phục, cụ thể như sau:

- *Thứ nhất*, với dữ liệu ngang sử dụng bảng câu hỏi khảo sát tại một thời điểm, nghiên cứu đã không thể kiểm soát được độ lệch về mặt thời gian khi đo lường biến độc lập (học tập tổ chức), biến trung gian (sự đổi mới), biến điều tiết (mức độ sử dụng HTKTQT), và biến phụ thuộc (KQHĐKD) ở cùng một thời điểm mà người đại diện cho doanh nghiệp trả lời bảng câu hỏi. Năng lực học tập tổ chức là một yếu tố được tích lũy thông qua một giai đoạn nhất định và ảnh hưởng của nó đối với năng

lực đổi mới cần được quan sát trong thời gian dài. Đồng thời, khi thông tin kế toán quản trị được tạo lập, tác động của nó đến KQHĐKD cần phải được nghiên cứu và quan sát trong dài hạn (Cano và cộng sự, 2004). Vì vậy, thiết kế nghiên cứu trong một khoảng thời gian dài với dữ liệu cho các biến được thu thập ở nhiều thời điểm khác nhau có thể giải thích tốt hơn những mối quan hệ nguyên nhân - kết quả trong mô hình nghiên cứu.

- *Thứ hai*, nghiên cứu này mới chỉ chứng minh được vai trò điều tiết của việc sử dụng HTKTQT đến mối quan hệ giữa học tập tổ chức và năng lực đổi mới. Tuy nhiên, việc sử dụng HTKTQT cũng có thể ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa năng lực đổi mới và KQHĐKD; hay HTKTQT cũng có thể tác động đến KQHĐKD thông qua năng lực đổi mới. Áp lực cạnh tranh trong thị trường toàn cầu ngày nay đã buộc các doanh nghiệp liên tục cải tiến các sản phẩm và dịch vụ liên quan bằng cách áp dụng các chiến lược sản xuất mới (Inman và cộng sự, 2011; Kennedy & Widener, 2008; Mackelprang & Nair, 2010). Các doanh nghiệp sử dụng HTKTQT nhiều khả năng sẽ tập trung vào việc đáp ứng sở thích và hành vi của khách hàng để tùy chỉnh hoặc phát triển sản phẩm mới và tạo ra giá trị vượt trội cho khách hàng một cách hiệu quả hơn đối thủ cạnh tranh của họ (Ittner & Larcker, 2001). Việc sử dụng HTKTQT có thể góp phần nâng cao khả năng xử lý thông tin (Chenhall, 2003) và thúc đẩy sự sáng tạo tổ chức (Henri, 2006). Vì thế, việc doanh nghiệp áp dụng HTKTQT sẽ hỗ trợ quá trình thực hiện năng lực đổi mới của doanh nghiệp thuận lợi hơn và mang lại KQHĐKD tốt hơn. Do đó, các nghiên cứu trong tương lai có thể kiểm định một mô hình cạnh tranh, trong đó thể hiện vai trò điều tiết của HTKTQT đối với mối quan hệ giữa năng lực đổi mới tổ chức và KQHĐKD, cũng như tác động của HTKTQT đến KQHĐKD thông qua biến trung gian là năng lực đổi mới ■

Lời cảm ơn

Nghiên cứu này được tài trợ bởi Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh với số tiền 10.000.000 đồng, dưới hình thức đề tài cấp Trường Mã số NCS-2018-20 theo Quyết định số 4268/ QĐ-ĐHKT-QLKH ngày 20 tháng 12 năm 2018.

Tài liệu tham khảo

- Abatecola, G., Belussi, F., Breslin, D., & Filatotchev, I. (2016). Darwinism, organizational evolution and survival: Key challenges for future research. *Journal of Management & Governance*, 20(1), 1–17.
- Acar, A. Z., & Özşahin, M. (2018). The relationship among strategic orientations, organizational innovativeness, and business performance. *International Journal of Innovation Management*, 22(1), 1850009-1–1850009-27.
- Agbejule, A. (2005). The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: A research note. *Accounting and Business Research*, 35(4), 295–305.
- Amarakoon, U., Weerawardena, J., & Verreynne, M.–L. (2018). Learning capabilities, human resource management innovation and competitive advantage. *International Journal of Human Resource Management*, 29(10), 1736–1766.
- Annosi, M. C., & Brunetta, F. (2017). Linking organizational controls and organizational learning: Theory. In *New Organizational Forms, Controls, and Institutions* (pp. 89-110). New York: Springer.

