



LÝ THUYẾT QUẢN TRỊ CẤP CAO VÀ MỨC ĐỘ ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ: HÀM Ý CHO DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA TẠI VIỆT NAM

- DIỆP TỐ UYÊN¹
- TRẦN THỊ BÍCH NHÂN²

Nghiên cứu này làm rõ vai trò của lý thuyết quản trị cấp cao (Upper Echelon Theory) trong việc giải thích mức độ áp dụng kế toán quản trị tại doanh nghiệp. Trên cơ sở tổng hợp tài liệu và phân tích lý thuyết, kết quả cho thấy việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị không chỉ phụ thuộc vào nguồn lực hay hạ tầng thông tin của doanh nghiệp mà còn chịu ảnh hưởng đáng kể từ lăng kính nhận thức của nhà quản trị cấp cao. Từ cách tiếp cận này, bài viết đề xuất một số giải pháp nhằm thúc đẩy việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs) tại Việt Nam, nơi mà dấu ấn cá nhân của người lãnh đạo quyết định gần như mọi đường đi nước bước của tổ chức. Các giải pháp bao gồm nâng cao nhận thức của nhà quản trị, linh hoạt trong tổ chức nhân sự kế toán và hoàn thiện khung thể chế hỗ trợ từ phía cơ quan quản lý nhà nước.

Từ khóa: Doanh nghiệp nhỏ và vừa; kế toán quản trị; lý thuyết quản trị cấp cao.

^{1,2}Trường Đại học Hùng Vương; Email: dieptouyen@hvu.edu.vn

Upper echelon theory and the adoption level of management accounting: implications for small and medium enterprises in Vietnam

This study elucidates the role of Upper Echelon Theory in explaining the extent of management accounting adoption within enterprises. Based on a literature review and theoretical analysis, the results indicate that the application of management accounting tools depends not only on corporate resources or information infrastructure but also significantly influenced by the cognitive lenses of top managers. From this perspective, the article proposes solutions to promote management accounting adoption in Vietnamese Small and Medium Enterprises (SMEs), where the leader's personal imprint dictates nearly every organizational move. Proposed solutions include enhancing managerial awareness, maintaining flexibility in accounting personnel organization and refining the institutional support framework from state regulatory agencies.

Keywords: Small and medium enterprises (SMEs), management accounting, Upper Echelon Theory.

JEL classification: M41, D23, L25

<https://doi.org/10.65771/ati-jas.03202604>

1. Mở đầu

Môi trường kinh doanh đang thay đổi nhanh chóng dưới tác động của tiến bộ khoa học công nghệ, áp lực cạnh tranh và sự bất ổn kinh tế chính trị buộc các doanh nghiệp phải chú trọng hơn đến cách thức tổ chức, lập kế hoạch và quản lý hoạt động kinh doanh. Trong bối cảnh đó, các công cụ của kế toán quản trị trở nên rất quan trọng, không chỉ dừng lại ở vai trò kỹ thuật mà đã trở thành một hệ thống hỗ trợ ra quyết định chiến lược, thông qua việc tích hợp các dòng thông tin đa chiều trong các báo cáo. Giá trị cốt lõi của kế toán quản trị nằm ở việc giúp các tổ chức đưa ra các quyết định phù hợp, góp phần vào sự bền vững của doanh nghiệp. Bằng chứng thực nghiệm cho thấy các công ty tích hợp tốt kế toán quản trị vào quản trị chiến lược có lợi nhuận và thị phần cao hơn (Haque, 2025; Đào Ngọc Hà và cộng sự, 2025).

