

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

HOÀNG THỊ TÂM

**NGHIÊN CỨU VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT
NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội, Năm 2022

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

HOÀNG THỊ TÂM

**NGHIÊN CỨU VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT
NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 934 03 01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

- 1. PGS. TS. Lê Thị Thanh Hải**
- 2. PGS. TS. Phạm Đức Hiếu**

Hà Nội, Năm 2022

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các kết quả nghiên cứu trong luận án này là trung thực và chưa từng được công bố trong bất cứ công trình nào khác.

Tác giả

Hoàng Thị Tâm

LỜI CẢM ƠN

Trước tiên, tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến Ban Giám hiệu, Phòng Quản lý Sau Đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán trường Đại học Thương mại đã giúp đỡ và tạo điều kiện trong suốt quá trình đào tạo, nghiên cứu và thực hiện luận án.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến **PGS,TS. Lê Thị Thanh Hải** và **PGS,TS. Phạm Đức Hiếu** đã tận tình giúp đỡ, có những ý kiến đóng góp quý báu trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban lãnh đạo và các thành viên của các Doanh nghiệp, các chuyên gia tại các trường Đại học đã nhiệt tình giúp đỡ, cho ý kiến đóng góp trong suốt quá trình điều tra, phỏng vấn phục vụ thực hiện luận án.

Sau cùng, tác giả xin bày tỏ sự cảm ơn đến gia đình, các đồng nghiệp và bạn bè đã động viên, chia sẻ và tạo điều kiện thuận lợi trong quá trình thực hiện luận án.

Xin trân trọng cảm ơn!

Hà Nội, ngày tháng năm 2022

Hoàng Thị Tâm

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC	iii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	vii
DANH MỤC BẢNG BIỂU	viii
DANH MỤC SƠ ĐỒ	x
MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu	1
2. Mục tiêu, nhiệm vụ nghiên cứu.....	2
3. Câu hỏi nghiên cứu	3
4. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu.....	3
5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu	4
6. Những đóng góp mới của đề tài	5
7. Kết cấu của luận án.....	6
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VÀ NHẬN DIỆN KHOẢNG TRỐNG NGHIÊN CỨU	7
1.1 Tổng quan các nghiên cứu.....	7
1.1.1 Các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa	7
1.1.2 Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa.....	13
1.2 Khoảng trống nghiên cứu	17
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	19
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA	20
2.1 Khái niệm, bản chất, vai trò và chức năng của kế toán quản trị.....	20
2.1.1 Khái niệm kế toán quản trị	20
2.1.2 Đặc điểm của kế toán quản trị.....	23
2.1.3 Vai trò của kế toán quản trị và mối liên hệ giữa kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp	25
2.2 Nội dung kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhỏ và vừa	31
2.2.1 Lập dự toán sản xuất kinh doanh	32

2.2.2 Xác định chi phí và giá thành.....	38
2.2.3 Đo lường thành quả hoạt động	44
2.2.4. Hỗ trợ ra quyết định	48
2.2.5 Hỗ trợ quản trị chiến lược	49
2.3 Tổng quan về doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam.....	50
2.3.1 Khái niệm doanh nghiệp nhỏ và vừa	50
2.3.2 Đặc điểm của doanh nghiệp nhỏ và vừa.....	52
2.4 Một số lý thuyết nền tảng ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhỏ và vừa.....	55
2.4.1 Lý thuyết ngẫu nhiên	55
2.4.2 Lý thuyết tâm lý học	56
2.4.3 Lý thuyết về quá trình đổi mới.....	57
2.5 Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa	57
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	61
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	62
3.1 Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu.....	62
3.1.1 Khung nghiên cứu	62
3.1.2 Quy trình nghiên cứu.....	62
3.2 Phương pháp nghiên cứu của luận án.....	64
3.3 Xây dựng bảng hỏi	65
3.3.1 Bảng hỏi phỏng vấn sâu	65
3.3.2 Bảng hỏi điều tra.....	68
3.3.3 Hiện chỉnh mô hình nghiên cứu và thang đo.....	70
3.3.4 Mẫu khảo sát chính thức	73
3.4 Phương pháp phân tích dữ liệu.....	74
3.4.1 Làm sạch dữ liệu	75
3.4.2 Thống kê mô tả dữ liệu	75
3.4.3 Kiểm tra sự tin cậy thang đo chính thức	75
3.4.4 Phân tích nhân tố khám phá	76
3.4.5 Phân tích tương quan và hồi quy	77
3.4.6 Phương pháp khác	78
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	79

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC NGHIỆP SẢN XUẤT NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM	80
4.1 Kết quả khảo sát thực trạng vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.....	80
<i>4.1.1 Mô tả mẫu nghiên cứu</i>	<i>80</i>
<i>4.1.2 Thực trạng vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam</i>	<i>82</i>
4.2 Kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.	101
<i>4.2.1 Kiểm định chất lượng thang đo</i>	<i>101</i>
<i>4.2.2 Phân tích nhân tố khám phá</i>	<i>104</i>
<i>4.2.3 Phân tích tương quan</i>	<i>106</i>
<i>4.2.4 Phân tích hồi quy</i>	<i>106</i>
<i>4.2.5 Đánh giá mức độ phù hợp của mô hình</i>	<i>109</i>
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	110
CHƯƠNG 5: BÀN LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	111
5.1 Đánh giá thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.....	111
<i>5.1.1 Những kết quả đạt được</i>	<i>111</i>
<i>5.1.2 Những tồn tại</i>	<i>112</i>
5.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam	115
<i>5.2.1 Nhận thức của nhà quản trị</i>	<i>115</i>
<i>5.2.2 Năng lực kế toán</i>	<i>115</i>
<i>5.2.3 Công nghệ.....</i>	<i>116</i>
<i>5.2.4 Văn hóa doanh nghiệp</i>	<i>117</i>
<i>5.2.5 Mức độ cạnh tranh.....</i>	<i>117</i>
5.3 Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu	118
<i>5.3.1 Về phía doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa.....</i>	<i>118</i>
<i>5.3.2 Về phía cơ quan quản lý</i>	<i>128</i>
<i>5.3.3 Về phía các cơ sở đào tạo.....</i>	<i>129</i>
<i>5.3.4 Về phía các tổ chức nghề nghiệp.....</i>	<i>130</i>

5.4 Điều kiện vận dụng.....	131
5.5 Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo.....	136
KẾT LUẬN CHƯƠNG 5.....	137
KẾT LUẬN CHUNG	138
DANH MỤC CÁC BÀI BÁO ĐÃ CÔNG BỐ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN TÀI LIỆU THAM KHẢO PHỤ LỤC	

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
BCTC	Báo cáo tài chính
BSC	Thẻ điểm cân bằng
BCKQKD	Báo cáo kết quả kinh doanh
CPBH	Chi phí bán hàng
CPMT	Chi phí mục tiêu
CMCN	Cách mạng công nghiệp
ĐMCP	Định mức chi phí
DN	Doanh nghiệp
DNNVV	Doanh nghiệp nhỏ và vừa
KTQT	Kế toán quản trị
KTQTCL	Kế toán quản trị chiến lược
NCTT	Nhân công trực tiếp
NQT	Nhà quản trị
NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
QĐ	Quyết định
QLDN	Quản lý doanh nghiệp
QTDN	Quản trị doanh nghiệp
SXC	Sản xuất chung
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TTTN	Trung tâm trách nhiệm

DANH MỤC BẢNG BIỂU

TT	Tên bảng	Trang
	Bảng 2.1 - Tổng hợp các khái niệm về kế toán quản trị theo các quan điểm nghiên cứu.....	21
	Bảng 2.2 - Kỹ thuật kế toán quản trị đo lường thành quả của các trung tâm	47
	Bảng 2.3 a - Phân loại DNNVV của một số quốc gia và khu vực.....	51
	Bảng 2.3 b - Tiêu chí DN nhỏ và vừa ở Việt Nam	52
	Bảng 3.1a - Tổng hợp kết quả phỏng vấn về mô hình nghiên cứu và thang đo nháp.....	66
	Bảng 3.1c - Thang đo chính thức	72
	Bảng 4.1 - Tóm tắt phiếu trả lời khảo sát.....	80
	Bảng 4.2 - Tổng hợp thông tin người trả lời	81
	Bảng 4.3 - Đặc điểm các doanh nghiệp trả lời khảo sát.....	81
	Bảng 4.4 - Bảng thống kê mô tả vận dụng tiêu chuẩn định mức chi phí.....	82
	Bảng 4.5 - Kết quả thống kê vận dụng định mức chi phí theo quy mô doanh nghiệp	83
	Bảng 4.6 - Bảng thống kê mô tả bộ phận xây dựng định mức.....	84
	Bảng 4.7 - Kết quả thống kê vận dụng bộ phận xây dựng định mức theo quy mô DN	85
	Bảng 4.8 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các loại dự toán	85
	Bảng 4.9 - Kết quả thống kê vận dụng các loại dự toán theo quy mô DN	86
	Bảng 4.10 - Bảng thống kê mô tả thời gian lập dự toán	87
	Bảng 4.11 - Kết quả thống kê vận dụng thời gian lập dự toán theo quy mô DN.....	88
	Bảng 4.12 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các kỹ thuật lập dự toán	88
	Bảng 4.13 - Kết quả thống kê vận dụng phương pháp lập dự toán theo quy mô DN	89
	Bảng 4.14 - Bảng thống kê mô tả mức độ vận dụng các kỹ thuật xác định chi phí..	90
	Bảng 4.15 - Kết quả thống kê vận dụng các kỹ thuật xác định chi phí theo quy mô DN.....	90
	Bảng 4.16 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật tính giá thành.....	91
	Bảng 4.17 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật tính giá thành theo quy mô DN...	92
	Bảng 4.18 - Bảng thống kê mô tả các chỉ tiêu tài chính đo lường thành quả hoạt động.....	93
	Bảng 4.19 - Kết quả thống kê vận dụng các chỉ tiêu tài chính đo lường thành quả theo quy mô DN.....	93

Bảng 4.20 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các chỉ tiêu phi tài chính đo lường thành quả hoạt động	94
Bảng 4.21 - Kết quả thống kê vận dụng chỉ tiêu phi tài chính đo lường thành quả hoạt động theo quy mô DN	95
Bảng 4.22 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định trong ngắn hạn	96
Bảng 4.23 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định trong ngắn hạn theo quy mô DN	96
Bảng 4.24 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định dài hạn ..	97
Bảng 4.25 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định dài hạn theo quy mô DN	97
Bảng 4.26 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ quản trị cho mục tiêu chiến lược	98
Bảng 4.27 - Kết quả thống kê vận dụng các kỹ thuật hỗ trợ quản trị chiến lược theo quy mô	99
Bảng 4.28 a - Kết quả kiểm định t-test quy mô và vận dụng	100
Bảng 4.28 b - Kết quả kiểm định phương sai bằng nhau cho biến vùng miền	100
Bảng 4.28 c - Kết quả kiểm định hâu định cho biến vùng miền	100
Bảng 4.29 a - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố môi trường cạnh tranh ...	101
Bảng 4.29 b - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố nhận thức nhà quản trị ..	101
Bảng 4.30 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố công nghệ	102
Bảng 4.31 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố nhân lực kế toán	102
Bảng 4.32 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố văn hoá doanh nghiệp	103
Bảng 4.33 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố áp dụng KTQT	103
Bảng 4.34 - Kết quả phân tích nhân tố cho các biến độc lập	105
Bảng 4.35 - Kết quả phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc	106
Bảng 4.36 - Kết quả phân tích tương quan	106
Bảng 4.37 - Kết quả phân tích hồi quy	107
Bảng 5.1 - Đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam	115
Bảng 5.2 - Mô hình SWOT phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và nguy cơ ..	127

DANH MỤC SƠ ĐỒ

TT	Tên sơ đồ	Trang
	Sơ đồ 2.1 - Mối liên hệ kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp.....	31
	Sơ đồ 2.3 - Quá trình phân tích chênh lệch.....	46
	Sơ đồ 2.4 - Mô hình nghiên cứu lý thuyết	60
	Sơ đồ 3.1 - Quy trình nghiên cứu của đề tài	63

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trên thế giới, doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) chiếm tỷ trọng lớn, khoảng 97% - 98% (OECD, 2020) tổng số các doanh nghiệp (DN) ở hầu hết các quốc gia và đã trở thành lực lượng quan trọng trong nền kinh tế, đóng góp không nhỏ trong việc huy động nguồn lực cho đầu tư phát triển, sản xuất kinh doanh (SXKD) trên các lĩnh vực kinh tế, giải quyết việc làm, xóa đói giảm nghèo, góp phần tích cực vào việc thúc đẩy kinh tế - xã hội phát triển. Ở Việt Nam, DNNVV không ngừng gia tăng về số lượng, thu hút một lượng lớn lao động và đóng góp một phần quan trọng cho Ngân sách. Theo số liệu của Bộ Kế hoạch và Đầu tư, tính đến 31/12/2020 Việt Nam có 811.538 DNNVV đang hoạt động, chiếm 98,1% tổng số DN, đóng góp 92% Ngân sách nhà nước, 45 % GDP và sử dụng 87% tổng số lao động (Tổng cục Thống kê, 2022).

Bên cạnh các lợi thế từ quy mô nhỏ mang lại cùng với sự linh hoạt cao trong kinh doanh, các DNNVV cũng phải đối mặt với nhiều khó khăn liên quan đến nguồn lực về tài chính và nhân sự, khiến cho không ít DNNVV làm ăn thua lỗ, bị phá sản (Nandan, 2010; Ahmad, 2012a). Tại Việt Nam bình quân mỗi tháng có 13 nghìn DN rút lui khỏi thị trường (Tổng cục Thống kê, 2022). Các nguyên nhân cơ bản về sự thất bại của DNNVV Việt Nam thời gian qua có thể tổng kết sơ bộ là: (i) Do các nguyên nhân khách quan đến từ bối cảnh của kinh tế thế giới và Việt Nam; cạnh tranh; tác động của tiến bộ kỹ thuật, kết hợp với ảnh hưởng của đại dịch COVID 19, (ii) do các nguyên nhân chủ quan bắt nguồn từ quản trị nội bộ không hiệu quả (kỹ năng quản lý, chất lượng nguồn nhân lực), đặc biệt là các vấn đề liên quan tới hệ thống kế toán. Do đó, để tồn tại và phát triển bền vững, các DNNVV cần có những công cụ hỗ trợ quản lý linh hoạt và hiệu quả (Aldehayyat, 2011). Một trong số các công cụ quan trọng đó là Kế toán quản trị (Lavia & Hiebl, 2015; Chenhall, 2003).

Những năm gần đây, Kế toán quản trị (KTQT) đã phát triển cả về lý luận và thực tiễn, ở một số quốc gia như Mỹ, Canada... KTQT đã trở thành một nghề với những tiêu chuẩn nhất định. Khoảng 15 năm qua, nghiên cứu về vận dụng KTQT đã thu hút sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu và chuyên gia kế toán, đặc biệt là những nghiên cứu tại các quốc gia đang phát triển (Lin & Yu, 2002). Vận dụng KTQT cho phép các DN tiếp cận thông tin cần thiết một cách kịp thời và hiệu quả, hỗ trợ quá trình ra quyết định. Tuy nhiên, do các DN khác nhau về quy mô, lĩnh vực

hoạt động và mục tiêu của các chủ sở hữu, nên không thể có một hệ thống KTQT chung áp dụng cho tất cả các loại hình DN (Sulaiman và cộng sự, 2004). Bên cạnh đó, tại các DNNVV, nhà quản trị (NQT) phải theo đuổi nhiều mục tiêu trong chiến lược phát triển DN đã tạo nên những ảnh hưởng nhất định đến vận dụng KTQT tại các DN này. Các kỹ thuật KTQT nào đó có thể thích hợp với DN lớn nhưng lại không phù hợp khi vận dụng với các DNNVV. Nhiều nhà nghiên cứu cho rằng, KTQT được vận dụng thành công trong các DN lớn có nhiều nguồn lực, khả năng đổi mới và có kinh nghiệm chuyên môn (Mitchell & Reid, 2000). Các DNNVV thường chỉ chú trọng đến hoạt động kinh doanh, nên họ đầu tư ít hơn cho KTQT, điều này xuất phát từ nhận thức của các NQT do xem nhẹ vai trò của KTQT. Mặt khác, nhiều NQT có kiến thức hạn chế về KTQT, sự tập trung của họ vào kế toán chỉ là để hoàn thành nghĩa vụ báo cáo theo luật, mà bỏ qua việc sử dụng các số liệu phân tích kinh doanh. Đây là một thách thức trong nghiên cứu vận dụng KTQT tại các DNNVV nói chung, các DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng.

Mặc dù đã có rất nhiều nghiên cứu về DNNVV như khởi nghiệp, phát triển nguồn nhân lực... nhưng ở Việt Nam chưa có nhiều nghiên cứu liên quan đến KTQT trong các DN này. Hơn nữa, phần lớn các nghiên cứu KTQT ở Việt Nam tập trung nghiên cứu các trường hợp điển hình, chuyên sâu như nghiên cứu trong các ngành nghề kinh doanh nào đó hoặc trong từng phần hành kế toán cụ thể, thiếu vắng các nghiên cứu KTQT theo chức năng của quản trị doanh nghiệp (QTDN), nhất là nghiên cứu về vận dụng KTQT hướng tới thực hiện các chức năng của NQT trong DN. Do vậy, nghiên cứu vận dụng KTQT trong các DNNVV cần phải được tiếp tục thực hiện, bổ sung và hoàn thiện cho phù hợp với yêu cầu của QTDN để thích ứng với nền kinh tế thị trường, với bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế. Từ những lý do trên, tác giả chọn đề tài luận án “*Nghiên cứu vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam*”.

2. Mục tiêu, nhiệm vụ nghiên cứu

*** Mục tiêu nghiên cứu**

Luận án làm rõ hơn cơ sở lý luận về KTQT trong các DNNVV. Phân tích, đánh giá thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam; Đồng thời luận án xác định các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến vận dụng KTQT tại các DN này. Trên cơ sở đó, đề xuất những khuyến nghị, hàm ý nhằm thúc đẩy hơn nữa việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

*** Nhiệm vụ nghiên cứu**

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, luận án xác định nhiệm vụ nghiên cứu cụ thể như sau:

Về lý luận: Hệ thống hóa, phân tích, làm rõ hơn cơ sở lý thuyết và những vấn đề lý luận chung về KTQT trong các DNNVV, các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN này.

Về thực tiễn

- Khảo sát, đánh giá thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

- Xác định và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

- Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất các khuyến nghị nhằm thúc đẩy hơn nữa việc vận dụng KTQT các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

3. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu, luận án tập trung phân tích và trả lời 4 câu hỏi sau:

(1) Kế toán quản trị trong DN và nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT tại các DNNVV là gì?

(2) Thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam hiện nay như thế nào?

(3) Những nhân tố nào ảnh hưởng tới việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam? Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến vận dụng KTQT tại các DN này như thế nào?

(4) Cần có những khuyến nghị nào nhằm thúc đẩy hơn nữa việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam?

4. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu

***Đối tượng nghiên cứu:**

Luận án tập trung nghiên cứu vận dụng KTQT thông qua xem xét, đánh giá vận dụng các kỹ thuật của KTQT trong các DN có quy mô nhỏ và vừa thuộc lĩnh vực sản xuất (DN sản xuất nhỏ và vừa) Việt Nam.

*** Phạm vi nghiên cứu:**

- Phạm vi về nội dung

Luận án nghiên cứu vận dụng KTQT gắn với các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin cho các NQT hướng tới thực hiện các chức năng QTDN. Vì vậy, nội

dung nghiên cứu của luận án bao gồm các kỹ thuật liên quan đến 5 nội dung cơ bản của KTQT: (1) Lập dự toán; (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược. Luận án không nghiên cứu chi tiết việc vận dụng một kỹ thuật cụ thể nào đó của KTQT trong một hoặc các DNNVV. Mặt khác, để phục vụ cho mục tiêu nghiên cứu đã nêu trên là đánh giá vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, tác giả tiếp cận vấn đề nghiên cứu trên cơ sở dữ liệu điều tra khái quát từ phản hồi của DN về vận dụng các kỹ thuật KTQT phục vụ cho các chức năng: hoạch định, tổ chức và điều hành, lãnh đạo và kiểm soát, ra quyết định, quản trị chiến lược. Các dẫn chứng và số liệu trong bài chỉ nhằm chứng minh cho việc vận dụng KTQT tại các DN khảo sát, cung cấp cơ sở cho các nhận định về vận dụng KTQT trong DN.

+ *Phạm vi về không gian*: Luận án nghiên cứu các DN có quy mô nhỏ và vừa thuộc lĩnh vực sản xuất của Việt Nam theo các tiêu chí phân loại DN nhỏ và vừa thuộc lĩnh vực SX theo Nghị định 80/2021/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Hỗ trợ DNNVV ban hành năm 2017. Các DN này hoạt động ở 3 khu vực khác nhau: miền Bắc, miền Trung, miền Nam. Cụ thể khu vực miền Bắc là các DN sản xuất nhỏ và vừa ở các thành phố lớn như: Việt Trì, Bắc Ninh, Hà Nội, Hưng Yên, Hải Dương; Khu vực miền Trung là các DN sản xuất nhỏ và vừa ở thành phố Vinh, Đà Nẵng; Khu vực miền Nam là các DN sản xuất nhỏ và vừa ở TPHCM, Vũng Tàu, Bình Dương, Đồng Nai. Luận án không nghiên cứu các DN siêu nhỏ trong lĩnh vực này vì hai lý do sau:

(i) Các DN siêu nhỏ nói chung, DN sản xuất siêu nhỏ nói riêng thường có nguồn lực rất hạn chế để thực hiện KTQT, Luật Kế toán năm 2015 qui định nhiều nội dung tổ chức bộ máy kế toán được miễn trừ cho DN siêu nhỏ;

(ii) Các DN siêu nhỏ nói chung, DN sản xuất siêu nhỏ nói riêng có quyền sở hữu và quyền quản lý tập trung vào một số ít người, cách ghi chép, lưu trữ tài liệu kế toán đơn giản, có ít hoạt động sản xuất (chỉ sản xuất một hoặc một số loại sản phẩm), kiểm soát nội bộ hạn chế, cấp độ quản lý đơn giản, có ít nhân sự và thường phải kiêm nhiệm.

+ *Phạm vi về thời gian*: Nghiên cứu được thực hiện từ 2019 - 2022.

5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

* *Phương pháp luận*: Luận án sử dụng kết hợp phương pháp luận chủ nghĩa duy vật biện chứng và duy vật lịch sử trong nghiên cứu.

** Phương pháp nghiên cứu:* Luận án kết hợp nghiên cứu định tính với nghiên cứu định lượng. Việc sử dụng kết hợp hai phương pháp này nhằm bổ sung thông tin trong quá trình xử lý và phân tích dữ liệu (Leedy & Omrod, 2012). Trong đó, nghiên cứu định tính được sử dụng nhằm thiết lập bảng hỏi, hiệu chỉnh mô hình thông qua điều chỉnh và bổ sung các biến độc lập trong mô hình, đồng thời xây dựng thang đo chính thức về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Kỹ thuật sử dụng chủ yếu là thảo luận nhóm và phỏng vấn chuyên sâu với các chuyên gia về lĩnh vực KTQT và QTDN.

Nghiên cứu định lượng được tiến hành dựa trên mô hình nghiên cứu đã xây dựng trong bước nghiên cứu định tính để thực hiện thống kê mô tả, kiểm định các giả thuyết đưa ra và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

6. Những đóng góp mới của đề tài

Thứ nhất, những đóng góp mới về học thuật, lý luận: Luận án góp phần hệ thống hóa tương đối toàn diện cơ sở lý luận chung về KTQT trong các DNNVV theo hướng tiếp cận riêng, đó là nghiên cứu KTQT gắn với các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin cho các NQT hướng tới thực hiện các chức năng QTDN (gồm: hoạch định, tổ chức và điều hành, lãnh đạo và kiểm soát, ra quyết định, quản trị chiến lược) với 5 nội dung cơ bản: (1) Lập dự toán sản xuất kinh doanh (SXKD); (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược. Đồng thời, luận án đã phân tích các lý thuyết nền tảng từ đó đưa ra các giả thuyết và mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DNNVV.

Thứ hai, những kết luận mới về đánh giá thực tiễn

Bằng việc sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng, luận án đã khảo sát, phân tích, đánh giá khái quát thực trạng mức độ và sự khác biệt về vận dụng KTQT gắn với vận dụng các kỹ thuật KTQT giữa 2 nhóm quy mô DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam theo 5 nội dung đã xác định. Luận án cũng đã đánh giá được mức độ ảnh hưởng của 05 nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, lần lượt là: (1) Nhận thức của NQT; (2) Năng lực kế toán; (3) Công nghệ; (4) Văn hóa DN; và (5) Mức độ cạnh tranh của thị trường.

Thứ ba, những đề xuất mới rút ra từ kết quả nghiên cứu

Dựa trên kết quả nghiên cứu, luận án đề xuất các khuyến nghị với các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, các cơ quan quản lý Nhà nước, các cơ sở đào tạo và các tổ chức nghề nghiệp nhằm thúc đẩy hơn nữa vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam gắn với vận dụng các kỹ thuật KTQT liên quan đến 05 nội dung cơ bản của KTQT đã xác định, trong đó nhấn mạnh việc vận dụng linh hoạt và đa dạng hóa các kỹ thuật KTQT để lập dự toán SXKD; tăng cường vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại phù hợp với đặc thù đơn vị để xác định chi phí, tính giá thành và đo lường thành quả hoạt động; vận dụng đồng bộ các kỹ thuật KTQT bao gồm cả kỹ thuật KTQT truyền thống và hiện đại nhằm hỗ trợ NQT ra quyết định ngắn hạn, dài hạn và quản trị chiến lược. Đồng thời, từ kết quả kiểm định và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, luận án cũng đưa ra các điều kiện cần thực hiện để thúc đẩy vận dụng KTQT trong các DN này như thay đổi nhận thức của NQT, tăng cường năng lực kế toán, áp dụng công nghệ hiện đại, xây dựng văn hóa DN và chủ động nâng cao khả năng cạnh tranh.

7. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, danh mục bảng biểu sơ đồ, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, luận án gồm 5 chương:

Chương 1: Tổng quan nghiên cứu và nhận diện khoảng trống nghiên cứu

Chương 2: Cơ sở lý luận về kế toán quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa

Chương 3: Phương pháp nghiên cứu

Chương 4: Kết quả nghiên cứu thực trạng vận dụng kế toán quản trị trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Chương 5: Bàn luận và các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VÀ NHẬN DIỆN KHOẢNG TRỐNG NGHIÊN CỨU

1.1 Tổng quan các nghiên cứu

Nghiên cứu về vận dụng KTQT đã được thực hiện ở nhiều nước phát triển như Canada, Anh, Úc, Nhật Bản, Bỉ, Hà Lan và một số quốc gia khác như Malaysia, Việt Nam. Mặc dù đã có nhiều nghiên cứu tiếp cận KTQT theo các góc độ khác nhau song nghiên cứu về KTQT trong các DNNVV vẫn được đánh giá là chưa đầy đủ (Mitchell & Reid, 2000). Việc vận dụng KTQT trong các DNNVV nói chung và các DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng có nhiều điểm khác biệt nhất định so với các DN có quy mô lớn vì các DN này có những đặc điểm riêng chi phối đến vận dụng KTQT như quy mô vốn, nguồn lực, lĩnh vực hoạt động, ngành nghề kinh doanh... Theo đó, để nhận diện và xác định khoảng trống nghiên cứu cho đề tài Luận án, tác giả tổng quan các nghiên cứu tiền nhiệm theo hai nhóm chính: (i) Các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các DNNVV; (ii) Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các DNNVV.

1.1.1 Các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa

Vận dụng KTQT đã khẳng định được vai trò quan trọng, có ảnh hưởng đáng kể đến hoạt động, hiệu quả kinh doanh và sự thành công chung của các DNNVV, nhất là các DN đang phải gồng mình để tồn tại (Hopper và cộng sự, 2009; Lowth, 2013). Hair và cộng sự (2010) chỉ ra rằng các DNNVV vận dụng KTQT sẽ tăng tính cạnh tranh trên thị trường, ứng phó dễ dàng với những biến cố của môi trường kinh tế. Tương đồng với kết quả này, nghiên cứu của McLellan & Moustafa (2011) cho rằng nếu không vận dụng KTQT có thể sẽ làm giảm đáng kể những lợi ích mà lẽ ra các DN nhận được. Trong những năm gần đây, nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các DN này ngày càng được phát triển theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau. Trong đó, nghiên cứu vận dụng KTQT theo chức năng của NQT được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm.

Chenhall & Langfield-Smith (1998) đã nghiên cứu mức độ vận dụng kỹ thuật KTQT trong các DNNVV gồm KTQT truyền thống và KTQT hiện đại, được chia thành 5 nhóm: (1) lập dự toán, (2) xác định chi phí và giá thành, (3) đo lường thành quả hoạt động, (4) hỗ trợ ra quyết định và (5) quản trị chiến lược. Nghiên cứu chỉ ra rằng vận dụng KTQT đã mang lại hiệu quả cao trong QTDN và mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQT truyền thống (lập dự toán, xác định chi phí và giá thành, đo

lượng thành quả hoạt động) cao hơn mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại (các kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định và quản trị chiến lược).

Nhóm tác giả Lowth và cộng sự (2013) tiến hành khảo sát thực trạng vận dụng KTQT trong các DNNVV tại Anh. Nghiên cứu chỉ ra rằng các DNNVV vận dụng KTQT nhằm giúp các NQT kiểm soát thông tin hơn là hỗ trợ ra quyết định và DNNVV có quy mô càng nhỏ thì người chủ (người điều hành) DN thường đảm trách luôn công tác KTQT. Một kết quả khác của Ruvendra Nandan (2011) và Daniela (2014) chỉ ra rằng vận dụng các kỹ thuật KTQT trong các DNNVV còn để đo lường thành quả hoạt động của DN và ra quyết định trong môi trường kinh doanh phức tạp (Legaspi, 2018). Ngoài ra, các DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất có xu hướng sử dụng kỹ thuật tính giá và đo lường thành quả nhiều hơn các DN hoạt động trong các lĩnh vực khác (Sholihin, 2018).

Tuy nhiên, nghiên cứu của Howard & Alan Webb (2013) cho rằng các kỹ thuật KTQT vận dụng ở các DNVVN của Canada được chia thành 4 nhóm gồm: (1) tính giá, (2) lập dự toán, (3) đo lường thành quả và (4) hỗ trợ việc ra quyết định. Kết quả nghiên cứu cho thấy các kỹ thuật KTQT liên quan nhiều đến thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho NQT trong kiểm soát hơn là hỗ trợ ra quyết định.

Armitage và cộng sự (2013) nghiên cứu chi tiết việc vận dụng các kỹ thuật KTQT trong các DNNVV tại Canada cho một số kết quả như: Các kỹ thuật KTQT được vận dụng trong DNNVV gồm xác định chi phí và giá thành, phân tích BCTC, lập dự toán và phân tích sai lệch. Tuy nhiên, các DNNVV này sử dụng các dự toán và phân tích sai lệch chủ yếu cho mục đích lập kế hoạch, chưa chú trọng tới mục đích thực hiện chức năng kiểm soát. Gần đây các cứu tiếp cận theo hướng này vẫn được phát triển và cho những kết quả thành công nhất định: Reza.G và cộng sự (2015); Idowu Eferakeya (2016); Amara và Benelifa (2017); Afirah và Mansor (2018).

Ở Việt Nam, các nghiên cứu vận dụng KTQT trong các DNNVV trước đây ít được quan tâm và phần lớn tiếp cận theo công việc, theo tổ chức KTQT như: Phạm Ngọc Toàn (2010); Trần Thế Nữ (2013); Phạm Xuân Thành và cộng sự (2019). Tuy nhiên, những năm gần đây các DNNVV đang ngày càng quan tâm nhiều đến việc vận dụng kỹ thuật KTQT nhằm có được những thông tin tốt hơn cho NQT, phù hợp với bối cảnh cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0 và xu hướng hội nhập toàn cầu nhằm gia tăng lợi thế cạnh tranh cho DN, góp phần tạo nên sự thành công cho các DNNVV tại Việt Nam trong kinh doanh như nghiên cứu của Huỳnh Lợi (2019),

Phạm Huy Hùng (2020). Hiện nay qua nghiên cứu cho thấy mức độ vận dụng KTQT trong DNNVV Việt Nam là rất thấp và mới chỉ có một vài nghiên cứu được tiếp cận dưới góc độ vận dụng kỹ thuật KTQT hướng tới thực hiện chức năng QTDN điển hình như của Trần Ngọc Hùng (2016), Nguyễn Thị Huyền Trâm (2021). Theo Trần Ngọc Hùng (2016) nội dung vận dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam gồm: Chi phí và các kỹ thuật KTQT, các kỹ thuật ra quyết định, Dự toán và kiểm soát, đo lường thành quả. Nghiên cứu tập trung đi sâu phân tích và đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng kỹ thuật KTQT trong các DNNVV.

Cùng hướng nghiên cứu với Trần Ngọc Hùng (2016), nghiên cứu của Nguyễn Thị Huyền Trâm (2021) cũng phân tích các nhân tố tác động đến việc triển khai các kỹ thuật KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho rằng, các nhân tố được xác định thực sự tác động đáng kể đến việc triển khai các kỹ thuật KTQT trong DNNVV lĩnh vực sản xuất là độ mạnh của thị trường cạnh tranh, Sự tham gia của chủ DN, công nghệ tiên tiến và nhân tố mô phỏng.

