

# NGHIÊN CỨU NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

ĐOÀN NGỌC PHI ANH\*

*Từ khi VN chuyển sang nền kinh tế thị trường, các công cụ kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) đã được các doanh nghiệp VN áp dụng, tuy nhiên chưa có nghiên cứu nào đánh giá các nhân tố tác động đến việc sử dụng KTQTCL, cũng như tác động của việc sử dụng KTQTCL đến thành quả doanh nghiệp. Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu liên quan đến KTQTCL đã được thực hiện trên thế giới, nghiên cứu này được tiến hành hiện dựa trên khảo sát 220 doanh nghiệp có quy mô vừa và lớn. Kết quả nghiên cứu cho thấy cạnh tranh và phân cấp quản lý là hai nhân tố có tác động cùng chiều đến việc vận dụng KTQTCL ở VN. Mặt khác, việc sử dụng KTQTCL còn giúp nâng cao thành quả hoạt động của doanh nghiệp cả ở góc độ tài chính và phi tài chính.*

*Từ khóa:* Kế toán quản trị chiến lược, nhân tố ảnh hưởng, thành quả hoạt động, doanh nghiệp

## 1. Giới thiệu

Luật kế toán VN ban hành năm 2003 thừa nhận hệ thống kế toán bao gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị (KTQT). Đối với kế toán tài chính, hệ thống này được các cơ quan quản lý nhà nước ban hành và về cơ bản đã tuân theo các thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế. Trong khi đó, việc áp dụng các công cụ KTQT, hay KTQTCL trong các doanh nghiệp là không bắt buộc và các công cụ này chỉ được các doanh nghiệp VN tự phát đưa vào áp dụng từ khi VN chuyển sang nền kinh tế thị trường. Việc vận dụng các công cụ quản trị hiện đại có giúp cho các doanh nghiệp nâng cao năng lực cạnh tranh, nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp hay không? Những nhân tố nào tác động đến việc vận dụng các công cụ này? Vẫn là những câu hỏi mà chưa có một nghiên cứu thực nghiệm nào được thực hiện ở VN để tìm ra câu trả lời. Bài viết sẽ giới thiệu các quan điểm khác nhau về KTQTCL, đánh giá sự ảnh hưởng của các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQTCL ở VN, cũng như tác động của việc áp dụng KTQTCL đối với thành quả hoạt động của doanh nghiệp, từ đó giúp cho nhà quản trị doanh

nh nghiệp cũng như các nhà hoạch định chính sách có cơ sở thúc đẩy sự phát triển của KTQT nói chung và KTQTCL nói riêng ở VN.

## 2. Cơ sở lý thuyết và giả thuyết

Khái niệm về KTQTCL lần đầu tiên được Simmonds giới thiệu vào năm 1981, theo đó, KTQTCL được hiểu như là “việc sử dụng và phân tích thông tin KTQT của một doanh nghiệp và đối thủ cạnh tranh nhằm sử dụng trong việc phát triển và giám sát chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp” (Simmonds, 1981, trang 26). Từ đó, nhiều nghiên cứu liên quan đến KTQTCL đã được thực hiện (Bromwich, 1990; Bromwich và Bhimani, 1994; Langfield-Smith, 2008). Tuy nhiên, có thể thấy rằng không có một khái niệm chính thống nào về KTQTCL được chấp nhận rộng rãi.

Một vài học giả định nghĩa KTQTCL là một tiến trình gồm nhiều bước như đề xuất của Lord (1996) hay Dixon & Smith (1993). Nhóm tác giả này cho rằng KTQTCL là sự giao thoa giữa KTQT và chiến lược của doanh nghiệp. Trong khi đó, nhóm tác giả khác (ví dụ Foster & Gupta, 1994; Roslender, 1996; Wilson, 1995) cho rằng KTQTCL liên quan đến

\* TS., Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng  
Email: phianhndn@due.edu.vn

những vấn đề marketing của doanh nghiệp như thị phần và phát triển thị phần, phát triển hình ảnh của doanh nghiệp hay những vấn đề liên quan đến phân tích lợi ích từ khách hàng. Cũng cần lưu ý rằng trong khi khái niệm KTQTCL được sử dụng rộng rãi ở phần lớn các nước, khái niệm quản trị chi phí chiến lược lại được sử dụng ở Mỹ. Tuy nhiên, quản trị chi phí chiến lược được xem như là một bộ phận của KTQTCL (Langfield-Smith, 2008). Mặc dù có sự khác nhau về quan điểm, nhưng các khái niệm liên quan đến KTQTCL đều có 3 điểm chung đó là hướng đến ngoại cảnh của doanh nghiệp, định hướng dài hạn và sử dụng cả thông tin tài chính và phi tài chính cho việc ra quyết định (Cadez, 2006).

