
CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN TRÌNH ĐỘ PHÁT TRIỂN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT VÀ THƯƠNG MẠI VIỆT NAM

Nguyễn Thị Phương Dung

Viện Kinh tế và Quản lý - Trường Đại học Bách Khoa Hà Nội

Email: dung.nguyenthiphuong1@hust.edu.vn

Nguyễn Thị Hương Liên

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Quốc gia Hà Nội

Email: liennth@vnu.edu.vn

Nguyễn Thị Hải Hà

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Quốc gia Hà Nội

Email: haphong7980@yahoo.com

Mã bài: JED - 240221

Ngày nhận: 24/02/2021

Ngày nhận bản sửa: 11/5/2021

Ngày duyệt đăng: 05/09/2021

Tóm tắt:

Việc áp dụng các phương pháp kế toán quản trị hiện đại được coi là chìa khóa giúp doanh nghiệp thành công trong môi trường cạnh tranh gay gắt hiện nay. Năm 1998, Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) đã ban hành mô hình giải thích sự phát triển của kế toán quản trị trên thế giới (mô hình IFAC). Hiện nay, tại Việt Nam các nghiên cứu sử dụng trực tiếp mô hình IFAC để định vị trình độ phát triển kế toán quản trị tại các doanh nghiệp và các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ này còn rất khiêm tốn. Do vậy, nhóm nghiên cứu đã tiến hành khảo sát 173 doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam và thu được kết quả là phần lớn các doanh nghiệp (69,3%) có trình độ phát triển kế toán quản trị thấp thuộc 2 giai đoạn đầu tiên của mô hình IFAC, chỉ có (30,7%) doanh nghiệp đã áp dụng kế toán quản trị hiện đại của Giai đoạn 3 và 4. Đồng thời, nghiên cứu đã xác định được các nhân tố đặc điểm sản phẩm, nhu cầu thông tin của nhà quản lý, trình độ của kế toán, môi trường kinh doanh ổn định, quy mô doanh nghiệp, và tuổi của doanh nghiệp có tác động tích cực tới trình độ phát triển kế toán quản trị của các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam.

Từ khóa: Kế toán quản trị, mô hình IFAC, nhân tố, doanh nghiệp sản xuất và thương mại, Việt Nam

Mã JEL: M41

Factors influencing management accounting development level in Vietnamese manufacturing and commercial firms

Abstract:

The application of advanced management accounting practices (MAP) is considered the key to business success in severe competition nowadays. In 1998, the International Federation of Accountants (IFAC) issued MAP evolution model with four stages (IFAC model). However, there are few studies directly using this model to identify the evolution level of MAP in Vietnam and the factors affecting the evolution level. Therefore, this study conducted a survey of 173 Vietnamese manufacturing and commercial firms to assess the evolution level of MAP. The results show that the majority (69.3%) of Vietnamese firms are in the first two stages of the IFAC model, only 30.7% of firms have reached Stages 3 and 4 which are the higher evolution level. In addition, this study identified the factors positively affecting the evolution level of MAP in Vietnam, namely, product characteristics, managers' information needs, accounting staff qualifications, business environment, age of enterprises, and size of firms.

Keywords: Management accounting, IFAC model, factors, manufacturing and commercial firms, Vietnam.

JEL code: M41

1. Lời mở đầu

Kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng trong hệ thống quản trị doanh nghiệp vì đây là bộ phận cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính để giúp các nhà quản lý lập kế hoạch, kiểm soát, điều hành hoạt động kinh doanh, đồng thời dự báo và xây dựng chiến lược phát triển dài hạn cho doanh nghiệp. Việc ứng dụng thành công các phương pháp kế toán quản trị hiện đại được coi là một lợi thế lớn trong môi trường cạnh tranh khắc nghiệt khi doanh nghiệp Việt Nam ngày càng hội nhập sâu và rộng vào nền kinh tế toàn cầu.

Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) đã ban hành một mô hình giải thích sự phát triển của kế toán quản trị. Rất nhiều nghiên cứu nước ngoài đã áp dụng mô hình IFAC trong việc xác định trình độ phát triển kế toán quản trị của các doanh nghiệp cũng như các nhân tố tác động tới trình độ này. Hiện nay còn rất thiếu các nghiên cứu sử dụng trực tiếp mô hình IFAC trong bối cảnh Việt Nam. Do vậy, nghiên cứu này được thực hiện nhằm định vị trình độ phát triển kế toán quản trị và các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ phát triển kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất (DNSX) và thương mại Việt Nam (theo mô hình IFAC).

2. Tổng quan nghiên cứu và giả thuyết

Năm 1998, Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC, 1998) đã ban hành một mô hình giải thích sự phát triển của kế toán quản trị bao gồm 4 giai đoạn:

- Giai đoạn 1 từ năm 1950 trở về trước: Kế toán quản trị chủ yếu tập trung vào các phương pháp (PP) xác định chi phí, tính giá thành sản phẩm và kiểm soát tài chính nội bộ. Kế toán quản trị được coi đơn thuần là một hoạt động kỹ thuật giúp công ty đạt được các mục tiêu quản lý đã đề ra.

- Giai đoạn 2 từ năm 1960 đến năm 1965: Kế toán quản trị tập trung vào việc cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch và kiểm soát trong doanh nghiệp. Ở giai đoạn này, kế toán quản trị phát triển thêm một bước, từ đơn thuần là một hoạt động kỹ thuật trở thành một hoạt động quản lý ở mức thấp.

- Giai đoạn 3 từ năm 1965 đến năm 1985: Kế toán quản trị tập trung vào việc giảm lãng phí trong việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp trong bối cảnh là cuộc suy thoái kinh tế và khủng hoảng giá dầu thế giới vào những năm 1970s, và sự cạnh tranh mạnh mẽ trên toàn cầu từ những năm 1980s do tốc độ phát triển rất nhanh của khoa học kỹ thuật.