Như vậy, có thể thấy các nghiên cứu tiên nhiệm về vận dụng KTQT trong các DNNVV đã được tiếp cận theo hướng vận dụng các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin cho NQT thực hiện các chức năng QTDN. Do đó, theo tác giả có thể khái quát các nghiên cứu tiên nhiệm về vận dụng KTQT trong các DNNVV theo các nhóm kỹ thuật như sau:

Thứ nhất, lập dự toán: Nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2006) cho rằng lập dự toán SXKD nhằm hoạch định chiến lược dài hạn và ra quyết định liên quan đến lợi nhuận sản phẩm và lợi nhuận khách hàng. Lập dự toán là kỹ thuật KTQT nhằm hướng tới các chức năng hoạch định, kiểm soát, ra quyết định của NQT (Tyson, 2007; Nadan, 2010). Gần đây, nghiên cứu của Garison và cộng sự (2020) khẳng định rằng lập dự toán SXKD là kỹ thuật quan trọng cung cấp thông tin phục vụ chức năng hoạch định và kiểm soát của NQT trong DN. Các nghiên cứu cũng đã so sánh mức độ vận dụng kỹ thuật lập dự toán SXKD trong các DNNVV giữa các quốc gia, quy mô DN và lĩnh vực kinh doanh của DN. Nghiên cứu thực nghiệm của Maqbool-ur-Rehman (2011), Ahmad (2012), Ahmad (2014) đã chỉ ra rằng các DN có quy mô vừa lập dự toán SXKD ở mức độ cao hơn so với các DN nhỏ. Ngược lại, Halil Akmeşe & Selman Bayrakçı (2016) cho rằng quy mô của DN dường như không ảnh hưởng đến việc vận dụng các dự toán phổ biến như: dự toán báo cáo tài chính năm, dự toán tiền mặt và dự toán luân phiên. Các nghiên cứu của

Armitage & Webb (2015) ở Canada, Broccardo (2014) ở Ý, Ahmad (2014) tại Malaysia chỉ ra rằng mức độ vận dụng lập dự toán SXKD trong các DNNVV thuộc lĩnh vực sản xuất cao hơn so với các DN có cùng quy mô nhưng thuộc lĩnh vực khác. Ngoài ra, các nghiên cứu này cho rằng cơ sở xây dựng dự toán là định mức chi phí. Howard & Alan Webb (2013), Efrakeya (2016) và Afirah & Mansor (2018) chỉ ra rằng định mức chi phí được sử dụng phổ biến trong các DNNVV là định mức chi phí (ĐMCP) nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT), ĐMCP nhân công trực tiếp (NCTT), ĐMCP sản xuất chung (SXC), ĐMCP bán hàng (BH), ĐMCP quản lý DN (QLDN).

CIMA (2009) chỉ rõ các kỹ thuật lập dự toán được vận dụng trong các DNNVV gồm: dự toán sản xuất, lập dự toán linh hoạt, dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục, dự toán luân phiên, lập dự toán cấp không, dự toán tiền mặt, dự toán gia tăng, dự toán báo cáo tài chính năm, dự toán lợi nhuận. Nghiên cứu của CIMA (2013), Sholihin (2018) chỉ rõ các loại dự toán SXKD được sử dụng phổ biến trong các DNNVV là dự toán mua hàng, dự toán bán hàng, dự toán vốn, dự toán lợi nhuận, dự toán tài chính năm, dự toán linh hoạt, dự toán chi phí bán hàng. Tương đồng với kết quả này, các nghiên cứu của Maqbool-ur-Rehman (2011), Ahmad (2012a), Daniela (2014) chỉ rõ rằng dự toán theo tháng, theo quý là loại dự toán được hơn 50% các DN ở Malaysia áp dụng. Trong khi đó, dự toán năm là kỹ thuật được các DN này sử dụng rộng rãi (chiếm 73%) và ở mức độ thường xuyên (đạt 85%). Quá trình lập dự toán trong các DN này bắt đầu một tháng trước khi bắt đầu năm tài chính. Khác với các DN ở Anh quá trình lập dự toán thường bắt đầu bốn đến sáu tháng (Dugdale và Lyne, 2004).

Dựa trên các nghiên cứu tiền nhiệm ở trên có thể thấy các kỹ thuật dự toán được các DN vận dụng trong các DNNVV gồm: ĐMCP NVLTT, ĐMCP NCTT, ĐMCP SXC, Dự toán bán hàng, dự toán mua hàng, dự toán BCTC, dự toán tiền, dự toán vốn, dự toán lợi nhuận, dự toán hàng tháng, dự toán hàng năm, dự toán luân phiên, dự toán theo phương pháp gia tăng, dự toán liên tục, dự toán cấp không. Đây là các kỹ thuật dự toán chủ đạo được vận dụng trong các DN chủ đạo (Garison và cộng sự, 2019).

Thứ hai, xác định chi phí và giá thành: Xác định chi phí và giá thành là các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin cho NQT DNNVV hướng tới chức năng hoạch định, lãnh đạo và kiểm soát (Sulaiman và cộng sự, 2004; Maqbool-ur-Rehman, 2011; Ahmad, 2012a; Armitage và cộng sự, 2013; Efrakeya, 2016; Trần

Ngọc Hùng, 2016; Sholihin, 2018; Đặng Huyền Trâm, 2021). Các nghiên cứu này chỉ ra các kỹ thuật xác định chi phí, giá thành được vận dụng trong các DNNVV gồm: xác định chi phí theo đơn hàng, xác định chi phí theo quá trình sản xuất, xác định chi phí theo hoạt động, xác định chi phí mục tiêu, tính giá thành theo chi phí toàn bộ, tính giá thành theo chi phí biến đổi. Trong đó có mức độ sử dụng các kỹ thuật truyền thống thấp hơn các kỹ thuật KTQT hiện đại như xác định chi phí mục tiêu, xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Kỹ thuật tính giá thành theo chi phí biến đổi được vận dụng thường xuyên hơn chiếm 70% các DNNVV tại Trung Quốc (Firth, 1996); 52% ở các DNNVV ở Malaysia (Ahmad, 2012a) và 50% các DNNVV ở Ấn Độ và Thái Lan (Joshi, 2001; Phadoongsitthi, 2003). Xác định chi phí theo hoạt động có tỷ lệ vận dụng thấp, ở Singapore là 13% (Maqbool-ur-Rehman, 2011) ở Ấn Độ là 20% (Joshi, 2001).

Nghiên cứu của Teemu Malmib (2002) tại Úc chỉ ra rằng việc vận dụng các kỹ thuật KTQT trong các DN có sự khác biệt, xác định chi phí theo quá trình, xác định chi phí theo công việc được các DN vận dụng nhiều hơn, đạt tỷ lệ 55% đến 61% ở Nhật, dưới 41% các DN ở Thụy Điển dưới 52 % các DNNVV ở Úc.

Thứ ba, đo lường thành quả: Kỹ thuật đo lường thành quả hoạt động của DN được thực hiện thông qua các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính nhằm cung cấp thông tin KTQT cho NQT theo các trung tâm trách nhiệm (TTTN) để kiểm soát và đánh giá (CIMA, 2013). Đo lường thành quả là kỹ thuật KTQT quan trọng nhằm đánh giá hiệu suất hoạt động của các DNNVV, trong đó các chỉ tiêu tài chính như tỷ suất lợi nhuận trên tài sản, tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu, tỷ suất lợi nhuận và tổng danh mục cho vay, lợi tức đầu tư, tỷ lệ tăng trưởng doanh thu,... được vận dụng phổ biến hơn các chỉ tiêu phi tài chính, mặc dù các chỉ tiêu phi tài chính liên quan đến khách hàng và đổi mới hoạt động được đánh giá là có ảnh hưởng lớn đến DNNVV (Abdel-Kader & Luther, 2006; Waweru và cộng sự, 2008; Ahmad, 2012; Maduekwe, 2015). Kết quả nghiên cứu nhấn mạnh đến vai trò và xu hướng vận dụng kỹ thuật KTQT hiện đại nhằm đo lường thành quả hoạt động như: phân bổ chi phí dựa trên hoạt động (ABC), thẻ điểm cân bằng (BSC), phân tích điểm mạnh và điểm yếu, cơ hội và thách thức (SWOT) và phân tích đối thủ cạnh tranh. Tuy nhiên, tỷ lệ vận dụng các kỹ thuật này còn ở mức thấp và chỉ đạt tỷ lệ dưới 40%.

Thứ tư, hỗ trợ ra quyết định: Ra quyết định là chức năng quan trọng trong QTDN, có tính chất quyết định thành bại của DN nói chung và DNNVV nói riêng trong môi trường cạnh tranh gay gắt (Wu và cộng sự, 2007). Nghiên cứu của

Marshall (2011), Ahmad (2012), Eferakeya (2016), Mansor (2018), Sholihin (2018) chỉ ra rằng KTQT có vai trò quan trọng cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định của NQT. Các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định được sử dụng phổ biến tại các DNNVV ở nhiều quốc gia bao gồm: Phân tích điểm hòa vốn, tỷ suất hoàn vốn nội bộ (IRR) và phân tích giá trị hiện tại ròng (NPV) (Maqbool-ur-Rehman, 2011), thời gian hoàn vốn (Abdel-Kader & Luther, 2006; Hyvonen, 2007). Nghiên cứu của Lucas (2013) và Mihaylova (2015) cho thấy xác định chi phí mục tiêu, phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng - lợi nhuận (CVP) cũng là những kỹ thuật KTQT hỗ trợ đắc lực cho NQT trong việc ra quyết định bởi kỹ thuật này ảnh hưởng lớn đến mức độ chính xác của khả năng dự báo doanh thu và chi phí của DNNVV. Nghiên cứu của Daniela (2014) và Legaspi (2018) chỉ ra rằng các DNNVV ở các nước đang phát triển quan tâm nhiều đến phân tích dòng tiền và lập dự toán vốn, đây là những kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định rất hữu ích cho các DN bởi tính dễ sử dụng (Kukec, 2012).

Ngoài các kỹ thuật trên, định giá bán là một trong số các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin giúp NQT ra quyết định trong kinh doanh được các NQT trong các DNNVV ở các quốc gia sử dụng phổ biến, điển hình là các nghiên cứu thực nghiệm của Carmona (2006), Stokman (2006), May (2007), CIMA (2013). Kết quả này tương đồng với kết quả nghiên cứu của CIMA (2013).

Thứ năm, hỗ trợ quản trị chiến lược: Kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) là một kỹ thuật KTQT mà thông qua đó để cung cấp thông tin cho NQT thực hiện chức năng hoạch định chiến lược và ra quyết định trong dài hạn (Holloway, 2006). Kết quả khác của Cinquini & Tenucci (2007), Đoàn Ngọc Quế và cộng sự (2014), Eferakeya (2016), Mansor (2018) cho rằng KTQTCL là tập hợp các kỹ thuật KTQT giúp DN tăng hiệu quả và hiệu suất quản trị. Khác với KTQT truyền thống, KTQTCL không những phân tích thông tin từ nội bộ DN mà còn phân tích thông tin liên quan đến môi trường, trong đó tập trung cho khách hàng, đối thủ cạnh tranh. Để thực hiện vận dụng KTQTCL trong DN, ngoài các kỹ thuật quản trị khách hàng và quản trị đối thủ cạnh tranh, KTQTCL đã kế thừa các kỹ thuật KTQT truyền thống như Chi phí thuộc tính, Chi phí vòng đời sản phẩm, Chi phí chất lượng, Chi phí mục tiêu, Chi phí theo chuỗi giá trị, đồng thời quan tâm nhiều hơn đến việc mở rộng vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại nhằm cung cấp thông tin cho các mục tiêu dài hạn. Có thể nói, KTQTCL đã phát triển các kỹ thuật liên quan đến phục vụ cho việc ra quyết định dài hạn gồm:

Nhóm kỹ thuật cung cấp thông tin về quản trị chiến lược như: Điểm chuẩn, thẻ điểm cân bằng (Hosseinpour, 2018).

Nhóm kỹ thuật cung cấp thông tin kế toán về đối thủ cạnh tranh như: Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh; xác định vị trí cạnh tranh và đánh giá hiệu quả của đối thủ cạnh tranh (Guilding, 2005; Kalkhouran, 2017).

Nhóm kỹ thuật cung cấp thông tin kế toán liên quan đến khách hàng như: Phân tích lợi nhuận của khách hàng (Mansor, 2018); đánh giá tài sản khách hàng (Eferakeya, 2016); phân tích lợi ích khách hàng lâu dài (Tenucci, 2009; Sunarni, 2014; Wittema và cộng sự, 2017).

Ở Việt Nam, việc vận dụng KTQTCL còn khá mới mẻ và chưa thực sự được quan tâm, nhất là đối với các DNNVV. Từ năm 2015 đến nay, KTQTCL được nghiên cứu và được coi như là một trong số giải pháp góp phần hoàn thiện, nâng cao hiệu quả của DN (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2016). Các nghiên cứu sau này, ngoài việc kế thừa các kỹ thuật KTQT truyền thống còn bổ sung kỹ thuật mới như: thẻ điểm cân bằng (Học viện Tài chính, 2021), nhưng cũng chỉ được vận dụng một cách rời rạc nhằm giải quyết một hoặc một vài vấn đề mà các DN Việt Nam đang vướng mắc, chủ yếu hướng tới mục tiêu kiểm soát, tiết kiệm chi phí và các vấn đề nội bộ DN mà chưa đủ để giúp DN có thể vận dụng kiểm soát và giải quyết nhiều vấn đề bên ngoài DN.

Các kỹ thuật KTQT vận dụng trong các DNNVV được tổng hợp tại Phụ lục 01

1.1.2 Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa

Các nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV được thực hiện ở nhiều quốc gia khác nhau và cho những kết quả khác nhau. Dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tâm lý học và lý thuyết quá trình đổi mới, các nghiên cứu của Tenucci (2010), Ahmad (2012), Lowth (2013), Broccardo (2014), Leftesi (2014), Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), Mahfud Sholihin (2018), Hosseinpour (2018), Afirah (2018) đã khẳng định rằng có sự ảnh hưởng của các nhân tố nhận thức của NQT, năng lực kế toán, mức độ cạnh tranh, công nghệ, văn hóa DN, phân quyền và nguồn lực khách hàng... đến mức độ vận dụng KTQT trong các DN nói chung, DNNVV nói riêng. Có thể khái quát các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV từ các nghiên cứu tiền nhiệm như sau:

Thứ nhất, nhận thức của NQT: Việc vận dụng các kỹ thuật KTQT mới, kỹ thuật KTQT hiện đại không chỉ tốn kém chi phí mà có thể phải thay đổi các thói quen

và các hoạt động trước đây, do vậy phải có sự cam kết ủng hộ của NQT cấp cao nhất. Có thể thấy, sự quan tâm, ủng hộ và sự hiểu biết của NQT về KTQT là một nhân tố ảnh hưởng đến KTQT trong các DNNVV.

Theo Sholihin (2018), sự hiểu biết về KTQT giúp cho NQT điều hành DN phát sinh nhu cầu về việc vận dụng KTQT vào DN mình, giúp họ đánh giá cao về tính hữu ích của các kỹ thuật KTQT và không ngần ngại trong việc bỏ chi phí đầu tư vào việc vận dụng chúng. Phenya (2011) và Kosaiyakanont (2011) cũng chỉ ra rằng trình độ, kỹ năng của NQT cũng cần được quan tâm, NQT thiếu kỹ năng quản lý tài chính có ảnh hưởng không nhỏ đến vận dụng KTQT trong DN. Theo nghiên cứu của Abram Phenya (2011) nhân tố ảnh hưởng lớn đến vận dụng KTQT trong các DNNVV ở Nam Phi là NQT thiếu kiến thức cần thiết để lập dự toán, lập kế hoạch kinh doanh và phân tích báo cáo tài chính. Nghiên cứu của Kosaiyakanont (2011) chỉ ra rằng nhận thức của NQT về KTQT dựa trên các nền tảng về kỹ năng, kiến thức và giáo dục của họ, bao gồm sự hiểu biết về kế toán, kiến thức và kinh nghiệm của NQT (Ahmad, 2012a; Trần Ngọc Hùng, 2016). Trong khi đó, Ossadnik (2003) cho rằng nhận thức của NQT cũng có thể đánh giá thông qua (1) Sự cân nhắc khi vận dụng KTQT của NQT một cách độc lập và (2) sự tin tưởng, ủng hộ vận dụng KTQT của NQT; mức độ quan tâm, ủng hộ là thước đo đánh giá sự tin tưởng của NQT đối với KTQT. Các nghiên cứu của Subasinghe & Fonseka (2009), Wu và cộng sự (2010), Uyar (2010) cho rằng nguyên nhân làm cản trở sự phát triển của KTQT là thiếu môi trường KTQT chuyên nghiệp, năng động, thiếu các khóa học, các chương trình đào tạo về KTQT và nhất là nhận thức của NQT cấp cao về tính hữu ích, phù hợp của thông tin KTQT. Ngoài ra, Katja Tillmann và cộng sự (2008) cho thấy nhận thức của NQT là một trong số các nhân tố ảnh hưởng đến các DN có ý định vận dụng KTQT cho mục tiêu chiến lược.

Thứ hai, năng lực kế toán (trình độ của nhân viên kế toán): Theo Ndaita (2009), Ahmad (2012, 2013), Ahmad & Leftesi (2014), Eferakeya (2016), Sholihin (2018),... năng lực kế toán là một trong các nhân tố ảnh hưởng lớn đến vận dụng KTQT trong DN. Sự thiếu hụt các kế toán viên đủ tiêu chuẩn có thể là rào cản đối với áp dụng rộng rãi các kỹ thuật KTQT hiện đại (Haldma và Laats, 2002). Nghiên cứu của Ahmad (2012b) cho rằng đây là nhân tố nội sinh ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQT trong DNNVV tại Malaysia, vì không phải DN nhỏ nào cũng có thể thuê mượn các nhân viên kế toán có trình độ chuyên môn cao. Điều này khác biệt với các DN có quy mô lớn bởi DN lớn thường có các phòng ban kế toán/tài

chính chuyên biệt, do đó họ tuyển dụng những nhân viên kế toán có trình độ chuyên môn cao để thực hiện những báo cáo cũng như thực hiện những tư vấn chuyên nghiệp hơn các DN nhỏ hơn (Ismail and King, 2007). Nhân viên kế toán có năng lực cao sẽ hỗ trợ việc phát triển hệ thống KTQT và phân tích thông tin KTQT (Trần Ngọc Hùng, 2016).

Thứ ba, mức độ cạnh tranh: Các nghiên cứu tiền nhiệm ở một số quốc gia đều cho rằng cạnh tranh ngày càng tăng đòi hỏi các DN phải sử dụng nguồn lực và ra quyết định hiệu quả hơn, từ đó phát sinh nhu cầu thông tin phục vụ QTDN nhiều hơn, trong đó thông tin KTQT tin cậy sẽ được các NQT ưu tiên sử dụng cho mục đích ra quyết định nhằm cạnh tranh hiệu quả. Nghiên cứu của Ahmad (2012), Trần Ngọc Hùng (2016) khẳng định rằng cạnh tranh là nhân tố có ảnh hưởng đến KTQT trong các DNNVV. Mức độ cạnh tranh trên thị trường của một DN được đánh giá thông qua mức độ cạnh tranh với một DN khác về sản phẩm, dịch vụ và giá cả trong môi trường bên ngoài (Cadez & Guilding, 2008). Cùng với kết quả này, nghiên cứu của Leite (2015) và Armitage (2015) cho rằng các nhân tố ngẫu nhiên như mức độ cạnh tranh và sự biến động của môi trường đã làm thay đổi KTQT ở Nam Phi. Nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), nhấn mạnh rằng mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại trong DN, song nhân tố này lại không có tác động đến việc sử dụng các kỹ thuật KTQT truyền thống trong các DN Việt Nam. Đồng quan điểm với các nghiên cứu trên có thể kể đến một số nghiên cứu của Askarany (2015) và Armitage (2015),...

Thứ tư, công nghệ: công nghệ bao gồm công nghệ thông tin, công nghệ sản xuất tiên tiến, công nghệ quản lý và quan trọng hơn nữa là nền công nghệ số.... Các công nghệ này có ảnh hưởng không nhỏ đến vận dụng KTQT và đến hiệu suất công việc của kế toán và NQT (Halbouni, 2014; Mat, 2010; Ahmad, 2012; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Karanja và cộng sự, 2013; Leite và cộng sự, 2015; Sulaiman và cộng sự, 2015), điều này được lý giải như sau:

Công nghệ thông tin: trong thời đại ngày nay, công nghệ thông tin (CNTT) được ứng dụng trong mọi lĩnh vực, đời sống xã hội, bao gồm cả lĩnh vực kế toán, trong đó CNTT có ảnh hưởng đáng kể đến vận dụng KTQT trong DN. Những tiến bộ trong CNTT đã được ghi nhận là một chìa khóa làm thay đổi KTQT (Nyaanga, 2014). Việc ứng dụng CNTT vào KTQT làm cho thông tin được cung cấp kịp thời, phù hợp và hữu ích hơn (Abdel-Kader, 2006). CNTT đóng vai trò quan trọng trong quản lý tài chính, kiểm soát việc ra quyết định và quy trình triển khai ERP

(Nyaanga, 2014). Mặt khác, EisnerAmper (2014) còn chỉ ra rằng những tiến bộ trong CNTT mang lại không chỉ là lợi thế kinh doanh mà còn nhìn nhận được những vấn đề về rủi ro (Kristandl, 2014).

Công nghệ quản lý sản xuất tiên tiến: Ahmad (2012) nhấn mạnh đến sự ảnh hưởng của công nghệ quản lý sản xuất tiên tiến tới KTQT trong các DNNVV ở Malaysia. Theo tác giả, công nghệ quản lý sản xuất tiên tiến được hiểu là một công nghệ tiên tiến được sử dụng để cải thiện hiệu suất của DN và là công cụ hỗ trợ các DN duy trì lợi thế cạnh tranh trên thị trường. Khi các DN áp dụng hệ thống quản lý sản xuất tiên tiến như hệ thống quản lý chất lượng toàn diện (TQM), hệ thống quản lý hàng tồn kho kịp thời (JIT) thường vận dụng các kỹ thuật KTQT ở mức cao và phức tạp. Tương đồng với quan điểm này Luther và cộng sự (2008) giải thích về sự phức tạp của hệ thống KTQT được hình thành từ việc vận dụng hệ thống công nghệ quản lý sản xuất hiện đại và kỹ thuật quản lý tiên tiến (TQM và JIT). Ngoài ra, tác giả còn chỉ ra rằng các DN có công nghệ quản lý sản xuất tiên tiến thường hướng đến vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại hơn KTQT truyền thống.

Tiến bộ khoa học kỹ thuật, CMCN 4.0 đã làm thay đổi nhu cầu thông tin của DN và ảnh hưởng không ít đến vận dụng KTQT trong DN nói chung và DNNVV nói riêng. Mohammadi (2014) đã chỉ ra những ảnh hưởng tích cực và rủi ro mà DN phải đối mặt khi ứng dụng điện toán đám mây trong vận dụng KTQT. Các thông tin dữ liệu của nhiều DN sẽ không lưu trong các máy chủ công kênh mà chuyển sang lưu trong các máy chủ ảo không lồ trên mạng Internet (Schwab, 2016). Điều này giúp thông tin KTQT được lưu trữ với khối lượng lớn một cách hệ thống và khoa học. Những thành tựu của CMCN 4.0 sẽ giúp cho công việc KTQT trở nên dễ dàng, nhanh chóng, kịp thời và giúp KTQT trở thành công cụ không thể thiếu trong quản lý và điều hành của các DNNVV. Các chức năng KTQT sẽ được cải thiện (Lymer và Baldwin, 2005) tăng khả năng xử lý thông tin (Cegielski và cộng sự, 2012) và có ý nghĩa hỗ trợ cho việc ra quyết định.

Thứ năm, văn hóa doanh nghiệp: Trong một số nghiên cứu gần đây của Alper Erserim (2012), Chenhall (2007), Trần ngọc Hùng (2016)... đã bổ sung nhân tố văn hóa doanh nghiệp vào mô hình nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DNNVV. Đây là một nhân tố được các tác giả cho là khá mới trong các mô hình nghiên cứu. Các nghiên cứu này đều có kết quả đồng nhất rằng nhân tố này sẽ làm gia tăng mức độ vận dụng KTQT trong DN thông qua sự hỗ trợ từ các NQT đối với nhân viên hay có sự đồng thuận về mục tiêu phát triển chung, có sự

hỗ trợ lẫn nhau từ các nhân viên trong các phòng ban (Trần ngọc Hùng, 2016; Alper Erserim, 2012).

Thứ sáu, mức phân quyền: Phân quyền được đề cập đến trong nhiều nghiên cứu. Mức phân quyền được Chenhall và Morris (1986) định nghĩa là mức độ giao quyền tự chủ cho các NQT cấp dưới. Việc phân quyền đem lại cho các NQT trách nhiệm lớn hơn trong việc lập kế hoạch, kiểm soát các hoạt động và quyền truy cập thông tin.

Abdel-Kader (2008) khẳng định KTQT sẽ được phát huy hiệu quả khi DN có phân quyền quản lý và có tổ chức, kết quả nghiên cứu còn chỉ ra rằng các DN phân quyền thành công thường thiết kế được hệ thống KTQT phù hợp nhằm cung cấp thông tin kịp thời cho các NQT trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định. Đồng quan điểm với Abdel-Kader (2008), Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Leite (2015), Trần Ngọc Hùng (2016), cũng nhận định mức phân quyền có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng KTQT trong các DN nhất là vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại nhằm cung cấp thông tin KTQT phục vụ việc ra quyết định của NQT.

Thứ bảy, nguồn lực khách hàng: Theo Abdel - Kader và Luther (2008), DN nếu phải đối mặt với nguồn lực khách hàng càng mạnh thì càng phải lựa chọn vận dụng KTQT ở mức độ phức tạp hơn nhằm cải thiện quy trình ra quyết định và kiểm soát để có thể đáp ứng được việc duy trì sự thỏa mãn yêu cầu của khách hàng. Kết quả này đồng nhất với kết quả nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016).

Tổng hợp các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhỏ và vừa (Phụ lục 02)

1.2 Khoảng trống nghiên cứu

Trên cơ sở trình bày các nghiên cứu tiền nhiệm nêu trên tác giả phát hiện khoảng trống nghiên cứu như sau:

Thứ nhất, trong những năm qua trên thế giới mặc dù đã có các nghiên cứu thực nghiệm về vận dụng KTQT trong các DN NVV. Tuy nhiên, phần lớn là các nghiên cứu nước ngoài. Ở Việt Nam số lượng các nghiên cứu về vấn đề này còn khá khiêm tốn, hầu hết là các nghiên cứu được tiếp cận theo khâu công việc hoặc theo chức năng thông tin, một số ít nghiên cứu tiếp cận dưới góc độ vận dụng các kỹ thuật KTQT nhưng với các nội dung khác nhau và chỉ hướng đến hỗ trợ NQT thực hiện được một hoặc một số chức năng quản trị nào đó mà chưa có công trình nào nghiên cứu vận dụng KTQT gắn với các kỹ thuật KTQT liên quan đến 5 nội dung cơ bản của KTQT gồm: Lập dự toán SXKD, xác định chi phí và giá thành, đo lường thành quả hoạt động, hỗ trợ ra quyết định, hỗ trợ quản trị chiến lược nhằm giúp các NQT DN thực hiện đầy đủ các chức năng QTDN.

Thứ hai, vận dụng KTQT trong DN nói chung, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng chịu ảnh hưởng bởi rất nhiều nhân tố, bao gồm cả nhân tố bên trong và bên ngoài DN. Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DN đã được các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước quan tâm. Song ở Việt Nam, số lượng nghiên cứu thực nghiệm về vấn đề này còn hạn chế, với mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng có những khác biệt nhất định, kết quả nghiên cứu đôi khi chưa đồng nhất. Đặc biệt, các DN sản xuất nhỏ và vừa có những đặc thù riêng, vì vậy việc tiếp tục nghiên cứu để xác định và đo lường mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN này sẽ góp phần thúc đẩy việc vận dụng thành công KTQT trong DN.

Thứ ba, Các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các DN luôn gắn liền với bối cảnh, không gian và thời gian nghiên cứu. Do đó, kết quả của các nghiên cứu trước đây có thể không còn phù hợp với bối cảnh hiện tại. Vì vậy, nghiên cứu vận dụng KTQT trong các DN nói chung, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng cần thiết được tiếp tục nghiên cứu trong bối cảnh mới phù hợp với môi trường kinh doanh đầy biến động, sự phát triển của KTQT và nhận thức của các DN Việt Nam.

Thứ tư, KTQTCL là một nội dung quan trọng của KTQT trong việc cung cấp thông tin cho NQT thực hiện các mục tiêu chiến lược. Song trong các nghiên cứu trước đây nội dung này rất ít được đề cập đến, nhất là trong các nghiên cứu về vận dụng KTQT tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

Từ khoảng trống nghiên cứu đã nêu trên, tác giả tiếp cận vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam dưới góc độ vận dụng các kỹ thuật KTQT liên quan đến 5 nội dung cơ bản của KTQT, gồm: (1) Lập dự toán SXKD; (2) Xác định chi phí, giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định và (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược nhằm hướng tới các chức năng QTDN giúp các NQT quản lý DN hiệu quả hơn trong quá trình hoạt động kinh doanh. Luận án không đi sâu vào nghiên cứu, phân tích các kỹ thuật cụ thể của KTQT. Các dẫn chứng và số liệu trong nghiên cứu chỉ nhằm minh chứng cho các kết luận về thực trạng vận dụng các kỹ thuật KTQT trong các DN khảo sát. Đồng thời, luận án cũng xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN này và đo lường mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố. Trên các cơ sở đó, luận án đưa ra một số khuyến nghị nhằm thúc đẩy nữa việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương này tác giả đã tổng quan các nghiên cứu tiền nhiệm liên quan đến vận dụng KTQT trong các DNNVV theo hai nội dung chủ yếu: (i) Các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các DNNVV, (ii) Các nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV. Trên cơ sở đó tác giả xác định khoảng trống nghiên cứu cho luận án, tác giả lựa chọn hướng tiếp cận nghiên cứu vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam thông qua xem xét, đánh giá vận dụng các kỹ thuật KTQT. Phần tổng quan còn là nền tảng để đề xuất mô hình, giả thuyết về các nhân tố tác động đến vận dụng KTQT trong các DNNVV thuộc lĩnh vực sản xuất của Việt Nam, tất cả những nội dung này được trình bày trong chương kế tiếp của luận án.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA

2.1 Khái niệm, bản chất, vai trò và chức năng của kế toán quản trị

2.1.1 Khái niệm kế toán quản trị

Cho đến nay có nhiều khái niệm khác nhau về KTQT và được xem xét từ nhiều quan điểm và góc độ khác nhau, có thể thấy rõ có 2 quan điểm như sau:

❖ *Theo quan điểm học thuật*

KTQT là thuật ngữ được sử dụng để mô tả các phương pháp, hệ thống, các công cụ, kỹ thuật kế toán, cùng với kiến thức và khả năng thực hiện nhằm hỗ trợ NQT trong thực hiện các chức năng quản lý mang lại hiệu quả cho DN (Hilton, 2014). Theo quan điểm này, KTQT là công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức, cung cấp thông tin cho các nhà quản lý, dựa vào các thông tin đó các nhà quản lý đưa ra quyết định điều hành các hoạt động trong tổ chức nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao (Đặng Thị Hòa, 2000; Nishimura, 2005; Bouquin, 2007; Batty, 2008; Kaplan, 2012; Atkinson và cộng sự, 2012; Liveira, 2013; Hilton, 2014; Nguyễn Quỳnh Trang, 2022).

KTQT có vai trò quan trọng trong việc ra quyết định, phân bổ nguồn lực hợp lý và được coi là kỹ thuật hỗ trợ NQT thực hiện các chức năng quản lý (Chenhall, 2000; Chandana, 2007; Alawattage, 2007; Williamson, 2007).

Garrison và cộng sự (2020) cho rằng, KTQT thực hiện ba hoạt động quan trọng của NQT đó là lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định. Các hoạt động này gắn liền với các chức năng của NQT. Dưới góc nhìn này, KTQT được hiểu như là một hệ thống các kỹ thuật khác nhau được thiết kế chủ yếu tập trung vào đo lường hiệu quả các quy trình nội bộ về mặt tài chính nhằm cung cấp thông tin giúp cho NQT thực hiện tốt các chức năng QTDN như: hoạch định, kiểm soát và ra quyết định.

❖ *Theo quan điểm của các tổ chức nghề nghiệp*

Viện Kế toán quản trị Hoa Kỳ (IMA) và Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) dưới góc nhìn của NQT cho rằng KTQT là một nghề tham gia vào quá trình ra quyết định quản lý, lập kế hoạch và đo lường thành quả hoạt động, đồng thời cung cấp

những báo cáo chuyên sâu về tài chính giúp NQT kiểm soát việc xây dựng và thực hiện chiến lược của DN (IMA, 2008). Theo quan điểm này, KTQT là quá trình chuẩn bị, xác định, thu thập, giải thích và cung cấp thông tin tài chính, phi tài chính thông qua vận dụng các kỹ thuật nhằm hỗ trợ NQT của DN trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường một cách có hiệu quả việc sử dụng các nguồn lực của tổ chức (IFAC, 1998; IMA, 2008; CGMA, 2014).

IFAC (2002) cho rằng KTQT hướng về các quá trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất những nguồn lực của tổ chức, giúp hỗ trợ các NQT hoàn thành nhiệm vụ gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như cổ đông. Theo quan điểm này hệ thống các kỹ thuật KTQT được sử dụng để phân tích, cung cấp các thông tin gồm: thông tin tài chính và phi tài chính trong cả quá khứ và định hướng tương lai, những thông tin có được từ bên trong và bên ngoài DN nhằm phát triển, điều tiết chiến lược của DN (IFAC, 2002). Cách tiếp cận này cho thấy KTQT đã tiến đến gần hơn mối quan tâm của các NQT cấp cao là tập trung vào tính hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực, hoạch định chiến lược và tạo ra giá trị cho DN. Đồng thời, nhấn mạnh vai trò của KTQT là công cụ không thể thiếu của các NQT trong thực hiện các chức năng QTDN.