Cũng cần nhận thấy rằng mặc dù KTQT truyền thống được xem là không còn phù hợp với môi trường kinh doanh với mức độ cạnh tranh ngày càng khốc liệt, cùng với sự thay đổi nhanh chóng của công nghệ (Kaplan, 1984) và những nghiên cứu thực nghiệm liên quan đến KTQTCL cho thấy rằng sự phát tán của các công cụ KTQTCL là khá chậm, nhưng việc vận dụng KTQTCL đã góp phần nâng cao thành quả của doanh nghiệp (Langfield-Smith, 2008). Vì vậy, việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTQTCL có ý nghĩa đặc biệt quan trọng nhằm thúc đẩy sự phát triển của KTQT nói chung và KTQTCL nói riêng.

### **2.1. Mối quan hệ giữa cạnh tranh và KTQTCL**

Nhân tố cạnh tranh đề cập đến mức độ mà một doanh nghiệp phải đối phó với đối thủ của mình về nguồn nguyên liệu, về nhân lực, chất lượng của sản phẩm, dịch vụ, về giá cả, kênh phân phối, sự đa dạng hóa của sản phẩm. Nghiên cứu thực nghiệm về mối quan hệ giữa nhân tố cạnh tranh và việc sử dụng KTQT đã được thực hiện ở một số nước, tuy nhiên kết quả một số nghiên cứu cho rằng cạnh tranh có tác động ngược chiều đối với việc vận dụng KTQT (William & Seaman, 2001). Trong khi đó, kết quả các nghiên cứu thực nghiệm khác lại cho rằng một doanh nghiệp có mức độ cạnh tranh càng cao thì các doanh nghiệp vận dụng càng nhiều công cụ KTQT khác nhau (Libby & Waterhouse, 1996; Granlund & Lukka, 1998; Mia & Clare, 1999; O'Conner và cộng sự, 2004). Có thể thấy rằng kết quả các nghiên cứu thực nghiệm trên là không giống nhau. Từ khi VN thực hiện chính sách đổi mới, mức độ cạnh tranh

của các doanh nghiệp ngày càng tăng cao, để đối phó với mức độ cạnh tranh ngày càng khốc liệt, các doanh nghiệp có xu hướng đa dạng hóa sản phẩm, kênh phân phối, không ngừng nâng cao chất lượng sản phẩm, chất lượng phục vụ cho khách hàng. Điều này chỉ có thể đạt được khi doanh nghiệp sử dụng nhiều thông tin quản trị, trong đó có thông tin từ KTQTCL, nói cách khác nhân tố cạnh tranh thúc đẩy các doanh nghiệp áp dụng nhiều hơn các công cụ KTQTCL, vì thế giả thuyết 1 sau đây được xây dựng trên cơ sở đó.

*Giả thuyết 1: Mức độ sử dụng KTQTCL tỉ lệ thuận với mức độ cạnh tranh của doanh nghiệp.*

### **2.2. Mối quan hệ giữa phân cấp quản lý và KTQTCL**

Phân cấp quản lý liên quan đến việc ủy quyền cho cấp dưới ra quyết định. Phân cấp quản lý cho phép các nhà quản trị các cấp tự chủ hơn trong việc lập kế hoạch cũng như kiểm soát hoạt động, đồng thời gắn liền trách nhiệm của mình với các hoạt động đó. Các nghiên cứu thực nghiệm trước đây về mối liên hệ giữa phân cấp quản lý và việc vận dụng KTQT cho kết quả không thống nhất. Trong khi Williams & Seaman (2001) nghiên cứu ở Singapore cho rằng phân cấp quản lý có mối quan hệ tỉ lệ nghịch với việc vận dụng các công cụ KTQT, các học giả khác (Abdel\_kader & Luther, 2008; Soobaroyen & Pourundersing, 2008) lại tìm thấy phân cấp quản lý có quan hệ tỉ lệ thuận với việc sử dụng KTQT ở Anh và Nam Phi.