- Argyris, C. (1977). Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 113–123.
- Argyris, C. (1982). Organizational learning and management information systems. *ACM SIGMIS Database: The DATABASE for Advances in Information Systems*, 13(2–3), 3–11.
- Azudin, A., & Mansor, N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), 222–226.
- Baker, W. E., & Sinkula, J. M. (1999). The synergistic effect of market orientation and learning orientation on organizational performance. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 27(4), 411–427.
- Baker, W. E., & Sinkula, J. M. (2002). Market orientation, learning orientation and product innovation: Delving into the organization's black box. *Journal of Market-focused Management*, 5(1), 5–23.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.
- Barney, J. B., Ketchen Jr, D. J., & Wright, M. (2011). The future of resource-based theory: Revitalization or decline?. *Journal of Management*, 37(5), 1299–1315.
- Bel, R. (2018). A property rights theory of competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 39(6), 1678–1703.
- Bowman, C., & Toms, S. (2010). Accounting for competitive advantage: The resource-based view of the firm and the labour theory of value. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(3), 183–194.
- Bromiley, P., & Rau, D. (2016). Operations management and the resource based view: Another view. *Journal of Operations Management*, 41, 95–106.
- Burr, W., Valentowitsch, J., & Carpentieri, R. (2016). The resource-based theory: On the eve of a paradigm change? *International Journal of Business Environment*, 8(3), 265–283.
- 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.
- Calantone, R. J., Cavusgil, S. T., & Zhao, Y. (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, 31(6), 515–524.
- Cano, C. R., 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.
- 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(2–3), 127–168.
- Chenhall, R. H., Kallunki, J.-P., & Silvola, H. (2011). Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: The roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. *Journal of Management Accounting Research*, 23(1), 99–128.
- Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1–13.

- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16(1), 16–35.
- Choe, J.-M. (2004). The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance. *Journal of Strategic Information Systems*, 13(1), 61–85.
- Chong, V. K. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415–421.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259.
- Damanpour, F. (1991). Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Academy of Management Journal*, 34(3), 555–590.
- Damanpour, F., Walker, R. M., & Avellaneda, C. N. (2009). Combinative effects of innovation types and organizational performance: A longitudinal study of service organizations. *Journal of Management Studies*, 46(4), 650–675.
- Darroch, J., & McNaughton, R. (2002). Examining the link between knowledge management practices and types of innovation. *Journal of Intellectual Capital*, 3(3), 210–222.
- Dekker, H. C., Kawai, T., & Sakaguchi, J. (2018). The interfirm contracting value of management accounting information. *Journal of Management Accounting Research*, Articles in press. doi: 10.2308/jmar-52058
- Dyer, J. H., & Singh, H. (1998). The relational view: Cooperative strategy and sources of interorganizational competitive advantage. *Academy of Management Review*, 23(4), 660–679.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177.
- Fernández-Esquinas, M., van Oostrom, M., & Pinto, H. (2017). Key issues on innovation, culture and institutions: Implications for SMEs and micro firms. *European Planning Studies*, 25(11), 1897–1907.
- Fornell, C. (1992). A national customer satisfaction barometer: The Swedish experience. *Journal of Marketing*, 56(1), 6–21.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382–388.
- Gliaubicas, D. (2012). The research of management accounting evolution in the context of economic changes. *Economics and Management*, 17(1), 22–29.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 569–585). New York: Springer.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33–47.
- Grabner, I., Posch, A., & Wabnegg, M. (2018). Materializing innovation capability: A management control perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 163–185
- Grant, R. M. (1996). Toward a knowledge-based theory of the firm. *Strategic Management Journal*, 17(S2), 109–122.