Hiệp hội KTQT Công chứng Anh quốc CIMA (2005) cho rằng KTQT là việc áp dụng các nguyên lý kế toán và quản trị tài chính nhằm tạo ra, bảo vệ, duy trì lâu dài và gia tăng giá trị của cổ động và các bên có liên quan trong các DN hoạt động vì lợi nhuận và phi lợi nhuận, trong khu vực tư nhân hay khu vực công. Theo quan điểm này KTQT là một hoạt động gắn bó đan xen với các hoạt động quản lý của DN và là một phần quan trọng của QTDN.

Có thể tổng hợp các khái niệm về KTQT theo các quan điểm nghiên cứu như Bảng 2.1

Bảng 2.1- Tổng hợp các khái niệm về kế toán quản trị theo các quan điểm nghiên cứu

Tên tác giả	Nội dung
<i>Theo quan điểm học thuật</i>	
Hilton (1999), Nishimura (2005), Đặng Thị Hòa (2006), Bouquin	KTQT được xem là công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức, cung cấp thông tin cho các nhà quản lý, dựa vào các thông tin đó các nhà quản lý đưa ra quyết định điều hành các hoạt động trong tổ chức nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao. W. Hilton (1999) “ <i>Kế toán quản trị là phần không thể thiếu của quản trị doanh nghiệp và rất cần thiết cho quản lý của tổ chức để</i>

Tên tác giả	Nội dung
(2007), Kaplan (2012), Atkinson và cộng sự (2012), Oliveira (2013), Hilton (2014).	<p><i>điều hành hoặc đề xuất chiến lược kinh doanh phù hợp</i>".</p> <p>Bouquin (2007) "<i>KTQT là một hệ thống thông tin định lượng cung cấp cho các NQT đưa ra quyết định điều hành các tổ chức nhằm đạt hiệu quả cao</i>".</p> <p>Kaplan và cộng sự (2012) "<i>KTQT là quá trình cung cấp cho nhà quản lý và nhân viên trong một tổ chức các thông tin có liên quan, cả về tài chính và phi tài chính, ra quyết định, phân bổ nguồn lực, giám sát, đánh giá và hiệu suất tốt</i>".</p> <p>Oliveira (2013) "<i>KTQT là một bộ phận trong tổ chức nhằm cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính trong quá trình ra quyết định của nhà quản lý</i>".</p>
(Chenhall (2003), Chandana (2007), Alawattage (2007), Williamson, (2007).	<p>Các nhà nghiên cứu xem xét đến vai trò quan trọng của KTQT trong việc ra quyết định, phân bổ nguồn lực hợp lý và KTQT được coi là kỹ thuật hỗ trợ NQT thực hiện các chức năng quản lý.</p> <p>Chenhall (2003) "<i>KTQT là một hệ thống kế toán gồm các kỹ thuật khác nhau được sử dụng để cung cấp những thông tin giúp nhà quản lý có cơ sở để thực hiện tốt các chức năng quản trị DN</i>".</p> <p>Williamson (2007) "<i>KTQT là một tập hợp các chức năng cụ thể dựa trên các kỹ thuật được phát triển từ lý thuyết và thực tiễn</i>".</p>
Garrison & cộng sự (2020), (Smith & và cộng sự (2006).	<p>Nghiên cứu các hoạt động và mục tiêu thực hiện KTQT của NQT.</p> <p>Kim Langfield - Smith và cộng sự (2006) "<i>KTQT liên quan đến quá trình và kỹ thuật tập trung vào hiệu quả và kết quả sử dụng nguồn lực của tổ chức nhằm hỗ trợ các NQT gia tăng giá trị khách hàng và giá trị cổ đông</i>".</p>
Luật Kế toán năm (2015)	<p>"<i>KTQT là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán</i>".</p>
Theo quan điểm của các tổ chức nghề nghiệp	
(IFAC (1998), IMA (2008)	<p>IMA (2008) "<i>KTQT là một quy trình nhận dạng, tổng hợp, trình bày, giải thích và truyền đạt thông tin thích hợp cho NQT thiết lập chiến lược kinh doanh, hoạch định và kiểm soát hoạt động, ra quyết định kinh doanh, sử dụng có hiệu quả nguồn lực kinh tế, cải tiến và nâng cao giá trị DN, đảm bảo an toàn cho tài</i></p>

Tên tác giả	Nội dung
	<i>sản, kết hợp chặt chẽ quản trị với kiểm soát nội bộ”.</i>
IFAC (2002)	<i>“KTQT hướng về các quá trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất những nguồn lực của tổ chức, giúp hỗ trợ các nhà quản lý hoàn thành nhiệm vụ gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như cổ đông”.</i>
CIMA (2005)	<i>“KTQT là việc áp dụng các nguyên lý kế toán và quản trị tài chính nhằm tạo ra, bảo vệ, duy trì lâu dài và gia tăng giá trị của cổ động và các bên có liên quan trong các DN hoạt động vì lợi nhuận và phi lợi nhuận, trong khu vực tư nhân hay khu vực công”.</i>
CGMA (2014)	<i>“KTQT là việc tìm kiếm, phân tích, truyền đạt và sử dụng thông tin tài chính và phi tài chính liên quan đến quyết định để tạo ra và gìn giữ giá trị cho các tổ chức”.</i>

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Từ kết quả tổng hợp và phân tích các khái niệm về KTQT theo quan điểm khác nhau của các nhà khoa học và các tổ chức hành nghề cho thấy rằng, mặc dù được phát biểu, trình bày khác nhau, song các khái niệm này đều có những điểm chung cơ bản, đó là KTQT là bộ phận không thể thiếu trong hoạt động QTDN, nhằm thu thập, xử lý và cung cấp những thông tin hữu ích giúp NQT thực hiện tốt các chức năng quản lý, góp phần tạo lập và duy trì giá trị DN thông qua việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực.

Kế thừa các quan điểm trên, theo tác giả *“KTQT là một hệ thống kế toán gồm các kỹ thuật khác nhau được sử dụng giúp nhà quản lý sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất các nguồn lực của tổ chức, gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như cho cổ đông, nhằm thực hiện tốt các chức năng quản trị doanh nghiệp”.*

2.1.2 Đặc điểm của kế toán quản trị

KTQT là hệ thống kế toán có mối liên hệ mật thiết với các chức năng của NQT trong DN và có những đặc điểm thể hiện bản chất khác biệt so với hệ thống kế toán tài chính. Cụ thể:

Đối tượng sử dụng thông tin KTQT: chủ yếu là các đối tượng trong nội bộ DN (Arora, 2009a), bao gồm NQT các cấp trong DN. Tùy thuộc vào nhu cầu thông tin của NQT trong từng giai đoạn mà KTQT cung cấp thông tin đầu ra tương ứng.

Trong bối cảnh hội nhập, tính phức tạp của các vấn đề thực tế phát sinh ngày càng gia tăng, nhu cầu sử dụng các thông tin KTQT được cập nhật thường xuyên, đảm bảo khách quan, đầy đủ và đáng tin cậy (Leite và cộng sự, 2015), đảm bảo tính minh bạch, tính đại diện cần thiết để NQT ra các quyết định quản lý ngày càng trở nên cần thiết. Bên cạnh đó, KTQT cũng có thể cung cấp thông tin đáp ứng các yêu cầu của đối tượng bên ngoài DN như: ngân hàng và các tổ chức tín dụng (Maelah và cộng sự, 2007).

KTQT sử dụng các kỹ thuật riêng để thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin (kỹ thuật KTQT). Theo thời gian, các kỹ thuật KTQT cũng có sự thay đổi và phát triển, để vừa đảm bảo phù hợp với sự phát triển chung của KTQT vừa đáp ứng được nhu cầu thông tin ngày càng phong phú, đa dạng của NQT. Theo Kaplan (1995), các kỹ thuật truyền thống ra đời và được áp dụng phổ biến từ giai đoạn trước 1965, gồm: phân loại và phân bổ chi phí; thiết kế thông tin thành dạng so sánh được; lập dự toán; phân tích chi phí, khối lượng, lợi nhuận (CVP); phân tích điểm hoà vốn; chiết khấu dòng tiền... Kỹ thuật xử lý chủ yếu là tổng hợp, so sánh và các phương pháp toán học giản đơn. Các kỹ thuật này phù hợp với việc phân tích thông tin tài chính định lượng từ nguồn bên trong DN để hỗ trợ NQT thực hiện các chức năng quản trị tác nghiệp. Các kỹ thuật hiện đại như: quản lý chất lượng toàn diện (TMQ), thẻ điểm cân bằng (BSC), chi phí mục tiêu (Target Costing), quản trị chi phí Kaizen (Kaizen Costing)... gắn với sự phát triển của KTQT từ sau năm 1980, phù hợp trong nghiên cứu, phân tích các đối tượng bên ngoài DN để cung cấp thông tin cho NQT thực hiện các chức năng quản trị chiến lược.

KTQT không phải cam kết tuân theo bất kỳ chuẩn mực kế toán nào (Arora, 2009a) và cũng không bị bắt buộc phải tuân theo các quy định trong luật DN hay luật thuế.

KTQT không chỉ có đối tượng và kỹ thuật riêng mà KTQT còn là môn khoa học có sự giao thoa với nhiều lĩnh vực khoa học khác như: quản trị tác nghiệp, quản trị tài chính, phân tích hoạt động kinh tế DN,... KTQT là một bộ phận của hệ thống kế toán DN và là công cụ hữu hiệu phục vụ NQT DN thực hiện các chức năng quản lý của mình, bao gồm: (1) hoạch định, (2) tổ chức và kiểm soát thực hiện (gọi tắt là “lãnh đạo và kiểm soát”), (3) đo lường và đánh giá hiệu quả (gọi tắt là “chức năng đánh giá hiệu quả”) và (4) ra quyết định. Thông tin của KTQT là nguồn thông tin chủ yếu giúp cho NQT thực hiện các chức năng này. Tuy nhiên, KTQT không phải

là nguồn thông tin cơ bản, duy nhất cho việc ra quyết định. Vì thế, KTQT thường được tích hợp như một bộ phận điều hành với vai trò như một cố vấn mà không có bất kỳ quyền lực để chỉ đạo nào. Trong hệ thống phân cấp quản lý của DN, KTQT có vị trí quan trọng đứng sau vị trí của các phòng ban quản lý (Ossadnik và cộng sự, 2003).

Thông tin KTQT có thể thu thập cả bên trong và bên ngoài DN như: tài sản, nguồn vốn, chi phí, doanh thu, kết quả hoạt động SXKD; quy trình sản xuất, quy trình kinh doanh; các bộ phận, TTTN, người lao động; đối thủ cạnh tranh, khách hàng, cộng đồng và các bên có liên quan khác. Thông tin KTQT thu thập đều có điểm chung là hướng tới dự báo các hành động, sự kiện xảy ra trong tương lai trên cơ sở phân tích dữ liệu quá khứ giúp NQT xây dựng các phương án, kế hoạch sử dụng nguồn lực của DN một cách phù hợp đảm bảo hài hòa lợi ích của các bên liên quan, nhằm hướng tới mục tiêu phát triển bền vững. Mặc dù vậy, thông tin KTQT thu thập được trong nội bộ DN có độ tin cậy cao bởi đó thường là những thông tin tài chính DN định lượng và kiểm soát được. Trong khi đó, thông tin KTQT thu được từ bên ngoài DN thường là thông tin định tính, phi tài chính và khó kiểm soát.

2.1.3 Vai trò của kế toán quản trị và mối liên hệ giữa kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp

2.1.3.1 Vai trò của kế toán quản trị

Vai trò của KTQT thay đổi tích cực gắn với sự phát triển của KTQT. Trong giai đoạn đầu của KTQT (trước 1950), KTQT chỉ đóng vai trò cung cấp thông tin về chi phí, giá thành sản phẩm để NQT cấp cao nhất của DN xác định lãi/lỗ. Giai đoạn 1950 - 1965, khi nền kinh tế thế giới không có quá nhiều biến động, KTQT giữ vai trò quan trọng hơn trong việc cung cấp thông tin phục vụ NQT thực hiện các chức năng hoạch định, kiểm soát, đánh giá hiệu quả và ra quyết định. Vào những năm 1970, KTQT không chỉ giữ vai trò cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu của NQT mà còn bên cạnh các NQT DN như một cố vấn, người tư vấn và định hướng hoạt động. Ngày nay trong các DN, KTQT ngày càng đóng vai trò quan trọng và đa dạng trong công tác quản lý. Theo Điều 9, Luật Kế toán bổ sung, sửa đổi năm 2015 quy định DN phải tổ chức công tác kế toán bao gồm cả kế toán tài chính và KTQT: “Kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và KTQT. Khi thực hiện công việc kế toán tài chính và KTQT, đơn vị kế toán phải thực hiện kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết”.

KTQT thể hiện như một phần không thể tách rời của quy trình quản trị với vai trò cung cấp thông tin cần thiết để kiểm soát những hoạt động hiện tại, hoạch định chiến lược, chiến thuật và hoạt động trong tương lai; tối ưu hóa việc sử dụng các nguồn lực; đo lường và đánh giá hoạt động của DN; giảm thiểu tính chủ quan trong quá trình ra quyết định và cải thiện hoạt động giao tiếp trong và ngoài DN (IFAC, 1998). KTQT cung cấp cho người ra quyết định các thông tin đúng thời hạn, linh hoạt và thích hợp, phản ánh về mặt hiệu quả tài chính của DN. Các nhà nghiên cứu như Huitabat (2005), Tuan Mat (2010), Uyar (2010), Atkinson và cộng sự (2012), Ahmad (2012a), O'Connor và cộng sự (2004) cũng đều nhận thấy KTQT có vai trò đặc biệt quan trọng trong mỗi giai đoạn quản trị như hoạch định, kiểm soát, đánh giá hành vi hoạt động, cải thiện và phát triển chiến lược cạnh tranh và ra quyết định nhằm duy trì và đạt được mục tiêu của DN.

Vai trò của KTQT được thể hiện khác nhau ở mỗi cấp độ quản trị DN (Đoàn Ngọc Quế, 2015). Ở cấp độ quản trị cấp cơ sở, KTQT cung cấp thông tin phục vụ cho NQT kiểm soát và cải tiến hoạt động tại bộ phận do họ quản lý. Ở cấp độ quản trị cấp trung gian, KTQT cung cấp thông tin phục vụ cho NQT giám sát và đưa ra quyết định về các nguồn lực như nguyên vật liệu, vốn đầu tư, sản phẩm, dịch vụ và khách hàng. Ở cấp độ quản trị cấp cao, KTQT cung cấp thông tin đã được tổng hợp từ các nghiệp vụ, sự kiện đã xảy ra theo từng người điều hành, từng khách hàng và từng bộ phận phục vụ nhằm hỗ trợ NQT cấp cao ra các quyết định quản trị phù hợp trong từng giai đoạn.

2.1.3.2 Mối liên hệ giữa kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp

Quản trị là một phương thức làm cho những hoạt động tiến tới mục tiêu của tổ chức được hoàn thành với hiệu quả cao. Phương thức này bao gồm các chức năng cơ bản của NQT sử dụng trong việc điều hành DN (Đoàn Ngọc Quế, 2015; Garison và cộng sự, 2020) như: hoạch định, tổ chức và điều hành, lãnh đạo và kiểm soát, ra quyết định. KTQT có mối liên hệ với từng chức năng quản trị cụ thể như sau:

❖ Kế toán quản trị với chức năng hoạch định

Hoạch định là chức năng đầu tiên trong quá trình quản trị DN, nhằm giúp các nhà lãnh đạo xác định mục tiêu tổ chức, xây dựng chiến lược hoạt động của doanh nghiệp. Từ đó, NQT sẽ lên các dự án bổ sung, kế hoạch phục vụ cho mục tiêu chung của đơn vị. Hoạch định bao gồm việc xác định các mục tiêu, hình thành chiến lược tổng thể nhằm đạt được mục tiêu, đề xuất và xây dựng các kế hoạch ngắn hạn, dài hạn để phối hợp các hoạt động trong đơn vị.

Theo Garrison và cộng sự (2020), KTQT liên quan đến việc thiết lập các mục tiêu và xác định cách thức để đạt được các mục tiêu đó. Nếu DN không có mục tiêu hoặc mục tiêu không rõ ràng thì kế hoạch của DN sẽ không khả thi. Trong quá trình xây dựng mục tiêu, NQT cần rất nhiều thông tin từ nhiều nguồn khác nhau, bao gồm thông tin quá khứ và thông tin mang tính dự báo tương lai; thông tin bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, thông tin cụ thể, đơn lẻ và thông tin được tổng hợp, phân tích và hệ thống... Có thể nói, chất lượng của mục tiêu phụ thuộc khá nhiều vào chất lượng nguồn thông tin cung cấp. Một trong những nguồn thông tin quan trọng cung cấp cho NQT thực hiện chức năng hoạch định đó là thông tin KTQT. Do đó, để thực hiện tốt chức năng này NQT rất cần sự hỗ trợ đắc lực của KTQT.

KTQT là nguồn cung cấp thông tin quan trọng, đáng tin cậy cho NQT các cấp (NQT cấp cao, cấp trung gian và cấp cơ sở) phục vụ xây dựng, thực hiện mục tiêu chung (tối đa hóa lợi nhuận, nâng cao uy tín...) và các mục tiêu cụ thể của DN trong ngắn hạn và dài hạn.

Trong ngắn hạn thông qua kỹ thuật lập dự toán SXKD, KTQT cung cấp các thông tin về dự toán để NQT xây dựng các mục tiêu, kế hoạch ngắn hạn; dự kiến các nguồn lực cần huy động để đạt được mục tiêu, kế hoạch đặt ra thông qua các loại dự toán chi tiết. Bên cạnh đó, thông qua các kỹ thuật xác định chi phí, đo lường thành quả hoạt động, KTQT cung cấp thông tin giúp NQT xây dựng và lựa chọn các phương án tối ưu về mức tăng doanh thu, lợi nhuận...

Để xây dựng các mục tiêu dài hạn, KTQT cung cấp thông tin về mối quan hệ cân bằng giữa bốn yếu tố: tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ và các kỹ thuật để cải tiến liên tục các kết quả và hiệu quả về mặt chiến lược thông qua kỹ thuật KTQT như thể điểm cân bằng (BSC). Từ đó, giúp NQT xác định rõ tầm nhìn và chiến lược phát triển DN và các hành động cụ thể để thực hiện.

Hoạch định chiến lược cần các thông tin KTQT từ hệ thống chi phí, dự toán và đánh giá thành quả hoạt động. Khi các chiến lược được hoạch định, các NQT ở mọi cấp độ trong DN chia sẻ trách nhiệm để thực hiện chúng. KTQT đóng vai trò quan trọng trong quá trình này thông qua việc cung cấp thông tin giúp NQT thực hiện các chức năng hoạch định và kiểm soát.

❖ *Kế toán quản trị với chức năng tổ chức và điều hành*

Sau khi thiết lập kế hoạch, NQT cần tổ chức, hướng dẫn để thực hiện nhằm đạt được mục tiêu, kế hoạch đã xác lập. Điều hành (tổ chức thực hiện) là quá trình

xây dựng và phát triển một cơ cấu nguồn lực hợp lý, đồng thời tạo ra những điều kiện hoạt động cần thiết bảo đảm cho cơ cấu tổ chức được vận hành hiệu quả (Đoàn Ngọc Quế, 2015). NQT có thực hiện tốt chức năng tổ chức mới tạo nên một môi trường nội bộ thuận lợi cho mỗi cá nhân, mỗi bộ phận phát huy được năng lực và nhiệt tình của mình, đóng góp tốt nhất vào việc hoàn thành mục tiêu chung của đơn vị. Với chức năng này, NQT cần biết cách liên kết tốt các nhân tố tổ chức giữa con người và nguồn lực lại với nhau sao cho kế hoạch được triển khai hiệu quả nhất. Hay nói cách khác, tổ chức được xem xét gắn 2 đối tượng: (1) Tổ chức về con người: NQT thiết lập quyền hạn giữa các bộ phận (phân quyền), giao nhiệm vụ cho các cá nhân, bộ phận... (2) Tổ chức nguồn lực sản xuất: NQT tập trung giải quyết các vấn đề về chi phí, giá thành, tiêu dùng nguồn lực để triển khai kế hoạch đã xây dựng. Để thực hiện tốt chức năng này NQT rất cần các thông tin KTQT. Các kỹ thuật xác định chi phí và giá thành, đo lường hiệu quả hoạt động cung cấp các thông tin phát sinh hàng ngày về giá thành, chi phí, doanh thu và lợi nhuận, thông tin phi tài chính truyền tới từng bộ phận, từng loại sản phẩm, so sánh phương án kinh doanh, thông tin tình hình thực hiện kế hoạch. Đây là những thông tin phản hồi về hiệu quả và chất lượng của các hoạt động đã và đang được thực hiện, không chỉ giúp NQT có thể kịp thời điều chỉnh và tổ chức lại hoạt động của DN mà còn giúp nhân viên các bộ phận sử dụng, vận hành và cải tiến quy trình bán hàng, cung cấp sản phẩm, dịch vụ ... đáp ứng các yêu cầu của khách hàng.

❖ *Kế toán quản trị với chức năng lãnh đạo và kiểm soát*

Trong quá trình thực hiện kế hoạch, nhiều vấn đề mới phát sinh đòi hỏi NQT phải thực hiện chức năng lãnh đạo và kiểm soát.

Lãnh đạo một trong những chức năng chung của quản trị gắn liền với các hoạt động đôn đốc, động viên, giám sát các công việc hàng ngày, đảm bảo các hoạt động trong tổ chức được thực hiện một cách nhịp nhàng, thúc đẩy các thành viên trong tổ chức hoạt động với một hiệu quả cao nhằm đạt mục tiêu của tổ chức (Đoàn Ngọc Quế, 2015). KTQT sẽ cung cấp các thông tin hằng ngày về chi phí, doanh thu, lợi nhuận và thông tin phi tài chính cho NQT truyền đạt tới các nhân viên.

Kiểm soát là chức năng đảm bảo cho mọi hoạt động trong tổ chức đi đúng mục tiêu (Đoàn Ngọc Quế, 2015). Chức năng kiểm soát của NQT là việc đánh giá kết quả so với mục tiêu/kế hoạch đề ra để kịp thời phát hiện những sai sót, khuyết điểm

nhằm điều chỉnh, giúp cho các thành viên trong tổ chức hoàn thành nhiệm vụ. Đáng chú ý hơn, kiểm soát là để xác định sự thành công (hay thất bại) của chức năng hoạch định và lãnh đạo. Kiểm soát liên quan đến việc thu thập các thông tin phản hồi để đảm bảo rằng kế hoạch đang được thực hiện đúng hoặc được thay đổi kịp thời khi hoàn cảnh thay đổi (Garison và cộng sự, 2020). Thông qua quá trình thu thập thông tin thực hiện trong quá trình tổ chức thực hiện dự toán, NQT thực hiện chức năng kiểm soát của mình để đảm bảo đạt được các mục tiêu như mong muốn (Breuer và cộng sự, 2013). Ngoài ra, thông qua các kỹ thuật đo lường, đánh giá thành quả hoạt động cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính; thông tin thực tế, thông tin chênh lệch giữa thực tế với dự toán của từng bộ phận trong DN, không chỉ giúp cho NQT kiểm soát được việc thực hiện các chỉ tiêu dự toán và đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động trong tương lai, mà còn giúp NQT xây dựng và phát triển một cơ cấu nguồn lực hợp lý trong DN. Thông tin về chi phí, giá thành do KTQT cung cấp giúp NQT kiểm soát tốt chi phí và giá thành sản phẩm sản xuất của DN.

Mặt khác, để giúp NQT thực hiện tốt chức năng kiểm soát, KTQT chiến lược còn cung cấp thông tin cho NQT kiểm soát việc thực hiện các mục tiêu chiến lược (khách hàng, lợi nhuận, cạnh tranh...) thông qua các kỹ thuật KTQT hiện đại như phân tích lợi nhuận khách hàng, đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh...

❖ *Kế toán quản trị với chức năng ra quyết định*

Ra quyết định liên quan đến việc lựa chọn một phương án hành động trong số nhiều phương án khác nhau (Garison và cộng sự, 2020). Chức năng ra quyết định là việc lựa chọn phương án thích hợp nhất. Có thể nói, nội dung cơ bản của hoạt động quản trị là ra quyết định. Ra quyết định là khâu mấu chốt trong quá trình quản trị, bởi lẽ từ việc điều hành sản xuất kinh doanh hàng ngày cho đến việc giải quyết các vấn đề mang tính chiến lược đều được tiến hành dựa trên cơ sở những quyết định thích hợp.

Ra quyết định không phải là một chức năng riêng biệt mà là sự kết hợp cả ba chức năng hoạch định, tổ chức thực hiện, lãnh đạo và kiểm soát, tất cả đều đòi hỏi phải có những quyết định được đề ra (Đoàn Ngọc Quế, 2015). Việc ra quyết định thường dựa trên cơ sở tổng hợp nhiều nguồn thông tin khác nhau, nhưng trong đó

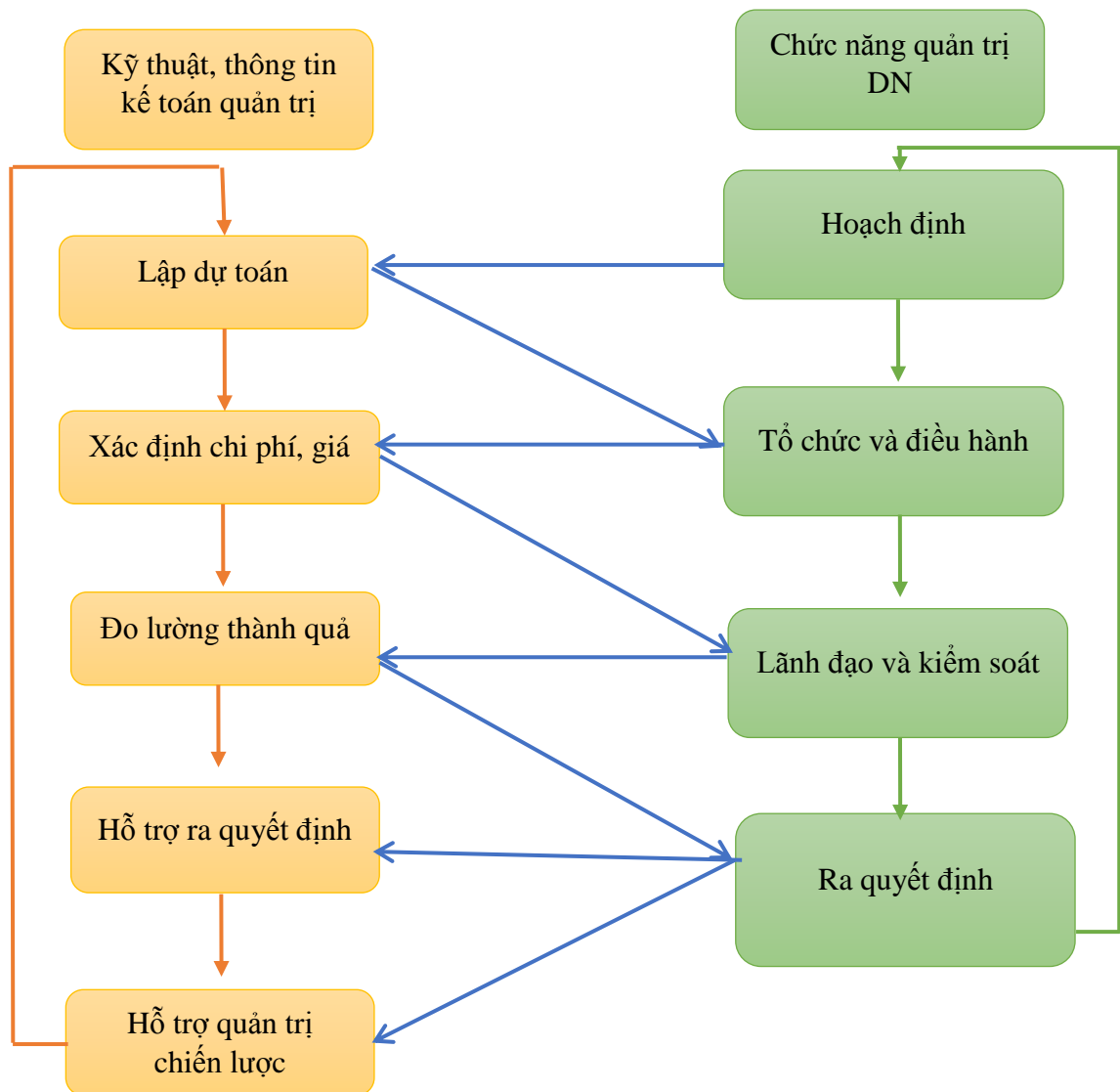
thông tin KTQT cung cấp thường giữ vai trò có tính chất quyết định và có độ tin cậy cao (Ramos, 2004).

KTQT cung cấp nguồn thông tin hữu ích hỗ trợ cho NQT trong việc ra quyết định thông qua các kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định ngắn hạn (quyết định tiếp tục kinh doanh hay ngừng kinh doanh bộ phận, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ngay nửa thành phẩm hay tiếp tục sản xuất rồi bán, quyết định sản xuất tối ưu trong điều kiện năng lực sản xuất có giới hạn...) như phân tích thông tin thích hợp, phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP), phân tích khả năng sinh lời của sản phẩm, của khách hàng...; các kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định dài hạn (quyết định đầu tư, mua sắm, sửa chữa, thuê tài sản cố định,...) như giá trị hiện tại thuần (NPV), tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR), kỳ hoàn vốn (PP),...

❖ *Kế toán quản trị với chức năng quản trị chiến lược*

Quản trị chiến lược có vai trò quan trọng, góp phần xây dựng một hệ thống quản lý bài bản, chuyên nghiệp, và được vận hành tốt. Quản trị chiến lược không chỉ gắn liền với hệ thống quản trị ở cấp DN mà còn bao trùm tất cả các cấp quản trị chức năng. Đây là một hoạt động diễn ra liên tục để xác lập và duy trì phương hướng chiến lược và hoạt động kinh doanh của một tổ chức. Đối với NQT cấp cao, quản trị chiến lược đóng vai trò quan trọng giúp họ thấy rõ mục đích và hướng đi của mình trên cơ sở phân tích môi trường bên trong, nắm rõ điểm mạnh điểm yếu của DN, nhờ đó để xác định hướng đi cho DN. Ngoài ra, quản trị chiến lược cũng giúp NQT khuyến khích nhân viên nắm vững những gì cần làm để nâng cao hiệu quả làm việc.

Mỗi kỹ thuật KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược đều giúp cho các NQT thu thập, tổng hợp, xử lý, phân tích, đánh giá và dự báo những vấn đề trọng tâm mà DN cần đạt như chi phí, khách hàng, nhà cung cấp, chiến lược để đạt được mục tiêu chính của mình. Các NQT DN có cái nhìn tổng quát cả nội bộ lẫn bên ngoài DN sẽ có những quyết định quản lý phù hợp và hiệu quả hơn. Hơn nữa, thông tin KTQTCL là các thông tin vừa có tính định lượng như những thông tin tài chính và thông tin mang tính định tính như thông tin phi tài chính. Điều đó một lần nữa giúp cho các NQT bao quát, phân tích, xử lý và dự báo vấn đề hiệu quả hơn. KTQTCL truyền đạt, định hướng thông tin hỗ trợ cho NQT thực hiện các chức năng quản trị chiến lược một cách hiệu quả, ra quyết định kịp thời, chuẩn xác.



Sơ đồ 2.1 - Môi liên hệ kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp

(Nguồn tác giả tổng hợp)

2.2 Nội dung kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhỏ và vừa

Kế toán quản trị giúp các NQT không chỉ bằng cách cung cấp thông tin linh hoạt, kịp thời và đáng tin cậy mà còn thông qua việc vận dụng kỹ thuật KTQT chủ yếu để lập kế hoạch, đo lường và kiểm soát hoạt động của DN giúp NQT có cơ sở thực hiện các chức năng quản lý tốt hơn (CGMA, 2014). Mục đích chính của việc vận dụng các kỹ thuật KTQT là để cung cấp thông tin giúp NQT thực hiện chức năng QTDN nhằm đưa ra một báo cáo tốt cho phép NQT đưa ra quyết định quản lý (Alleyne và Marshall, 2011). Để nghiên cứu vận dụng KTQT trong DN sản xuất NVV tác giả nghiên cứu vận dụng các kỹ thuật KTQT theo 5 nội dung cơ bản, gồm:

(1) Lập dự toán SXKD; (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược.

2.2.1 Lập dự toán sản xuất kinh doanh

Trong quá trình hoạt động SXKD, để có thể chủ động trong quản lý và kiểm soát tốt nguồn lực tài chính, NQT các cấp rất cần các thông tin tương lai, dự kiến về các hoạt động sẽ diễn ra tại DN. Điều này cho thấy, DN cần có một bản kế hoạch tổng thể về các hoạt động của đơn vị trong tương lai bằng cách lập dự toán.

Theo Garison và cộng sự (2019) dự toán là một bản kế hoạch chi tiết được lập trong một khoảng thời gian xác định nhằm đạt được mục tiêu nhất định và là công cụ để đo lường được hoạt động lập kế hoạch và chiến lược của DN. Các nhà khoa học của trường đại học Kinh tế Quốc dân cho rằng: Dự toán là những dự kiến, những phối hợp chi tiết chỉ rõ cách huy động và sử dụng nguồn lực của DN trong từng thời kỳ và được biểu diễn bằng một hệ thống chỉ tiêu dưới dạng số lượng và giá trị (Giáo trình KTQD, 2020). Trong khi đó, các nhà khoa học của trường đại học Thương mại xác định: Dự toán là một bản kế hoạch chi tiết về mục tiêu cần đạt được kết hợp với khả năng huy động và sử dụng các nguồn lực trong quá trình hoạt động SXKD trong tương lai của DN theo các chỉ tiêu số lượng, giá trị nhằm giúp NQT chủ động trong quá trình điều hành, quản lý DN (Giáo trình ĐHTM, 2020).