Tuy nhiên, khi nhà quản trị các cấp được ủy quyền nhiều hơn trong các doanh nghiệp, họ cũng là người chịu nhiều trách nhiệm hơn trong việc hoạch định và kiểm soát hoạt động liên quan. Vì thế, nhà quản trị các cấp cần sử dụng nhiều hơn các công cụ quản trị, trong đó có công cụ KTQTCL, giả thuyết thứ 2 được xây dựng dựa trên quan điểm này.

*Giả thuyết 2: Mức độ sử dụng KTQTCL tỉ lệ thuận với mức độ phân cấp quản lý của doanh nghiệp.*

### **2.3. Mối quan hệ giữa KTQTCL và thành quả hoạt động của doanh nghiệp**

Thành quả của doanh nghiệp được đo lường không chỉ ở khía cạnh tài chính mà còn bao gồm khía cạnh phi tài chính. Một số nghiên cứu thực

nghiệm chỉ ra rằng việc vận dụng kế toán sẽ làm cho doanh nghiệp đạt được thành quả tốt hơn (Hoque & James, 2000; Davila & Foster, 2008). Với thông tin đầy đủ hơn, nhà quản trị có thể ra quyết định đúng đắn hơn và kết quả là sẽ nâng cao được thành quả hoạt động của doanh nghiệp. Các nghiên cứu trước đây cũng chỉ rằng KTQT cung cấp thông tin hữu dụng cho việc ra quyết định và trong kiểm soát hoạt động (Chenhall, 2003; Abernethy & Bowens, 2005; Cadez & Guiding, 2008). Vì thế, giả thuyết 3 được đưa ra như sau:

*Giả thuyết 3: Thành quả hoạt động của doanh nghiệp tỉ lệ thuận với mức độ sử dụng KTQTCL.*

### **3. Phương pháp nghiên cứu**

#### **3.1. Dữ liệu**

Nghiên cứu này sử dụng số liệu thu thập thông qua phỏng vấn dựa trên các bảng câu hỏi đã được thiết kế sẵn. Phương pháp này có ưu điểm là giúp người trả lời hiểu và trả lời đúng các câu hỏi trong bảng câu hỏi. Đối tượng được phỏng vấn là người phụ trách công tác kế toán trong các doanh nghiệp vừa và lớn. Việc khảo sát được tiến hành tại 3 thành phố lớn, đại diện cho trung tâm kinh tế của VN là: Hà Nội, TP.HCM và Đà Nẵng. Phương pháp chọn mẫu phân tổ được áp dụng, với số mẫu thu được là 220 mẫu.

#### **3.2. Đo lường các biến nghiên cứu**

Các biến trong nghiên cứu này được lựa chọn dựa trên các nghiên cứu đã được thực hiện trước đây ở các nước (Gordon & Narayanan, 1984, Libby & Waterhouse, 1996; Hoque & James, 2000; Williams & Seaman, 2001; Cadez & Guiding, 2008). Cụ thể:

- Biến cạnh tranh được đo lường thông qua 7 khía cạnh, gồm: cạnh tranh về nguyên liệu; nhân lực; bán hàng và phân phối; chất lượng sản phẩm/ dịch vụ; sự đa dạng của sản phẩm/dịch vụ; giá cả và các khía cạnh khác.

- Biến phân cấp quản lý được đo lường thông qua 5 khía cạnh, gồm: phân cấp về phát triển sản phẩm/ dịch vụ mới; tuyển dụng và sa thải nhân viên; mua tài sản; định giá bán và phân phối sản phẩm/dịch vụ.

- Biến công cụ KTQTCL bao gồm: quản trị chất lượng toàn diện, quản trị dựa trên hoạt động, thẻ cân bằng điểm (balanced scorecard), chu kỳ sống sản phẩm, phân tích chuỗi giá trị và giá trị tăng thêm.

- Biến thành quả được đo lường qua 2 khía cạnh là thành quả tài chính và phi tài chính.

#### **3.3. Phương pháp phân tích**

Phân tích thống kê mô tả được thực hiện để xem xét đặc điểm, cũng như mối quan hệ tương quan giữa các biến nghiên cứu. Trên cơ sở đó, phương pháp phân tích đa cấu trúc với phần mềm AMOS sẽ được ứng dụng để xác định mô hình phản ánh mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các công cụ KTQTCL.