Tuy nhiên, một khoảng cách thực thi đáng kể đang tồn tại trong khu vực doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs). Rõ ràng kết quả của các nghiên cứu trong suốt một thời gian dài đều chứng minh chiều hướng tác động tích cực của việc áp dụng kế toán quản trị đến hiệu quả kinh doanh (Đào Ngọc Hà và cộng sự, 2025) nhưng khi áp dụng lại vấp phải những rào cản mang tính hệ thống về nguồn lực và hạ tầng thông tin (Dlamini, 2022). Việc hiện đại hóa hệ thống kế toán trong SMEs không chỉ

là vấn đề tài chính, mà bị chi phối mạnh mẽ bởi nhận thức chủ quan và năng lực tiếp cận thông tin của nhà điều hành (Trần Hoàng Diệu và cộng sự, 2025). Điều này cho thấy vai trò quan trọng của nhà quản trị trong việc thúc đẩy hoặc hạn chế việc vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Từ góc độ lý thuyết, mối quan hệ này có thể được giải thích thông qua lý thuyết quản trị cấp cao. Theo đó, các quyết định quản trị và lựa chọn chiến lược của doanh nghiệp thường phản ánh đặc điểm, nhận thức và hệ giá trị của đội ngũ lãnh đạo cấp cao.

Tại Việt Nam, khu vực doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs) được xem là xương sống của nền kinh tế, chiếm khoảng 97% tổng số doanh nghiệp đang hoạt động (Tổng cục Thống kê, 2024). Tuy nhiên, việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị trong hoạt động quản lý của các doanh nghiệp này vẫn còn khá hạn chế. Phần lớn các doanh nghiệp này đang tập trung nguồn lực cho kế toán tài chính nhằm mục tiêu tuân thủ và báo cáo thuế, trong khi các thông tin quản trị chiến lược phục vụ tăng trưởng dài hạn vẫn chưa được khai phá tương xứng với tiềm năng. Thực trạng này đặt ra yêu cầu cần làm rõ vai trò của đội ngũ quản trị cấp cao trong việc thúc đẩy áp dụng kế toán quản trị trong khu vực SMEs. Do vậy, bài viết này hướng tới việc phân tích vai trò của lý thuyết quản trị cấp cao trong việc giải thích hành vi vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp và thảo luận các hàm ý đối với SMEs tại Việt Nam.

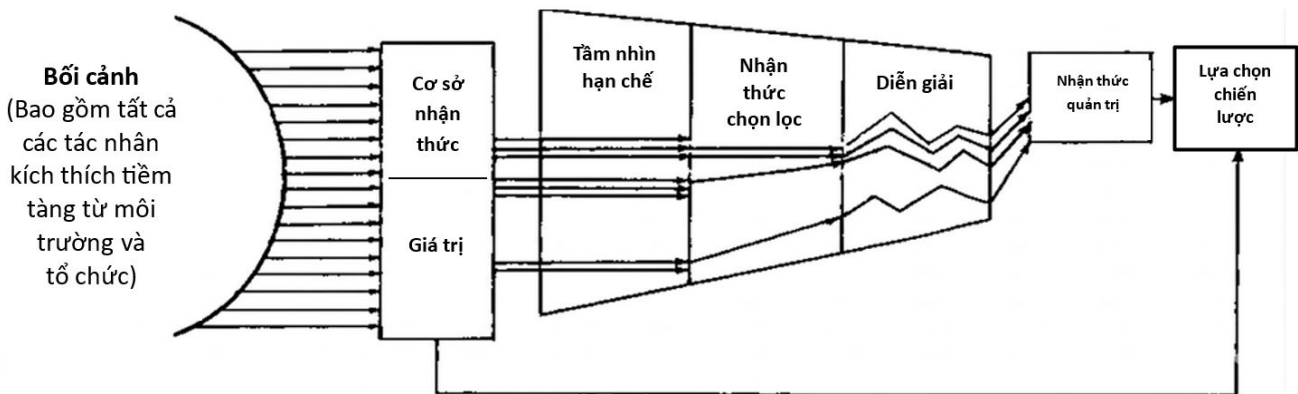
2. Lý thuyết quản trị cấp cao và sự ảnh hưởng của nhà quản trị đến mức độ áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp

2.1. Lý thuyết quản trị cấp cao

Lý thuyết Quản trị cấp cao (Upper Echelons Theory - UET) là một trong những học thuyết nền tảng nhất trong quản trị chiến lược, giải thích mối quan hệ giữa đặc điểm của người lãnh đạo và kết quả của tổ chức. UET được đề xuất bởi lần đầu bởi Hambrick và Mason (1984). Lý thuyết này cho rằng các kết quả tổ chức, bao gồm chiến lược và

hiệu quả hoạt động, phản ánh đặc điểm của đội ngũ lãnh đạo cấp cao trong doanh nghiệp. Nói cách khác, các quyết định chiến lược của doanh nghiệp chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi nền tảng nhận thức và hệ giá trị của các nhà quản trị cấp cao. UET ra đời như một sự phản biện đối với quan điểm cho rằng kết quả doanh nghiệp chỉ phụ thuộc vào các yếu tố kinh tế khách quan hoặc cấu trúc thị trường. Hambrick và Mason lập luận rằng, vì môi trường kinh doanh quá phức tạp, các nhà quản trị không thể xử lý mọi thông tin một cách khách quan.

Hình 1. Mô hình lựa chọn chiến lược trong điều kiện lý trí bị giới hạn



(Nguồn: Hambrick và Mason, 1984)

Hình 1 mô tả quá trình mà các đặc điểm của nhà quản trị cấp cao ảnh hưởng đến các quyết định chiến lược của doanh nghiệp. Mô hình của Hambrick và Mason (1984) cho thấy xuất phát điểm là bối cảnh (The Situation), nơi chứa đựng vô số các kích thích tiềm tàng từ môi trường và tổ chức. Tuy nhiên, các nhà quản trị không thể hấp thụ toàn bộ dữ liệu này. Thay vào đó, dựa trên Cơ sở nhận thức (Cognitive Base) và Hệ giá trị (Values) riêng biệt, họ trải qua một quá trình chọn lọc thông tin qua ba bộ lọc nghiêm ngặt. Trong quá trình này, đặc trưng Tầm nhìn hạn hẹp (Limited Field of Vision) nên nhà quản trị chỉ quan sát được một phần nhỏ của thực tại dựa trên sự quan tâm và định hướng cá nhân. Họ nhận thức có chọn lọc (Selective Perception) trong phạm vi tầm nhìn đó, họ chỉ thực sự tiếp nhận những tín hiệu phù hợp với niềm tin và kinh nghiệm sẵn có. Cuối cùng,

những dữ liệu đã lọc được xử lý và gán cho ý nghĩa chủ quan thông qua Sự diễn giải (Interpretation). Kết quả của phễu lọc này tạo nên Nhận thức của nhà quản trị (Managerial Perceptions) và dẫn đến các Lựa chọn chiến lược (Strategic Choice), bao gồm cả việc quyết định có vận dụng các hệ thống kế toán quản trị phức tạp hay không. Mô hình này cũng hàm ý một vòng lặp phản hồi, nơi các giá trị cốt lõi liên tục tác động ngược trở lại để củng cố các lựa chọn trong tương lai.

2.2. Sự ảnh hưởng của nhà quản trị đến mức độ áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp

UET là cơ sở lý thuyết để giải thích cho quan điểm dù bối cảnh kinh doanh thuận lợi hay khắc nghiệt, hạ tầng thông tin hiện đại hay yếu kém, thì mức độ áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp không chỉ phụ thuộc vào các điều kiện khách quan

mà còn chịu ảnh hưởng mạnh mẽ từ nhận thức của nhà quản trị. Theo cách tiếp cận này, việc doanh nghiệp có coi kế toán quản trị là một công cụ hữu ích cho hoạt động quản lý hay không phụ thuộc phần lớn vào cách nhà quản trị nhìn nhận và diễn giải thông tin quản trị. Do đó, việc doanh nghiệp áp dụng các công cụ như hệ thống dự toán, định giá bán sản phẩm, phân tích chi phí, đánh giá hiệu quả hoạt động hay các công cụ quản trị chiến lược thường gắn liền với mức độ hiểu biết và nhận thức của nhà quản trị về vai trò của những công cụ này trong quá trình ra quyết định.