Các kỹ thuật lập dự toán SXKD trong DN nhằm cung cấp thông tin tổng thể và chi tiết về toàn bộ hoạt động SXKD của DN dự kiến sẽ diễn ra trong kỳ tới, giúp cho các mục tiêu của DN được rõ ràng, khả thi hơn. Hơn nữa, thông qua quá trình lập dự toán, NQT có được những thông tin nhằm hướng tới thực hiện các chức năng QTDN. Ngoài ra, lập dự toán giúp NQT phát hiện những nhân tố ảnh hưởng đến sự khác biệt giữa dự toán và thực hiện trên cơ sở so sánh các chỉ tiêu dự kiến với kết quả thực hiện để có biện pháp điều chỉnh, khắc phục kịp thời. Do vậy, các nhà nghiên cứu, các NQT các cấp đều cho rằng lập dự toán có tính tương thích cao cho dù DN hoạt động ở ngành nghề, lĩnh vực nào dù là thương mại hay sản xuất (Võ Văn Nhị, 2018).

Mục đích của lập dự toán là phục vụ cho chức năng hoạch định và kiểm soát hoạt động SXKD của NQT. Dự toán của DN thường được xây dựng dựa trên các kế hoạch chủ yếu liên quan đến các nội dung về sản phẩm, giá cả, chi phí và tiếp thị hoặc các quyết định đầu tư để cạnh tranh trên thị trường và có lợi nhuận (Nandan, 2010).

Thông qua việc lập dự toán, NQT có thể dự kiến được các nguồn lực huy động và khả năng phối hợp giữa các nguồn lực nhằm phục vụ một cách tốt nhất cho việc thực hiện các mục tiêu chung của tổ chức. Khi lập dự toán, các NQT phải dự đoán những hoạt động kinh doanh của DN sẽ diễn ra, cân nhắc những thay đổi có thể xảy ra trong tương lai, giúp các NQT có thể hành động kịp thời trước khi những vấn đề thay đổi thực sự xảy ra và/hoặc triển khai các hành động khắc phục tình trạng hoạt động kinh doanh bị chệch hướng so với kế hoạch ban đầu. Lập dự toán cũng được sử dụng nhằm đánh giá hiệu suất, truyền đạt các mục tiêu và hình thành chiến lược (Hansen và cộng sự, 2004; Sulaiman và cộng sự, 2015), để phối hợp các hoạt động giữa các đơn vị (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) để nhận diện kịp thời các vấn đề phát sinh nhằm cải thiện dự toán kỳ tiếp theo (Joshi và cộng sự, 2003).

❖ *Cơ sở xây dựng dự toán sản xuất kinh doanh*

Để dự toán có thể mang tính khả thi, khi lập dự toán cần phải dựa vào những căn cứ liên quan đến các định mức chi phí mà DN xây dựng. Như vậy, dự toán được xây dựng trên các cơ sở khoa học nhất định là: định mức chi phí (đây được coi là vấn đề then chốt của dự toán); thông tin từ kết quả hoạt động thực tế và dự toán của kỳ trước; những biến động về giá của các nhân tố liên quan đến chi phí; các chính sách kinh tế vĩ mô như chính sách thuế, ngoại tệ.... Trong đó, định mức chi phí (ĐMCP) được xem là một thang điểm để đo lường việc thực hiện chi phí trong thực tế SXKD (Đoàn Ngọc Quế, 2015) đây là nội dung được nhiều DN vận dụng phổ biến nhằm giúp NQT trong việc kiểm soát thực hiện dự toán (Sulaiman và cộng sự, 2005). Để xây dựng các dự toán chi phí, KTQT cần căn cứ vào tiêu chuẩn nội bộ về ĐMCP thu thập từ các bộ phận liên quan (các ĐMCP NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC, chi phí bán hàng và QLDN...). ĐMCP được các NQT xây dựng cho các khoản mục cấu thành nên giá thành sản phẩm, do đó ĐMCP liên quan đến khối lượng hoạt động. Trong khi đó, dự toán chi phí liên quan đến một thời kỳ hoạt động. Tuy nhiên, ĐMCP và dự toán đều ước tính hoạt động của DN trong tương lai, ĐMCP là cơ sở để xây dựng dự toán. Xây dựng định mức chi phí khoa học, hợp lý sẽ góp phần giúp DN kiểm soát chi phí, nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD. Nếu ĐMCP xây dựng không hợp lý, không phù hợp với thực tế thì dự toán sẽ không có tính khả thi. Để có thể đưa ra mức dự tính được hiệu quả nhất, khi xây dựng ĐMCP, NQT cần căn cứ vào đặc điểm tổ chức SXKD, loại nguyên vật liệu hay nguồn cung cấp nguyên vật liệu, đơn giá vật tư, đơn giá lao động...

❖ *Quy trình lập dự toán*

Tùy theo đặc điểm và yêu cầu quản lý, DN có thể lựa chọn lập dự toán theo một trong ba quy trình sau:

- *Lập dự toán từ trên xuống*: DN lập dự toán từ cấp cao nhất do NQT cấp cao quyết định toàn bộ và ấn định các bộ phận trực thuộc thực hiện theo số liệu của dự toán đã lập. Các NQT bộ phận và nhân viên tác nghiệp không được tham gia vào quá trình lập dự toán.

- *Lập dự toán từ dưới lên*: Theo quy trình này, DN lập dự toán từ cơ sở, các NQT bộ phận đề xuất dự toán của bộ phận mình lên NQT cấp cao hơn và thảo luận với họ để lập dự toán chính thức cho toàn DN. Dự toán chính thức sẽ là cơ sở để đánh giá mức độ tham gia của NQT bộ phận. Mức độ tham gia lập dự toán của NQT bộ phận phụ thuộc vào nhận thức của các NQT cấp cao về những lợi ích khi có sự tham gia của NQT bộ phận và sự tin tưởng của họ về các lợi ích đó. Quy trình lập dự toán từ cấp cơ sở sẽ đảm bảo dự toán phản ánh sát thực tế, có độ tin cậy và chính xác cao hơn, tăng cam kết của NQT trong việc thực hiện mục tiêu của tổ chức, giúp cho NQT cấp cơ sở (NQT bộ phận) thực hiện kế hoạch một cách chủ động hơn, khả năng hoàn thành kế hoạch sẽ cao hơn. Tuy nhiên, thực hiện theo quy trình này đòi hỏi nhiều thời gian; những thay đổi của NQT cấp cao nếu không được giải thích thỏa đáng có thể sẽ gây nên những bất mãn trong đội ngũ nhân viên, từ đó có thể làm sai lệch dự toán.

- *Lập dự toán phối hợp*: Theo quy trình này, các chỉ tiêu dự toán sẽ được ước tính (mang tính dự thảo) từ ban quản lý cấp cao nhất của DN, sau đó được phân bổ xuống các đơn vị trung gian. Trên cơ sở đó, cấp trung gian phân bổ cho các đơn vị cấp cơ sở. Bộ phận quản trị cấp cơ sở xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện được tại cấp mình dựa vào khả năng và căn cứ vào các chỉ tiêu dự thảo đã được phân bổ, phản hồi thông tin lên bộ phận quản trị cấp cao hơn. Bộ phận quản trị cấp trung gian xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện được tại cấp mình trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp cơ sở, kết hợp với sự tổng quát về hoạt động của các bộ phận khác nhau đến việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức, phản hồi cho bộ phận quản trị cấp cao. Bộ phận quản trị cấp cao sẽ tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp trung gian và xem xét, thông qua các chỉ tiêu này cho bộ phận trung gian. Trên cơ sở đó, bộ phận trung gian sẽ duyệt thông qua các chỉ tiêu cho các bộ phận cấp cơ sở. Có thể thấy, dự toán được lập theo quy trình

này có tính khả thi cao hơn do có sự phối hợp của các cấp quản trị khác nhau trong DN. Tuy nhiên, quy trình này cũng đòi hỏi nhiều thời gian và chi phí để có được thông tin dự thảo, phản hồi và xét duyệt.

Như vậy, tùy theo đặc điểm tổ chức quản lý của từng DN, NQT lựa chọn quy trình lập dự toán phù hợp, đảm bảo dự toán phải được xây dựng dựa trên những cơ sở khoa học và thực tiễn, được thẩm định, phân tích tính khả thi, được phê duyệt trước khi chuyển tới các bộ phận cơ sở để thực hiện.

❖ *Phương pháp lập dự toán*

- *Lập dự toán theo phương pháp gia tăng* (Lập dự toán trên số liệu quá khứ). Đây là phương pháp lập dự toán truyền thống, được sử dụng phổ biến nhất. Theo đó, dự toán của kỳ kế hoạch được xây dựng căn cứ vào kết quả của kỳ hiện hành, cộng thêm một giá trị phản ánh mức tăng hay mức lạm phát ước tính của kỳ tới. Phương pháp này dễ lập, dễ hiểu và được thực hiện nhanh, dễ phân công công việc cho các nhân viên cấp dưới. Tuy nhiên, do dự toán được lập trên cơ sở dữ liệu quá khứ nên có nguy cơ tiềm ẩn các khoản chi tiêu lãng phí, có thể kéo dài các hoạt động không hiệu quả trước đây nên chỉ phù hợp với các DN có hoạt động SXKD diễn ra ổn định hoặc rất ít biến động. Với các DN có hoạt động SXKD biến động thường xuyên, khó dự báo qua các kỳ, một số phương pháp lập dự toán hiện đại được khuyến khích vận dụng là: Lập dự toán từ cấp số 0; Lập dự toán liên tục.

- *Lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục* (Lập dự toán liên tục)

Khác với phương pháp trên trên, đặc điểm của phương pháp lập dự toán liên tục là mỗi bản dự toán được lập ở hiện tại sẽ nối dự toán của kỳ trước có cập nhật, bổ sung và điều chỉnh cho phù hợp với thời điểm lập dự toán tạo nên các bản dự toán liên tục. Dự toán này sẽ giúp DN giảm được các yếu tố không chắc chắn trong quá trình lập dự toán. Nếu có những thay đổi mà DN không thể có được mức độ chính xác của thông tin thì khi đó dự toán liên tục sẽ tập trung vào kiểm soát và lập kế hoạch chi tiết trong các tình huống khác nhau. Tuy nhiên, phương pháp này lại yêu cầu một hệ thống dự toán cần phải được thực hiện thường xuyên trong suốt nhiều năm tài chính, nên mất nhiều thời gian, công sức và chi phí cho việc lập dự toán.

- *Lập dự toán từ cấp số không*: phương pháp này khắc phục nhược điểm của lập dự toán theo phương pháp gia tăng. Phương pháp này bắt đầu từ cấp số không và không liên quan đến dự toán của các kỳ trước. Tất cả các khoản mục dự toán sẽ

được bắt đầu từ con số không, mỗi khoản mục chi phí, doanh thu lợi nhuận, vốn đầu tư phải được điều chỉnh tách biệt trong dự toán cho kỳ tiếp theo. Do vậy với việc vận dụng phương pháp này, các hoạt động không hiệu quả, lạc hậu sẽ bị loại bỏ, hạn chế phát sinh các chi phí không cần thiết, giúp DN ứng phó với sự thay đổi của môi trường kinh doanh từ năm này qua năm khác và giúp nguồn lực được phân bổ một cách có hiệu quả hơn. Tuy nhiên, khi vận dụng kỹ thuật này tốn khá nhiều thời gian nếu phải lập dự toán cho nhiều khoản mục.

❖ *Thời gian lập dự toán và các loại dự toán SXKD*

- Thời gian lập dự toán: Tùy thuộc vào yêu cầu của NQT mà DN có thể lập dự toán hàng tháng, lập dự toán hàng năm hoặc lập dự toán theo kiểu cuốn chiếu nối tiếp.

- Các loại dự toán

+ *Căn cứ vào tính chất biến động của dự toán, hệ thống dự toán SXKD trong DN gồm:*

Dự toán tĩnh: Là dự toán được lập dựa trên một mức độ hoạt động cụ thể, được chuẩn bị vào đầu kỳ dự toán, trước kỳ kế hoạch và xây dựng cho một mức độ hoạt động nhất định, phù hợp với kế hoạch và hoạt động của từng bộ phận. Trong dự toán tĩnh, biến phí và định phí được phản ánh tại một mức độ hoạt động dự kiến.

Dự toán linh hoạt: Dự toán linh hoạt chính là một chuỗi dự toán tĩnh, tính toán chi phí, doanh thu và lợi nhuận tại nhiều mức độ hoạt động khác nhau. Trong dự toán linh hoạt biến phí và định phí được xác định tại các mức độ hoạt động khác nhau mà DN có thể thực hiện trong tương lai nhưng vẫn trong phạm vi phù hợp (Trần Thị Hồng Mai, 2020). Lập dự toán linh hoạt giúp NQT thấy được sự biến động chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi. Đây là loại dự toán có thể xác định chi phí dự kiến cho mức độ hoạt động thực tế nên sẽ rất có ích trong việc so sánh với chi phí thực tế phát sinh.

Dự toán linh hoạt có thể lập trước hoặc sau kỳ kế hoạch. Nếu dự toán linh hoạt được lập trước kỳ kế hoạch thì đây là một bộ phận không thể thiếu trong quá trình hoạch định và là công cụ hỗ trợ NQT thực hiện chức năng hoạch định. Nếu dự toán linh hoạt được xây dựng sau kỳ kế hoạch, dự toán linh hoạt là một công cụ hỗ trợ NQT kiểm soát các hoạt động của DN, của từng bộ phận làm cơ sở phân bổ các nguồn lực, chi phí quản lý giữa các bộ phận góp phần khuyến khích các bộ phận được phân quyền và đưa ra các quyết định điều chỉnh cần thiết (Kaplan, 2012). Như vậy,

NQT cần dựa vào mục tiêu hoạt động ở bộ phận mình quản lý để đưa ra được những ước tính nhằm xây dựng những chỉ tiêu liên quan đến việc triển khai các kế hoạch dài hạn và ngắn hạn cho DN. Thông tin dự toán là một trong những cơ sở để hoạch định, kiểm soát và đo lường thành quả hoạt động của DN, hơn nữa là căn cứ để đảm bảo rằng kế hoạch đang được thực hiện đúng hoặc có thể sửa đổi khi có sự thay đổi trong quá trình hoạt động của DN.

+ *Căn cứ theo nội dung phản ánh của dự toán, hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh trong DN được chia thành các loại sau:*

Dự toán bán hàng là bản dự toán xác định khối lượng hàng bán và doanh thu bán hàng dự kiến.

Dự toán sản xuất: Là bản dự toán khối lượng hàng cần sản xuất (mua ngoài) và chi phí sản xuất liên quan.

Dự toán hàng tồn kho: Là bản dự toán nhằm xác định sản lượng, giá trị hàng tồn kho của DN.

Dự toán giá vốn hàng bán: là bản dự toán xác định trị giá vốn hàng bán trong kỳ.

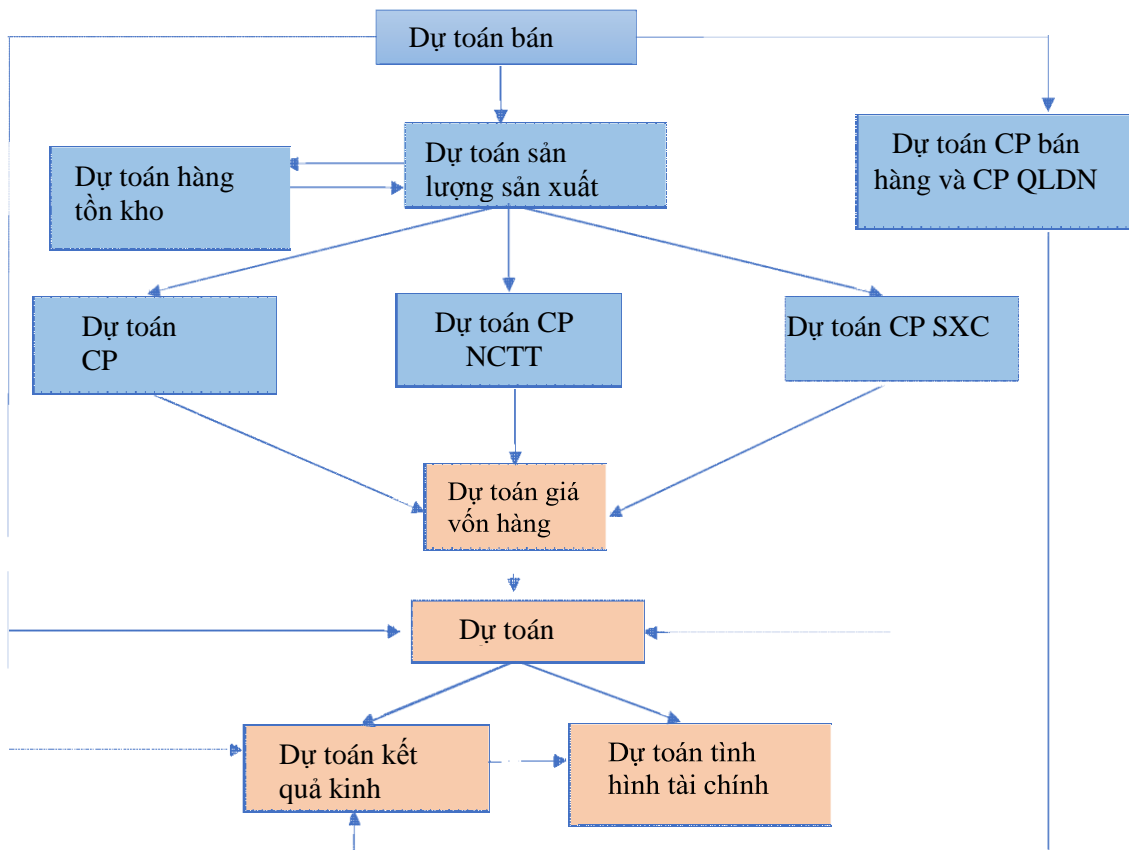
Dự toán về chi phí phục vụ quá trình hoạt động kinh doanh của DN như: Dự toán chi phí bán hàng, dự toán chi phí quản lý DN,

Dự toán tiền là bản dự toán xác định số tiền thu, chi từ các hoạt động trong kỳ và số tiền tồn quỹ cuối kỳ của DN.

Dự toán tình hình tài chính, dự toán kết quả kinh doanh là các bản dự toán xác định lợi nhuận và tình hình tài chính của DN được lập trên cơ sở các bản dự toán tiêu thụ, dự toán giá vốn, dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý và các dự toán khác có liên quan.

Các dự toán trong DN có mối liên quan chặt chẽ với nhau, trong đó dự toán bán hàng là dự toán cơ bản, thường được lập đầu tiên và là cơ sở cho việc xây dựng các dự toán khác trong DN như: Dự toán sản xuất, dự toán hàng tồn kho, dự toán chi phí bán hàng và quản lý DN, dự toán giá vốn hàng bán, dự toán tiền. Trên cơ sở các dự toán đã lập, DN lập dự toán báo cáo tình hình tài chính và dự toán kết quả hoạt động kinh doanh nhằm dự kiến kết quả hoạt động và tình hình tài chính của DN.

Có thể khái quát hệ thống dự toán SXKD và mối quan hệ giữa các loại dự toán này theo sơ đồ 2.2 như sau:



Sơ đồ 2.2 - Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh trong DN

Nguồn: Trần Thị Hồng Mai và cộng sự (2020)

2.2.2 Xác định chi phí và giá thành

Chi phí là biểu hiện bằng tiền của những phí tổn thực tế hoặc ước tính về các nguồn lực mà DN đã bỏ ra hoặc sẽ phải bỏ ra để đạt tới một mục tiêu nhất định (Trần Thị Hồng Mai và cộng sự, 2020).

❖ **Phân loại chi phí:** Chi phí trong DN được phân loại dưới nhiều góc độ của KTQT tùy theo các mục đích khác nhau. Để cung cấp thông tin cho NQT hướng tới các chức năng hoạch định, kiểm soát chi phí, hỗ trợ ra các quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược chi phí thường được phân loại theo các tiêu thức sau:

- *Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động:* Chi phí của doanh nghiệp bao gồm 2 loại:

✓ *Chi phí sản xuất:* Là toàn bộ chi phí có liên quan đến quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ trong một thời kỳ nhất định. Chi phí sản xuất gồm 3 yếu tố cơ bản là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT), chi phí nhân công trực tiếp (NCTT) và chi phí sản xuất chung (SXC).

✓ *Chi phí ngoài sản xuất*: Là những chi phí phát sinh trong hoạt động của DN, ngoài quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí ngoài sản xuất gồm: chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN, chi phí tài chính và chi phí khác.

- *Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động*: Tất cả các chi phí phát sinh trong DN được phân loại thành biến phí, định phí, và chi phí hỗn hợp.

✓ *Biến phí (Chi phí biến đổi - variable costs)*: là biểu hiện bằng tiền của những nguồn lực tiêu hao thay đổi theo mức độ hoạt động. Biến phí thường gồm các khoản chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí bao bì, đóng gói sản phẩm...

✓ *Định phí (fixed costs)*: Là những khoản chi phí không biến đổi khi mức độ hoạt động thay đổi trong phạm vi phù hợp, nhưng lại thay đổi khi tính trên một đơn vị hoạt động. Định phí có thể gồm những khoản chi phí khấu hao máy móc, thiết bị, tiền thuê văn phòng, bảo hiểm, quảng cáo...

✓ *Chi phí hỗn hợp (mixed costs)*: Là loại chi phí gồm cả yếu tố biến phí và định phí. Dựa vào một trong số các phương pháp phổ biến như: Phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp bình phương bé nhất, phương pháp hồi quy bội và phương pháp đồ thị phân tán... các chi phí hỗn hợp sẽ được tách thành biến và định phí

- *Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định*: Theo tiêu thức này, chi phí của DN được chia thành 2 loại là chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được

✓ *Chi phí kiểm soát được*: là chi phí mà NQT ở một cấp quản lý nào đó có thể ra quyết định ảnh hưởng tới chi phí đó.

✓ *Chi phí không kiểm soát được*: Là chi phí mà NQT ở một cấp quản lý nào đó không có thẩm quyền chi phối và ra quyết định ảnh hưởng tới chi phí đó

- *Phân loại chi phí sử dụng trong lựa chọn phương án kinh doanh*: Để giúp NQT có được các thông tin hữu ích trong quá trình lựa chọn phương án kinh doanh, chi phí có thể được phân loại thành chi phí chênh lệch, chi phí chìm, chi phí cơ hội

✓ *Chi phí chênh lệch*: Đó là các khoản chi phí có ở phương án này nhưng chi có một phần hoặc không có ở phương án khác. Chi phí chênh lệch có thể là biến phí, định phí hay chi phí hỗn hợp.

✓ *Chi phí chìm*: Là những khoản chi phí mà DN vẫn cứ phải chịu mặc dù các NQT chọn bất kỳ một phương án SXKD nào, thông thường chi phí chìm không thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh trong ngắn hạn vì thông tin không có tính chênh lệch.

❖ **Xác định chi phí:** Phần lớn các DN xác định chi phí nhằm hỗ trợ các NQT DN có cơ sở thực hiện chức năng hoạch định, kiểm soát và ra quyết định (Hanson & Mowen, 2006). Xác định chi phí là quá trình ghi nhận, tổng hợp, phân bổ chi phí liên quan đến sản phẩm sản xuất và tiêu thụ. Các kỹ thuật xác định chi phí khác nhau sẽ ảnh hưởng đáng kể đến kết quả lợi nhuận của DN cũng như các quyết định quản lý quan trọng (Garrison, 2019). Để xác định chi phí, DN có thể lựa chọn vận dụng các kỹ thuật KTQT khác nhau. Trong đó có những kỹ thuật truyền thống như: xác định chi phí theo công việc, xác định chi phí theo quá trình sản xuất và những kỹ thuật hiện đại như: xác định chi phí theo hoạt động hay theo mục tiêu.

Xác định chi phí theo công việc: Theo Garrison và cộng sự (2020), xác định chi phí theo công việc (đơn hàng) được sử dụng tại các DN có nhiều sản phẩm, công việc hoặc dịch vụ khác nhau cùng được sản xuất trong mỗi kỳ, quy trình công nghệ sản xuất khép kín, sản phẩm được thực hiện theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt, dễ nhận diện, có giá trị cao. NQT sử dụng thông tin chi phí theo đơn hàng để lập kế hoạch và ra quyết định có hay không chấp nhận đơn hàng trước khi đưa đơn hàng vào sản xuất. Quá trình kế toán theo đơn hàng được bắt đầu từ khi DN chấp nhận đơn đặt hàng. Khi bắt đầu thực hiện đơn hàng, lệnh sản xuất được ban hành xuống các bộ phận liên quan. KTQT lập cho mỗi đơn hàng một phiếu tính giá thành để ghi chép, phản ánh toàn bộ chi phí thực hiện đơn hàng làm căn cứ để xác định tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm của đơn hàng. Chi phí NVLTT và chi phí NCTT là những khoản chi phí trực tiếp, kế toán có thể tập hợp trực tiếp cho đơn hàng căn cứ vào các chứng từ gốc như: Phiếu yêu cầu NVL, Phiếu xuất kho, Phiếu theo dõi thời gian lao động... Chi phí SXC nếu liên quan đến nhiều đơn hàng, nhiều đối tượng chịu chi phí sẽ được tập hợp riêng, sau đó phân bổ cho các đối tượng liên quan theo tiêu thức phân bổ phù hợp. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí SXC tác động lớn đến tính chính xác của việc xác định chi phí cho đơn hàng. Căn cứ được sử dụng để phân bổ chi phí chung phổ biến nhất là dựa vào tiêu thức: doanh thu hoặc khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ...

Xác định chi phí theo quá trình sản xuất: thích hợp với các DN sản xuất sản phẩm hàng loạt theo quy trình công nghệ liên tục qua nhiều công đoạn, sản phẩm có tính đồng nhất, giống hoặc tương tự nhau về thuộc tính, chi phí không xác định cho từng sản phẩm hay lô sản phẩm cụ thể mà xác định cho từng công đoạn, từng bộ phận khác nhau của quá trình sản xuất. Do quá trình sản xuất diễn ra liên tục nên

NQT không yêu cầu bắt buộc phải có thông tin về giá thành sản phẩm trước hoặc ngay khi sản phẩm hoàn thành nhập kho. Đối tượng tập hợp chi phí theo quá trình là từng công đoạn hoặc từng phân xưởng sản xuất. Các chi phí sản xuất đều được tập hợp trực tiếp cho công đoạn hoặc phân xưởng có liên quan. Kế toán thu thập, ghi chép thông tin về chi phí của từng công đoạn/ phân xưởng trong một khoảng thời gian nhất định (tháng, quý). Cuối kỳ, kế toán lập Báo cáo sản xuất cho từng phân xưởng, cung cấp thông tin giúp NQT kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động sản xuất của từng phân xưởng.

Việc xác định chi phí theo quá trình sản xuất cho thấy chi phí chung, chi phí gián tiếp được phân bổ cho tất cả các sản phẩm (trong trường hợp DN sản xuất nhiều loại sản phẩm) có thể dẫn đến giá thành của các sản phẩm không chính xác, đặc biệt đối với các sản phẩm mà các chi phí chung, chi phí gián tiếp chiếm tỉ trọng lớn trong giá thành.

Để tối thiểu hóa chi phí và cải thiện hiệu quả tài chính cũng như hiệu quả phi tài chính, một số kỹ thuật xác định chi phí hiện đại ra đời như: xác định chi phí dựa trên hoạt động, xác định chi phí mục tiêu (CPMT), xác định chi phí Kaizen Costing, xác định chi phí theo dòng giá trị.

Xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là kỹ thuật xác định chi phí, quản lý chi phí, giúp DN xác định được các hoạt động nào tạo ra giá trị, hoạt động nào không tạo ra giá trị để từ đó không ngừng cải tiến quá trình kinh doanh nhằm hạ giá thành sản phẩm, dịch vụ và nâng cao khả năng cạnh tranh của DN.

Trong những DN có quy mô lớn hơn, sản xuất nhiều loại sản phẩm, chi phí chung chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu chi phí của DN và gồm nhiều khoản mục, mỗi khoản mục lại có nguyên nhân phát sinh chi phí khác nhau thì một mô hình phân bổ chi phí phù hợp hơn là dựa vào mối quan hệ nhân quả giữa hoạt động làm nguyên nhân phát sinh chi phí và chi phí - mô hình phân bổ chi phí dựa trên hoạt động. Kế toán quản trị phân chia quy trình SXKD của DN thành các hoạt động. Chi phí phát sinh để thực hiện hoạt động chung nào sẽ được tập hợp cho hoạt động chung đó. Cuối cùng, các chi phí liên quan đến từng hoạt động chung sẽ được phân bổ cho các đối tượng tính giá theo mức độ hoạt động sử dụng của đối tượng đó. Kỹ thuật này được hiểu là một hệ thống đo lường, tập hợp và phân bổ chi phí các nguồn lực vào các hoạt động dựa trên mức độ sử dụng nguồn lực, sau đó chi phí của các hoạt động được phân bổ đến các đối tượng xác định chi phí dựa trên mức độ sử dụng của chúng (Cooper và cộng sự, 1998; Horngren và cộng sự, 2015).

Xác định chi phí mục tiêu

Hiệp hội KTQT công chứng Anh Quốc (CIMA) định nghĩa chi phí mục tiêu (CPMT) là “ước tính chi phí sản phẩm bắt nguồn từ giá thị trường cạnh tranh”. Xác định chi phí mục tiêu là “*Quá trình quản lý chi phí có hệ thống trong các giai đoạn để thiết kế sản phẩm mới thông qua việc xác định giá bán sản phẩm ra thị trường, lợi nhuận mục tiêu và cắt giảm toàn diện theo chu kỳ sống của sản phẩm*”. Theo Garrison (2020), đây là kỹ thuật xác định chi phí lớn nhất được công nhận đối với một sản phẩm mới và sau đó phát triển mẫu thử nghiệm có thể tạo ra lợi nhuận cho số chi phí mục tiêu đó.

Quá trình xác định chi phí mục tiêu trong DN được thực hiện theo trình tự 5 bước sau:

(1) Thiết lập giá bán mục tiêu; (2) Xác định lợi nhuận mục tiêu; (3) Xác định CPMT; (4) Xác định mục tiêu cắt giảm chi phí; (5) Đề xuất giải pháp với NQT. Vận dụng phương pháp CPMT thực sự mang lại hiệu quả cho các NQT trong quá trình kiểm soát chi phí, đặc biệt là quản lý chi phí sản phẩm trong các giai đoạn đầu của vòng đời sản phẩm và được coi như là một công cụ hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, cắt giảm chi phí sản xuất trong tương lai (Scarborough và cộng sự, 1991).

Phương pháp chi phí mục tiêu rất phù hợp với các DN trong lĩnh vực sản xuất có chiến lược kinh doanh dài hạn và rõ ràng, có sự đầu tư bài bản vào giai đoạn nghiên cứu, phát triển và thiết kế sản phẩm, có sự cải tiến đổi mới công nghệ diễn ra nhanh chóng, chu kỳ sản phẩm ngắn, đặc biệt phù hợp với các DN sản xuất theo đơn đặt hàng, quá trình thiết kế và sản xuất sản phẩm phức tạp, gồm nhiều công đoạn có mức độ độc lập cao, việc phân định chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp khó khăn, các khách hàng tiềm năng có thể sẵn sàng chấp nhận mức giá cho các sản phẩm có tính năng khác biệt với các sản phẩm của đối thủ cạnh tranh. Điểm khác biệt của kỹ thuật này so với các kỹ thuật xác định chi phí truyền thống là giá bán và lợi nhuận được xác định trước khi sản xuất sản phẩm, trên cơ sở đó xác định chi phí mục tiêu:

Chi phí mục tiêu = Giá bán mục tiêu - Lợi nhuận mục tiêu

Từ chi phí mục tiêu đã xác định, DN phải tổ chức quản trị chi phí nghiêm ngặt ở tất cả các công đoạn của quá trình sản xuất, từ khâu thiết kế đến khâu sản xuất, từ kế hoạch đến tổ chức thực hiện, phát hiện những chi phí không hữu ích hoặc không tương xứng với tầm quan trọng của sản phẩm, sao cho chi phí thực tế không vượt

quá chi phí mục tiêu. Khi phát hiện một hay một số thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao hay quá thấp so với chi phí mục tiêu đã xây dựng, NQT sẽ đưa QĐ về những biện pháp để cắt giảm hay điều chỉnh chi phí cho phù hợp như: phát triển nhà cung cấp, thay đổi thiết kế sản phẩm, sử dụng vật liệu thay thế, loại bỏ những hoạt động không hiệu quả trong quá trình sản xuất...

❖ *Xác định giá thành*

Các kỹ thuật KTQT xác định giá thành có thể được vận dụng trong DN gồm: xác định giá thành theo chi phí toàn bộ hoặc theo chi phí trực tiếp

Xác định giá thành theo chi phí toàn bộ: giá thành sản phẩm gồm 3 yếu tố chi phí cấu thành, đó là: chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí SXC. Theo kỹ thuật này, toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, tại nơi sản xuất, được tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành, bất kể đó là chi phí biến đổi hay cố định. Vì vậy, giá thành của sản phẩm tạo ra từ quá trình sản xuất phải dựa trên toàn bộ các chi phí để sản xuất sản phẩm đó. Có thể coi đây là một cách tính đầy đủ các chi phí sản xuất để làm cơ sở định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả nội bộ, kiểm soát chi phí theo từng trung tâm chi phí và ra quyết định. Cơ sở tính các chi phí này vào giá thành được chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho và chuẩn mực kế toán Việt Nam chấp nhận như là một nguyên tắc khi xác định giá gốc của thành phẩm ở DN sản xuất. Sử dụng kỹ thuật này giúp NQT đánh giá khả năng sinh lời dựa trên lãi gộp, tập trung vào cắt giảm chi phí cố định tính cho 1 đơn vị sản phẩm để hạ giá thành, tăng lợi nhuận, Tuy nhiên, khi áp dụng NQT bị ảnh hưởng của sản lượng sản xuất trong khi ở một phạm vi phù hợp thì chi phí sản xuất cố định không phụ thuộc vào sản lượng sản xuất. Khi áp dụng tính giá thành theo chi phí toàn bộ, DN căn cứ vào ngành nghề, đặc điểm hoạt động SXKD để lựa chọn kỹ thuật xác định chi phí phù hợp nhằm mục tiêu có thông tin hữu ích nhất cho QTDN.