Do các biến (nhân tố) trong mô hình được xây dựng dựa trên các nghiên cứu trước đây nên quá trình kiểm định được thực hiện thông qua các bước: (1) phân tích nhân tố khẳng định (Confirmation Factor Analysis- CFA) được thực hiện để đánh giá độ tin cậy của thang đo, tính đơn nguyên, độ hội tụ của từng nhân tố; (2) phân tích đa cấu trúc được sử dụng để kiểm định các giả thuyết. Nghiên cứu sử dụng các chỉ tiêu được sử dụng phổ biến như Chi-bình phương trên bậc tự do (được kí hiệu là Chi-square/df), CFI, TLI, RMSEA, và PCLOSE. Một mô hình được xem là hợp lý khi Chi-square/df nhỏ hơn hoặc 2, GFI, CFI, TLI lớn hơn 0,9; RMSEA nhỏ hơn 0,08 và PCLOSE lớn hơn 0,05 (Hair và cộng sự, 2010).

### **4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận**

#### **4.1. Phân tích mô hình đo lường**

Kết quả CFA cho thấy tỉ lệ Chi-square/df nhỏ hơn 2, GFI, CFI, TLI đều lớn hơn 0,9; RMSEA nhỏ hơn 0,08 và PCLOSE lớn hơn 0,05. Vì vậy, các nhân tố được đo lường phù hợp với dữ liệu thu thập được. Để kiểm định tính hội tụ, độ tin cậy và tính phân biệt của các nhân tố, nghiên cứu sử dụng hệ số tải nhân tố, hệ số Cronbach's Alpha, hệ số tin cậy tổng hợp (composite reliability) và tổng phương sai trích được (Average variance extracted). Số liệu từ Bảng 1 cho thấy tất cả hệ số tải nhân tố lớn hơn 0,5; Cronbach's Alpha lớn hơn 0,7; hệ số tin cậy tổng hợp lớn hơn 0,6 và trung bình phương sai trích được lớn hơn 0,5; tất cả các chỉ số này lớn hơn mức tối thiểu để đảm bảo tính hội tụ, độ tin cậy và tính phân biệt của các nhân tố như đề xuất của Hair và cộng sự (2010). Vì thế các nhân tố trong nghiên cứu đảm bảo tính đơn hướng, độ tin cậy, cũng như tính phân biệt.

Trước khi tiến hành phân tích đa cấu trúc, mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố được xác định làm cơ sở cho việc xác định trường hợp đa cộng tuyến (nếu có), cũng như cơ sở để xác định mô hình các nhân tố tác động đến việc sử dụng KTQTCL, hay tác động của việc sử dụng KTQTCL đến thành quả hoạt động của doanh nghiệp. Mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố này được trình bày trong Bảng 2.