- 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.
- Gupta, G., Tan, K. T. L., Ee, Y. S., & Phang, C. S. C. (2018). Resource-based view of information systems: Sustainable and transient competitive advantage perspectives. *Australasian Journal of Information Systems*, 22, 1–10.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., & Thiele, K. O. (2017). Mirror, mirror on the wall: A comparative evaluation of composite-based structural equation modeling methods. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 45(5), 616–632.
- Haiza Muhammad Zawawi, N., & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations: An overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(4), 505–568.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400.
- Hariyati, H., & Tjahjadi, B. (2018). Contingent factors affecting the financial performance of manufacturing companies: The case of East Java, Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 11(1), 121–150.
- Henri, J.-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558.
- Henseler, J., Hubona, G., & Ray, P. A. (2016). Using PLS path modeling in new technology research: Updated guidelines. *Industrial Management & Data Systems*, 116(1), 2–20.
- 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.
- Ho, K. L. P., Nguyen, C. N., Adhikari, R., Miles, M. P., & Bonney, L. (2018). Exploring market orientation, innovation, and financial performance in agricultural value chains in emerging economies. *Journal of Innovation & Knowledge*, 3(3), 154–163.
- Holm, M., Kumar, V., & Plenborg, T. (2016). An investigation of customer accounting systems as a source of sustainable competitive advantage. *Advances in Accounting*, 32, 18–30.
- Huang, K. F., Dyerson, R., Wu, L. Y., & Harindranath, G. (2015). From temporary competitive advantage to sustainable competitive advantage. *British Journal of Management*, 26(4), 617–636.
- 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., Hurley, R. F., & Knight, G. A. (2004). Innovativeness: Its antecedents and impact on business performance. *Industrial Marketing Management*, 33(5), 429–438.
- Hurley, R. F., & Hult, G. T. M. (1998). Innovation, market orientation, and organizational learning: An integration and empirical examination. *Journal of Marketing*, 62(3), 42–54.
- Husain, Z., Dayan, M., & Di Benedetto, C. A. (2016). The impact of networking on competitiveness via organizational learning, employee innovativeness, and innovation process: A mediation model. *Journal of Engineering and Technology Management*, 40, 15–28.

- Inman, R. A., Sale, R. S., Green Jr, K. W., & Whitten, D. (2011). Agile manufacturing: Relation to JIT, operational performance and firm performance. *Journal of Operations Management*, 29(4), 343–355.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 349–410.
- Jain, A. K., & Moreno, A. (2015). Organizational learning, knowledge management practices and firm's performance: An empirical study of a heavy engineering firm in India. *The Learning Organization*, 22(1), 14–39.
- Jiménez-Jiménez, D., & Sanz-Valle, R. (2011). Innovation, organizational learning, and performance. *Journal of Business Research*, 64(4), 408–417.
- Junior, J. H., Joseph, F., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (1992). *Multivariate Data Analysis with Readings*. New York: Macmillan.
- Kamasak, R., Yozgat, U., & Yavuz, M. (2017). Knowledge process capabilities and innovation: Testing the moderating effects of environmental dynamism and strategic flexibility. *Knowledge Management Research & Practice*, 15(3), 356–368.
- Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2008). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19(4), 301–323.
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8(1), 47–73.
- Kornberger, M., Pflueger, D., & Mouritsen, J. (2017). Evaluative infrastructures: Accounting for platform organization. *Accounting, Organizations and Society*, 60, 79–95.
- Kull, A. J., Mena, J. A., & Korschun, D. (2016). A resource-based view of stakeholder marketing. *Journal of Business Research*, 69(12), 5553–5560.
- Loebbecke, C., van Fenema, P. C., & Powell, P. (2016). Managing inter-organizational knowledge sharing. *Journal of Strategic Information Systems*, 25(1), 4–14.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1–47.
- Mackelprang, A. W., Habermann, M., & Swink, M. (2015). How firm innovativeness and unexpected product reliability failures affect profitability. *Journal of Operations Management*, 38, 71–86.
- Mackelprang, A. W., & Nair, A. (2010). Relationship between just-in-time manufacturing practices and performance: A meta-analytic investigation. *Journal of Operations Management*, 28(4), 283–302.
- Mallén, F., Chiva, R., Alegre, J., & Guinot, J. (2015). Are altruistic leaders worthy? The role of organizational learning capability. *International Journal of Manpower*, 36(3), 271–295.
- Martínez-Costa, M., Jiménez-Jiménez, D., & Dine Rabeh, H. A. (2018). The effect of organisational learning on interorganisational collaborations in innovation: An empirical study in SMEs. *Knowledge Management Research & Practice*, 17(2), 137–150.
- McManus, L. (2013). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, 140–152.
- Mone, M. A., McKinley, W., & Barker III, V. L. (1998). Organizational decline and innovation: A contingency framework. *Academy of Management Review*, 23(1), 115–132.