Một minh chứng tiêu biểu có thể thấy tại các nhà máy khai thác đồng và bạc ở Keswick (Anh) vào khoảng giai đoạn 1598-1615. Trong bối cảnh hoạt động kinh doanh gặp nhiều khó khăn và lợi nhuận thấp, các nhà quản lý tại đây đã sớm nhận thức được tầm quan trọng của việc theo dõi và phân tích dữ liệu chi phí nhằm kiểm soát hoạt động sản xuất và duy trì sự tồn tại của doanh nghiệp. Mọi quan tâm đến sản lượng, chi phí và lợi nhuận là rất rõ ràng, thúc đẩy thực hành kế toán quản trị. Tình hình kinh doanh của ngành công nghiệp Keswick lúc đó chưa mang lại lợi nhuận cao. Bạc không được khai thác với số lượng như mong đợi và do đó, công ty phải dựa vào sản xuất đồng làm nguồn thu chính. Sự kết hợp giữa chi phí khai thác và luyện kim cao ở vùng đồi núi xa xôi này cùng

giá đồng thấp trong suốt thời kỳ đã khiến ngay cả vào đầu thế kỷ XVII, khi doanh nghiệp đang ở thời kỳ đỉnh cao, lợi nhuận của công ty cũng chỉ ở mức trung bình. Từ sổ ghi chép kinh doanh của một người quản lý trẻ tuổi Daniel Hechstetter, người quản lý nhà máy Keswick từ năm 1597 đến năm 1633, các nhà nghiên cứu dễ dàng tiếp cận được bộ hồ sơ kinh doanh có lẽ là chi tiết nhất đối với một doanh nghiệp công nghiệp có trụ sở tại Anh trong giai đoạn này. Những hồ sơ này đặc biệt được các nhà sử học kế toán quan tâm vì tính chi tiết của các tài khoản và vì chúng thể hiện mức độ ý thức đáng kể về chi phí của Hechstetter, người đã thực hiện các tính toán để đánh giá hiệu quả, lợi nhuận và triển vọng tương lai của doanh nghiệp. Hechstetter đã lập ra các mục chi phí có liên quan và ông nhận ra rằng việc tăng số lượng khoáng sản khai thác mỗi tuần sẽ làm giảm chi phí đơn vị; nếu tiền trợ cấp giảm hoặc công việc nhẹ nhàng hơn thì chi phí cũng sẽ giảm; tính toán chi phí cho mỗi đơn vị được đặc biệt quan tâm vì nó không giảm theo tỷ lệ thuận với mức tăng giả định về số lượng quặng đồng khai thác. Điều này ngụ ý rằng một số chi phí sẽ tăng theo mức độ hoạt động, trong khi những chi phí khác vẫn cố định. Hechstetter đã đưa ra các ước tính chi phí, ước tính lợi nhuận, làm cơ sở để quyết định có nên đầu tư vào một hoạt động cụ thể hay không hoặc làm tiêu chuẩn để đo lường hiệu suất thực tế sau này.