- Giai đoạn 4 từ năm 1995 đến nay. Giai đoạn này đánh dấu sự bùng nổ của internet và quá trình toàn cầu hóa, tạo nên sự cạnh tranh gay gắt và rủi ro lớn hơn trong hoạt động kinh doanh. Trong giai đoạn này, kế toán quản trị tập trung vào việc tạo ra giá trị cho doanh nghiệp thông qua việc sử dụng các nguồn lực và ứng dụng khoa học công nghệ một cách có hiệu quả.

Mặc dù mô hình IFAC được ban hành từ năm 1998, tuy nhiên, việc phân chia thành 4 giai đoạn nêu trên rất phù hợp với đặc thù kế toán quản trị tại các doanh nghiệp. Do vậy, nhiều nghiên cứu đã sử dụng ý tưởng của mô hình này để đánh giá trình độ phát triển kế toán quản trị và các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ này tại các doanh nghiệp trên thế giới như Mahfar & Omar (2004), Abdel-Kader & Luther (2008), Grosu & cộng sự (2014), Terdpaopong & cộng sự (2018). Các nghiên cứu này đã đánh giá tác động của một số nhân tố như đặc điểm sản phẩm, công nghệ sản xuất, nhu cầu thông tin của nhà quản lý, trình độ của kế toán, môi trường kinh doanh ổn định, quy mô doanh nghiệp, tuổi của doanh nghiệp. Mặc dù đã có một số nghiên cứu của Việt Nam (Thái Anh Tuấn, 2018; Pham & Dao, 2019) phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị tại doanh nghiệp nhưng hầu như không sử dụng trực tiếp mô hình IFAC. Qua khảo sát sơ bộ các nhà quản lý, các yếu tố của mô hình IFAC phù hợp để định vị kế toán quản trị tại doanh nghiệp Việt Nam trong bối cảnh hiện nay.

2.1. Đặc điểm sản phẩm

Theo Abdel-Kader & Luther (2008) mỗi loại sản phẩm có những đặc điểm riêng về thành phần, tính chất và thời gian sử dụng, từ đó các đặc điểm này có thể ảnh hưởng tới việc áp dụng kế toán quản trị. Nghiên cứu này phân tích đặc điểm có ảnh hưởng tới kế toán quản trị hay không tại các công ty thực phẩm và đồ uống tại Anh quốc. Mặc dù, kết quả nghiên cứu chưa tìm ra mối liên hệ giữa đặc điểm SP và mức độ phức tạp của các phương pháp kế toán quản trị được áp dụng nhưng đây là một kết quả khai phá cho các nghiên cứu sau. Nghiên cứu của Tsifora & Chatzoglou (2016) đã tìm thấy sự đa dạng của sản phẩm và số lượng dây chuyền

sản xuất có tác động tích cực đến kế toán quản trị.

H1: Đặc điểm sản phẩm có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.2. Công nghệ sản xuất

Việc sử dụng công nghệ hiện đại trong hoạt động sản xuất có tác động đến mức độ sử dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Các công nghệ sản xuất hiện đại có thể kể đến công nghệ sản xuất tiên tiến (Advanced Manufacturing Technologies), quản lý chất lượng toàn diện (Total Quality Management) hay Just in Time. Không thể phủ nhận lợi ích mà các công nghệ này mang lại trong việc tối ưu hóa sản xuất, tuy nhiên để vận hành hiệu quả các công nghệ này đòi hỏi hệ thống kế toán phải được quan tâm và đầu tư đúng mức (Abdel-Maksoud & cộng sự, 2005; Alsharari, 2017).

H2: Công nghệ sản xuất hiện đại có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.3. Nhu cầu thông tin của nhà quản lý

Để phục vụ cho việc ra quyết định, các nhà quản lý đòi hỏi phải được cung cấp thông tin một cách kịp thời và chính xác. Với thông tin đầy đủ, nhà quản trị có thể ra quyết định đúng đắn hơn, giúp nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Ngược lại, nếu dựa trên các số liệu, sổ sách được lập một cách sơ sài, thiếu chính xác thì sẽ ảnh hưởng nghiêm trọng đến chất lượng thông tin và việc ra quyết định của các nhà quản lý (Cadez & Guiding, 2008; Zheng, 2012; Pham & Dao, 2019). Ngoài ra, nhiều nhà quản lý ra quyết định dựa trên kinh nghiệm và thói quen riêng nên khó có thể kiểm soát được chi phí và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

H3: Nhu cầu thông tin của nhà quản lý có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.4. Trình độ của kế toán

Trình độ và kỹ năng của kế toán viên có thể ảnh hưởng đến chất lượng của hệ thống kế toán quản trị bởi họ phải xử lý một khối lượng thông tin rất lớn, áp dụng nhiều phương pháp kỹ thuật phức tạp nhằm cung cấp thông tin hữu ích và kịp thời cho các nhà quản lý. Ngoài ra, ở các doanh nghiệp lớn, đội ngũ kế toán có trình độ chuyên môn cao có thể tạo ra các báo cáo và tư vấn chuyên nghiệp, vì vậy, mức độ sử dụng kế toán quản trị cũng cao hơn (Wu & cộng sự, 2010; Zainuddin & Sulaiman, 2016).