Xác định giá thành theo chi phí trực tiếp: Đây là kỹ thuật tính giá thành mà theo đó, chỉ có các chi phí sản xuất biến đổi liên quan đến sản xuất sản phẩm tại phân xưởng hoặc nơi sản xuất mới được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Phần chi phí SXC cố định không được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Đây có thể coi là cách tính giá thành không đầy đủ để phục vụ những yêu cầu riêng trong QTDN. Theo kỹ thuật này, các NQT quan niệm rằng, định phí SXC là chi phí thời kỳ, nghĩa là DN luôn phát sinh chi phí này để duy trì và điều hành hoạt động nhà xưởng cho dù có sự tăng giảm sản lượng trong kỳ trong giới hạn qui mô nhà xưởng. Định phí sản xuất chung gần như ít thay đổi qua các năm trước khi có sự

thay đổi quy mô đầu tư. Do vậy, sẽ là không hợp lý khi tính chi phí SXC cố định cho sản phẩm hoàn thành. Điều này lý giải cho câu hỏi là tại sao không tính đến định phí SXC trong giá thành sản phẩm trong khi các chi phí này (đặc biệt là chi phí khấu hao TSCĐ) có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất và điều này một lần nữa khẳng định rằng theo kỹ thuật này chỉ có biến phí sản xuất được tính vào giá thành sản phẩm, gồm: chi phí NVLTT, chi phí NCTT và biến phí SXC. Định phí SXC không được tính vào giá thành sản phẩm mà được coi là chi phí thời kì như chi phí bán hàng (CPBH) và chi phí quản lý DN (QLDN). Như vậy, ngoài việc hỗ trợ NQT trong tổ chức thực hiện, kỹ thuật này còn giúp NQT trong việc ra quyết định.

Tùy thuộc vào các mục đích khác nhau mà NQT lựa chọn các kỹ thuật xác định chi phí cho phù hợp, để phục vụ cho các quyết định ngắn hạn như quyết định mua ngoài hay tự sản xuất, ngừng hay tiếp tục sản xuất sản phẩm... NQT thường dựa vào thông tin cung cấp từ kỹ thuật xác định giá thành theo chi phí trực tiếp (chi phí biến đổi).

2.2.3 Đo lường thành quả hoạt động

Đo lường thành quả hoạt động liên quan đến việc tổng hợp và báo cáo về doanh thu và chi phí, trên cơ sở đó nhà quản lý có thẩm quyền đưa ra các quyết định trong hoạt động hàng ngày về vấn đề đó (Weygandt và cộng sự, 2022). Kỹ thuật đo lường thành quả hoạt động giúp cung cấp thông tin KTQT theo các trung tâm trách nhiệm (TTTN) để giám sát, kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động từng trung tâm.

TTTN được hiểu là một bộ phận trong DN mà người quản lý của bộ phận đó có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với số chi phí, thu nhập phát sinh hoặc số vốn đầu tư sử dụng vào hoạt động kinh doanh (Trần Thị Hồng Mai và cộng sự, 2020).

Đo lường thành quả của các TTTN là việc sử dụng kết quả thực hiện của các TTTN so sánh, đối chiếu với kế hoạch và dự toán ban đầu. Trong KTQT, để phục vụ cho NQT có thể kiểm soát được các TTTN, kế toán sử dụng hai chỉ tiêu cơ bản để đo lường đó là chỉ tiêu kết quả và chỉ tiêu hiệu quả. Trong đó:

- *Chỉ tiêu kết quả*: thể hiện kết quả thực tế đạt được so với nhiệm vụ đặt ra của các TTTN, chỉ tiêu này có thể là số tương đối hoặc số tuyệt đối. Ví dụ: Mức độ hoàn thành chỉ tiêu lợi nhuận tại các trung tâm lợi nhuận hoặc doanh thu thực tế so với doanh thu dự toán tại các trung tâm doanh thu...

- *Chỉ tiêu hiệu quả*: thể hiện tỷ lệ so sánh giữa nguồn lực đầu vào với kết quả đầu ra của một TTTN. Chỉ tiêu này giúp NQT biết được kết quả thực tế đạt được so

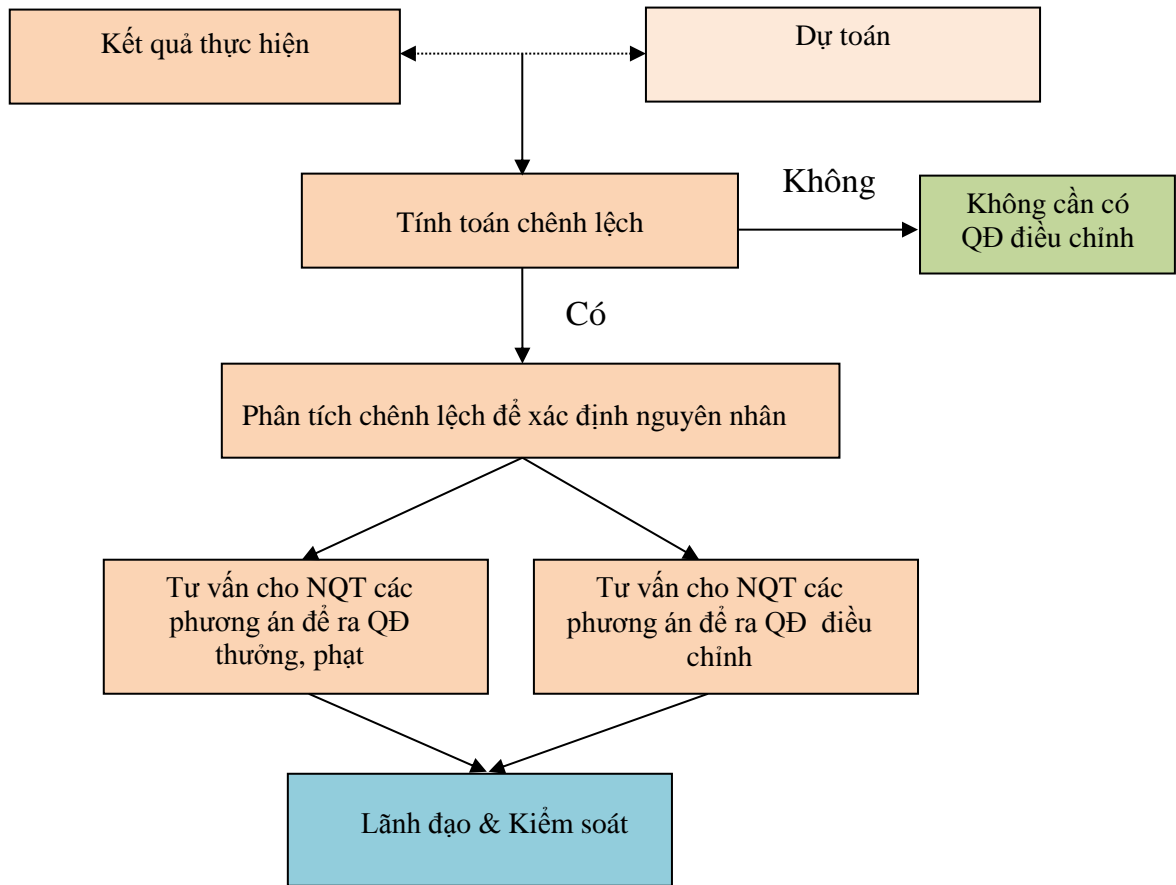
với các nguồn lực được sử dụng để tạo ra kết quả đó. Ví dụ: tỷ lệ lợi nhuận trên tài sản (ROA), tỷ lệ lợi nhuận trên vốn (ROI), mức tiêu hao NVL trên mỗi sản phẩm,..

Trong những năm gần đây, các DN đã phát triển kỹ thuật đo lường hiệu suất toàn diện hơn nhằm cung cấp thông tin cho NQT và nhân viên trong hoạt động quản lý, đó là hệ thống gồm nhiều kỹ thuật đo lường dựa trên cả hai yếu tố tài chính và phi tài chính để cho thấy bức tranh tổng thể tình hình hoạt động của tổ chức đó và phải liên kết được với chiến lược của DN như: Thẻ điểm cân bằng (Kaplan và Norton, 1996), các kỹ thuật phân cấp hiệu suất (Lynch và Cross, 1992)... Tuy nhiên, do đầu ra và đầu vào của mỗi TTTN là khác nhau, vì vậy các chỉ tiêu đo lường cho từng loại trung tâm cũng khác nhau nên việc lựa chọn các kỹ thuật để đo lường thành quả hoạt động kinh doanh trong DN là một trong những vấn đề quan trọng đối với các DN (Ittner và Larcker, 1998a).

Trong cơ cấu tổ chức hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất, về cơ bản có thể phân chia thành 4 loại TTTN, gồm trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

Mỗi TTTN thực hiện hoạt động theo chức năng, hệ thống KTQT đánh giá thành quả hoạt động quản lý của trung tâm thông qua việc đo lường kết quả thực hiện kế hoạch doanh thu/chi phí/lợi nhuận/... của từng TTTN. Sau đó tiến hành phân tích chênh lệch giữa kết quả thực hiện với dự toán đã xây dựng và cuối cùng là phân tích nguyên nhân tạo ra các chênh lệch. Thông tin do KTQT cung cấp sẽ giúp NQT bộ phận nhận diện những vấn đề còn hạn chế, những nguyên nhân dẫn đến các hạn chế để có cơ sở đưa ra các quyết định điều chỉnh phù hợp, khắc phục những hạn chế nhằm sử dụng các nguồn lực hiệu quả hơn, tăng doanh thu và tăng lợi nhuận bộ phận. Cũng dựa vào những phân tích này, NQT cấp cao có thể kiểm soát được hoạt động và đánh giá trách nhiệm công khai, minh bạch đối với các NQT cấp dưới để có cơ sở đưa ra các quyết định khen thưởng, kỷ luật phù hợp, tạo điều kiện cho việc phát huy tính chủ động, sáng tạo của các đơn vị/bộ phận trong DN.

Quá trình phân tích chênh lệch hỗ trợ NQT đưa ra các quyết định liên quan đến lãnh đạo và kiểm soát được mô tả khái quát trong sơ đồ 2.3



Sơ đồ 2.3 - Quá trình phân tích chênh lệch

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Ngoài phân tích chênh lệch, để đánh giá chính xác thành quả hoạt động của DN, DN cần sử dụng các kỹ thuật như: các chỉ tiêu tài chính, thẻ điểm cân bằng (BSC), phân tích tốc độ tăng trưởng, phương pháp chỉ số phục vụ cho công tác lập báo cáo thành quả hoạt động trong DN. Đây là những kỹ thuật KTQT giúp DN thu thập được các thông tin tài chính liên quan đến chi phí, doanh thu, lợi nhuận... và các thông tin phi tài chính liên quan đến khách hàng, sản phẩm,... như: Số lần khiếu nại của khách hàng, sự hài lòng của khách hàng, phân phối sản phẩm đúng hạn, thời gian chờ sản xuất, tỷ lệ phế phẩm, tỷ lệ công nhân vắng mặt,... Các thông tin phi tài chính được sử dụng đồng thời, bổ trợ cho thông tin tài chính, giúp NQT đánh giá một cách toàn diện thành quả hoạt động của DN.

Có thể hệ thống các kỹ thuật KTQT hỗ trợ đánh giá thành quả theo các TTTN theo bảng dưới đây:

Bảng 2.2 - Kỹ thuật kế toán quản trị đo lường thành quả của các trung tâm

Trung tâm trách nhiệm	Chỉ tiêu tài chính	Chỉ tiêu phi tài chính	Nội dung phân tích
Trung tâm doanh thu	<ul style="list-style-type: none"> - Tổng doanh thu - Doanh thu của từng loại/nhóm/ lô sản phẩm. 	<ul style="list-style-type: none"> - Số đơn đặt hàng - Tỷ lệ đơn hàng thành công - Thời gian hoàn tất đơn hàng - Tỷ lệ phần trăm giao hàng đúng hạn - Tỷ lệ phần trăm doanh thu từ các sản phẩm độc quyền... - Số khách hàng mới.... - Tỷ lệ khách hàng khiếu nại, tranh chấp... 	<ul style="list-style-type: none"> - Phân tích chênh lệch giữa doanh thu thực tế so với kế hoạch theo từng loại/ nhóm/ lô sản phẩm. - Phân tích nguyên nhân chênh lệch doanh thu là do ảnh hưởng của biến động về đơn giá bán hay do biến động về sản lượng tiêu thụ, hay do sự biến động doanh thu của loại sản phẩm nào/ hoạt động nào....
Trung tâm chi phí	<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí - Giá thành 	<ul style="list-style-type: none"> - Tỷ lệ sản phẩm hỏng (lỗi)/ phế phẩm. - Thời gian (số lần) ngừng sản xuất - Năng suất lao động - Số lượng sản phẩm mới - Thời gian dự kiến đưa ra sản phẩm ra thị trường (từ khi bắt đầu đến khi kết thúc) - Tỷ lệ hài lòng của nhân viên - - 	<ul style="list-style-type: none"> - Phân tích chênh lệch giữa thực tế so với kế hoạch của từng khoản mục chi phí theo từng loại/ nhóm/ lô sản phẩm... - Phân tích nguyên nhân tạo ra chênh lệch giữa chi phí thực tế so với kế hoạch của từng khoản mục chi phí: + Chênh lệch chi phí NVLTT do biến động mức tiêu hao NVL/ do biến động giá NVL hay do sự biến động của các yếu tố cấu thành chi phí NVLTT. + Chênh lệch chi phí NCTT do biến động thời gian lao động (liên quan đến năng suất lao động) hay do biến động giá nhân công.
Trung tâm lợi nhuận	<ul style="list-style-type: none"> - Lợi nhuận - Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu - Tỷ suất lợi nhuận trên chi phí 	<ul style="list-style-type: none"> - Tỷ lệ hài lòng của khách hàng về giá bán, chất lượng sản phẩm, giá bán, - Cơ cấu khách hàng, phân khúc khách hàng. - Tỷ lệ cải tiến chất lượng sản phẩm - Tỷ lệ hài lòng của nhân viên - Năng suất của nhân viên (Lợi nhuận/ nhân viên) - 	<ul style="list-style-type: none"> - Phân tích tình hình biến động thực tế so với kế hoạch về lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận trên vốn kinh doanh. - Phân tích nguyên nhân chênh lệch lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận. ...

Trung tâm trách nhiệm	Chỉ tiêu tài chính	Chỉ tiêu phi tài chính	Nội dung phân tích
Trung tâm đầu tư	- Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI), Thu nhập thặng dư (RI)...	- Mức độ hài lòng của nhà đầu tư. - Số lượng các dự án có tỷ suất sinh lời cao. - Số lượng dự án đầu tư mới. - Tỷ lệ nhân viên tham dự các khóa tập huấn về quản trị chiến lược. - Tỷ lệ đảm bảo công việc chiến lược. -	- Phân tích chênh lệch doanh thu, chi phí thực tế so với dự toán. - Sử dụng các thước đo thành quả đối với các khoản vốn đầu tư thuộc quyền kiểm soát của NQT như: Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI), Thu nhập thặng dư (RI)...

Nguồn: Tác giả tổng hợp

2.2.4. Hỗ trợ ra quyết định

Ra quyết định của NQT là quá trình lựa chọn phương án tối ưu từ nhiều phương án khác nhau. Để ra được quyết định đúng đắn đòi hỏi NQT phải xem xét, cân nhắc lựa chọn phương án phù hợp nhất từ nhiều phương án đưa ra. Bởi mỗi phương án là một tình huống khác nhau về doanh thu, chi phí và lợi ích..., tuy nhiên các phương án đều có chung một đặc điểm đó là đều gắn liền với thông tin kế toán. Phần lớn những thông tin do KTQT cung cấp nhằm phục vụ chức năng ra quyết định. Các kỹ thuật KTQT phục vụ chức năng ra quyết định chọn lọc những thông tin cần thiết, thích hợp, sau đó tổng hợp, trình bày chúng theo một trình tự dễ hiểu nhất và giải thích quá trình phân tích, giúp NQT có thể dựa vào đó để ra các quyết định đúng đắn và kịp thời. Theo mục tiêu, thời gian và cơ sở thông tin cho việc ra quyết định, các quyết định của NQT có thể chia thành hai loại: Quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn.

(i) *Đối với quyết định ngắn hạn*: Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn chủ yếu liên quan tới tận dụng hoặc sử dụng hợp lý năng lực sản xuất hiện thời của DN, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố định để tăng năng lực sản xuất. Vì vậy, vai trò của KTQT là trợ giúp các NQT xác định phương án có khả năng sinh lời cao nhất trong phạm vi nguồn lực hiện có của DN. Mặc dù NQT có thể đưa ra các quyết định ngắn hạn trong các bối cảnh khác nhau như: quyết định tiếp tục hay loại bỏ sản xuất hoặc kinh doanh một sản phẩm hay một bộ phận, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định liên quan tới các đơn hàng đặc biệt, quyết định bán nửa thành phẩm hay tiếp tục sản xuất hoàn thiện rồi mới bán... Song các quyết định này đều có điểm chung là lựa chọn những phương án

dựa trên chênh lệch giữa doanh thu và chi phí. Nói cách khác, cơ sở của việc ra quyết định là dựa trên tính toán lợi ích (hoặc bất lợi) về khía cạnh tài chính. Khi đó, các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định ngắn hạn của NQT trong DN được sử dụng là: Phân tích thông tin thích hợp; Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP); Phân tích khả năng sinh lời của sản phẩm, của khách hàng...

(ii) *Quyết định dài hạn*: Các quyết định kinh doanh dài hạn thường là các quyết định đòi hỏi vốn đầu tư lớn, phát huy tác dụng trong thời gian dài và đôi khi không phải vì mục tiêu lợi nhuận. Các quyết định dài hạn thường nhằm vào các mục đích như mở rộng sản xuất, cải tiến quy trình công nghệ, trang thiết bị hiện đại để nâng cao năng lực kinh doanh về số lượng và chất lượng sản phẩm hoặc đầu tư làm sạch môi trường, cải thiện điều kiện làm việc của nhân viên... Để ra các quyết định dài hạn, NQT DN thường sử dụng các kỹ thuật xử lý thông tin như: giá trị hiện tại thuần (NPV), tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR), kỳ hoàn vốn (PP)...

2.2.5 Hỗ trợ quản trị chiến lược

Mặc dù tồn tại nhiều quan điểm, nhưng vai trò của KTQTCL đối với các DN là không thể phủ nhận bởi khi vận dụng sẽ làm gia tăng hiệu quả hoạt động của DN, giúp DN nâng cao lợi thế cạnh tranh bằng việc cung cấp thông tin phục vụ cho hoạch định và thực hiện chiến lược của DN (Đoàn Ngọc Quế, 2015).

Khác với quá trình KTQT truyền thống là chỉ tập trung vào quá trình nội bộ mà không quan tâm đến vấn đề bên ngoài DN. KTQTCL được mở rộng hơn, bao quát hơn tới môi trường thông qua nhân tố khách hàng và đối thủ cạnh tranh. Do đó, các kỹ thuật KTQTCL gồm có các kỹ thuật được kế thừa và phát triển từ KTQT truyền thống như: xác định chi phí hoạt động (ABC), chi phí mục tiêu, chi phí thuộc tính, chi phí vòng đời sản phẩm, chi phí chất lượng, chi phí theo chuỗi giá trị, điểm chuẩn và thẻ điểm cân bằng, chi phí quản trị chiến lược, chiến lược định giá.... và các kỹ thuật hiện đại về quản trị đối thủ cạnh tranh và quản trị khách hàng cụ thể như: đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh, giám sát vị trí của đối thủ cạnh tranh, phân tích lợi nhuận khách hàng, đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng, đánh giá khách hàng như tài sản...

Có thể khái quát các kỹ thuật KTQT hiện đại hỗ trợ quản trị chiến lược theo một số nhóm sau:

- *Nhóm kỹ thuật KTQT đánh giá đối thủ cạnh tranh, gồm:*

Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh: là kỹ thuật đánh giá các cơ sở sản xuất của đối thủ cạnh tranh, tính kinh tế của quy mô, các mối quan hệ Chính phủ và

thiết kế sản phẩm công nghệ,... thông qua quan sát, nghiên cứu các nhà cung cấp, khách hàng và nhân viên (đặc biệt là nhân viên cũ) của đối thủ cạnh tranh.

Giám sát vị trí của đối thủ cạnh tranh: là việc tiếp cận toàn diện để đánh giá đối thủ cạnh tranh thông qua mở rộng phân tích doanh số bán hàng của đối thủ cạnh tranh chính, thị phần, khối lượng, đơn giá và doanh thu. Kỹ thuật này giúp NQT DN có thể xây dựng chiến lược kinh doanh phù hợp nhằm ứng phó với các đối thủ cạnh tranh của mình.

- *Nhóm kỹ thuật KTQT đánh giá khách hàng, gồm:*

Phân tích lợi nhuận của khách hàng: Phân tích khả năng sinh lời của khách hàng (CPA) phân tích các dòng doanh thu và chi phí dịch vụ liên quan đến khách hàng hoặc nhóm khách hàng cụ thể. Kỹ thuật này liên quan đến hoạt động marketing được sử dụng để lựa chọn chiến lược khách hàng, thị trường, kênh phân phối.

Đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng: đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng là giá trị hiện tại của lợi nhuận dự kiến (ví dụ như tổng lợi nhuận), giảm bớt chi phí từ khách hàng. Theo Guilding và McManus (2002) đây là một kỹ thuật phát triển nâng cao từ kỹ thuật phân tích lợi nhuận của khách hàng.

Đánh giá khách hàng như tài sản: đánh giá khách hàng hoặc nhóm khách hàng là tài sản liên quan đến việc tính toán giá trị của khách hàng cho DN (Cadez và Guilding, 2008). Do đó, đánh giá khách hàng như tài sản làm cho khách hàng trở thành một phần của giá trị DN (Gupta và Lehmann, 2003).

Như vậy, từ những phân tích trên cho thấy vận dụng KTQT thông qua xem xét, đánh giá các kỹ thuật liên quan đến 5 nội dung cơ bản của KTQT trong các DNNVV: (1) Lập dự toán; (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược là rất cần thiết nhằm cung cấp thông tin linh hoạt, kịp thời và đáng tin cậy giúp NQT có cơ sở để thực hiện tốt các chức năng QTDN.

2.3. Tổng quan về doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam

2.3.1. Khái niệm doanh nghiệp nhỏ và vừa

Cho đến nay, trên thế giới vẫn chưa có sự thống nhất về khái niệm thế nào gọi là DNNVV, khái niệm này được xác định bởi các tiêu chí khác nhau theo từng quốc gia, từng ngành. Do đó, khái niệm DNNVV trên thế giới có thể được xác định bởi

các tiêu chí như: vị trí địa lý, quy mô, số năm thành lập, cấu trúc DN, số lượng nhân viên, doanh thu, tài sản ròng, cấu trúc sở hữu, đổi mới công nghệ (Drury và cộng sự, 2005).

Việc sử dụng các tiêu chí để nhận diện DNNVV ở các quốc gia cũng có một số điểm khác biệt, thể hiện ở số lượng các tiêu chí và việc lượng hóa các tiêu chí. Do vậy, khái niệm DNNVV chỉ mang tính tương đối, thay đổi theo từng giai đoạn phát triển kinh tế - xã hội và phụ thuộc vào trình độ phát triển kinh tế - xã hội của mỗi quốc gia và đặc điểm phát triển của mỗi loại ngành, nghề.

Có thể tổng hợp phân loại DNNVV của một số quốc gia và khu vực trên thế giới như Bảng 2.3a.

Bảng 2.3 a - Phân loại DNNVV của một số quốc gia và khu vực

Quốc gia/ Khu vực	Phân loại DNNVV	Số lao động bình quân	Vốn đầu tư	Doanh thu
A. NHÓM CÁC NƯỚC PHÁT TRIỂN				
1.Hoa kỳ	Nhỏ và vừa	0-500	Không quy định	Không quy định
2.Nhật	- Đối với ngành sản xuất	1-300	¥ 0-300 triệu	Không quy định
	-Đối với ngành thương mại		¥ 0-100 triệu	
	- Đối với ngành dịch vụ	1-100	¥ 0-50 triệu	
3. EU	Siêu nhỏ	< 10	Không quy định	< €2 triệu
	Nhỏ	< 50		< €10 triệu
	Vừa	< 250		<€ 50 triệu
4.Australia	Nhỏ và vừa	< 200	Không quy định	Không quy định
5.Canada	Nhỏ	< 100	Không quy định	< CDN\$ 5 triệu
	Vừa	< 500		CDN\$ 5 -20 triệu
7.Korea	Nhỏ và vừa	< 300	Không quy định	Không quy định
8.Taiwan	Nhỏ và vừa	< 200	< NT\$ 80 triệu	< NT\$ 100 triệu
B. NHÓM CÁC NƯỚC ĐANG PHÁT TRIỂN				
1. Thailand	Nhỏ và vừa	Không quy định	< Baht 200 triệu	Không quy định
2. Malaysia	- Đối với ngành sản xuất	0-150	Không quy định	RM 0-25 triệu
3. Philippine	Nhỏ và vừa	< 200	Peso 1,5-60 triệu	Không quy định
4. Indonesia	Nhỏ và vừa	Không Quy định	< US\$ 1 triệu	< US\$ 5 triệu
5. Brunei	Nhỏ và vừa	1-100	Không quy định	Không quy định
C. NHÓM CÁC NƯỚC KINH TẾ ĐANG CHUYỂN ĐỔI				
1. Russia	Nhỏ	1-249	Không quy định	Không quy định
	Vừa	50-999		
2. China	Nhỏ	50-100	Không quy định	Không quy định
	Vừa	101-500		
3. Poland	Nhỏ	< 50	Không quy định	Không quy định
	Vừa	51-200		
4. Hungary	Siêu nhỏ	1-10	Không quy định	Không quy định
	Nhỏ	11-50		
	Vừa	51 -250		

Nguồn: 1) Doanh nghiệp vừa và nhỏ, APEC, 1998; 2) Định nghĩa doanh nghiệp vừa và nhỏ, UN/ECE, 1999; 3) Tổng quan về doanh nghiệp vừa và nhỏ, OECD, 2000

Ở Việt Nam, DN siêu nhỏ, nhỏ và vừa hay còn được gọi thông dụng là DNNVV là những DN có quy mô nhỏ bé về mặt vốn, lao động hay doanh thu. Theo thông tư số 16/2013/TT-BTC, DNNVV được định nghĩa “*DN có quy mô vừa và nhỏ, bao gồm cả chi nhánh, đơn vị trực thuộc nhưng hạch toán độc lập, hợp tác xã (sử dụng dưới 200 lao động làm việc toàn bộ thời gian năm và có doanh thu năm không quá 20 tỷ đồng) gọi chung là DN nhỏ và vừa*”.

Bên cạnh đó, theo Nghị định số 80/2020/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 26 tháng 8 năm 2021, quy định tiêu chí xác định DNNVV cụ thể như sau (Bảng 2.3b):

Bảng 2.3b - Tiêu chí doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam

Lĩnh vực	Nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản, công nghiệp, xây dựng	
Doanh nghiệp siêu nhỏ	Có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 10 người	Tổng doanh thu của năm không quá 3 tỷ đồng hoặc tổng nguồn vốn của năm không quá 3 tỷ đồng
Doanh nghiệp nhỏ	Có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 100 người	Tổng doanh thu của năm không quá 50 tỷ đồng hoặc tổng nguồn vốn của năm không quá 20 tỷ đồng
Doanh nghiệp vừa	Có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 200 người	Tổng doanh thu của năm không quá 200 tỷ đồng hoặc tổng nguồn vốn của năm không quá 100 tỷ đồng

Nguồn: Nghị định quy định 80/2021/NĐ-CP ngày 26 tháng 8 năm 2021

2.3.2 Đặc điểm của doanh nghiệp nhỏ và vừa

Trong nền kinh tế của hầu hết các quốc gia, DNNVV chiếm vị trí và vai trò rất quan trọng, là động lực cho tăng trưởng. Với quy mô nhỏ và cơ cấu tổ chức đơn giản, các DN này có thể linh hoạt thích ứng kịp thời với những thay đổi của bối cảnh kinh tế - xã hội. Ở Đức có số lượng DNNVV chiếm khoảng 30%, được xem là quốc gia điển hình thành công trong việc biến khu vực DN sản xuất có quy mô nhỏ và vừa thành guồng máy cung cấp hàng xuất khẩu.

Ở Việt Nam, DNNVV giữ vai trò là bộ phận quan trọng trong thành phần kinh tế tư nhân, khu vực DNNVV đã có những đóng góp thúc đẩy sự chuyển mình và tăng trưởng của nền kinh tế trong nước những năm vừa qua. Theo số liệu điều tra của Tổng cục Thống kê, tại thời điểm 31/12/2019, số lượng DNNVV là 668.505, chiếm tỷ lệ 97% trong cộng đồng DN Việt Nam, sử dụng gần một nửa tổng số lao động và đóng góp trên 40% GDP hàng năm. Trong đó, có 22.788 doanh nghiệp quy mô vừa, chiếm 3,4%; có 179.319 DN quy mô nhỏ, chiếm 26,8%; 449.031 DN quy

mô siêu nhỏ, chiếm 67,2%. Tính đến thời điểm 31/12/2019, Việt Nam có 209.579 DN thuộc khu vực công nghiệp và xây dựng chiếm 31,4%, tăng 13,6% so với 2018 (Tổng cục thống kê, 2022)

Ngoài những đặc điểm chung vốn có của một DN hoạt động trong nền kinh tế, DNNVV của Việt Nam còn có những đặc điểm riêng ảnh hưởng tích cực và không tích cực đến việc vận dụng KTQT như sau:

Thứ nhất, DNNVV có số lượng lao động không nhiều, cơ cấu tổ chức sản xuất cũng như bộ máy quản lý tương đối gọn, không có quá nhiều các khâu trung gian nên chi phí gián tiếp giảm, tiết kiệm chi phí quản lý, tăng hiệu quả hoạt động của DN. Mô hình quản lý được áp dụng tại các DNVVV thường là mô hình quản lý trực tiếp, do vậy việc ra các quyết định thường nhanh chóng, nhạy bén, kịp thời, thích ứng với những thay đổi trong môi trường kinh doanh. Đặc điểm này giúp DNNVV vận dụng các kỹ thuật KTQT một cách linh hoạt hơn, nhất là các kỹ thuật KTQT hiện đại.

Thứ hai, DNNVV có tính linh hoạt trong chuyển đổi hoạt động kinh doanh và lựa chọn được các ngành nghề kinh doanh có lợi nhuận cao: Quy mô nhỏ dẫn đến tổ chức bộ máy quản lý gọn nhẹ, mọi quyền lực tập trung chủ yếu vào tay người chủ DN nên dễ dàng chuyển đổi hoạt động kinh doanh, đây là đặc điểm thuận lợi của các DNNVV mà các DN lớn không có được. Đây cũng là ưu thế một mặt giúp các DNNVV chọn những ngành nghề kinh doanh ít bị tác động bởi khủng hoảng kinh tế làm thế mạnh (như kinh doanh thực phẩm, may mặc, nông sản...), mặt khác giúp các DNNVV lựa chọn các công cụ quản lý một cách linh hoạt, những kỹ thuật KTQT phù hợp với đặc điểm SXKD của DN.

Thứ ba, DNVVV thường vốn ít và khó tiếp cận các nguồn vốn chính thức: Xuất phát điểm của các DNNVV là vốn ít, phụ thuộc nhiều vào nguồn vốn phi chính thức, chiếm dụng từ đối tác và lợi nhuận giữ lại, khó khăn trong tiếp cận nguồn vốn chính thức, đó chính là rào cản lớn để các DN này có nguồn lực tài chính đủ mạnh để phát triển. Vốn ít đòi hỏi các DNNVV phải cân nhắc khi phân bổ vốn cho các hoạt động, bao gồm cả việc cân nhắc lựa chọn phân bổ chi phí vận dụng KTQT. Vì vậy, các DN nói chung, DNNVV nói riêng sẽ chỉ ưu tiên đầu tư vốn cho việc vận dụng KTQT khi vốn cho phép với chi phí hợp lý. Điều này cho thấy, nguồn vốn hạn hẹp cũng hạn chế khả năng triển khai vận dụng KTQT trong DN.

Thứ tư, quy mô lao động nhỏ, lao động thủ công chiếm tỷ trọng lớn, trình độ tay nghề của lao động chưa cao: Theo số liệu thống kê, tại thời điểm 31/12/2019, doanh

ng nghiệp quy mô vừa thu hút 1,3 triệu lao động, DN quy mô nhỏ thu hút gần 2,7 triệu lao động (Tổng cục Thống kê, 2022). Hầu hết lao động trong các DNNVV có trình độ tay nghề chưa cao, đa số là sử dụng lao động hộ gia đình, thuê và tuyển dụng ở các tỉnh. Theo số liệu thống kê, có tới 75% lực lượng lao động trong các DNNVV chưa qua đào tạo chuyên môn kỹ thuật (Tổng cục Thống kê, 2022), thiếu nhân viên có kỹ năng đã ảnh hưởng đến việc tiếp cận, lựa chọn và triển khai các kỹ thuật KTQT, nhất là các kỹ thuật mới, hiện đại ứng dụng từ các sản phẩm công nghệ cao trong bối cảnh mới như hiện nay.