- Moorman, C., & Miner, A. S. (1998). Organizational improvisation and organizational memory. *Academy of Management Review*, 23(4), 698–723.
- Morgan, N. A., & Piercy, N. F. (1998). Interactions between marketing and quality at the SBU level: Influences and outcomes. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 26(3), 190–208.
- Murthy, V., & Rooney, J. (2018). The role of management accounting in ancient India: Evidence from the Arthasastra. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 323–341.
- Nason, R. S., & Wiklund, J. (2018). An assessment of resource-based theorizing on firm growth and suggestions for the future. *Journal of Management*, 44(1), 32–60.
- Nevis, E. C., DiBella, A. J., & Gould, J. M. (2000). Understanding organizations as learning systems. In *Knowledge, Groupware and the Internet* (pp. 43–63). Elsevier.
- Ngah, R., Tai, T., & Bontis, N. (2016). Knowledge management capabilities and organizational performance in roads and transport authority of Dubai: The mediating role of learning organization. *Knowledge and Process Management*, 23(3), 184–193.
- Nguyen, N. P. (2018). Performance implication of market orientation and use of management accounting systems: The moderating role of accountants' participation in strategic decision making. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 33–49.
- Nguyễn Phong Nguyễn, & Đoàn Ngọc Quế. (2016). Tác động của định hướng thị trường và áp lực cạnh tranh đến mức độ sử dụng thông tin kế toán quản trị nhằm nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh ở các doanh nghiệp Việt Nam. *Tạp chí Phát triển Kinh tế*, 27(11), 98–123.
- Noruzi, A., Dalfard, V. M., Azhdari, B., Nazari-Shirkouhi, S., & Rezazadeh, A. (2013). Relations between transformational leadership, organizational learning, knowledge management, organizational innovation, and organizational performance: An empirical investigation of manufacturing firms. *The International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 64(5–8), 1073–1085.
- Oldman, A., & Tomkins, C. (2018). *Cost management and its interplay with business strategy and context*. Routledge.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. In Emmanuel C., Otley D., Merchant K. (Eds.), *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 83–106). Boston, MA: Springer.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62.
- Pais, L., & Santos, N. R. D. (2014). Knowledge-sharing, cooperation, and personal development. *The Wiley Blackwell Handbook of the Psychology of Training, Development, and Performance Improvement* (pp. 278–302). New Jersey: Wiley-Blackwell.
- Pérez López, S., Manuel Montes Peón, J., & José Vázquez Ordás, C. (2004). Managing knowledge: The link between culture and organizational learning. *Journal of Knowledge Management*, 8(6), 93–104.
- 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.
- PwC. (2018). Doing business in Vietnam. Retrieved from <https://www.pwc.com/vn/en/publications/vietnam-publications/dbg-2018.html>
- Rajala, A. (2018). Examining the effects of interorganizational learning on performance: A meta-analysis. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 33(4), 574–584.
- Saeidi, S. P., Othman, M. S. H., Saeidi, P., & Saeidi, S. P. (2018). The moderating role of environmental management accounting between environmental innovation and firm financial performance. *International Journal of Business Performance Management*, 19(3), 326–348.
- Santa, M., & Nurcan, S. (2016). Learning organization modelling patterns. *Knowledge Management Research & Practice*, 14(1), 106–125.
- Saunila, M. (2014). Innovation capability for SME success: Perspectives of financial and operational performance. *Journal of Advances in Management Research*, 11(2), 163–175.
- Schilke, O. (2014). On the contingent value of dynamic capabilities for competitive advantage: The nonlinear moderating effect of environmental dynamism. *Strategic Management Journal*, 35(2), 179–203.
- Senge, P., Kleiner, A., Roberts, C., Ross, R., Roth, G., Smith, B., & Guman, E. C. (1999). The dance of change: The challenges to sustaining momentum in learning organizations. *Performance Improvement*, 38(5), 55–58.
- Shurafa, R., & Mohamed, R. B. (2016). Management control system, organizational learning, and firm's performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, 3(10), 79–88.
- 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.
- Story, V. M., Boso, N., & Cadogan, J. W. (2015). The form of relationship between firm-level product innovativeness and new product performance in developed and emerging markets. *Journal of Product Innovation Management*, 32(1), 45–64.
- Tabachnick, B., Fidell, L., & Osterlind, S. (2001). *Using Multivariate Statistics*. Needham Heights, MA: Allyn & Bacon.
- Tamayo-Torres, I., Gutiérrez-Gutiérrez, L. J., Llorens-Montes, F. J., & Martínez-López, F. J. (2016). Organizational learning and innovation as sources of strategic fit. *Industrial Management & Data Systems*, 116(8), 1445–1467.
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509–533.
- Tippins, M. J., & Sohi, R. S. (2003). IT competency and firm performance: Is organizational learning a missing link?. *Strategic Management Journal*, 24(8), 745–761.