H4: Trình độ của kế toán cao có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.5. Môi trường kinh doanh ổn định

Trong nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008), sự không chắc chắn của môi trường kinh doanh là một trong những nhân tố được xác định có ảnh hưởng tới việc áp dụng các phương pháp kế toán quản trị tại các doanh nghiệp thực phẩm và đồ uống tại nước Anh. Kết quả nghiên cứu của Albu & Albu (2012) cũng chỉ ra tác động tiêu cực của sự bất ổn trong môi trường kinh doanh đến mức độ phức tạp của kế toán chi phí và việc sử dụng kế toán quản trị chiến lược. Như vậy, môi trường kinh doanh ổn định có thể là nhân tố tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị.

H5: Môi trường kinh doanh ổn định có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.6. Quy mô doanh nghiệp

Quy mô doanh nghiệp là tiền đề quan trọng đối với sự tồn tại và sử dụng kế toán quản trị. Một trong những lý do là sự gia tăng về quy mô doanh nghiệp kết hợp với gia tăng các nguồn lực dẫn đến nhu cầu sử dụng một hệ thống quản trị phức tạp và có độ chính xác cao trở nên cần thiết hơn (Abdel-Kader & Luther, 2008). Nếu quy mô của các doanh nghiệp đủ lớn thì sẽ có đầy đủ cơ sở vật chất và nguồn nhân lực để đầu tư vào hệ thống kế toán quản trị chuyên nghiệp và lợi ích cạnh tranh mà kế toán quản trị đem lại cho các doanh nghiệp doanh nghiệp này sẽ càng cao (Cadez & Guiding, 2008).

H6: Quy mô doanh nghiệp càng lớn càng có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

2.7. Tuổi của doanh nghiệp

Tuổi của doanh nghiệp cũng được coi là một yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến việc áp dụng các phương pháp kế toán quản trị. O'Connor & cộng sự (2004) đưa ra giả thuyết rằng việc sử dụng kế toán quản trị phương Tây trong các doanh nghiệp nước ngoài của Trung Quốc giảm theo độ tuổi, tức là doanh nghiệp có lịch sử phát triển lâu đời có xu hướng sử dụng các công cụ hiện có, hay càng lâu đời thì càng ngại thay đổi. Tuy nhiên, trái với giả thuyết ban đầu, O'Connor và cộng sự đã tìm ra tuổi của doanh nghiệp có mối quan hệ thuận chiều với sự phát triển của kế toán quản trị. Điều này có nghĩa là các doanh nghiệp có lịch sử lâu đời thì kế toán quản trị tại đó phát triển hơn so với các doanh nghiệp có tuổi đời trẻ hơn.

H7: Tuổi của doanh nghiệp có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

3. Phương pháp nghiên cứu

Nhóm nghiên cứu đã thiết kế các câu hỏi khảo sát theo thang đo Likert với mức độ từ 1 đến 5 nhằm xác định trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp Việt Nam thuộc giai đoạn nào theo mô hình IFAC. Nhóm đã tiến hành các cuộc phỏng vấn và khảo sát thử tại Hà Nội, sau đó chỉnh sửa bảng hỏi và gửi tới 500 doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam, thu được 173 câu trả lời (tỷ lệ 34,6%). Đồng thời, nhóm thiết kế các câu hỏi theo thang đo Likert với mức độ từ 1 đến 5 để đánh giá sự tác động của 5 nhóm nhân tố bao gồm: đặc điểm sản phẩm (CHA), công nghệ sản xuất (PRO), nhu cầu thông tin của nhà quản lý (INF), trình độ của kế toán (QUAL), và môi trường kinh doanh ổn định (ENV) (Phụ lục 1). Các dữ liệu thu thập được phân tích bởi phần mềm SPSS.24 với phân tích cụm Cluster, phân tích nhân tố và mô hình hồi quy tuyến tính. Mô hình hồi quy được xây dựng bao gồm 1 biến phụ thuộc và 5 biến độc lập đại diện cho 5 nhóm nhân tố trên, và 2 biến kiểm soát là AGE - Tuổi của doanh nghiệp (nhận giá trị =1 nếu ≥ 10 năm, ngược lại = 0) và SIZ – Quy mô doanh nghiệp (nhận giá trị = 1 nếu là doanh nghiệp lớn, ngược lại = 0). Biến phụ thuộc STAGE được đo lường theo thang đo nhị phân, = 1 nếu doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam thuộc Giai đoạn 3 và 4, và = 0 nếu thuộc Giai đoạn 1 và 2 của Mô hình IFAC.

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Thông tin về mẫu

Trong 173 mẫu nghiên cứu, có 92 doanh nghiệp sản xuất (tương đương 53,2%) và 81 doanh nghiệp thương mại (tương đương 46,8%). Phần lớn người được hỏi (82,7%) làm việc ở bộ phận tài chính kế toán và ban giám đốc (Bảng 1).

Bảng 1: Phân loại người trả lời

Các bộ phận	Số người	Tỷ lệ (%)
Tài chính kế toán	131	75,7
Ban giám đốc	12	7,0
Hành chính tổng hợp	22	12,7
Kế hoạch	4	2,3
Khác	4	2,3
Tổng	173	100

Theo nhiều nghiên cứu đi trước, tổng tài sản được coi là tiêu chí ưu tiên để xác định quy mô doanh nghiệp. Do đó, việc phân loại quy mô của các doanh nghiệp trong mẫu này dựa trên tổng tài sản như Bảng 2. Gần một nửa là các doanh nghiệp lớn (46,8%), tỷ lệ của các doanh nghiệp vừa và nhỏ lần lượt là 18,5% và 34,7%.

Về số năm hoạt động của các doanh nghiệp, trung bình là 18 năm, nhiều nhất là 58 năm, ít năm nhất là 1 năm. Trong 173 mẫu nghiên cứu có 54 doanh nghiệp đã được niêm yết trên thị trường chứng khoán Hà Nội, thị trường chứng khoán Hồ Chí Minh hay UpCom. Ngoài ra, phần lớn các doanh nghiệp (93,1%) là ngoài quốc doanh.