Thứ năm, DNNVV thiếu một chiến lược kinh doanh rõ ràng, phù hợp với sứ mệnh, mục tiêu của doanh nghiệp: Phần lớn các DNNVV chỉ xây dựng các kế hoạch SXKD mang tính tạm thời, ngắn hạn, đáp ứng nhu cầu biến động của thị trường và thường thiếu một chiến lược kinh doanh rõ ràng. Điều này có thể làm cho DN có xu hướng đi chệch khỏi sứ mệnh, mục tiêu đề ra ban đầu và ảnh hưởng không nhỏ đến KTQT chiến lược trong các DN này.

Thứ sáu, khả năng quản trị DN của NQT trong DNNVV chưa cao: Theo số liệu thống kê tổng điều tra khối DN, tỷ lệ người đứng đầu DN có trình độ đại học và trên đại học là 64,5%, trình độ cao đẳng 8,6%, trình độ trung cấp 8,2%, trình độ khác (sơ cấp, đào tạo dưới 3 tháng và trình độ khác) là 13% và chưa qua đào tạo là 5,7%. (Tổng cục thống kê, 2022). Ngoài ra, đa số các DNNVV là DN tư nhân hay gia đình, nên hay xung đột về vấn đề sở hữu, điều hành. Đa số các NQT trong các DN này có chuyên môn kỹ thuật rất tốt, nhưng còn thiếu kiến thức kinh tế và chưa được đào tạo bài bản về quản trị, kế toán, trình độ quản trị nội bộ trong các DNNVV còn yếu, nhất là quản lý tài chính, ý thức chấp hành các chế độ chính sách chưa cao, còn lúng túng và hạn chế trong việc liên kết, nhất là kiên kết trong cùng một hiệp hội ngành nghề do tư tưởng mạnh ai nấy làm và chất lượng sản phẩm chưa đáp ứng yêu cầu DN lớn. Điều này dẫn đến các DNNVV khó có thể vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại, đặc biệt là các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược.

Thứ bảy, DNNVV có công nghệ lạc hậu, khó tiếp cận và đổi mới công nghệ sản xuất tiên tiến, nhất là công nghệ sản xuất xanh: Do quy mô vốn ít nên hạn chế trong đầu tư nâng cấp, đổi mới các máy móc thiết bị, dẫn tới xu hướng DN rơi vào tình trạng công nghệ lạc hậu, trình độ khoa học công nghệ và năng lực đổi mới còn

thấp. Điều này ảnh hưởng lớn đến triển khai vận dụng KTQT trong các DN này, nhất là trong bối cảnh CMCN 4.0 hiện nay.

Thứ tám, năng lực cạnh tranh và năng lực tiếp cận với các chính sách pháp luật và thông lệ quốc tế trong kinh doanh của các DNNVV còn nhiều hạn chế: Do quy mô nhỏ, DNNVV có thể giảm chi phí SXKD dễ dàng hơn so với các đối thủ cạnh tranh là các DN lớn, ở một góc độ nào đó, điều này làm tăng khả năng cạnh tranh cho các DNNVV trên thương trường hơn các DN lớn. Song, các DNNVV không thể chỉ cạnh tranh dựa trên chi phí, mà cần tập trung vào chiến lược khác biệt thông qua việc tiếp cận với các chính sách pháp luật và thông lệ quốc tế nhằm tận dụng các cơ hội, lợi thế trong kinh doanh. Tuy nhiên, do quy mô vốn thấp, hoạt động SXKD mang nặng tính thời vụ, thiếu chiến lược kinh doanh dài hạn, nguồn vốn thiếu đa dạng, khả năng tiếp cận với các chính sách pháp luật và thông lệ quốc tế còn nhiều hạn chế dẫn đến mức độ đa dạng hóa hoạt động kinh doanh và tính ổn định của DNNVV tương đối thấp. Điều đó ảnh hưởng đáng kể đến vận dụng các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược của các DN này.

Như vậy, bên cạnh những lợi thế về đặc điểm cơ cấu tổ chức, khả năng chuyển đổi linh hoạt thì các đặc điểm bất lợi về vốn, về lao động, về chiến lược kinh doanh, về công nghệ và khả năng tiếp cận, đổi mới công nghệ sản xuất tiên tiến... là những đặc điểm cơ bản ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV nói chung và các DNNVV trong lĩnh vực sản xuất nói riêng.

2.4 Một số lý thuyết nền tảng ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhỏ và vừa

Một số lý thuyết phổ biến được các nhà nghiên cứu (Ahmad, 2012; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Trần Ngọc Hùng, 2016; Thái Anh Tuấn, 2019; Nguyễn Thị Huyền Trâm, 2021...) sử dụng để giải thích sự phát triển và vận dụng KTQT trong DN nói chung, DNNVV nói riêng như sau:

2.4.1. Lý thuyết ngẫu nhiên

Lý thuyết ngẫu nhiên được phát triển từ những nghiên cứu ban đầu của Lawrence và Lorsch (1967). Lý thuyết ngẫu nhiên xuất hiện từ nghiên cứu hành vi, tổ chức và đã được mở rộng, phát triển hơn trong kế toán từ giữa thập niên 1970. Lý thuyết này được sử dụng dựa trên quan điểm “*không thể xây dựng một hệ thống KTQT mang tính khuôn mẫu áp dụng phổ biến và thích hợp cho mọi DN*” (Otley, 1980). Trọng tâm nghiên cứu ban đầu của lý thuyết này là xem công nghệ (hệ thống

sản xuất) hiện đang áp dụng tại DN ảnh hưởng như thế nào đến hình thức tổ chức của DN. Các nghiên cứu tiếp sau bổ sung thêm một số nhân tố ảnh hưởng đến hình thức tổ chức DN.

Cách tiếp cận lý thuyết ngẫu nhiên vận dụng trong KTQT nhằm xác định một hệ thống KTQT phù hợp với môi trường DN (Ahmad, 2012a). Lý thuyết này đã được các nghiên cứu sử dụng để giải thích sự ảnh hưởng của các nhân tố ngẫu nhiên đến vận dụng KTQT trong DN, bao gồm: Quy mô (AL-Omiri & Drury, 2007); cấu trúc DN (Chenhall, R. 2003) công nghệ (Alleyne & Marshall, 2011); Chiến lược (Karanja và cộng sự, 2015); Văn hóa DN (Trần Ngọc Hùng, 2016) năng lực kế toán (Ahmad & Leftesi, 2014); mức độ cạnh tranh (Trần Ngọc Hùng, 2016; Akuntansi, 2018); ngành nghề kinh doanh (Hutaibat, 2005).

Trong nghiên cứu này, tác giả vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên để xem xét, giải thích sự ảnh hưởng của các nhân tố (1) Nhận thức của NQT; (2) Năng lực kế toán; (3) Mức độ cạnh tranh; (4) Công nghệ và (5) Mức phân quyền đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

2.4.2. Lý thuyết tâm lý học

Theo Pollet (1933) tác giả của Lý thuyết tâm lý học nhấn mạnh vấn đề tổ chức. "Vấn đề tổ chức là vấn đề con người", quan điểm của tác giả trong nghiên cứu này cho rằng năng suất lao động không chỉ do nhân tố vật chất quyết định mà còn do nhu cầu tâm lý xã hội của con người. Lý thuyết tâm lý học chỉ ra rằng việc thiết lập và vận hành hệ thống KTQT trong DN phải xem xét tác động đến mối quan hệ con người trong DN (quan hệ cấp trên với cấp dưới, quan hệ giữa các bộ phận trong DN với nhau).

Lý thuyết tâm lý được tiếp cận trong nghiên cứu vận dụng KTQT để nghiên cứu mối quan hệ giữa hành vi cá nhân và hoạt động KTQT (Birnberg và cộng sự, 2007) trong các quá trình lập ngân sách, kiểm soát và ra quyết định. Hoạt động KTQT với quá trình hoạch định ngân sách, quá trình kiểm soát đánh giá và ra quyết định phải tạo được động lực và hướng đến việc nâng cao hiệu suất các bộ phận (Et alMock, 1972; Birnberg và cộng sự, 2007). Ví dụ: việc thiết lập các định mức chi phí và các chỉ tiêu đánh giá nếu chỉ quan tâm đến cắt giảm chi phí mà không chú ý đến nâng cao hiệu suất và giải quyết hài hòa lợi ích giữa các bộ phận trong DN có thể sẽ không huy động được mọi người trong DN nỗ lực phấn đấu giảm chi phí và gia tăng lợi nhuận. Mối quan hệ giữa hành vi cá nhân và hoạt động KTQT thể hiện

nhận thức của NQT, năng lực của nhân viên (bao gồm cả nhân viên kế toán) cũng như góp phần hình thành văn hóa DN.

Kế thừa kết quả các nghiên cứu tiền nhiệm, trong nghiên cứu này, tác giả vận dụng lý thuyết tâm lý học để xem xét, giải thích sự ảnh hưởng của nhân tố (1) Nhận thức của NQT, (2) Năng lực kế toán; (3) Văn hóa DN đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

2.4.3 Lý thuyết về quá trình đổi mới

Theo Rogers (1983) lý thuyết về quá trình đổi mới được định nghĩa là tiến trình mà “cái mới” được truyền đi thông qua những kênh nhất định theo thời gian trong một nhóm người của hệ thống xã hội. “Cái mới” có thể là một ý tưởng, một công cụ hay một đối tượng được xem là mới đối với một nhóm người (Rogers, 1983). Thuật ngữ ‘mới’ trong lý thuyết này được hiểu theo một nghĩa rộng. Một ý tưởng cũ được ứng dụng trong một hoàn cảnh mới hay áp dụng lại trong cùng ngữ cảnh nhưng ở thời điểm sau đó vẫn được xem là “cái mới” (Ax và Bjornenak, 2005).

Trong những năm gần đây, lý thuyết quá trình đổi mới được nhiều tác giả sử dụng để giải thích cách thức và phương thức đổi mới của các kỹ thuật KTQT hiện đại như thế điểm cân bằng, xác định chi phí dựa trên hoạt động như trong nghiên cứu của Lapsley và Wright (2004), Ax và Bjørnenak (2005), Alcouffe và cộng sự (2008)...

Trong nghiên cứu này, tác giả tiếp cận lý thuyết quá trình đổi mới để giải thích ảnh hưởng của nhân tố nhận thức của NQT về các kỹ thuật KTQT truyền thống và hiện đại, nguồn lực khách hàng nhằm hỗ trợ quản trị chiến lược; công nghệ,... đến vận dụng KTQT trong các DN NVV.

2.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa

Kế thừa kết quả các nghiên cứu tiền nhiệm về vận dụng KTQT trong các DN NVV, dựa trên cơ sở lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tâm lý học và lý thuyết quá trình đổi mới, tác giả lựa chọn nghiên cứu ảnh hưởng của 07 nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa như sau:

(1) *Nhận thức của NQT*: Nhận thức của NQT là nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT đã được các nghiên cứu chứng minh như: Ahmad (2012a); Sholihin (2018). Nhận thức của NQT về KTQT dựa trên các nền tảng về kỹ năng, kiến thức và giáo dục của họ (Kosaiyakanont, 2011). Trần Ngọc Hùng (2016) cũng chỉ ra

rằng các NQT có nhận thức cao về vai trò của KTQT sẽ có khả năng vận dụng KTQT. Vì thế, tại các DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam, có thể phát biểu giả thuyết nghiên cứu thứ nhất như sau:

H1: Nhận thức của NQT có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

(2) *Năng lực kế toán:* Theo các nghiên cứu trước đây phần lớn đều có kết quả cho rằng có mối quan hệ thuận chiều giữa năng lực của nhân viên kế toán và kiến thức/ hiểu biết về KTQT và ứng dụng KTQT trong các DN (Trần Ngọc Hùng, 2016; Sholihin và cộng sự, 2018). Việc vận dụng các kỹ thuật KTQT mới đòi hỏi người sử dụng có kiến thức và năng lực nhất định. Các nhân viên kế toán không hiểu biết về các kỹ thuật KTQT, cũng như lợi ích từ việc vận dụng các kỹ thuật KTQT và không có năng lực nghiên cứu, học tập kiến thức KTQT thường ngại vận dụng các kỹ thuật này. Đây là nhân tố ảnh hưởng đáng kể đến vận dụng KTQT trong các DNNVV.

Từ các nghiên cứu tiền nhiệm, vận dụng vào các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, có thể phát biểu giả thuyết thứ hai như sau:

H2: Năng lực kế toán có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

(3) *Mức độ cạnh tranh:* Nhiều học giả đã cho rằng việc vận dụng KTQT vào các DNNVV là thực sự cần thiết đối với môi trường kinh doanh có nhiều cạnh tranh và bất ổn. Khi đó, thông tin KTQT đáng tin cậy sẽ rất cần thiết vì chúng giúp các DN ban hành những quyết sách đúng đắn, hiệu quả và tránh đưa ra những quyết định không hợp lý do thông tin sai lệch, giảm thiểu rủi ro trong kinh doanh (Cooper, 1988). Ngoài ra nếu mức độ cạnh tranh càng cao đòi hỏi kỹ thuật vận dụng càng phức tạp (Tuan Mat, 2010). Điều này liên quan đến việc vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại. Vận dụng vào nghiên cứu tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, giả thuyết nghiên cứu thứ nhất được phát biểu như sau:

H3: Mức độ cạnh tranh của thị trường có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

(4) *Công nghệ:* Ứng dụng công nghệ bao gồm công nghệ thông tin, công nghệ quản lý, công nghệ sản xuất tiên tiến, công nghệ số ... có những tác động đến việc vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp. Điều này đã được nhiều nghiên cứu chứng minh (Abdel và Luther, 2008; Halbouni, 2014). Những tiến bộ trong công nghệ thông tin đã được ghi nhận là một chìa khóa làm thay đổi KTQT (Scapens và cộng

sự, 2003 & 2006). Bên cạnh đó, công nghệ khoa học kỹ thuật, công nghệ sản xuất hiện đại ảnh hưởng không ít đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa: (i) Quy trình tự động và trí thông minh nhân tạo cho phép người làm KTQT được đơn giản hóa quy trình tính toán nhằm giúp cho công việc KTQT trở nên dễ dàng, nhanh chóng, kịp thời. (ii) Nếu quy trình sản xuất kinh doanh diễn ra liên tục, đòi hỏi cần vận dụng kỹ thuật KTQT một cách toàn diện đáp ứng thông tin hỗ trợ các NQT thực hiện các chức năng QTDN như: lập dự toán, xác định chi phí và giá thành, đo lường thành quả hoạt động, hỗ trợ ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược. Hơn nữa, quy trình sản xuất sản phẩm có tham gia chủ yếu của máy móc, thiết bị, đòi hỏi việc xây dựng định mức chi phí tại các DN sản xuất phải tập trung vào các định mức kinh tế kỹ thuật. Đặc điểm này ảnh hưởng đến việc vận dụng các kỹ thuật KTQT chi phí và kỹ thuật KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược DN. Như vậy, có thể thấy công nghệ là một trong những nhân tố tác động đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa.

Với bối cảnh nghiên cứu tại các DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam, giả thuyết thứ tư được phát biểu:

H4: Công nghệ có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

(5) *Văn hóa doanh nghiệp*: Văn hóa doanh nghiệp là nhân tố được lựa chọn bởi nhiều nghiên cứu về KTQT trong những năm gần đây. Tương đồng với các nghiên cứu trước đây của Alper Erserim (2012) đã chỉ ra rằng nhân tố văn hóa DN có tác động đến vận dụng KTQT trong các DNNVV bao gồm văn hóa hỗ trợ và văn hóa quản lý theo mục tiêu. Ở Việt Nam hầu hết các DNNVV thường có văn hóa hỗ trợ thể hiện qua cách hỗ trợ qua lại lẫn nhau giữa các phòng ban, bộ phận trong DN; hay là hỗ trợ từ cấp trên đối với cấp dưới, hay là hỗ trợ giữa các đồng nghiệp với nhau trong công việc. Một số DN có sự đồng thuận cao trong mục tiêu chung của DN và sự tôn trọng, tuân thủ quy định trong DN. Điều này sẽ quyết định đến việc có triển khai vận dụng KTQT trong các DNNVV không?

Vận dụng vào nghiên cứu KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, giả thuyết nghiên cứu thứ năm được phát biểu như sau:

H5: Văn hóa DN có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

(6) *Mức phân quyền*: KTQT sẽ được phát huy hiệu quả khi DN có phân cấp quản lý và có tổ chức, kết quả nghiên cứu còn chỉ ra rằng các DN phân quyền thành

công thường thiết kế được hệ thống KTQT phù hợp nhằm cung cấp thông tin kịp thời cho các NQT trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định (Abdel-Kader and Luther, 2008).

Vận dụng vào nghiên cứu KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, giả thuyết nghiên cứu thứ sáu được phát biểu như sau:

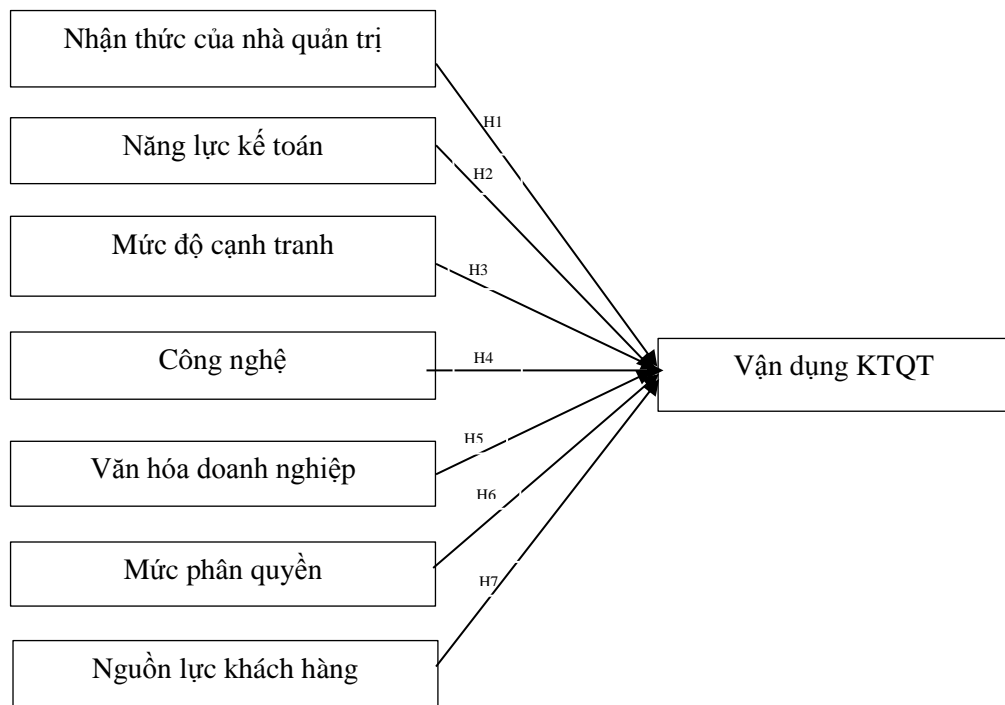
H6: Mức phân quyền có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN nhỏ và vừa Việt Nam

(7) *Nguồn lực khách hàng*: nguồn lực khách hàng càng lớn thì các DN có xu hướng lựa chọn vận dụng các kỹ thuật KTQT ở mức độ phức tạp hơn nhằm nâng cao hiệu quả quy trình ra quyết định hướng đến thực hiện chức năng kiểm soát của NQT DN (Abdel-Kader and Luther, 2008).

Tác giả đề xuất giả thuyết 7 được phát biểu như sau:

H7: Nguồn lực khách hàng có ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Từ những biện luận ở trên, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu lý thuyết (Sơ đồ 2.4) ban đầu bao gồm 7 nhân tố tác động việc vận dụng KTQT trong DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam như sau:



Sơ đồ 2.4 - Mô hình nghiên cứu lý thuyết

(Nguồn: tác giả tự phân tích)

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 của Luận án đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về KTQT và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa.

Thứ nhất, là các vấn đề lý luận cơ bản về KTQT. Nội dung vận dụng KTQT trong DNNVV được tiếp cận theo hướng vận dụng các kỹ thuật KTQT hướng tới các chức năng của NQT DN thông qua 5 nội dung cơ bản của KTQT gồm: (1) Lập dự toán, (2) Xác định chi phí và giá thành, (3) Đo lường thành quả hoạt động, (4) Hỗ trợ ra quyết định, (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược.

Thứ hai, là một số lý thuyết nền tảng và tham chiếu một số nghiên cứu thực nghiệm làm cơ sở cho việc nghiên cứu và tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV. Đồng thời dựa trên lý luận về vận dụng KTQT trong các DNNVV, đặc điểm của DNNVV và đặc thù của DN sản xuất nhỏ và vừa của Việt Nam để nhận diện các nhân tố và xây dựng mô hình nghiên cứu lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1 Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu

3.1.1 Khung nghiên cứu

Khung nghiên cứu trong luận án của tác giả được xác định như sau:

- Xác định nội dung nghiên cứu: Luận án nghiên cứu vận dụng KTQT gắn với các kỹ thuật KTQT liên quan đến 5 nội dung cơ bản của KTQT nhằm cung cấp thông tin cho các NQT hướng tới thực hiện các chức năng QTDN và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

- Khung lý thuyết: Hệ thống hóa các công trình nghiên cứu liên quan đến chủ đề vận dụng KTQT trong DN. Kết hợp với lý thuyết nền giúp nhận diện các nhân tố có khả năng tác động đến vận dụng KTQT trong DN. Dựa trên các nhân tố được nhận diện và phân tích đặc thù của DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam để xây dựng mô hình nghiên cứu lý thuyết, từ đó hình thành bảng hỏi sơ bộ và thang đo nháp (*Phụ lục 03*)

- Khung thực tiễn

+ Ứng dụng phương pháp nghiên cứu định tính: áp dụng một số kỹ thuật phỏng vấn sâu, xin ý kiến chuyên gia nhằm hoàn thiện và hiệu chỉnh mô hình nghiên cứu lý thuyết.

+ Tiến hành khảo sát thử để đánh giá chất lượng Bảng hỏi, thang đo nhằm tiếp tục hiệu chỉnh Bảng hỏi điều tra. Từ đó tiến hành tổng hợp và xây dựng các thang đo chính thức để làm cơ sở tiến hành phương pháp nghiên cứu định lượng.

+ Ứng dụng phương pháp nghiên cứu định lượng: dựa trên mô hình nghiên cứu đề xuất và các thang đo, Bảng hỏi đã hiệu chỉnh từ nghiên cứu định tính; tiến hành điều tra chính thức; áp dụng các kỹ thuật của phân tích định lượng, phân tích nhân tố khám phá EFA và phân tích hồi quy tuyến tính; kiểm định giả thuyết nghiên cứu; phân tích và bàn luận kết quả.

3.1.2 Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu luận án được thực hiện gồm các bước sau (Sơ đồ 3.1):

Bước 1: Xác định vấn đề nghiên cứu.

Bước 2: Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến vận dụng KTQT trong DNNVV

Tổng quan các công trình tiền nhiệm về vận dụng KTQT trong DN để đánh giá tình hình và kết quả các nghiên cứu trong lĩnh vực này nhằm tìm ra khoảng trống nghiên cứu và quan điểm tiếp cận của luận án, từ đó xác định mục tiêu nghiên

cứ, đề xuất khung nghiên cứu và xác định phương pháp nghiên cứu để giúp giải quyết và thực hiện mục tiêu nghiên cứu đề tài.

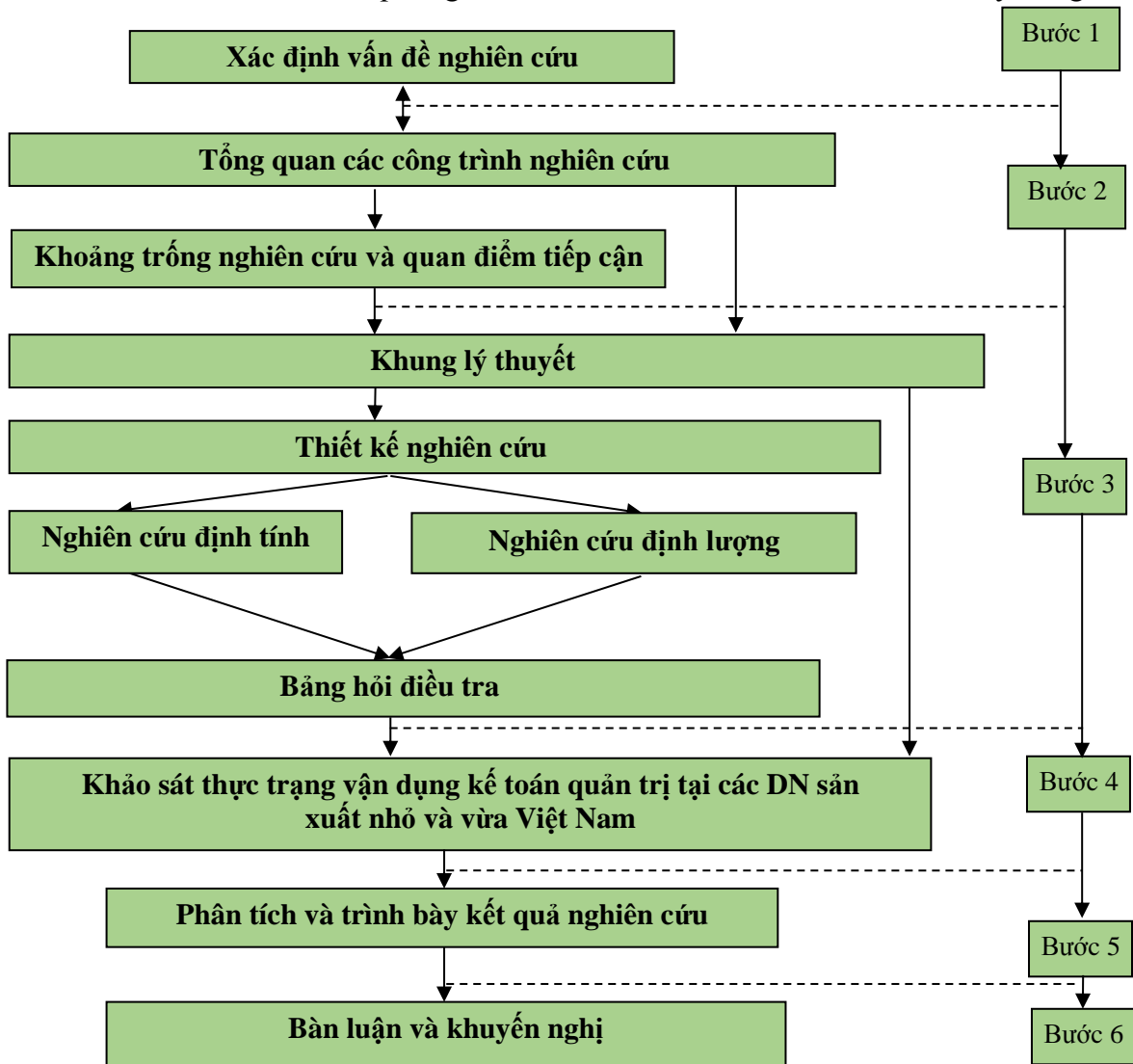
Bước 3: Xây dựng khung lý thuyết

Từ kết quả bước 1 và 2, tác giả thực hiện bước 3 nhằm hệ thống hóa và làm rõ hơn cơ sở lý luận về KTQT trong DNNVV. Từ đó thiết kế nghiên cứu bao gồm nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng để xây dựng bảng hỏi chính thức làm cơ sở thực hiện bước 4.

Bước 4: Khảo sát thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Bước 5: Phân tích và trình bày kết quả nghiên cứu.

Bước 6: Dựa trên kết quả nghiên cứu đưa ra các bàn luận và các khuyến nghị.



Sơ đồ 3.1 - Quy trình nghiên cứu của đề tài

3.2. Phương pháp nghiên cứu của luận án

Luận án sử dụng kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Nghiên cứu định tính hỗ trợ cho nghiên cứu định lượng bằng cách xác định các chủ đề phù hợp với phương pháp điều tra; giải thích các mối quan hệ giữa các biến số được phát hiện trong nghiên cứu định lượng. Nghiên cứu định lượng có thể hỗ trợ cho nghiên cứu định tính bằng cách khái quát hóa các phát hiện ra một mẫu lớn hơn hay nhận biết các nhóm cần nghiên cứu sâu.

Đối với nghiên cứu định tính: Tác giả sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên sâu (do có điều kiện tiếp xúc trực tiếp để khảo sát thực tế và được sự cho phép không hạn chế của đơn vị) và sử dụng các công cụ thảo luận nhóm một mặt để hiệu chỉnh thang đo và hoàn thiện bảng hỏi điều tra cho phù hợp với mục tiêu nghiên cứu, mặt khác nhằm thu thập thông tin để bổ sung và làm rõ hơn kết quả nghiên cứu định lượng.

Đối với nghiên cứu định lượng: Phương pháp nghiên cứu định lượng được sử dụng chủ yếu phục vụ cho kiểm định các giả thuyết về các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam thông qua việc sử dụng bảng hỏi điều tra đã chuẩn bị trước để tiến hành thu thập thông tin, từ đó phân tích thống kê trên cơ sở số liệu thu thập đã được mã hóa.

Phương pháp nghiên cứu tài liệu: Phương pháp này được sử dụng để tổng hợp các nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các DNNVV nói chung, trong các DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DNNVV nhằm hệ thống hóa và làm rõ hơn cơ sở lý luận về KTQT trong DNNVV, đồng thời đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DNNVV.

Quá trình sử dụng phương pháp này được sử dụng theo 04 bước:

Bước 1: Tìm kiếm các nguồn dữ liệu có liên quan: tác giả tìm kiếm tài liệu liên quan từ việc tra cứu các từ khóa chính trên google scholar, các bài báo thuộc danh mục Scopus và web of science, các luận án tiến sĩ từ website của Thư viện quốc gia, các kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia, quốc tế,...

Bước 2: Trích xuất dữ liệu: Trong kết quả các công trình nghiên cứu có được từ việc tra cứu dữ liệu, NCS chỉ lọc những bài có chất lượng (thể hiện ở số lượt trích dẫn nhiều, ưu tiên các bài nằm trong danh mục Scopus), những e-book, sách, giáo trình trong nước, luận án tiến sĩ có liên quan mật thiết đến nội dung nghiên cứu (các tài liệu tham khảo được trích dẫn cụ thể trong Danh mục tài liệu tham khảo).

Bước 3: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của các công trình nghiên cứu trước đó, phân tích tài liệu, đánh giá và kế thừa các nội dung liên quan đến vấn đề nghiên cứu.

Bước 4: Hệ thống hóa cơ sở lý luận về KTQT trong các DNNVV và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN này.

Phương pháp phỏng vấn: Phương pháp này được sử dụng để thu thập các thông tin từ nhà quản lý DN về mục tiêu hoạt động và nhu cầu thông tin về KTQT của DN; thu thập các thông tin từ Kế toán trưởng, Phụ trách kế toán và Kế toán tổng hợp của DN để nắm được quy trình, các kỹ thuật KTQT mà DN vận dụng; phỏng vấn chuyên gia để xin ý kiến về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam trong mô hình nghiên cứu đề xuất.

3.3. Xây dựng bảng hỏi

3.3.1. Bảng hỏi phỏng vấn sâu

Kế thừa kết quả các nghiên cứu tiền nhiệm (Ahmad, 2012; Trần Ngọc Hùng, 2016; Đặng Thị Huyền Trâm, 2021), tác giả xây dựng Bảng hỏi phỏng vấn sâu để tìm hiểu đặc thù về đơn vị khảo sát, các kỹ thuật KTQT đang được vận dụng tại các đơn vị khảo sát, các nhân tố có khả năng ảnh hưởng tới tổ chức KTQT trong DN phục vụ cho xây dựng bảng hỏi điều tra

Theo đó, một bảng câu hỏi dưới dạng dàn ý được chuẩn bị trước để tiến hành phỏng vấn sâu các chuyên gia trong các DNNVV một cách lặp đi lặp lại. Bảng câu hỏi gồm các câu hỏi linh hoạt, có thể trả lời dưới dạng đáp án có sẵn hoặc tùy thuộc vào tình hình thực tế - tác giả có thể đặt thêm các câu hỏi phụ để nhận được đáp án mới do người trả lời đưa ra nhằm hiểu rõ hơn về vấn đề mà người được phỏng vấn đã trả lời câu trước đó (*Phụ lục 04*). Các câu hỏi bao gồm các câu hỏi cứng, nhằm thu thập các thông tin về mục tiêu hoạt động và nhu cầu thông tin KTQT của DN và xin ý kiến về các nhân tố trong mô hình nghiên cứu đề xuất và thang đo cho từng nhân tố. Sau đó tác giả tiến hành phỏng vấn các đối tượng là Ban Giám đốc trong DN và các Kế toán trưởng, Phụ trách kế toán và Kế toán tổng hợp tại các DN khảo sát và giảng viên đại học (*Phụ lục 05*). Có tất cả 10 đối tượng tham gia phỏng vấn. Những đối tượng này có trình độ đại học trở lên, có kinh nghiệm làm việc, am hiểu các vấn đề về quản lý và KTQT nên các ý kiến trả lời đảm bảo tính tin cậy. Các cuộc phỏng vấn được thực hiện tại nơi làm việc của người được phỏng vấn trên địa bàn tỉnh thành phố Hà Nội, Bắc Ninh, Phú Thọ, Việt Trì... hoặc gián tiếp qua điện thoại và các công cụ trực tuyến khác (Skype, Google hangouts, Zalo). Thời lượng trung bình mỗi cuộc phỏng vấn từ 20 - 30 phút. Trong nghiên cứu này, tác giả thực hiện đến cuộc phỏng vấn thứ chín thì không tìm thấy điểm mới so với các cuộc phỏng vấn trước. Tuy nhiên, để đảm bảo tính chắc chắn, tác giả đã tiến hành thêm một cuộc

phỏng vấn thứ mười, nhưng cũng không phát hiện ra điểm mới, do đó, tác giả đã dừng phỏng vấn sau cuộc phỏng vấn này. Các cuộc phỏng vấn đều được ghi chép lại dưới sự đồng ý của những người tham gia, tuy nhiên việc ghi âm các phỏng vấn lại không được chấp thuận.