**Bảng 2. Mối quan hệ tương quan giữa các biến nghiên cứu**

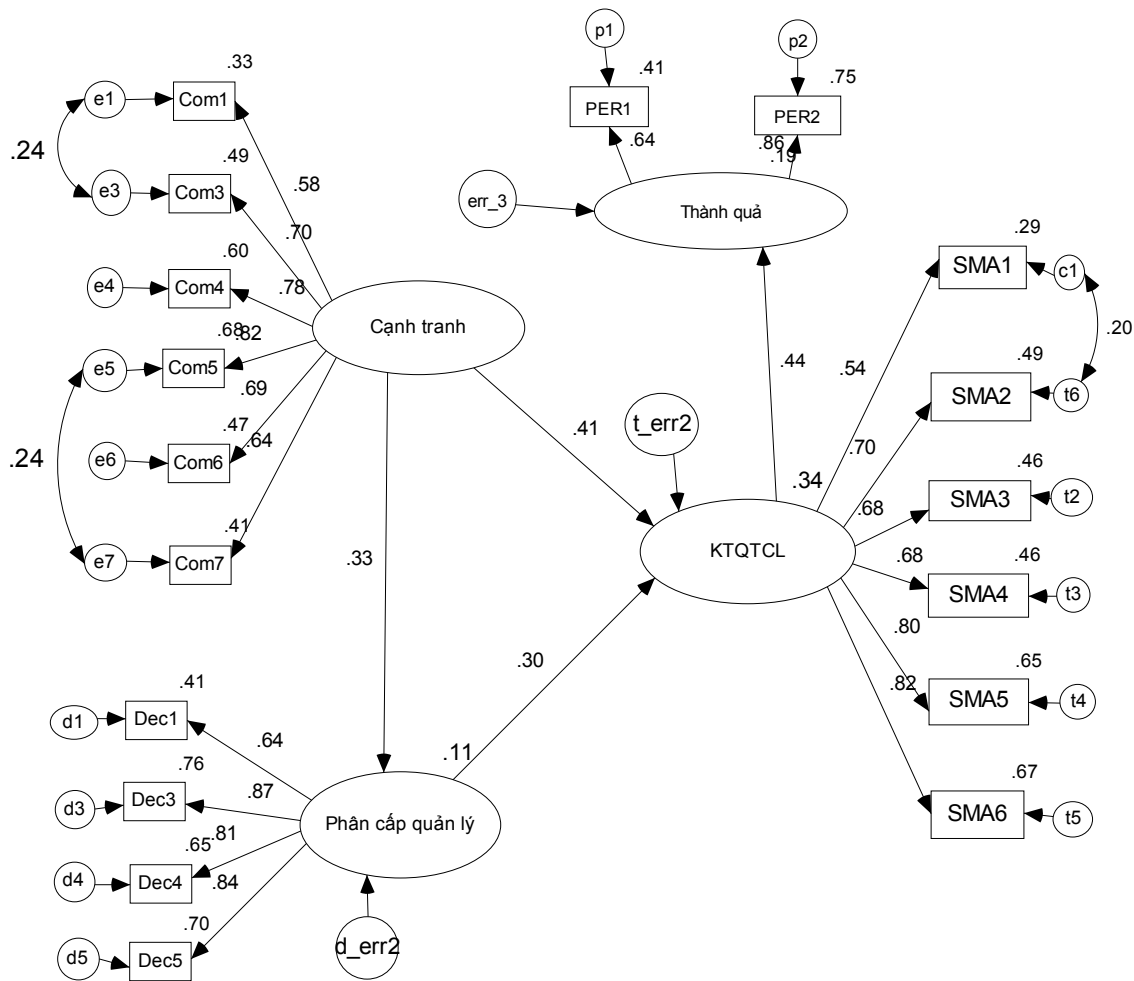
| Nhân tố              | (1)         | (2)         | (3)         | (4)         |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Cạnh tranh (1)       | <b>0,72</b> |             |             |             |
| Phân cấp quản lý (2) | 0,33**      | <b>0,79</b> |             |             |
| KTQTCL (3)           | 0,50**      | 0,43**      | <b>0,72</b> |             |
| Thành quả (4)        | 0,24*       | 0,30**      | 0,43**      | <b>0,76</b> |

Ghi chú: \*\* Có ý nghĩa thống kê với  $P < 0,001$

=> \* Có ý nghĩa thống kê với  $P < 0,05$

**Bảng 1. Tính hội tụ, độ tin cậy và tính phân biệt của các nhân tố**

| Nhân tố          | Biến | Hệ số tải nhân tố | Cronbach's Alpha | Hệ số tin cậy tổng hợp | Trung bình phương sai trích |
|------------------|------|-------------------|------------------|------------------------|-----------------------------|
| Cạnh tranh       | Com1 | 0,611             | 0,864            | 0,861                  | 0,511                       |
|                  | Com3 | 0,721             |                  |                        |                             |
|                  | Com4 | 0,762             |                  |                        |                             |
|                  | Com5 | 0,814             |                  |                        |                             |
|                  | Com6 | 0,728             |                  |                        |                             |
|                  | Com7 | 0,630             |                  |                        |                             |
| Phân cấp quản lý | Dec1 | 0,628             | 0,866            | 0,870                  | 0,627                       |
|                  | Dec3 | 0,873             |                  |                        |                             |
|                  | Dec4 | 0,812             |                  |                        |                             |
|                  | Dec5 | 0,833             |                  |                        |                             |
| KTQTCL           | SMA1 | 0,672             | 0,830            | 0,857                  | 0,504                       |
|                  | SMA2 | 0,674             |                  |                        |                             |
|                  | SMA3 | 0,815             |                  |                        |                             |
|                  | SMA4 | 0,808             |                  |                        |                             |
|                  | SMA5 | 0,717             |                  |                        |                             |
|                  | SMA6 | 0,535             |                  |                        |                             |
| Thành quả        | Per1 | 0,630             | 0,706            | 0,729                  | 0,580                       |
|                  | Per2 | 0,874             |                  |                        |                             |