Bảng 2: Quy mô doanh nghiệp

Quy mô	Số lượng		Tỷ lệ (%)
	Sản xuất	Thương mại	
Doanh nghiệp nhỏ	18	42	34,7
Doanh nghiệp vừa	16	16	18,5
Doanh nghiệp lớn	58	23	46,8
Tổng	173		100

Bên cạnh đó, nhóm nghiên cứu khảo sát các doanh nghiệp có thiết lập bộ phận kế toán quản trị riêng hay không. Hơn một nửa có bộ phận kế toán kết hợp cả kế toán tài chính và kế toán quản trị (59,5%). Và một tỷ lệ thấp các doanh nghiệp có bộ phận kế toán quản trị tách biệt với bộ phận kế toán tài chính (9,2%). Tổng cộng, 68,7% doanh nghiệp có chức năng kế toán quản trị trong hệ thống kế toán, đây là điểm quan trọng để đánh giá trình độ phát triển của kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam.

4.2. Định vị trình độ phát triển kế toán quản trị

Để xác định trình độ phát triển của kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam, tỷ lệ áp dụng các phương pháp kế toán quản trị của các doanh nghiệp được phân chia theo Mô hình IFAC và theo 5 nhóm (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) như Bảng 3.

Về các phương pháp kế toán quản trị chi phí, được áp dụng rộng rãi nhất trong các doanh nghiệp sản xuất lần lượt là “Kế toán chi phí sản xuất theo định mức” (giá trị trung bình là 3,62) và “Kế toán chi phí sản xuất gián đơn/ toàn bộ” (giá trị trung bình là 3,207). Ít áp dụng nhất là “Kế toán chi phí sản xuất theo hoạt động” (giá trị trung bình là 2,337) và “Kế toán chi phí theo mục tiêu” (giá trị trung bình là 2,196). Điểm này trùng với nghiên cứu đi trước như Nguyen & Aoki (2014). Đối với các doanh nghiệp thương mại (DNTM), phương pháp được áp dụng rộng rãi nhất tương ứng là “Phân loại chi phí thành biến phí và định phí” (giá trị trung bình là 2,259), “Kế toán chi phí sản xuất theo định mức” và “Tỷ lệ phân bổ trước chi phí sản xuất chung”. Tương tự như các doanh nghiệp sản xuất, các phương pháp hiện đại được sử dụng ở tỷ lệ rất thấp. Do đó, so với các nghiên cứu trước đó, Doan & cộng sự (2011), Nguyen & Aoki (2014), có thể xác định rằng các phương pháp xác định chi phí truyền thống vẫn được sử dụng phổ biến ở Việt Nam.

Về các phương pháp dự toán, tỷ lệ áp dụng cao nhất tương ứng là “Dự toán chi phí” và “Dự toán doanh thu”. Việc áp dụng này (giá trị trung bình hơn 4,0) cao hơn so với các phương pháp kế toán chi phí đề cập ở trên. Kế toán quản trị của các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam tập trung vào lập kế hoạch và kiểm soát chi phí. Terdpaopong & cộng sự (2018) cũng cho thấy “Dự toán chi phí” được áp dụng rộng rãi nhất trong số các loại dự toán tại doanh nghiệp Thái Lan.

Về đánh giá hiệu quả hoạt động, “Phân tích các chỉ tiêu tài chính” được áp dụng rộng rãi nhất (giá trị trung bình tương ứng là 3,609 và 3,235). Trong khi đó, các phương pháp hiện đại như “Thẻ điểm cân bằng”, “Đối sánh với các công ty khác/trung bình ngành”, và phân tích các chỉ tiêu phi tài chính được áp dụng ở mức khá thấp.

Về các phương pháp cung cấp thông tin để ra quyết định, “Phân tích khả năng sinh lời” được áp dụng rộng rãi nhất (giá trị trung bình là 3,609) trong các doanh nghiệp sản xuất. Tiếp sau đó là “Phân tích lợi nhuận của nhóm sản phẩm” và “Phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận”. Đối với các doanh nghiệp thương mại, tỷ lệ cao nhất là “Phân tích lợi nhuận của nhóm sản phẩm” (giá trị trung bình là 3,123) và sau đó là “Phân tích khả năng sinh lời” và “Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận”.

Về các phương pháp kế toán quản trị chiến lược, tỷ lệ áp dụng thấp hơn các phương pháp kế toán chi phí, dự toán, đánh giá hiệu quả hoạt động, cung cấp thông tin để ra quyết định. Nhìn chung, các doanh nghiệp hầu như chưa sử dụng kế toán quản trị chiến lược.

Tóm lại, tỷ lệ áp dụng kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam của Giai đoạn 1 và 2 theo mô hình IFAC cao hơn so với tỷ lệ áp dụng kế toán quản trị hiện đại ở Giai đoạn 3 và 4. Tỷ lệ áp dụng kế toán quản trị ở các doanh nghiệp sản xuất cao hơn so với các doanh nghiệp thương mại. Tuy nhiên, không có sự khác biệt trong các phương pháp được áp dụng rộng rãi nhất giữa các doanh nghiệp sản xuất