Sau khi phỏng vấn các đối tượng tác giả tiến hành tổng hợp các ý kiến trả lời (*Phụ lục 06*) thông qua việc sử dụng phương pháp tổng hợp, phân tích diễn giải kết hợp với phân tích thực chứng, so sánh và đối chiếu.

Bảng 3.1a - Tổng hợp kết quả phỏng vấn về mô hình nghiên cứu và thang đo nhập

Nhân tố ảnh hưởng	Nghiên cứu gốc	Ý kiến/ Tỷ lệ phiếu	Tổng hợp ý kiến về các nhân tố ảnh hưởng	Tổng hợp các ý kiến về thang đo
Nhận thức của NQT	Trần Ngọc Hùng (2016); Kosaiyakanon (2011)	<i>Đồng ý</i> <i>10/10</i>	Các chuyên gia cho rằng NQT các DN sản xuất nhỏ và vừa có hiểu biết về KTQT hoặc đánh giá cao về tính hữu ích của các kỹ thuật KTQT hoặc có nhu cầu và chấp nhận chi phí đầu tư lớn cho hệ thống KTQT trong DN sẽ thúc đẩy vận dụng KTQT trong các DN này. Vì vậy, tác giả lựa chọn nhân tố “ <i>Nhận thức của NQT</i> ”.	<ul style="list-style-type: none"> - Nhận thức về KTQT (tính hữu ích của các kỹ thuật KTQT, hiểu biết về các kỹ thuật KTQT, có nhu cầu cao về vận dụng KTQT, chấp nhận mức chi phí cao trong việc đầu tư vận dụng). - Nhà quản trị luôn đánh giá cao KTQT Nhà quản lý cấp cao có nhu cầu cao về việc vận dụng - Nhà quản trị sẵn sàng áp dụng KTQT - Nhà quản trị có chiến lược quản lý tốt - Nhà quản trị quan tâm tới trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán
Năng lực kế toán	King (2007), McChlery et al. (2004)	<i>Đồng ý</i> <i>10/10</i>	Các chuyên gia đều đồng thuận với quan điểm cho rằng Nhân viên kế toán sở hữu các bằng cấp, chứng chỉ nghề, chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp sẽ làm tăng khả năng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Vì vậy, tác giả lựa chọn nhân tố “ <i>Năng lực kế toán</i> ”	<ul style="list-style-type: none"> - Kế toán có chuyên môn tốt - Năng lực kế toán luôn được kiểm tra định kì - Kế toán có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp trong nước. - Kế toán có các chứng chỉ về kế toán nghề nghiệp quốc tế
Mức độ	Tuan Mat (2010)	<i>Đồng ý</i>	Các chuyên gia đều đưa ra ý kiến cho rằng các DN sản	- Số lượng các đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc

Nhân tố ảnh hưởng	Nghiên cứu gốc	Ý kiến/ Tỷ lệ phiếu	Tổng hợp ý kiến về các nhân tố ảnh hưởng	Tổng hợp các ý kiến về thang đo
cạnh tranh		10/10	xuất nhỏ và vừa hoạt động trong môi trường kinh doanh có mức độ cạnh tranh càng cao sẽ làm tăng khả năng vận dụng KTQT trong các DN này. Vì vậy, tác giả chọn nhân tố “Mức độ cạnh tranh”.	thị trường Thực hiện lời hứa giao hàng đáng tin cậy; - Mức độ cạnh tranh về các kênh phân phối/marketing - Mức độ cạnh tranh về thị phần/doanh thu - Mức độ cạnh tranh về giá cả
Công nghệ	O’ Mahony và Doran (2008), Ossadnik và cộng sự (2003) Trần Ngọc Hùng (2016)	Đồng ý 10/10	Các chuyên gia đều đồng thuận với các ý kiến cho rằng: Trong các DNNVV thuộc lĩnh vực sản xuất Việt Nam ứng dụng công nghệ thông tin, công nghệ 4.0 và công nghệ sản xuất tiên tiến, hiện đại sẽ có xu hướng tiếp cận và vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại hơn. Do đó, tác giả chọn nhân tố “Công nghệ”.	-Doanh nghiệp đã tự động hóa quản lý nguồn nhân lực -Hệ thống máy móc được điều khiển tự động bằng máy vi -Hệ thống sản xuất được điều khiển kết hợp thủ công và tự động hóa. -Doanh nghiệp ứng dụng sản phẩm của CMCN 4.0 Block change, AI, điện toán đám mây, Big data. -Hệ thống quản lý chất lượng toàn diện (TQM) tốt -Hệ thống quản lý thời gian (JIT) tốt
Văn hóa DN	Alper Erserim (2012)	Đồng ý 10/10	Các chuyên gia cho rằng, các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam có nền văn hóa hỗ trợ, có sự đồng thuận về mục tiêu chung của DN sẽ thúc đẩy vận dụng KTQT. Vì vậy, tác giả lựa chọn nhân tố “Văn hóa DN”.	-Các quy định về tài chính, nhân sự, thưởng phạt bổ nhiệm tuyển dụng; -Thực hiện các quy tắc ứng xử; -Sự hỗ trợ từ các nhà quản trị đối với nhân viên trong doanh nghiệp -Sự hỗ trợ lẫn nhau từ các nhân viên trong các phòng ban trong doanh nghiệp; - Sự đồng thuận về mục tiêu phát triển & chiến lược chung của DN - Xây dựng hình ảnh bên trong và bên ngoài công ty
Mức phân	Abdel-Kader (2008), Trần	Không đồng ý	Theo một số chuyên gia nên loại bỏ nhân tố Mức phân	- Nhà quản lý có đủ thẩm quyền thích hợp để thực hiện

Nhân tố ảnh hưởng	Nghiên cứu gốc	Ý kiến/ Tỷ lệ phiếu	Tổng hợp ý kiến về các nhân tố ảnh hưởng	Tổng hợp các ý kiến về thang đo
quyền	Ngọc Hùng (2016)	8/10	quyền Vì phần lớn các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam có cơ cấu tổ chức tập quyền (quyền lực tập trung vào một số đối tượng), do đó nhân tố này không thích hợp với môi trường của các DN sản xuất nhỏ và vừa ở VN. Vì vậy, tác giả loại bỏ nhân tố “ <i>Mức phân quyền</i> ”.	<p>công việc của mình</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mỗi công việc được mô tả cũng như xác định trách nhiệm quyền hạn rõ ràng. - Nhà quản lý có thời gian phù hợp để thực hiện công việc của mình - Phân công nhiệm vụ bằng văn bản.
Nguồn lực khách hàng	Abdel-Kader and Luther (2008)	<i>Không đồng ý</i> 8/10	Theo ý kiến của phần lớn chuyên gia cho rằng thực tế tại các DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam không thể tiến hành xác định và đo lường được các tiêu chí về mức độ mạnh yếu với nguồn lực khách hàng, nên nhân tố này không nên chọn để đưa vào mô hình nghiên cứu thực nghiệm. Vì vậy, tác giả loại bỏ nhân tố “ <i>Nguồn lực khách hàng</i> ”	<ul style="list-style-type: none"> - Số lượng khách hàng tiềm năng - Số lượng khách hàng thân thiết - Lượng khách hàng có thu nhập cao
Vận dụng KTQT		<i>Đồng ý</i> 10/10		<ul style="list-style-type: none"> - Vận dụng lập dự toán - Vận dụng xác định chi phí, giá thành - Vận dụng đo lường thành quả - Vận dụng hỗ trợ ra quyết định - Vận dụng hỗ trợ quản trị chiến lược

(Nguồn: Tổng hợp từ tác giả)

Từ kết quả phỏng vấn trên, tác giả *loại bỏ* 2 nhân tố “*Mức phân quyền*” và “*Nguồn lực khách hàng*”, đồng thời xây dựng Bảng hỏi điều tra phục vụ cho nghiên cứu số lớn.

3.3.2. Bảng hỏi điều tra

Bảng hỏi điều tra (Phiếu điều tra) gồm 30 câu hỏi, trong đó từ câu 1-8 là các câu hỏi phân loại. Từ câu 9 - 30 là các câu hỏi đánh giá về mức độ vận dụng

KTQT và các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

Ngoài phần đầu nêu lý do thực hiện xin ý kiến vào Phiếu điều tra và cam kết thông tin về đơn vị khảo sát sẽ được bảo mật, Phiếu điều tra gồm có 5 phần:

Phần I: Thông tin chung về DN (quy mô, số năm hoạt động, khu vực địa lý của DN, trình độ văn hóa, trình độ chuyên môn của nhân viên...). Thông tin thu được từ phần này giúp làm rõ thêm cho kết quả nghiên cứu. Phần này tác giả sử dụng thang đo định danh giúp xác định và phân loại một số đặc điểm của người trả lời (Hair và cộng sự, 2007).

Phần II: Nội dung vận dụng KTQT trong DN. Phần này là các câu hỏi đánh giá mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQT trong DN, gồm: Lập dự toán SXKD; Xác định chi phí và giá thành; Đo lường thành quả hoạt động, Hỗ trợ việc ra quyết định, Hỗ trợ quản trị chiến lược. Để thu thập thông tin, tác giả sử dụng thang đo nhị phân là thang đo có hai loại, một loại cho các trường hợp sở hữu một đặc tính và một loại cho những trường hợp “Có/Không” (Kent, 2001) và thang đo Likert đối với các câu hỏi đánh giá mức độ vận dụng của đối tượng khảo sát.

Phần III: Các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng KTQT. Các câu hỏi ở phần này gồm các câu hỏi về đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố (nhận thức của NQT, mức độ cạnh tranh, năng lực của nhân viên kế toán, công nghệ, văn hóa DN) tới vận dụng KTQT. Để phục vụ cho nghiên cứu, phần này tác giả sử dụng thang đo Likert 5 mức độ (Likert, 1932), trong đó 1 là rất không đồng ý và 5 là rất đồng ý.

Phần IV: Vận dụng KTQT hướng tới chức năng QTDN. Đối tượng được khảo sát trả lời các câu hỏi phần này dưới dạng cho điểm về mức độ đáp ứng của KTQT phục vụ chức năng của các nhà quản lý DN như: Hoạch định; Tổ chức và thực hiện; Lãnh đạo và kiểm soát; ra quyết định; trợ quản trị chiến lược. Tác giả sử dụng thang đo Likert 5 mức độ để đo lường.

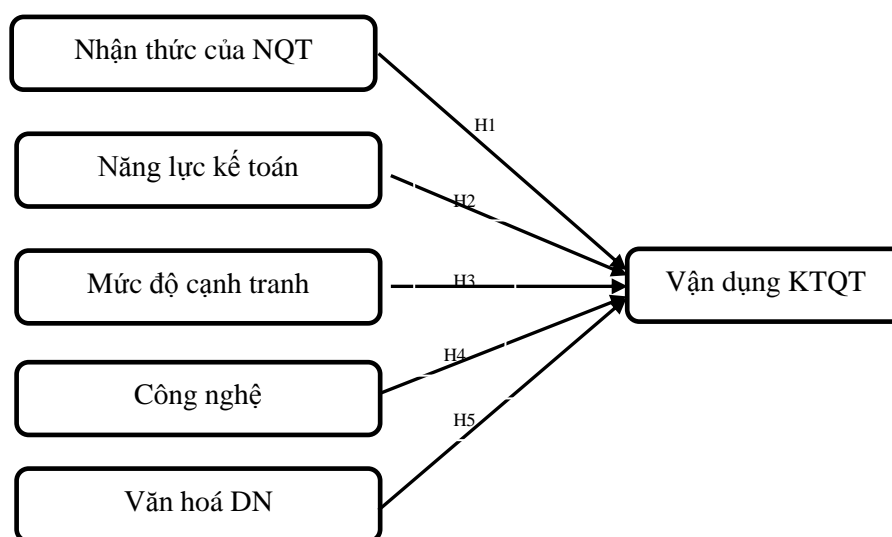
Phần V: Thông tin về người điền phiếu: Các thông tin cá nhân của người thuộc đối tượng khảo sát và tham gia trực tiếp điền phiếu.

Đặc biệt, trong Phiếu điều tra, tác giả đã sử dụng một câu hỏi để nhằm mục đích kiểm tra sự trung thực, sự chú tâm của người được hỏi khi trả lời phiếu, đó là: Doanh nghiệp ông/bà có sử dụng kỹ thuật KTQT (lập dự toán, xác định chi phí và giá thành, đo lường thành quả, hỗ trợ ra quyết định....) không? Và đưa ra 02 lựa chọn: Có (Nếu “Có”, anh/chị vui lòng trả lời các câu hỏi tiếp theo); Không (Nếu “không”, anh/chị vui lòng chuyển sang câu hỏi khác).

Phiếu điều tra được thiết kế trên file word và dạng biểu mẫu online qua link <https://docs.google.com/> để thuận tiện cho nhiều hình thức phát phiếu đến đối tượng khảo sát.

3.3.3 Hiệu chỉnh mô hình nghiên cứu và thang đo

Từ bảng tổng hợp, phân tích kết quả phỏng vấn sâu cho thấy các chuyên gia đều nhất trí rằng có 5 nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam đó là: (1) Nhận thức của NQT, (2) Năng lực kế toán, (3) Mức độ cạnh tranh, (4) Công nghệ, (5) Văn hóa DN. Theo các chuyên gia nên loại bỏ hai nhân tố mức phân quyền và nguồn lực khách hàng. Do đó, tác giả tiến hành hiệu chỉnh mô hình nghiên cứu với 5 nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam (sơ đồ 3.2).



Sơ đồ 3.2: Mô hình nghiên cứu thực nghiệm

Từ mô hình đã được hiệu chỉnh ở trên, các giả thuyết nghiên cứu được phát biểu lại như sau:

H1: Nhận thức của NQT có tác động thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

H2: Năng lực kế toán có tác động thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

H3: Mức độ cạnh tranh của thị trường có tác động thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

H4: Công nghệ có tác động thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

H5: Văn hóa DN có tác động thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam.

Đồng thời, dựa trên ý kiến của các chuyên gia tác giả tiến hành hiệu chỉnh thang đo của 5 nhân tố được lựa chọn trong mô hình hiệu chỉnh và các chuyên gia hoàn toàn đồng ý với các thang đo của 5 nhân tố trong mô hình nghiên cứu đã được hiệu chỉnh.

Trên cơ sở các nhân tố và thang đo đã được hiệu chỉnh, tác giả xây dựng phiếu điều tra thử (*Phụ lục 07*) và gửi qua email cho Ban Giám đốc trong DN và các Kế toán trưởng, Phụ trách kế toán và Kế toán tổng hợp để họ đọc, nghiên cứu trước khi gặp/trao đổi trực tiếp để xin ý kiến nhằm chuẩn hóa các câu hỏi khảo sát (nếu có). Sau lượt đầu tiên trao đổi trực tiếp với 3 chuyên gia về từng câu hỏi, tác giả phát hiện những từ ngữ, cách diễn đạt một số câu hỏi mà các chuyên gia đều cho rằng chưa rõ ràng, dễ hiểu, cần sửa đổi và chú thích thêm vào câu hỏi. Tác giả tiến hành hiệu chỉnh theo ý kiến chuyên gia. Bảng hỏi sau khi được hiệu chỉnh tiếp tục được gửi đến cho 03 đối tượng là Giám đốc DN, Kế toán trưởng hoặc Kế toán tổng hợp (khác lượt đầu tiên) để nhờ họ đọc, trả lời phiếu và đánh dấu những câu hỏi mà khiến họ thấy khó hiểu (nếu có) để tiếp tục hiệu chỉnh. Quy trình này được thực hiện lặp đi lặp lại, cho đến lần thứ ba thì tất cả người được khảo sát đều cảm thấy có thể hiểu rõ ý của câu hỏi và dễ dàng trả lời theo quan điểm của họ.

Điều tra thử: Sau khi đã kiểm tra tính rõ ràng, dễ hiểu của các câu hỏi đối với người được khảo sát, tác giả tiến hành phát 52 Phiếu điều tra (thử) đến những người thuộc đối tượng khảo sát. Sau 2 tuần, tác giả đã thu lại được đầy đủ các Phiếu trả lời, tiến hành sàng lọc Phiếu để loại bỏ những Phiếu chưa điền đầy đủ thông tin, hoặc không đảm bảo chất lượng. Sau đó tác giả tiến hành thu thập dữ liệu và dùng phần mềm SPSS 20 để xác định hệ số Cronbach's Alpha nhằm đánh giá sơ bộ độ tin cậy của các thang đo, từ đó xác định các thang đo sẽ được sử dụng để khảo sát chính thức (*Phụ lục 08*).

Bảng 3.1b - Phân tích độ tin cậy của các thang đo nháp

Tên nhân tố	Số biến quan sát	Cronbach's Alpha	Tương quan biến tổng nhỏ nhất
OPI	5	.890	.626
ACC	4	.770	.409
TECH	6	.807	.426
ENVI	4	.752	.444
CULT	6	.868	.576
VD	4	.872	.606

(Nguồn: SPSS 20)

Với kết quả điều tra thử, các chỉ báo đều đạt chất lượng vì hệ số **Cronbach's Alpha đều >0,6**. Vì vậy, các thang đo trong mô hình nghiên cứu đề xuất đều được sử dụng để khảo sát chính thức (Bảng 3.1).

Bảng 3.1c - Thang đo chính thức

Các nhân tố ảnh hưởng	Mã hóa	Biến quan sát	Nguồn
1. Nhận thức của NQT	OPI1	Nhận thức về KTQT (tính hữu ích của các kỹ thuật KTQT, hiểu biết về các kỹ thuật KTQT, có nhu cầu cao về vận dụng KTQT, chấp nhận mức chi phí cao trong việc đầu tư vận dụng)	Shields (1997), Ahmad (2012b), Michael và cộng sự. (2013), Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), Fasesin (2015),
	OPI2	Nhà quản trị luôn đánh giá cao KTQT	
	OPI3	Nhà quản trị sẵn sàng áp dụng KTQT	
	OPI4	Nhà quản trị có chiến lược quản lý tốt	
	OPI5	Nhà quản trị quan tâm tới trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán	
2. Năng lực kế toán	ACC1	Kế toán có chuyên môn tốt	Haldma và Laats (2002), McChlery và cộng sự (2004), Waweru và cộng sự (2004), Ismail and King (2007), Ndaita (2009), Ahmad (2012, 2014), Trần Ngọc Hùng (2016).
	ACC2	Năng lực kế toán luôn được kiểm tra định kỳ.	
	ACC3	Kế toán có sự hỗ trợ nhau trong việc giải quyết công việc	
	ACC4	Kế toán luôn đáp ứng được sự thay đổi để đáp ứng công việc	
3. Công nghệ	TECH1	Doanh nghiệp đã tự động hóa quản lý nguồn nhân lực	Shields (1997), Xydias-Lobo và cộng sự. (2004), Chenhall (2007), Abdel & Luther (2008), Ahmad (2012a), Lavia và cộng sự. (2015), Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), Kordlouie và Hosseinpour (2018), Afirah & Marson (2018).
	TECH2	Hệ thống máy móc được điều khiển tự động bằng máy vi tính	
	TECH3	Hệ thống sản xuất được điều khiển kết hợp thủ công và tự động hóa	
	TECH4	Doanh nghiệp ứng dụng sản phẩm của CMCN 4.0: Công nghệ chuỗi khối (Blockchain), Trí tuệ nhân tạo (AI), điện toán đám mây, dữ liệu lớn (Big Data)	
	TECH5	Hệ thống quản lý chất lượng toàn diện (TQM) tốt	
	TECH6	Hệ thống quản lý thời gian (JIT) tốt	
4. Mức độ cạnh tranh	ENV11	Mức độ cạnh tranh đối với sản phẩm/dòng sản phẩm	Shields (1997), Xydias- Lobo và cộng sự. (2004), Abdel và Luther (2006), Chenhall (2007), Tuan Mat (2010),
	ENV12	Mức độ cạnh tranh về các kênh phân phối/marketing	

Các nhân tố ảnh hưởng	Mã hóa	Biến quan sát	Nguồn
	ENVI3	Mức độ cạnh tranh về thị phần/doanh thu	Ahmad (2012), Armitage và Webb (2013), Michael và cộng sự. (2013), Lavia và cộng sự. (2015), Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), Afirah & Marson (2018).
	ENVI4	Mức độ cạnh tranh về giá cả	
5. Văn hóa DN	CULT1	Các quy định về tài chính, nhân sự, thưởng phạt bổ nhiệm tuyển dụng	Xydias-Lobo và cộng sự. (2004), Chenhall (2007), Erserim (2012), Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), Trần Ngọc Hùng (2016).
	CULT2	Thực hiện các quy tắc ứng xử	
	CULT3	Sự hỗ trợ từ các NQT đối với nhân viên trong DN	
	CULT4	Sự hỗ trợ lẫn nhau từ các nhân viên trong các phòng ban trong DN	
	CULT5	Sự đồng thuận về mục tiêu phát triển & chiến lược chung của DN	
	CULT6	Xây dựng hình ảnh bên trong và bên ngoài DN	
6. Vận dụng KTQT	VD1	Vận dụng lập dự toán SXKD	Scarborough và cộng sự. (1991), Birkett và cộng sự. (1992), Bruggeman và cộng sự. (1996), Pierce và O'Dea (1998), Hyvönen (2007), Nandan (2010), Kosaiyakanont (2011), Ahmad (2012); Armitage và Webb (2013).
	VD2	Vận dụng xác định chi phí, giá thành	
	VD3	Vận dụng đo lường thành quả hoạt động	
	VD4	Vận dụng hỗ trợ ra quyết định.	
	VD5	Vận dụng hỗ trợ quản trị chiến lược	

(Nguồn: Do tác giả tổng hợp)

3.3.4 Mẫu khảo sát chính thức

- **Kích thước mẫu:** Các nghiên cứu của các tác giả trong và ngoài nước đều cho rằng chưa có lý thuyết thống kê để xác định kích thước mẫu tối thiểu thế nào là hợp lý. Việc xác định kích thước mẫu thường dựa trên kinh nghiệm. Xác định kích thước mẫu là một trong những nội dung quan trọng của nghiên cứu định lượng (Nguyễn Đình Thọ, 2013).

Theo Nguyễn Đình Thọ (2013), quy mô mẫu nghiên cứu khi phân tích hồi quy đa biến (MLR) phụ thuộc vào các nhân tố như mức ý nghĩa, độ mạnh của phép kiểm định, số lượng biến độc lập. Hair và cộng sự (2014) cho rằng, quy mô mẫu tối thiểu để áp dụng các công cụ thống kê phải là 30 quan sát.

Theo Nguyễn Văn Thắng (2015) và Đinh Phi Hồ (2018) quy mô mẫu tương đối phù hợp cho phân tích thống kê phải hơn 100 quan sát. Công thức kinh nghiệm

dùng để tính cỡ mẫu cho phân tích MLR là $n \geq 50 + 8p$, trong đó p là số lượng biến độc lập. Từ những hướng dẫn trên, cỡ mẫu tối thiểu phải là $n \geq 50 + 8 \times 5 (\geq 90)$ phiếu. Vì có 5 biến độc lập được đưa vào kiểm định, kích thước mẫu này cũng thỏa mãn cho việc chạy EFA và hồi quy đa biến. Tuy nhiên, để tăng độ tin cậy, chính xác cho nghiên cứu và dự phòng phải loại bỏ những phiếu không hợp lệ, do đó tác giả đã gửi 320 phiếu đến 320 DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Mỗi DN gửi 1 phiếu, để tránh tình trạng các câu trả lời trong cùng một DN mâu thuẫn nhau.

- Đối tượng điều tra

Đối tượng điều tra khảo sát được xác định là Giám đốc điều hành hoặc Giám đốc tài chính hoặc chuyên viên phụ trách KTQT hoặc Kế toán trưởng trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, nhằm thu thập thông tin đáng tin cậy về (1) thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam và (2) đánh giá các nhân tố ảnh hưởng và nguyên nhân ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DN này, bởi lẽ Ban Giám đốc trong DN và các Kế toán trưởng, phụ trách kế toán và kế toán tổng hợp là người am hiểu về lĩnh vực KTQT, đặc biệt là am hiểu về các kỹ thuật KTQT tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

- Nội dung điều tra:

+ Nội dung và tình hình (thực trạng) vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

+ Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

- Cách thức điều tra:

Đối với các DN ở gần và dễ tiếp cận, thực hiện điều tra (phát phiếu) và phỏng vấn trực tiếp tại DN. Đối với các DN ở xa, thực hiện điều tra qua mạng internet thông qua công cụ google Drive, email và phỏng vấn qua điện thoại.

Phiếu khảo sát phát ra bao gồm cả bản cứng và bản mềm.

Để đảm bảo tiến độ, tác giả lập danh sách các đối tượng phỏng vấn, nếu quá thời hạn hẹn trả lời tác giả sẽ liên hệ lại để tiếp tục thu thập thông tin.

- Thời gian điều tra: Thực hiện khảo sát trên diện rộng trong khoảng thời gian từ tháng 9/2021 đến tháng 4/2022.

3.4. Phương pháp phân tích dữ liệu

Luận án sử dụng phần mềm SPSS 20 để xử lý dữ liệu, cụ thể như sau:

3.4.1 Làm sạch dữ liệu

Dữ liệu sau khi đã được thập từ phiếu khảo sát chưa thể đưa ngay vào xử lý và phân tích bởi có thể còn nhiều lỗi cần được loại bỏ (làm sạch dữ liệu). Các lỗi phát sinh có thể đến từ các lý do chủ quan (nhập thiếu, thừa hoặc sai dữ liệu) hoặc lý do khách quan (người trả lời hiểu sai câu hỏi dẫn đến dữ liệu thu thập sai, người được khảo sát trả lời qua loa cho xong, người thực hiện khảo sát không trả lời đầy đủ Phiếu khảo sát...). Vì vậy bước làm sạch dữ liệu này bước đầu sẽ giúp các kết quả thống kê, phân tích đảm bảo tính hợp lý và chính xác. Tác giả sử dụng kết hợp 2 phương pháp làm sạch dữ liệu là dùng bảng tần số và bảng kết hợp.

3.4.2 Thống kê mô tả dữ liệu

Kết thúc khâu làm sạch dữ liệu, tiến hành phân tích thống kê và kiểm định sự khác biệt của các tham số, mô hình thông qua thống kê mô tả mẫu khảo sát.

Thống kê mô tả cho các biến quan sát để phân tích giá trị lớn nhất, giá trị nhỏ nhất và giá trị trung bình của các biến quan sát, từ đó đánh giá tổng quan về xu hướng của các biến và khả năng phù hợp với mô hình nghiên cứu. Với thang đo Likert 5 điểm thì bước nhảy là 0,8. Khi đó sẽ đánh giá dựa trên giá trị trung bình của các biến như sau: Từ 1 đến 1,8: Kém; Từ 1,81 đến 2,6: Yếu; Từ 2,61 đến 3,4: Trung bình; Từ 3,41 đến 4,2: Khá và từ 4,21 đến 5,0: Tốt. Những biến quan sát nào có giá trị trung bình thấp hơn 3,4 thì thuộc nhóm cần ưu tiên tập trung cải thiện và khắc phục (Nguyễn Đình Thọ, 2013).

Bên cạnh đó, kỹ thuật thống kê để mô tả mẫu khảo sát theo đối tượng trả lời phiếu như các chỉ tiêu thống kê về tần số, tần suất, tỷ lệ % của người trả lời được sử dụng để xem xét tính đại diện của mẫu.

3.4.3 Kiểm tra sự tin cậy thang đo chính thức

Đánh giá độ tin cậy của các thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha để loại bỏ những biến (chỉ báo) không đảm bảo độ tin cậy. Hệ số Cronbach's Alpha có giá trị biến thiên trong khoảng [0,1] và Cronbach's Alpha càng cao càng tốt. Tuy nhiên, Cronbach's Alpha quá lớn ($\alpha > 0,95$) cho thấy có nhiều biến đo lường trong thang đo không có sự khác biệt. Hiện tượng này gọi là trùng lặp trong đo lường. Một thang đo có độ tin cậy đạt yêu cầu khi Cronbach's Alpha của nó $\geq 0,6$. Bên cạnh đó, nếu thang đo có Cronbach's Alpha đạt yêu cầu thì cần phải xem xét giá trị của hệ số tương quan biến tổng (Corrected item - Total correlation) của các biến đo lường trong thang đo, nếu hệ số của biến đo lường nào $\geq 0,3$ thì biến đó có thể được chấp nhận (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

3.4.4 Phân tích nhân tố khám phá

Sau khi đã đánh giá độ tin cậy của các thang đo và loại bỏ các thang đo không đạt yêu cầu, bước tiếp theo là thang đo của các nhân tố được đánh giá giá trị thông qua công cụ phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis). Mục đích của việc phân tích EFA là để: (1) loại bỏ các biến đo lường không đạt yêu cầu (có trọng số nhân tố $< 0,5$), (2) loại các nhân tố giả định không đạt yêu cầu và (3) khám phá nhân tố mới. Điều kiện để phân tích EFA là giá trị hệ số KMO lớn hơn hoặc bằng 0,5; kiểm định Bartlett có P-value nhỏ hơn 0,05; hệ số Eigenvalue tối thiểu bằng 1; phương sai giải thích tối thiểu là 50%. Theo Nguyễn Đình Thọ (2011), khi phân tích EFA cần phải xem xét ba vấn đề quan trọng đó là: (1) Số lượng nhân tố trích, (2) trọng số nhân tố và (3) tổng phương sai trích. Trong đó:

- Số lượng nhân tố trích là số nhân tố có được sau khi thực hiện phép xoay ma trận Rotated Component Matrix. Công việc đầu tiên trong kiểm tra kết quả thang đo là xem xét số lượng nhân tố trích có phù hợp với số lượng thành phần của các thang đo đã được xây dựng ban đầu theo giả thuyết hay không, nếu phù hợp thì coi như các thang đo đạt giá trị phân biệt. Trường hợp số lượng nhân tố trích không phù hợp, tức lớn hơn hoặc nhỏ hơn giả thuyết ban đầu thì cần xem xét lại có thể dữ liệu thu thập không đạt yêu cầu do nhiều nguyên nhân khác nhau như: người được khảo sát hiểu nhầm câu hỏi, không thực sự hợp tác, không chú tâm, nhập dữ liệu sai, không làm sạch dữ liệu... Nếu số nhân tố nhỏ hơn so với ban đầu, tức đã có sự gộp lại của ít nhất hai thành phần thành một, cần xem lại lý thuyết xây dựng khái niệm (có thể về mặt lý thuyết là hai khái niệm khác nhau, nhưng trong thực tiễn lại là một khái niệm). Ngược lại, nếu số lượng nhân tố trích lớn hơn so với ban đầu, tức có một số thành phần tách ra tạo thành một nhân tố mới, trường hợp này cũng cần xem xét lại lý thuyết xây dựng thang đo có phù hợp chưa. Ngoài ra, còn có trường hợp một số biến đo lường được xây dựng dùng để đo lường nhân tố này, nhưng trong kết quả EFA lại nhóm vào nhân tố khác, cần kiểm tra lại lý thuyết. Nếu biến này thật sự không đo lường được nhân tố này (nhân tố xây dựng ban đầu) thì sẵn sàng loại bỏ biến đo lường này và phân tích lại EFA. Còn nếu xét thấy chúng thích hợp để dùng làm biến đo lường của nhân tố khác thì điều chỉnh lại thang đo.

- Trọng số nhân tố còn gọi là hệ số tải nhân tố (Factor loading) là chỉ tiêu để đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của nhân tố khám phá EFA. Để một thang đo đạt giá trị hội tụ thì trọng số nhân tố của biến Xi trên thang đo mà nó đo lường phải cao hơn các trọng số khác thể hiện trên các thang đo khác mà nó không đo lường sau khi thực hiện phép xoay ma trận (kết quả thực hiện phép xoay ma trận biến Xi sẽ có

hiều trọng số trên nhiều nhân tố khác nhau). Hệ số tải nhân tố (Factor Loading) càng lớn thì sự tương quan giữa biến và nhân tố càng lớn. Trong thực tiễn nghiên cứu, hệ số tải nhân tố lớn hoặc bằng 0,5 là giá trị chấp nhận. Các biến đo lường có hệ số tải nhân tố nhỏ hơn 0,5 có thể bị xóa vì nó thực sự không đo lường cho thang đo. Tuy nhiên, phải cân nhắc trước khi quyết định loại bỏ biến đo lường có hệ số tải nhân tố thấp. Nếu giá trị nội dung của biến đó đóng góp vào giá trị nội dung của thang đo cao thì không cần phải loại bỏ biến. Vì vậy trường hợp biến Xi có trọng số nhân tố $\geq 0,4$ thì có thể giữ lại. Sau khi bỏ các biến Xi có giá trị thấp (bỏ lần lượt từng biến từ thấp đến cao và mỗi lần loại biến phải chạy lại EFA), tiếp tục xem xét các biến có trọng số nhân tố trên nhiều thang đo khác nhau cũng cần loại bỏ các biến có giá trị tuyệt đối của hiệu hai trọng số nhân tố $< 0,3$. Tương tự như trên, khi loại bỏ một biến đo lường cũng cần phải cân nhắc về giá trị đóng góp của nó đối với thang đo. Với quy mô mẫu của luận án là 320 tác giả lựa chọn hệ số tải nhân tố phù hợp là 0,5 theo quan điểm của Hair và cộng sự (1998).

- Tổng phương sai trích (Total Variance Explained) phải từ 50% trở lên mới đạt yêu cầu. Sau khi kiểm định tính hội tụ và phân biệt của các nhân tố để tìm nhân tố khám phá, điều chỉnh lại thang đo của các nhân tố ảnh hưởng, đồng thời xây dựng lại mô hình nghiên cứu với những nhân tố mới và đặt lại giả thuyết nghiên cứu cho phù hợp với mô hình.