Bảng 1. Ước tính chi phí sản xuất bình đồng từ 1 cwt đồng thô của Hechstetter

STT	Nội dung	£ (Bảng Anh)	s. (shilling)	d. (penny)
1	Chi phí sản xuất 1 cwt đồng thô	3	0	6
2	Thuê gia công rèn cho Sebastian Dibler và con trai		9	0
	Người đánh bóng đồng: lao động		1	7
	Nguyên liệu (giấm và muối)			2
3	Chi phí thợ rèn: búa, xe cút kít, sắt thép			9 ^{1/4}
	Tiền công lính gác và lao động khuôn vác than bùn, than đá, phụ cấp xô...			6 ^{1/4}
	Cộng¹	3	12	6½

¹Cách tính theo hệ thống tiền tệ cổ của Anh trước năm 1971: 1£ = 20s; 1s = 12d

4	Tiền lương ông Carpenter và con trai, mỗi năm	£39		
	Gỗ để sửa bể, bánh xe nước, búa, trục, xe cút kít	20		
	Chi phí đi lại và lương thư ký	24		
	Cộng	83		
	Phân bổ, theo mỗi cwt, trên 437 cwt		3	9 ³ / ₄
5	Tổng cộng tất cả chi phí	3	16	4 ¹ / ₄
	Giá bán mỗi cwt tại xưởng nấu chảy	4	10	0
	Lợi nhuận “thu được rõ ràng”		13	8
6	Với 437 cwt mỗi năm là	299	1	5
7	Trong tổng số này sẽ phải khấu trừ: phụ cấp cho “cán bộ”, tiền thuê hàng năm và lãi suất trên số tiền vốn £1.200.			

(Nguồn: Edwards, Hammersley và Newell, 1990)

3. Hàm ý cho doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam

Nhận thức của chủ doanh nghiệp đóng vai trò quyết định trong hoạt động kinh doanh nói chung và việc áp dụng kế toán quản trị. Đặc biệt, trong SMEs, nơi mà dấu ấn cá nhân của người lãnh đạo quyết định gần như mọi đường đi nước bước của tổ chức. Dựa trên khung lý thuyết quản trị cấp cao, việc thúc đẩy vận dụng kế toán quản trị tại SMEs ở Việt Nam cần tập trung vào việc tái cấu trúc từ tư duy cốt lõi của người điều hành đến hệ thống vận hành thực tế. Một số hàm ý đưa ra như sau:

Thứ nhất, thay đổi lăng kính nhận thức của chủ doanh nghiệp. Do đặc thù quyền lực tập trung tuyệt đối tại các SMEs, hệ thống kế toán quản trị chỉ có thể phát huy vai trò khi người đứng đầu chủ động nâng cao năng lực chuyên môn để chuyển dịch từ tư duy kế toán tuân thủ sang kế toán quản trị chiến lược. Do vậy, các chương trình đào tạo, hội thảo hoặc hoạt động tư vấn quản trị cần tập trung giúp chủ doanh nghiệp hiểu rõ cách các công cụ như dự toán, phân tích chi phí hay đánh giá hiệu quả hoạt động có thể hỗ trợ ra quyết định chiến lược. Các hiệp hội doanh nghiệp nhỏ và vừa địa phương, các tổ chức nghề nghiệp về kế toán kiểm toán, cũng

như các cơ quan hỗ trợ phát triển doanh nghiệp có thể đóng vai trò cầu nối quan trọng trong việc phổ biến kiến thức và nâng cao năng lực quản trị cho các doanh nghiệp thông qua các chương trình đào tạo, diễn đàn chia sẻ kinh nghiệm.

Thứ hai, linh hoạt trong quản trị nhân sự kế toán. Đối với những doanh nghiệp có tiềm lực tài chính mạnh thì cần chủ động tuyển dụng và thiết lập vị trí kế toán quản trị nội bộ chuyên trách. Ngược lại, đối với các doanh nghiệp chưa đủ tiềm lực tài chính, giải pháp tối ưu là chuyển dịch sang mô hình hợp tác với các chuyên gia tư vấn hoặc đơn vị thuê ngoài.