Bảng 3: Tỷ lệ áp dụng các phương pháp kế toán quản trị

Phương pháp	DNSX		DNTM		Giai đoạn
	Mean	Std.	Mean	Std.	
Kế toán CPSX					
1.1 Kế toán CPSX giản đơn/toàn bộ	3,207	1,387	2,173	1,330	1
1.2 Kế toán CPSX theo định mức	3,620	1,256	2,148	1,352	1
1.3 Kế toán CPSX theo biến phí	2,902	1,326	1,864	1,092	2
1.4 Kế toán CPSX theo hoạt động (ABC)	2,337	1,424	1,593	0,771	3
1.5 Tỷ lệ phân bổ trước CP sản xuất chung	2,902	1,359	2,198	1,111	2
1.6 Kế toán CPSX theo mục tiêu	2,196	1,368	1,630	0,843	4
1.7 Kế toán CP chất lượng SP	2,457	1,261	1,741	0,862	3
1.8 Phân loại CP thành biến phí và định phí	2,902	1,367	2,259	1,282	2
Dự toán	Mean	Std.	Mean	Std.	Giai đoạn
2.1 Dự toán doanh thu	4,261	0,739	4,012	0,798	1
2.2 Dự toán chi phí	4,272	0,727	4,012	0,798	1
2.3 Dự toán tiền/dòng tiền	3,935	1,003	3,309	0,995	1
2.4 Dự toán báo cáo tài chính	3,717	1,051	3,605	0,957	2
2.5 Dự toán linh hoạt	2,681	1,281	2,395	1,158	1
2.6 Phân tích độ nhạy của CP	2,402	1,186	1,802	0,941	3
Đánh giá hiệu quả hoạt động	Mean	Std.	Mean	Std.	Giai đoạn
3.1 Bảng điểm cân bằng	2,098	1,139	1,605	0,996	4
3.2 Phân tích các chỉ tiêu tài chính (TC)	3,609	1,283	3,235	1,186	2
3.3 Phân tích các chỉ tiêu phi TC về sự hài lòng của khách hàng	2,663	1,206	2,222	0,836	4
3.4 Phân tích các chỉ tiêu phi TC về đổi mới, sáng tạo	2,239	1,113	1,679	0,848	4
3.5 Phân tích các chỉ tiêu phi TC liên quan đến nhân viên như sự hài lòng, giải thưởng....	2,565	1,170	1,975	0,836	3
3.6 Đối sánh với doanh nghiệp khác và/hoặc trung bình ngành.	2,652	1,171	2,049	0,893	4
3.7 Phân tích thẳng dư lợi nhuận	2,772	1,310	2,210	0,944	3
Hỗ trợ cho việc ra quyết định	Mean	Std.	Mean	Std.	Giai đoạn
4.1 Phân tích điểm hòa vốn	3,315	1,098	2,667	1,405	2
4.2. Phân tích CP-khối lượng-lợi nhuận	3,587	1,149	2,988	1,156	2
4.3 Phân tích dự án theo chiết khấu dòng tiền.	3,011	1,217	2,630	1,239	2
4.4 Phân tích dự án theo thời gian hoàn vốn/ tỷ lệ hoàn vốn	3,065	1,282	2,494	1,184	1
4.5 Phân tích khả năng sinh lời	3,609	1,047	3,099	1,135	2
4.6 Phân tích lợi nhuận của nhóm SP	3,598	0,972	3,123	1,099	2
4.7 Phân tích lợi nhuận của nhóm khách hàng	3,261	1,088	2,963	1,134	2
4.8 Sử dụng KPI cho toàn doanh nghiệp/hoặc từng bộ phận	2,641	1,280	2,025	1,083	3
4.9 Sử dụng các mô hình kiểm soát hàng tồn kho	2,63	1,331	2,235	1,237	2
Kế toán quản trị chiến lược	Mean	Std.	Mean	Std.	Giai đoạn
5.1 Phân tích chuỗi giá trị	2,033	1,094	1,667	0,866	4
5.2 Phân tích giá trị cổ đông	2,087	1,034	1,716	0,840	4
5.3 Phân tích vòng đời SP	2,207	1,143	1,765	0,825	4
5.4 Quản trị dựa trên CP mục tiêu	2,25	1,173	1,815	0,853	4
5.5 Kế toán quản trị CP môi trường	1,859	0,859	1,630	0,714	4
5.6 Quản trị chất lượng toàn diện	2,054	1,041	1,617	0,874	4
5.7 Quản trị tức thời	1,685	0,811	1,519	0,726	4
5.8 Phân tích khả năng tích hợp với các chuỗi giá trị của khách hàng và /hoặc nhà cung cấp	2,0	0,983	1,679	0,803	4
5.9 Kế toán tinh gọn	1,924	0,974	1,531	0,776	4
5.10 Các mô hình dự báo dài hạn	2,239	1,189	1,938	1,041	2

Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát.

và thương mại.

Tiếp theo, Nhóm áp dụng kỹ thuật phân tích Cụm để phân loại các doanh nghiệp tương ứng với mô hình IFAC (Bảng 4). Kết quả cho thấy đối với các doanh nghiệp sản xuất, Mean của các giai đoạn trong Cụm 2 là thấp nhất so với các cụm khác. Do đó, Cụm 2 đại diện cho Giai đoạn 1. Tiếp theo, Mean của các giai đoạn trong Cụm 4 là cao nhất trong số 4 cụm, nên là đại diện cho Giai đoạn 4, giai đoạn phát triển cao nhất trong