- Topaloglu, O., McDonald, R. E., & Hunt, S. D. (2018). The theoretical foundations of nonprofit competition: A resource-advantage theory approach. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, 30(3), 1–22.
- Tsai, K.-H., Liao, Y.-C., & Hsu, T. T. (2015). Does the use of knowledge integration mechanisms enhance product innovativeness?. *Industrial Marketing Management*, 46, 214–223.
- Turulja, L., & Bajgoric, N. (2019). Innovation, firms' performance and environmental turbulence: Is there a moderator or mediator?. *European Journal of Innovation Management*, 22(1), 213–232.
- Tylecote, A. (2009). Creating wealth from knowledge: Meeting the innovation challenge. Edited by John Bessant and Tim Venables. *R&D Management*, 39(3), 307–308.
- Vargas, M. I. R. (2015). Determinant factors for small business to achieve innovation, high performance and competitiveness: Organizational learning and leadership style. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 169, 43–52.
- Wang, G., Dou, W., Zhu, W., & Zhou, N. (2015). The effects of firm capabilities on external collaboration and performance: The moderating role of market turbulence. *Journal of Business Research*, 68(9), 1928–1936.
- Wang, H.-M. D., & Sengupta, S. (2016). Stakeholder relationships, brand equity, firm performance: A resource-based perspective. *Journal of Business Research*, 69(12), 5561–5568.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65–76.
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171–180.
- Wilden, R., & Gudergan, S. P. (2015). The impact of dynamic capabilities on operational marketing and technological capabilities: Investigating the role of environmental turbulence. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(2), 181–199.
- Yap, C. S., Cheng, B. L., Mohamad Hussain, N., & Ahmad, R. (2018). Innovativeness, market intelligence practices, and firm performance of small-and medium-sized tour operators. *Tourism and Hospitality Research*, 18(2), 143–151.
- Zhang, J., & Zhu, M. (2016). Market orientation, product innovation and export performance: Evidence from Chinese manufacturers. *Journal of Strategic Marketing*, 24(5), 377–397.
- Zhu, Q., Krikke, H., & Caniëls, M. C. (2018). Supply chain integration: Value creation through managing inter-organizational learning. *International Journal of Operations & Production Management*, 38(1), 211–229.
- Zirger, B. J., & Maidique, M. A. (1990). A model of new product development: An empirical test. *Management Science*, 36(7), 867–883.