Thứ ba, tăng cường vai trò của cơ quan quản lý nhà nước trong việc hoàn thiện khung thể chế về kế toán quản trị. Các cơ quan quản lý cần tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý liên quan đến kế toán quản trị, đồng thời ban hành các hướng dẫn phù hợp với đặc thù và quy mô hoạt động của doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs), qua đó tạo cơ sở tham chiếu rõ ràng cho doanh nghiệp trong quá trình áp dụng. Hiện nay, Thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn về kế toán quản trị đã được ban hành từ khá lâu và chưa tương thích với những thay đổi của môi trường kinh doanh cũng như yêu cầu quản trị

trong bối cảnh kinh tế số. Do đó, việc nghiên cứu ban hành các văn bản hướng dẫn cập nhật và phù hợp hơn với thực tiễn hoạt động của doanh nghiệp là cần thiết nhằm khuyến khích và hỗ trợ SMEs áp dụng các công cụ kế toán quản trị trong hoạt động quản lý.

4. Kết luận

Các công cụ kế toán quản trị đóng góp tích cực vào kết quả tài chính, tối ưu hóa nguồn lực và khả năng cạnh tranh dài hạn, đồng thời mở rộng phạm vi bao gồm cả tính bền vững và các yếu tố liên quan đến các bên. Bài viết này đã vận dụng khung lý thuyết quản trị cấp cao (Upper Echelon Theory - UET) để giải thích mức độ áp dụng kế toán quản trị phụ thuộc vào lăng kính nhận thức của các nhà quản trị doanh nghiệp, đặc biệt trong bối cảnh các

doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs) tại Việt Nam. Bài viết đề xuất một số giải pháp thúc đẩy việc vận dụng kế toán quản trị trong SMEs tại Việt Nam. Cụ thể, cần thay đổi lăng kính nhận thức của nhà quản trị SMEs thông qua các chương trình đào tạo, hội thảo và hoạt động tư vấn quản trị; cần linh hoạt trong việc tổ chức nguồn nhân lực kế toán, bao gồm việc thiết lập vị trí kế toán quản trị nội bộ hoặc hợp tác với các chuyên gia tư vấn khi nguồn lực còn hạn chế. Đồng thời, cơ quan quản lý nhà nước cần tiếp tục hoàn thiện khung thể chế và ban hành các hướng dẫn cập nhật về kế toán quản trị phù hợp với đặc thù của SMEs trong bối cảnh kinh tế số. Những hàm ý này góp phần tạo nền tảng để thúc đẩy việc áp dụng kế toán quản trị, qua đó nâng cao hiệu quả quản lý và năng lực cạnh tranh của SMEs tại Việt Nam. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Dlamini, B. (2022). *Factors influencing the use of management accounting practices among SMEs in emerging economies: A case of Zimbabwe*. The Journal of Accounting and Management, 12(2);
2. Edwards, J. R., Hammersley, G., & Newell, E. (1990). *Cost accounting at Keswick, England, c. 1598–1615: The German connection*. Accounting Historians Journal, 17(1), 61–80;
3. Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). *Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers*. Academy of Management Review, 9(2), 193–206. <https://doi.org/10.2307/258434>;
4. Haque, S. (2025). *Effectiveness of managerial accounting in strategic decision making*. Preprints. <https://doi.org/10.20944/preprints202509.2466.v1>;
5. Ngoc, H. D., Dao, T. N., & Khanh, L. C. (2025). *The relationship between management accounting implementation and business performance of Vietnamese small and medium enterprises*. International Journal of Management and Sustainability, 14(1), 205–215. <https://doi.org/10.18488/11.v14i1.4104>;
6. Tran, H. D., & Tran, N. H. (2025). *Factors influencing the application of management accounting and its impact on business efficiency in SMEs: A business strategy implication*. Corporate and Business Strategy Review, 6(4), 96–106. <https://doi.org/10.22495/cbsrv6i4art9>;
7. Tổng cục Thống kê (2024). *Sách trắng Doanh nghiệp Việt Nam năm 2024*. Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.

Ngày nhận bài: 21/01/2026
Ngày chỉnh sửa: 02/02/2026
Ngày duyệt đăng: 10/03/2026