Bảng 4: Phân tích Cụm

VAR00001		DNSX			DNTM		
		Mean	Std.	Valid N	Mean	Std.	Valid N
1.00	Stage1	3,410	0,424	59	2,640	0,556	52
	Stage2	2,994	0,521	59	2,290	0,599	52
	Stage3	2,113	0,542	59	1,526	0,347	52
	Stage4	1,834	0,524	59	1,371	0,208	52
2.00	Stage1	2,163	0,730	7	3,665	0,359	23
	Stage2	1,473	0,306	7	3,508	0,381	23
	Stage3	1,214	0,230	7	2,536	0,429	23
	Stage4	1,112	0,100	7	2,270	0,255	23
3.00	Stage1	4,310	0,272	24	3,536	0,137	4
	Stage2	3,990	0,233	24	3,692	0,188	4
	Stage3	3,743	0,402	24	3,333	0,430	4
	Stage4	3,045	0,580	24	3,518	0,179	4
4.00	Stage1	4,714	0,202	2	1,000	0,000	2
	Stage2	4,731	0,054	2	1,154	0,218	2
	Stage3	4,833	0,000	2	1,083	0,118	2
	Stage4	3,857	0,404	2	1,000	0,000	2
Total	Stage1	3,578	0,715	92	2,935	0,745	81
	Stage2	3,176	0,816	92	2,677	0,822	81
	Stage3	2,529	0,991	92	1,891	0,679	81
	Stage4	2,139	0,828	92	1,723	0,623	81

mô hình IFAC. Tương tự, chúng ta có thể xếp hạng các doanh nghiệp trong Cụm 3 thuộc về Giai đoạn 3. Cuối cùng, Cụm 1 đại diện cho Giai đoạn 2. Như vậy, 92 doanh nghiệp sản xuất chia thành 7 doanh nghiệp trong Giai đoạn 1, 59 doanh nghiệp trong Giai đoạn 2 và 24 doanh nghiệp trong Giai đoạn 3, chỉ có 2 doanh nghiệp trong Giai đoạn 4 của mô hình IFAC.

Bảng 5: Bảng EFA

	Nhóm nhân tố				
	1	2	3	4	5
CHA3	.811				
CHA2	.763				
CHA1	.741				
CHA4	.737				
CHA5	.507				
INF4		.788			
INF1		.778			
INF3		.778			
INF2		.724			
ENV2			.835		
ENV4			.757		
ENV3			.750		
ENV1			.664		
QUA2				.885	
QUA3				.808	
QUA1				.745	
PRO2					.856
PRO3					.775
PRO1					.595

Ghi chú: Phương pháp: Principal Component Analysis, Phép xoay: Varimax with Kaiser Normalization.

Bảng 6: Hệ số hồi quy

	Hệ số
<i>Phần A: Hệ số hồi quy</i>	
CHA	0,082* (0,05)
PRO	0,039 (0,043)
INF	0,112** (0,045)
QUA	0,072* (0,043)
ENV	0,116** (0,054)
AGE	0,128** (0,065)
SIZE	0,373*** (0,06)
Constant	-1,357*** (0,210)
<i>Phần B: Sự phù hợp của mô hình</i>	
R	0,650
R Square	0,422
Adjusted R Square	0,398
Sig F change	0,000
F	17,212
Durbin Watson	1,820

Chú thích: ***: Significant 1%, **Sinificant 5%, *Significant 10%.

Đối với doanh nghiệp thương mại, Mean của các giai đoạn trong Cụm 4 là thấp nhất so với các cụm khác. Do đó, Cụm 4 đại diện cho Giai đoạn 1. Tiếp theo, Mean của các giai đoạn Cụm 3 là cao nhất nhưng đều nhỏ hơn 4 – theo thang đo Likert của nhóm. Điều này cho thấy rằng các doanh nghiệp trong Cụm này đã sử dụng kế toán quản trị hiện đại nhiều hơn các cụm khác nhưng chưa đạt đến Giai đoạn 4. Do đó, các doanh nghiệp trong Cụm 3 này thuộc Giai đoạn 3. Tương tự như vậy, các doanh nghiệp trong Cụm 2 thuộc về Giai đoạn 3 và Cụm 1 đại diện cho Giai đoạn 2 trong mô hình IFAC. Tóm lại, 81 doanh nghiệp thương mại được phân loại thành 2 doanh nghiệp trong Giai đoạn 1, 52 doanh nghiệp trong Giai đoạn 2, 23 doanh nghiệp trong Giai đoạn 3 và 4 doanh nghiệp ở giữa Giai đoạn 3 và Giai đoạn 4.

4.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam

Kiểm định Cronbach Alpha và phân tích nhân tố EFA được sử dụng để kiểm tra 05 nhóm các biến, sau đó, thực hiện loại bỏ, ghép nhóm lại để tạo thành bộ biến hoàn chỉnh đưa vào mô hình. Cả 5 nhóm biến đều cho thấy hệ số Cronbach Alpha ở mức tốt, dao động quanh mức 0,7 và 0,8, và lớn hơn so với mức quy định là 0,5. Biến QUA4 (Nhân viên kế toán có các chứng chỉ nghề nghiệp quốc tế) có hệ số Cronbach Alpha khi loại biến đạt 0,857, lớn hơn hệ số của nhóm là 0,762; cho thấy yếu tố chứng chỉ nghề nghiệp quốc tế này không góp phần làm tăng độ tin cậy cho nhóm biến Trình độ của kế toán. Do đó, biến QUA4 loại khỏi mô hình sẽ giúp nhóm nhân tố 4 - Trình độ của kế toán đạt được hệ số Cronbach Alpha phù hợp, cũng như giúp cho các nhóm biến có sự thống nhất và phù hợp cao hơn.

Phân tích nhân tố

Phương pháp phân tích nhân tố EFA (Bảng 5) được thực hiện nhằm kiểm định sự phù hợp trong việc phân nhóm. Kết quả kiểm định KMO và Barlett, cũng như phân tích phương sai cho thấy Phương sai toàn bộ của 5 nhóm nhân tố đạt 67,67%, lớn hơn 50% và giải thích được gần 70%, phù hợp với điều kiện áp dụng EFA.

Hệ số tải nhân tố của các biến đều > 0,5, đảm bảo ý nghĩa của EFA. Các nhóm đã được nhóm lại theo đúng tiêu chuẩn về hội tụ và phân kỳ.