Chi-square= 158.877; df = 128; Chi-square/df = 1.241;  
GFI = .927; TLI = .978, CFI = .982; RMSEA= .033, PCLOSE=.962

Hình 1. Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCL và thành quả

Qua số liệu trình bày trong Bảng 2 có thể thấy rằng giữa các nhân tố nghiên cứu đều có mối quan hệ tương quan có ý nghĩa thống kê (với  $P < 0,05$  hoặc  $P < 0,01$ ).

#### 4.2. Phân tích mô hình đa cấu trúc

Dựa trên các giả thuyết đã được xây dựng, kết hợp với mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQTCL đã được xác định trong Bảng 2, mô hình đa cấu trúc được thiết lập. Kết quả phân tích từ phần mềm AMOS được thể hiện trong Hình 1.

Để đánh giá mức độ phù hợp của mô hình, nghiên cứu này căn cứ vào các chỉ tiêu được chấp nhận rộng rãi (Hair và cộng sự, 2010) như đã giới thiệu ở phần trên. Thông qua các chỉ tiêu đánh giá mức độ phù hợp của mô hình cho thấy mô hình này hoàn toàn phù hợp với dữ liệu thu thập được.

Kết quả phân tích cho thấy nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý có tác động tỉ lệ thuận với việc sử dụng KTQTCL và tất cả các mối quan hệ này đều có ý nghĩa thống kê với mức ý nghĩa 1%. Sự tác động của hai nhân tố này giải thích được 35% sự thay đổi



của KTQTCL. Điều này cho thấy các giả thuyết 1 và 2 được chấp nhận.

Kết quả phân tích còn chỉ ra việc vận dụng KTQTCL có quan hệ tỉ lệ thuận với thành quả hoạt động của doanh nghiệp, mối quan hệ này có ý nghĩa thống kê với mức ý nghĩa 0,1%, do đó giả thuyết 3 cũng được chấp nhận. Kết quả này cũng nhất quán với những nghiên cứu trước đây của Chenhall (2003), Abernethy và Bowens (2005), Cadez và Guiding (2008).

## 5. Kết luận

Từ khi VN chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, các công cụ quản trị hiện đại từ các nước đã được các doanh nghiệp VN nghiên cứu và vận dụng, trong đó có các công cụ KTQTCL. Kết quả từ nghiên cứu này cho thấy nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý có tác động mạnh đến việc vận dụng các công cụ KTQTCL. Cụ thể, khi yếu tố cạnh tranh càng cao, các doanh nghiệp có xu hướng sử dụng càng nhiều các công cụ KTQTCL và khi phân cấp quản lý càng lớn cũng thúc đẩy các doanh nghiệp sử dụng nhiều KTQTCL. Kết quả nghiên cứu này còn chỉ ra rằng khi doanh nghiệp sử dụng càng nhiều KTQTCL thì thành quả của doanh nghiệp (cả ở góc độ tài chính và phi tài chính) đạt được càng lớn. Vì thế, nhà quản trị doanh nghiệp cần đẩy mạnh việc phân cấp quản lý, tạo điều kiện cho các công cụ

KTQTCL được sử dụng rộng rãi, đồng thời cần khuyến khích đơn vị mình sử dụng KTQTCL nhiều hơn sẽ góp phần nâng cao thành quả hoạt động của doanh nghiệp. Ở góc độ vĩ mô, cần có những chính sách phù hợp chỉ ra những ưu điểm của việc vận dụng các công cụ KTQTCL, từ đó khuyến khích các doanh nghiệp áp dụng KTQTCL, góp phần tăng năng lực cạnh tranh cho các doanh nghiệp VN, cũng như thúc đẩy sự phát triển của KTQT nói chung và KTQTCL nói riêng ở VN. Để thực hiện điều này, cần chú ý đến vai trò của hiệp hội nghề nghiệp, cũng như các trường đại học, các trung tâm đào tạo trong việc giới thiệu, phổ biến, hướng dẫn việc vận dụng các công cụ KTQTCL đến với doanh nghiệp, thông qua các khóa học chính khóa hay bồi dưỡng kiến thức về KTQTCL.