Phân tích hồi quy:

Mô hình hồi quy cho kết quả như Bảng 6. Mô hình hồi quy với R bình phương điều chỉnh đạt mức 0,398, cho thấy các biến độc lập giải thích được 39,8% biến phụ thuộc. Durbin Watson = 1,820 trong khoảng $1 < DW < 3$ nên mô hình không có tự tương quan. Mô hình hồi quy cho thấy với mức tin cậy 90%, chỉ có biến PRO (công nghệ sản xuất) bị loại.

Mô hình hồi quy như sau:

$$(1) \text{ Stage} = -1,357 + 0,082 \cdot \text{CHA} + 0,112 \cdot \text{INF} + 0,072 \cdot \text{QUA} + 0,116 \cdot \text{ENV} + 0,373 \cdot \text{AGE} + 0,128 \cdot \text{SIZ}$$

Như vậy, các biến Đặc điểm sản phẩm, Nhu cầu thông tin của nhà quản lý, Trình độ của kế toán, Môi trường kinh doanh ổn định, Tuổi của doanh nghiệp, và Quy mô doanh nghiệp đều có tác động tích cực tới trình độ phát triển kế toán quản trị.

Tuổi của doanh nghiệp có tác động mạnh nhất tới trình độ phát triển kế toán quản trị của doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Điều này cho thấy các doanh nghiệp càng lâu năm thì trình độ phát triển kế toán quản trị càng cao hơn. Phát hiện này khá thú vị so với nghiên cứu của O'Conor & cộng sự (2004). Như vậy, có sự tương đồng giữa các doanh nghiệp Việt Nam với các doanh nghiệp Trung Quốc trong mẫu khảo sát của O'Conor & cộng sự vì các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam lâu đời cũng có xu hướng áp dụng các phương pháp kế toán quản trị hiện đại hơn.

Đặc điểm sản phẩm có tác động tích cực đối với trình độ phát triển kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Đặc tính của sản phẩm, sự đa dạng của SP, số lượng dây chuyền sản xuất nhiều, vòng đời sản phẩm, và tính cạnh tranh của sản phẩm đều có tác động tích cực đến việc áp dụng kế toán quản trị hiện đại. Kết quả này tương đồng với các nghiên cứu đi trước (Abdel-Kader & Luther, 2008; Tsifora & Chatzoglou, 2016).

Công nghệ sản xuất chưa xác định được có mối liên hệ với trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam hay không. Mặc dù biến này theo các nghiên cứu nước ngoài đã cho thấy có tác động tích cực đến sự thay đổi hệ thống kế toán quản trị theo hướng hiện đại hơn (Abdel-Maksoud & cộng sự, 2005; Abdel-Kader & Luther, 2008).

Nhu cầu thông tin của nhà quản lý có tác động tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Nhu cầu cần các thông tin kế toán để ra quyết định, cũng như kiến thức và khả năng của nhà quản lý trong việc sử dụng thông tin cho việc lập kế hoạch và kiểm soát, sự tập trung quyền lực vào các nhà quản lý cấp cao, sự phân quyền cho các bộ phận cấp cao là nhân tố có ảnh hưởng tích cực tới việc doanh nghiệp quyết định áp dụng kế toán quản trị hiện đại tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam.

Trình độ của kế toán có ảnh hưởng tích cực đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Cụ thể, nếu nhân viên kế toán có bằng cấp cao, thường xuyên được cập nhật nâng cao trình độ, kế toán trưởng có trình độ tốt sẽ ảnh hưởng tích cực tới việc áp dụng kế toán quản trị hiện đại tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam.

Môi trường kinh doanh ổn định có tác động tích cực ở mức độ lớn đối với trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Cụ thể, sự ổn định của môi trường kinh tế - xã hội, sự ổn định của hệ thống chính trị, và các văn bản hướng dẫn của Nhà nước là nhân tố ảnh hưởng tích cực đến việc doanh nghiệp áp dụng kế toán quản trị hiện đại và thay thế các phương pháp truyền thống.

Ngoài ra, kết quả nghiên cứu cho thấy quy mô doanh nghiệp cũng là một nhân tố có tác động tích cực và lớn hơn các nhân tố khác đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Cụ thể, các doanh nghiệp quy mô lớn có xu thế áp dụng kế toán quản trị hiện đại nhiều hơn các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ.

5. Kết luận

Kết quả nghiên cứu cho thấy phần lớn trình độ phát triển kế toán quản trị của các doanh nghiệp (69,3%) đang ở trong 2 giai đoạn đầu tiên của mô hình IFAC. Chỉ có 30,7% doanh nghiệp đã áp dụng các phương pháp kế toán quản trị hiện đại thuộc Giai đoạn 3 và 4 của mô hình IFAC. Các phương pháp kế toán quản trị

được áp dụng tại các doanh nghiệp hiện nay chủ yếu là kế toán quản trị truyền thống. Đối với các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ phát triển kế toán quản trị, kết quả nghiên cứu cho thấy đặc điểm sản phẩm, nhu cầu thông tin của nhà quản lý, trình độ của kế toán, môi trường kinh doanh ổn định, tuổi của doanh nghiệp, và quy mô doanh nghiệp có tác động tích cực tới trình độ phát triển kế toán quản trị của các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam.

Nghiên cứu này đã đóng góp một kết quả thực chứng về định vị trình độ phát triển kế toán quản trị của các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam cũng như xác định các nhân tố ảnh hưởng tới trình độ này theo mô hình IFAC, một thang đo quốc tế. Kết quả nghiên cứu giúp các nhà quản lý hiểu được kế toán quản trị tại đơn vị mình, từ đó áp dụng các phương pháp hiện đại và phù hợp để nâng cao nội lực và khả năng cạnh tranh. Các cơ quan quản lý Nhà nước và các Hiệp hội nghề nghiệp, các nhà nghiên cứu được cung cấp một bức tranh tổng thể về kế toán quản trị tại VN theo một thang đo quốc tế, cũng như hiểu rõ hơn về các nhân tố tác động tới trình độ này để ban hành các chính sách phù hợp thúc đẩy sự phát triển kế toán quản trị tại Việt Nam. Nghiên cứu này cũng không tránh khỏi các hạn chế như quy mô mẫu còn nhỏ, chưa có sự so sánh giữa các ngành hay loại hình doanh nghiệp khác nhau. Bởi vậy, chủ đề này nên tiếp tục được nghiên cứu ở quy mô rộng hơn cũng như đi sâu vào từng ngành nghề trong nền kinh tế.

Phụ lục 1: Các biến trong mô hình

Nội dung chính	Mã hóa
Đặc điểm sản phẩm	
- Số lượng sản phẩm đa dạng	CHA1
- Vòng đời sản phẩm ngắn	CHA2
- Sản phẩm có nhiều chi tiết phức tạp	CHA3
- Dây chuyền sản xuất nhiều	CHA4
- Thị trường sản phẩm có sự cạnh tranh cao	CHA5
Công nghệ sản xuất	
- Sử dụng công nghệ sản xuất tiên tiến	PRO1
- Sử dụng hệ thống quản lý chất lượng toàn diện	PRO2
- Sử dụng hệ thống quản trị tức thời	PRO3
Nhu cầu thông tin của nhà quản lý	
- Nhà quản lý cần thông tin kế toán quản trị cho việc ra quyết định	INF1
- Sự phân quyền giữa ban giám đốc và các phòng ban cao	INF2
- Sự tập trung quyền lực vào một số nhà quản lý cấp cao	INF3
- Kiến thức và khả năng của nhà quản lý	INF4
Trình độ của kế toán	
- Kế toán viên có bằng cấp cao (từ đại học trở lên)	QUA1
- Kế toán viên thường xuyên được cập nhật kiến thức	QUA2
- Kiến thức và kỹ năng của kế toán trưởng tốt	QUA3
- Kế toán có các chứng chỉ nghề nghiệp quốc tế	QUA4
Môi trường kinh doanh ổn định	
- Sự ổn định của môi trường kinh tế- xã hội	ENV1
- Sự ổn định của hệ thống chính trị	ENV2
- Sự ổn định của hệ thống các văn bản pháp luật	ENV3
- Văn hóa xã hội khuyến khích sự đổi mới	ENV4

Tài liệu tham khảo

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008), 'The impact of firm characteristics on MAPs: a UK-based empirical analysis', *British Accounting Review*, 40 (1), 2-27.
- Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D., & Luther, R. (2005), 'Non-financial performance measurement in manufacturing companies', *British Accounting Review*, 37 (3), 261-297.
- Albu, N. & Albu, C. N. (2012), 'Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania', *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23 (3), 245-276.
- Alsharari, N. M. (2017), 'Towards an understanding of the dimensions and factors of management accounting change', *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12 (1), 106-142.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008), 'An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7-8), 836-863.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998), 'Adoption and Benefits of MAPs: an Australian study', *Management Accounting Research*, 9 (1), 1-19.
- Doan, N. P. A., Nguyen, D. T., & Mia, L. (2011), 'Western MAPs in Vietnamese enterprises: Adoption and perceived benefits', *Pacific Accounting Review*, 23 (2), 142-164.
- Grosu, C., Almasan, A. & Circa, C. (2014), 'The current status of management accounting in Romania: the accountants' perception', *Accounting and Management Information Systems*, 13 (3), 537-558.
- International Federation of Accountants (IFAC) (1998), *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*, New York.
- Mahfar, R. & Omar, N. H. (2004), 'The current state of management accounting practice in selected Malaysian companies: an empirical evidence', *International Business Management Conference 2004*, Universiti Tenaga Nasional, Kajang, Malaysia, 50-61.
- Nguyen, T. P. D. & Aoki, M. (2014), 'The evolution of management accounting practices in Vietnam - a survey research on Vietnamese food and beverage enterprises', *The Keizai Gaku, Annual Report of the Economic Society (Tohoku University)*, 74 (4), 167-184.
- O'Connor, N. G., Chow, C. W. & 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.
- Pham, D. H. & Dao, T.H. (2019), Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại trong các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc, *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, 06 (191) - 2019, 42-48.
- Terdpaopong, K., Visedsun, N., Nitirojntanad, K. & Sandhy, K. (2018), 'The advancement of MAPs of the large Thai manufacturing companies', *Proceedings of Asia-Pacific Management Accounting Association (APMAA) 2018 Conference*, Waseda University, Tokyo, 29 Oct- 1 Nov 2018.
- Thái Anh Tuấn. (2018), Một số nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, *Tạp chí Tài Chính*, kỳ 2 tháng 12/2018.
- Tsifora, E. I. & Chatzoglou, P. D. (2016), 'Exploring the effects of firm and product characteristics on cost system's features', *International Journal of Economics & Business Administration*, 4 (3), 93-116.
- Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007), 'An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western MAPs in Chinese SOEs and JVs', *International Journal of Accounting*, 42 (2), 171-185.
- Zainuddin, Z. N. & Sulaiman, S. (2016), 'Challenges Faced by Management Accountants in The 21st Century', *Procedia Economics and Finance*, 37, 466 – 470.
- Zheng, X. (2012), 'Management accounting practices in China: Current key problems and solutions', *Socialiniai tyrimai / Social Research*. 4 (29), 91–98.