Bên cạnh những thành công, nghiên cứu này cũng còn một số hạn chế nhất định. Nghiên cứu này chỉ được thực hiện ở các doanh nghiệp vừa và lớn nên không mang tính đại diện cho tất cả các doanh nghiệp ở VN. Bên cạnh đó, có một số nhân tố tác động đến việc sử dụng KTQTCL mà chưa được đưa vào trong mô hình nghiên cứu, những nhân tố này có thể là tác động của công nghệ, của yếu tố sở hữu trong doanh nghiệp, văn hóa doanh nghiệp... ngoài ra cũng cần quan tâm đến nhân tố liên quan đến đặc thù quốc gia. Vì thế, những vấn đề này cần được tiếp tục làm rõ trong các nghiên cứu tiếp theo■

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Abernethy, M. A., and Bouwens, J. (2005), "Determinants of Accounting Innovation Implementation", *ABACUS*, 41(3): 217-240.
- Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2008), "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis", *The British Accounting Review*, 40(1): 2-27.
- Bromwich, M. (1990), "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 No.1/2, pp.27-46.
- Bromwich M. and Bhimani A. (1994), "Management Accounting: Pathways to Progress", CIMA, London.
- Cadez, S. (2006), "A Cross - Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Study", *Economic and Business Review for Central and South - Eastern Europe*, 8(3): 279-298.
- Cadez, S., and Guiding, C. (2008), "An Exploratory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8): 836-863.
- Chenhall, R. H. (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.
- Davila, A., and Foster, G. (2005), "Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early - Stage/Startup Companies", *The Accounting Review*, 80(4): 1039-1968.
- Dixon R. and D. Smith (1993), "Strategic Management Accounting", *Omega International Journal of management Science*, 21 (6), pp. 605-618.
- Gordon, L. A., and Narayanan, V. K. (1984), "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation", *Accounting, Organization and Society*, 9(1): 33-47.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998), "Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in A Changing Cultural Context", *Management Accounting Research*, 9(2): 185-211.

- Foster and Gupta, M.(1994), "Marketing, Cost Management and Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, 6, pp. 43–77.
- Kaplan, R. S. (1984), "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, LIX(3): 390-418.
- Khandwalla, P. N. (1977), *The design of organizations*, New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Langfield-Smith, K. (2008), "Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 Iss: 2, pp.204 – 228.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., and Anderson, R. E. (2010), *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Pearson Academic.
- Hoque, Z., and James, W. (2000), "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance", *Journal of Management Accounting Research*, 12: 1-17.
- Lord, B. R. (1996), "Strategic Management Accounting: The Emperor's new clothes?", *Management Accounting Research*, 7, pp. 347–366.
- Libby, T., and Waterhouse, J. H. (1996), "Predicting Change in Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, 8: 137-150.
- Luther, R. G., and Longden, T. (2001), "Management Accounting in Companies Adapting to Structural Change and Volatility in Transition Economies: A South African study", *Management Accounting Research*, 12(3): 299-320.
- Mia, L., and Clarke, B. (1999), "Market Competition, Management Accounting Systems and Business unit Performance", *Management Accounting Research*, 10(2): 137-158.
- O'Connor, N. G., Chow, C. W., and Wu, A. (2004), "The Adoption of 'Western' Management Accounting/Controls in China's State-owned Enterprises during Economic Transition", *Accounting, Organizations and Society* 29(3-4): 349-375.
- Roslender, R. (1995), "Accounting for Strategic Positioning: Responding to The Crisis Inmanagement Accounting", *British Journal of Management*, Vol. 6 No.1, pp.45-58.
- Simmonds, K. (1981), "Strategic Management accounting", *Management Accounting*, 59, 26–29.
- Soobaroyen, T., and Poorundersing, B. (2008), The Effectiveness of Management Accounting Systems: Evidence from Functional Managers in a Developing Country, *Managerial Auditing Journal*, 23(2): 187-219.
- Williams, J. J., and Seaman, A. E. (2001), "Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture and Industry Effects", *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5): 443-460.
- Wilson, R. M. S. (1995), "Strategic Management Accounting", in DJ Ashton, TM Hopper and RW Scapens, Editors, *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, pp. 159–190.