3.4.5 Phân tích tương quan và hồi quy

- *Phân tích tương quan (Pearson Correlation)*: Mục đích của phân tích tương quan là nhằm kiểm tra mối tương quan tuyến tính chặt chẽ giữa biến phụ thuộc với các biến độc lập, vì điều kiện để hồi quy là trước hết phải tương quan. Nếu kết quả cho thấy Sig. giữa biến phụ thuộc và biến độc lập nào nhỏ hơn 0,05 tức là biến phụ thuộc và biến độc lập đó có mối tương quan tuyến tính. Ngược lại, nếu Sig. giữa biến phụ thuộc và biến độc lập nào lớn hơn 0,05, tức là biến phụ thuộc và biến độc lập đó không có mối tương quan tuyến tính, cần loại biến độc lập đó trước khi phân tích hồi quy. Ngoài ra, cũng cần phải xem các Sig. giữa các biến độc lập với nhau. Nếu Sig. giữa 2 biến độc lập lớn hơn 0,05 nghĩa là giữa các biến độc lập này không có mối tương quan. Ngược lại, nếu Sig. nhỏ hơn 0,05, tức có tương quan và phải lưu ý tới hệ số tương quan Pearson để xem tính tương quan mạnh hay yếu giữa các biến và đặt ra nghi ngờ có thể xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến giữa các biến độc lập. Hệ số Pearson càng tiến về 1 tức tương quan mạnh, còn càng về 0 là tương quan yếu.

- *Phân tích hồi quy*: Trong mô hình kiểm định mối quan hệ giữa 5 nhân tố với việc vận dụng KTQT, mô hình hồi quy tuyến tính đa biến được sử dụng nhằm đo lường sự tác động của các nhân tố đến việc vận dụng KTQT tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Vận dụng KTQT được coi là biến phụ thuộc (VD). Các nhân tố liên quan đến vận dụng KTQT là các biến độc lập bao gồm: Nhận thức của NQT (OP), năng lực kế toán (ACC), Công nghệ (TECH), Mức độ cạnh tranh (ENVI), Văn hóa DN (CULT). Do đó, tác giả thiết lập mô hình hồi quy tuyến tính đa biến như sau:

$$AD = \beta_0 + \beta_1OP + \beta_2ACC + \beta_3TECH + \beta_4ENVI + \beta_5CULT + \varepsilon$$

β_i (với i từ 1 đến 5): Hệ số các biến giải thích

β_0 : Hằng số (constant term).

ε : Sai số

Khi phân tích hồi quy, tác giả tiến hành phân tích các hệ số sau: R2 (trong bảng Model Summary), Sig. của kiểm định F (trong bảng ANOVA), hệ số Beta và cuối cùng là hệ số phóng đại phương sai VIF (trong bảng Coefficients). Trong đó (1) Hệ số R2 cho biết mức độ phù hợp của mô hình nghiên cứu. R2 có ý nghĩa là các biến độc lập giải thích được bao nhiêu phần trăm (%) sự thay đổi của biến phụ thuộc. R2 càng gần 1 thì mô hình càng phù hợp với mẫu nghiên cứu; R2 càng gần 0 nghĩa là mô hình ít phù hợp với mẫu nghiên cứu. (2) Sig. của kiểm định F phải có giá trị nhỏ hơn 0,05 để kiểm chứng mức độ phù hợp của mô hình hồi quy với tổng thể, bởi vì mục đích nghiên cứu là để đánh giá tổng thể. (3) Hệ số Beta phản ánh lượng biến thiên của biến phụ thuộc khi một đơn vị biến độc lập thay đổi. Do kích thước mẫu của đề tài nhỏ nên biến độc lập nào có giá trị Sig. < 0,05 hoặc Sig. < 0,1 thì biến này hầu như không có giá trị giải thích sự biến thiên của biến phụ thuộc trong mô hình.

3.4.6 Phương pháp khác

- Kiểm định giá trị trung bình (T - test): Để so sánh mức độ vận dụng KTQT có gì khác biệt giữa hai loại hình DN quy mô nhỏ và DN quy mô vừa hay không.

- Phân tích phương sai ANOVA: Để đánh giá sự khác biệt về mức độ vận dụng KTQT giữa 3 nhóm DN thuộc 3 khu vực địa lý; Phân tích ANOVA sẽ dựa trên các chỉ tiêu sau để đánh giá: (1) Nếu p-value của kiểm định Levene test > 0.05 chỉ ra các nhóm có phương sai bằng nhau về mức độ vận dụng KTQT và ngược lại; (2) Kiểm định F về có sự khác nhau hay không giữa các DN: p-value lớn hơn 0.05 chỉ ra không có sự khác nhau giữa các DN về mức độ áp dụng KTQT. Ngược lại nếu p-value nhỏ hơn 0.05 thì kiểm định hậu định (post-hoc test) sẽ được thực hiện nhằm tìm ra sự khác biệt thực sự nằm ở các nhóm nào.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 đã trình bày các nội dung liên quan đến phương pháp nghiên cứu của đề tài trong đó tập trung vào 3 nội dung chính: (1) Thiết kế nghiên cứu: Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu. (2) Phương pháp nghiên cứu định tính được sử dụng nhằm thiết lập Bảng hỏi, điều chỉnh, bổ sung các biến độc lập, hình thành nên thang đo về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam; Sử dụng chủ yếu đến phương pháp thảo luận nhóm và phỏng vấn chuyên sâu với các chuyên gia trong lĩnh vực KTQT và QTDN. (3) Phương pháp nghiên cứu định lượng được thực hiện dựa trên mô hình nghiên cứu đã xây dựng trong bước nghiên cứu định tính để kiểm định các giả thuyết đưa ra và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả thực hiện các phương pháp nghiên cứu trên thông qua khảo sát thực tế sẽ được làm rõ trong Chương 4.

CHƯƠNG 4

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC NGHIỆP SẢN XUẤT NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM

4.1 Kết quả khảo sát thực trạng vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

4.1.1 Mô tả mẫu nghiên cứu

Tác giả tiến hành gửi Phiếu khảo sát đến 320 DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Mỗi doanh nghiệp 01 phiếu, số phiếu trả lời thu về là 284 phiếu (*Phụ lục 09*).

Bảng 4.1 - Tóm tắt phiếu trả lời khảo sát

Chỉ tiêu	Số phiếu	(%)
Tổng số phiếu khảo sát	320	100
Tổng số phiếu hữu ích nhận về	284	88,75
<i>Số phiếu chưa hoàn thành</i>	20	6,25
<i>Từ chối tham gia khảo sát</i>	16	5,00

Nguồn: SPSS20

Bảng câu hỏi đã được nhận với tỷ lệ trả lời là 284/320 (88,75%). Trong đó có 20 phiếu không sử dụng được vì bảng câu hỏi chưa điền đầy đủ thông tin và 10 phiếu từ chối không muốn tham gia cuộc khảo sát. Qua đó, có thể kết luận rằng đây là tỷ lệ phản hồi được chấp nhận và đủ lớn để tác giả tiến hành phân tích.

❖ *Tổng hợp thông tin người trả lời*

Theo Bảng 4.2, đối tượng trả lời khảo sát là những người có trình độ cao đẳng chiếm 19,7%, đại học: 48,6 % và sau đại học: 21,1 %.

Về đối tượng phản hồi: Phần lớn đối tượng tham gia trả lời khảo sát là Ban Giám đốc trong DN và các Kế toán trưởng, phụ trách kế toán và kế toán tổng hợp chiếm 62 % số người được hỏi và các kế toán viên là 38%.

Về kinh nghiệm làm việc của người được hỏi: Kết quả điều tra cho thấy số người được hỏi đã có kinh nghiệm làm việc trên 10 năm chiếm 62%. Tiếp theo là những người đã tham gia kinh doanh từ 6 -10 năm chiếm 27%, số người kinh nghiệm dưới 5 năm chỉ có 11%. Do đó, có thể thấy phần lớn các DN phản hồi là các DN đã thành lập lâu năm, có thể sử dụng các kỹ thuật KTQT và phát triển KTQT phù hợp với nhu cầu kinh doanh của họ.

Bảng 4.2 - Tổng hợp thông tin người trả lời

		Đặc điểm	Số người trả lời	Tỷ lệ (%)
1	Trình độ chuyên môn	Trung cấp	30	10,6
		Cao đẳng	56	19,7
		Cử nhân	138	48,6
		Thạc sỹ	48	16,9
		Tiến sỹ	12	4,2
		Tổng	284	
2	Kinh nghiệm làm việc	< 5 năm	32	11
		6 đến 10 năm	76	27
		11 - 15 năm	124	44
		16 - 20 năm	40	14
		>20 năm	12	4
		Tổng	284	
3	Đối tượng	Quản lý chung	56	20
		Kế toán tổng hợp	110	38
		Kế toán trưởng/Phụ trách kế toán	68	24
		Quản lý tài chính	50	18
		Tổng	284	

Nguồn: SPSS 20

❖ *Đặc điểm các DN trả lời khảo sát*

Đề thu thập thông tin về thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam và đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, tác giả phát 320 phiếu điều tra cho 320 DN thuộc 3 miền Bắc, Trung, Nam (mỗi DN 1 phiếu), số phiếu thu về và sử dụng được là 284 phiếu. Số liệu thống kê mô tả về đơn vị khảo sát như sau:

Bảng 4.3 - Đặc điểm các doanh nghiệp trả lời khảo sát

Các đặc điểm doanh nghiệp		Số phiếu trả lời	Tỷ lệ (%)
Quy mô	Nhỏ	132	46,4
	Vừa	152	53,6
	Tổng	284	100
Vùng/ miền	Miền Bắc	86	30,3
	Miền Trung	94	35,9
	Miền Nam	104	33,8
	Tổng	284	100

Nguồn: SPSS 20

Theo Bảng 4.3 cho thấy mẫu khảo sát được phân bố khá đồng đều theo các tiêu chí quy mô và vùng miền (khu vực địa lý). Cụ thể như sau:

Về quy mô DN: Nghiên cứu sử dụng tiêu chí vốn và số lao động để phân loại quy mô DN, đây là cách phân loại được một số tác giả như Szychta (2002), Halbouni (2014) sử dụng. Theo cách phân loại này, kết quả khảo sát cho thấy các DN có quy mô vừa chiếm tỷ trọng 53,6 %, DN có quy mô nhỏ chiếm 46,4 %.

Theo khu vực địa lý (vùng miền) của DN: Các DN sản xuất nhỏ và vừa thuộc đối tượng trả lời khảo sát được phân bố tương đối đồng đều tại các tỉnh thuộc khu vực: miền Bắc (30,3%), miền Trung (35,9%) và miền Nam (33,8%),

4.1.2 Thực trạng vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

4.1.2.1 Lập dự toán

❖ Cơ sở lập dự toán

Định mức chi phí luôn được xem là cơ sở quan trọng để các DN lập dự toán. Tuy nhiên, thống kê kết quả điều tra tại Bảng 4.4 cho thấy việc xây dựng định mức trong các DN sản xuất nhỏ và vừa chưa thực sự được phổ biến và đầy đủ. Đa số các DN quan tâm nhiều hơn đến xây dựng định mức chi phí NVLTT (Mean: 3,92), định mức chi phí SXC (Mean: 3,09); định mức chi phí NCTT (Mean: 2,96); ít DN quan tâm xây dựng định mức CPBH (Mean: 1,29) và định mức chi phí QLDN (Mean: 1,42). Điều này sẽ ảnh hưởng đến việc lập dự toán SXKD tổng thể và tình hình quản lý CPBH và chi phí QLDN trong các DN có hoạt động SXKD phức tạp.

Bảng 4.4 - Bảng thống kê mô tả vận dụng tiêu chuẩn định mức chi phí

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Định mức chi phí NVLTT	284	2	5	3.92	0.85	1
Định mức chi phí NCTT	284	1	5	2.96	0.864	3
Định mức chi phí SXC	284	2	5	3.09	0.831	2
Định mức CPBH	284	1	1	1.29	0.10	4
Định mức chi phí QLDN	284	1	1	1.42	0.12	5

Nguồn: SPSS20

Kết quả phỏng vấn sâu tại một số DN cho thấy:

Tại *Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây*, định mức chi phí NVLTT được xây dựng trên cơ sở định mức về lượng và giá của NVL chính, NVL phụ (*Phụ lục 10*). Trong đó, (1) Định mức về lượng của NVL chính thường do bộ phận kỹ thuật tính toán, bắt đầu từ quá trình sản xuất mẫu các sản phẩm tiêu chuẩn theo thiết kế trong điều kiện sản xuất và năng suất trung bình của người lao động. Định mức về lượng

của các NVL phụ thường được tính toán theo tỷ lệ phần trăm nhất định so với định mức lượng của NVL chính; (2) Định mức về giá NVL do kế toán xác định trên cơ sở đơn giá bình quân của năm trước liền kề hoặc có thể thu thập từ các phòng ban có liên quan (Phòng cung ứng, thu mua vật tư; Phòng kinh doanh xuất nhập khẩu...).

Tại Công ty TNHH một thành viên sản xuất và thương mại Thái Bảo Sơn, do quá trình sản xuất sản phẩm trải qua nhiều công đoạn khác nhau nên khi xác định định mức lượng NVL chính, bộ phận kỹ thuật của DN phải tính toán thêm tỷ lệ hao hụt nhất định. Việc điều chỉnh định mức sẽ được thực hiện khi DN có sự thay đổi về quy trình công nghệ và điều kiện sản xuất hoặc chất lượng NVL đầu vào không được như tiêu chuẩn định mức dẫn đến mức tiêu hao vật tư lớn hơn.

Công ty TNHH TM SX Vận tải Trường Thành, Định mức chi phí được xây dựng chỉ dựa trên ước lượng mang tính chủ quan so với chi phí của năm/kỳ trước đó. Điều này dẫn đến việc thiếu một số dữ liệu về các tiêu chuẩn định mức nên ảnh hưởng rất lớn đến thông tin hỗ trợ NQT thực hiện các chức năng hoạch định và kiểm soát.

Khi trả lời phỏng vấn, Kế toán trưởng tại một số công ty đều nhận thấy nhiều tiêu chuẩn định mức (như định mức định mức tiêu hao NVL, năng lượng; tỷ lệ sản phẩm hỏng trong quá trình sản xuất;...) được xác định không chỉ là thông tin cần thiết cho NQT ra quyết định mà việc xây dựng và kiểm soát tốt các định mức chi phí này còn có ảnh hưởng tích cực đến kết quả và hiệu quả SXKD của DN nhưng lại không được các DN quan tâm. Nguyên nhân là do việc xác định/xây dựng các định mức này liên quan đến nhiều phòng, ban, bộ phận chức năng, nhưng DN chưa giao cho một bộ phận chủ trì làm đầu mỗi phụ trách chung việc xây dựng định mức và chưa có quy định thống nhất quy trình xây dựng cũng như trách nhiệm của các bộ phận liên quan trong quy trình.

Bảng 4.5 - Kết quả thống kê vận dụng định mức chi phí theo quy mô doanh nghiệp

Định mức chi phí	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-est
Định mức chi phí NVLTT	Nhỏ	132	3.91	0.815	.804
	Vừa	152	3.93	0.882	
Định mức chi phí NCTT	Nhỏ	132	3.08	0.844	.032 **
	Vừa	152	2.86	0.872	
Định mức chi phí SXC	Nhỏ	132	2.89	0.803	.000 ***
	Vừa	152	3.26	0.82	
Định mức CPBH	Nhỏ	132	1.29	0.81	.583
	Vừa	152	1.29	0.78	
Định mức chi phí QLDN	Nhỏ	132	1.41	0.76	.550
	Vừa	152	1.42	0.80	

Nguồn: SPSS 20

Dữ liệu Bảng 4.5 cho thấy sự khác biệt về mức độ vận dụng (Mean) định mức chi phí được xây dựng giữa các DN sản xuất có quy mô vừa so với DN quy mô nhỏ. Mức độ vận dụng trong các DN có quy mô vừa cao hơn so với các DN nhỏ. Cụ thể như sau:

- Đối với các DN có quy mô, thứ tự định mức chi phí được ưu tiên xây dựng là định mức NVLTT (Mean: 3,93), định mức chi phí SXC (Mean: 3,26), định mức chi phí NCTT (Mean: 2,86). Định mức CPBH (Mean: 1,29) và định mức chi phí QLDN (Mean: 1,42) rất ít được quan tâm xây dựng tại các DN này.

- Đối với các DN có quy mô nhỏ định mức chi phí NVLTT được vận dụng phổ biến nhất (Mean: 3,91), sau đó là định mức chi phí NCTT (Mean: 3,08) và chi phí SXC (Mean: 2,89). Cũng như các DN có quy mô vừa, định mức CPBH (Mean: 1,29) và định mức chi phí QLDN (Mean: 1,41) được rất ít các DN có quy mô nhỏ xây dựng.

Tuy nhiên, kết quả kiểm định t.test trên bảng 4.5 chỉ cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ vận dụng định mức chi phí NCTT và định mức chi phí SXC được lập giữa hai nhóm quy mô DN nhỏ và DN vừa.

- Định mức chi phí NCTT: Ở mức ý nghĩa 5% (p- value =0.031 <0.05). Đồng thời mức độ vận dụng của DN nhỏ (mean: 3.08) cao hơn DN có quy mô vừa (Mean: 2.86) nên DN quy nhỏ có mức độ vận dụng định mức chi phí NCTT cao hơn DN có quy mô vừa.

- Định mức chi phí SXC: Ở mức ý nghĩa 1% (p- value = 0.000 < 0.01) cho thấy mức độ vận dụng định mức chi phí SXC trong các DN có quy mô vừa cao hơn so với DN nhỏ. Ngoài ra, theo kết quả phỏng vấn sâu, các DN sản xuất có quy mô vừa thường xây dựng các tiêu chuẩn định mức cụ thể và chi tiết hơn so với các DN quy mô nhỏ.

Bảng 4.6 - Bảng thống kê mô tả bộ phận xây dựng định mức

Bộ phận xây dựng định mức	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Bộ phận kỹ thuật	284	1	5	3.13	0.814	2
Bộ phận thiết kế	284	1	5	2.9	0.868	3
Bộ phận kế toán	284	2	4	3.15	0.788	1
Bộ phận khác	284	1	5	2.41	0.62	4

Nguồn: SPSS 20

Dữ liệu Bảng 4.6 cho thấy, bộ phận xây dựng định mức tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam được xác định tùy thuộc và đặc thù của từng đơn vị, trong đó phổ biến nhất là bộ phận kế toán (Mean: 3.15), tiếp theo bộ phận kỹ thuật (Mean: 3,13), bộ phận thiết kế (Mean: 2,9) và thấp nhất là bộ phận khác (Mean: 2,41).

Mặt khác, kết quả kiểm định giá trị trung bình (t.test) tại bảng 4.7 cho thấy việc xây dựng định mức chi phí do bộ phận khác thực hiện trong DN có quy mô vừa và

DN nhỏ có sự khác biệt về ý nghĩa thống kê. Với mức ý nghĩa 1% (p -value = 0.000 < 0.01) và mức độ vận dụng của DN nhỏ (mean: 2.58) cao hơn DN vừa (Mean: 2.26). Điều này có thể thấy có sự khác biệt nhất định giữa DN sản xuất có quy mô vừa với các DN nhỏ khi xây dựng định mức chi phí do các bộ phận khác thực hiện.

Bảng 4.7 - Kết quả thống kê vận dụng bộ phận xây dựng định mức theo quy mô DN

Bộ phận xây dựng định mức	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-est
Bộ phận kỹ thuật	Nhỏ	132	3.09	0.796	.490
	Vừa	152	3.16	0.831	
Bộ phận thiết kế	Nhỏ	132	2.92	0.862	.680
	Vừa	152	2.88	0.876	
Bộ phận kế toán	Nhỏ	132	3.11	0.784	.406
	Vừa	152	3.18	0.793	
Bộ phận khác	Nhỏ	132	2.58	0.607	.000 ***
	Vừa	152	2.26	0.595	

Nguồn: SPSS 20

Về loại dự toán: Kết quả tại Bảng 4.8, các DN sản xuất nhỏ và vừa được khảo sát đều sử dụng các loại dự toán khác nhau. Tuy nhiên, mức độ vận dụng các loại dự toán này là không đồng đều. Dự toán sản xuất được các DN này vận dụng phổ biến nhất (Mean: 4.44), tiếp đó là dự toán lợi nhuận (Mean: 4,09), dự toán vốn (Mean 3,97), dự toán bán hàng (Mean: 3,47) và dự toán báo cáo tài chính (Mean: 3,14), thấp nhất là dự toán mua hàng (Mean: 2,51) và dự toán tiền (Mean: 2,48).

Kết quả phỏng vấn sâu cho thấy hầu hết các DN đều nhận định dự toán là một kỹ thuật KTQT quan trọng được các DN sản xuất nhỏ và vừa vận dụng phổ biến hơn so với các kỹ thuật KTQT khác, nhằm cung cấp thông tin giúp NQT góp phần thực hiện tốt chức năng hoạch định và kiểm soát của NQT DN.

Bảng 4.8 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các loại dự toán

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Dự toán sản xuất	284	3	5	4.44	0.552	1
Dự toán bán hàng	284	2	5	3.47	0.603	4
Dự toán mua hàng	284	2	5	2.51	0.554	6
Dự toán lợi nhuận	284	3	5	4.09	0.692	2
Dự toán báo cáo tài chính	284	2	4	3.14	0.668	5
Dự toán tiền	284	1	5	2.48	0.615	7
Dự toán vốn	284	3	5	3.97	0.823	3

Nguồn: SPSS 20

Tuy nhiên, mức độ vận dụng các loại dự toán trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam là khác nhau. Cụ thể như sau (Bảng 4.9):

Tại các DN có quy mô vừa, dự toán sản xuất là loại dự toán được vận dụng phổ biến nhất trong số các loại dự toán (Mean: 4,47), tiếp theo là dự toán lợi nhuận (Mean: 4,04), thấp nhất là dự toán tiền (Mean: 2,37). Đối với DN có quy mô nhỏ, dự toán ít được ưu tiên nhất là dự toán mua hàng (Mean: 2,58).

Kết quả phỏng vấn sâu tại Công ty Cổ phần Ô tô Trường Hải, ngoài các dự toán trên, Công ty còn lập thêm dự toán chi phí linh kiện, chi phí đăng kiểm, chi phí lương sản xuất, chi phí khấu hao, chi phí lãi vay ngân hàng chi tiết cho từng loại sản phẩm và cho toàn DN (Phụ lục 11).

Kết quả kiểm định t.test ở bảng 4.9 cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ vận dụng kỹ thuật lập dự toán giữa hai loại quy mô DN nhỏ và vừa như sau:

- *Dự toán bán hàng*, kết quả kiểm định sự khác biệt ở mức ý nghĩa 5% (p-value 0.042 < 0.05 cho biết mức độ vận dụng dự toán bán hàng trong DN có quy mô vừa cao hơn mức độ vận dụng của DN có quy mô nhỏ. Các DN có quy mô nhỏ chỉ thường lập các bản kế hoạch bán hàng, kế hoạch mua hàng.

- *Dự toán mua hàng* có khác biệt ở mức ý nghĩa 10% (p-value = 0.081 < 0.1). Đồng thời mức độ vận dụng của DN nhỏ (mean: 2.58) cao hơn DN vừa (Mean: 2.46) nên DN nhỏ có mức độ vận dụng dự toán mua hàng cao hơn DN vừa.

- *Dự toán báo cáo tài chính*, có khác biệt ở mức ý nghĩa 5% (p-value = 0.042 < 0.05). Đồng thời mức độ vận dụng của DN nhỏ (mean: 3.23) cao hơn DN vừa (Mean: 3.07) nên DN nhỏ có mức độ vận dụng dự toán báo cáo tài chính cao hơn DN vừa (Phụ lục 12).

- *Dự toán tiền*, có khác biệt ở mức ý nghĩa 5% (p-value = 0.000 < 0.05). Đồng thời mức độ vận dụng của DN nhỏ (mean: 2.61) cao hơn DN vừa (Mean: 2.37) nên DN nhỏ có mức độ vận dụng dự toán tiền cao hơn DN vừa.

Bảng 4.9 - Kết quả thống kê vận dụng các loại dự toán theo quy mô DN

Loại dự toán	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value of t-test
Dự toán sản xuất	Nhỏ	132	4.41	0.524	.326
	Vừa	152	4.47	0.575	
Dự toán bán hàng	Nhỏ	132	3.39	0.576	.042 **
	Vừa	152	3.54	0.618	
Dự toán mua hàng	Nhỏ	132	2.58	0.526	.081 *
	Vừa	152	2.46	0.574	
Dự toán lợi nhuận	Nhỏ	132	4.15	0.636	.174
	Vừa	152	4.04	0.736	
Dự toán báo cáo tài chính	Nhỏ	132	3.23	0.625	.042 **
	Vừa	152	3.07	0.697	
Dự toán tiền	Nhỏ	132	2.61	0.602	.001 ***
	Vừa	152	2.37	0.606	
Dự toán vốn	Nhỏ	132	3.98	0.81	.804
	Vừa	152	3.96	0.837	

Nguồn: SPSS 20

Kết quả phỏng vấn sâu tại một DN sản xuất ô tô, để xây dựng chính sách bán hàng, kế hoạch chi phí cho từng khoản mục cụ thể, đảm bảo không vượt quá định mức chi phí, DN xây dựng dự toán cơ cấu chi phí cho 1 sản phẩm bán ra (*Phụ lục 13*) trên cơ sở các định mức chi phí đã xác định. Tuy nhiên, đại diện DN cho biết, định mức chi phí chủ yếu được xây dựng dựa vào thông tin thực hiện của kỳ trước, trọng tâm vào một số khoản mục chi phí chủ yếu được phân loại theo các yếu tố khoản mục chi phí của kế toán tài chính mà không theo cách phân loại dựa vào tính chất biến đổi của chi phí (biến phí, định phí).

Về thời gian lập dự toán: Kết quả ở Bảng 4.10 cho thấy, phần lớn các DN sản xuất nhỏ và vừa được khảo sát thực hiện lập dự toán hàng năm (Mean: 3,95), dự toán hàng tháng (Mean: 3,37), ít quan tâm nhất là dự toán luân phiên (Mean: 2,48). Trong môi trường cạnh tranh, giá chi phí NVL đầu vào và các chi phí khác chịu sự tác động lớn bởi những biến động của thị trường, nếu DN lựa chọn thời gian lập dự toán càng ngắn thì độ chính xác của dự toán càng cao và sẽ giúp NQT hoạch định, kiểm soát và ra quyết định kịp thời.

Bảng 4.10 - Bảng thống kê mô tả thời gian lập dự toán

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Dự toán hàng tháng	284	3	5	3.37	0.843	1
Dự toán hàng năm	284	2	4	3.95	0.588	2
Dự toán luân phiên	284	1	4	2.48	0.567	3

Nguồn: SPSS 20

Kết quả ở Bảng 4.11 cho thấy có sự khác biệt về mức độ vận dụng các kỹ thuật lập dự toán giữa quy mô DN sản xuất vừa và DN sản xuất có quy mô nhỏ.

- Đối với các DN sản xuất có quy mô vừa: Lập dự toán hàng tháng được vận dụng phổ biến nhất (Mean: 3,95), tiếp đến là lập dự toán hàng năm (Mean: 3,3), dự toán luân phiên được vận dụng ở mức thấp nhất (Mean: 2,46).

- Đối với các DN sản xuất có quy mô nhỏ: Lập dự toán hàng năm được vận dụng phổ biến nhất (Mean: 3,95), tiếp đến là lập dự toán hàng năm (Mean: 3,44), dự toán luân phiên được vận dụng ở mức thấp nhất (Mean: 2,5).

Tuy nhiên, kết quả kiểm định sự khác biệt (t-test) về mức độ vận dụng dự toán giữa DN sản xuất có quy mô vừa so với các DN sản xuất có quy mô nhỏ là có ý nghĩa thống kê.

Kết quả kiểm định t.test tại bảng 4.11 cho thấy việc lập dự toán theo năm trong DN có quy mô vừa và DN nhỏ có sự khác biệt về ý nghĩa thống kê. Ở mức ý nghĩa 10% (p-value =0.05 <0.1) cho thấy DN quy mô nhỏ có mức độ vận dụng dự toán theo năm cao hơn DN có quy mô vừa.

Bảng 4.11 - Kết quả thống kê vận dụng thời gian lập dự toán theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value of t-test
Dự toán hàng tháng	Nhỏ	132	3.95	0.864	.943
	Vừa	152	3.95	0.828	
Dự toán hàng năm	Nhỏ	132	3.44	0.528	.050 *
	Vừa	152	3.3	0.631	
Dự toán luân phiên	Nhỏ	132	2.5	0.586	.559
	Vừa	152	2.46	0.551	

Nguồn: SPSS20

Về phương pháp lập dự toán: Kết quả ở Bảng 4.12 cho thấy, lập dự toán theo phương pháp gia tăng được vận dụng phổ biến nhất trong số các kỹ thuật dự toán tại DN sản xuất nhỏ và vừa (Mean: 4,49), lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục xếp thứ hai (Mean: 4,25), sau cùng là dự toán cấp không (Mean: 2,49).

Kết quả phỏng vấn sâu, một số người tham gia phỏng vấn cho rằng, trong các DN có hoạt động SXKD nhiều biến động và biến động thường xuyên, vận dụng kỹ thuật lập dự toán gia tăng sẽ làm cho DN lập dự toán không chính xác, gây lãng phí và ảnh hưởng lớn đến việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định của NQT.

Bảng 4.12 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các kỹ thuật lập dự toán

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Lập dự toán theo phương pháp gia tăng	284	4	5	4.49	0.501	1
Lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục	284	3	5	4.25	0.765	2
Dự toán từ cấp số không	284	1	5	2.49	0.615	3

Nguồn: SPSS 20

Dữ liệu ở bảng 4.13 cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ vận dụng lập dự toán theo phương pháp gia tăng và dự toán từ cấp số không giữa hai nhóm quy mô DN nhỏ và vừa như sau:

- Lập dự toán theo phương pháp gia tăng: Ở mức ý nghĩa 5% (p-value = 0.031 < 0.05), cho thấy DN vừa có mức độ vận dụng lập dự toán theo phương pháp gia tăng cao hơn DN có quy mô nhỏ.

- Dự toán từ cấp số không, ở mức ý nghĩa 5% (p-value = 0.032 < 0.05) cho thấy mức độ vận dụng lập dự toán từ cấp số 0 trong các DN có quy mô vừa cao hơn so với DN nhỏ.

Bảng 4.13 - Kết quả thống kê vận dụng phương pháp lập dự toán theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value of t-test
Lập dự toán theo phương pháp gia tăng	Nhỏ	132	4.42	0.496	.031**
	Vừa	152	4.55	0.499	
Lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục	Nhỏ	132	4.18	0.78	.141
	Vừa	152	4.32	0.75	
Dự toán từ cấp số không	Nhỏ	132	2.41	0.552	.032**
	Vừa	152	2.57	0.658	

Nguồn: SPSS 20

Về trình tự lập dự toán: Kết quả phỏng vấn sâu cho thấy các DN thường lập dự toán hàng năm theo trình tự từ dưới lên. Các bản kế hoạch của các phòng/ ban, bộ phận sẽ được chuyển lên Phòng Kế toán và các phòng chức năng của DN để tổng hợp và xây dựng dự toán/ kế hoạch tổng thể cho toàn DN. Kết quả phỏng vấn sâu tại một số DN, bộ phận được giao làm đầu mối tổng hợp và xây dựng dự toán tổng thể cho toàn DN có thể là phòng Kế toán hoặc phòng kinh doanh hoặc các bộ phận khác. Tuy nhiên, tại Công ty TNHH SX - TM Bao bì Tân Hương, phòng kế toán phối hợp với các bộ phận khác để cùng tổng hợp kế hoạch của các bộ phận chức năng và xây dựng dự toán tổng thể. Dự toán tổng thể được lập xong sẽ được trình Ban Giám đốc phê duyệt trên cơ sở xem xét mức độ phù hợp với các chỉ tiêu đã được thông qua rồi chuyển các phân xưởng, các bộ phận/ phòng chức năng liên quan để xây dựng kế hoạch chi tiết cho từng tuần, từng tháng và phối hợp thực hiện. Theo đó, để dự toán khả thi và sát với thực tế, NQT các bộ phận sẽ căn cứ vào năng lực sản xuất của bộ phận mình, số liệu của kì trước liền kề và các tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật, nhu cầu của thị trường (theo khảo sát của Phòng kinh doanh/ Phòng thị trường) để lập kế hoạch cho bộ phận mình.

Tại Công ty sản xuất thương mại Hoàng Hải, việc lập dự toán căn cứ vào kế hoạch hoạt động của các bộ phận trong đơn vị như bộ phận hỗ trợ khách hàng, bộ phận kế toán, bộ phận kinh doanh, bộ phận lập kế hoạch sản phẩm và marketing. Tại DN này, việc lập dự toán tổng thể chưa giao cho một bộ phận chuyên trách thực hiện. Điều này dẫn đến việc khi NQT cần những thông tin về dự toán tổng thể thì không có bộ phận nào có đầy đủ thông tin để cung cấp hoặc thông tin cung cấp rời rạc, NQT không thể sử dụng ngay để ra quyết định kịp thời.

4.1.2.2 Xác định chi phí, giá thành

Theo dữ liệu Bảng 4.14 cho thấy, xác định chi phí theo công việc (đơn hàng) (Mean: 4,15) và theo quá trình sản xuất (Mean: 4,23) được vận dụng phổ biến trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Một số kỹ thuật hiện đại như xác định chi phí dựa trên hoạt động (Mean: 3,25) và chi phí mục tiêu (Mean: 3,39) đã được vận dụng nhưng mức độ thấp hơn.

Bảng 4.14 - Bảng thống kê mô tả mức độ vận dụng các kỹ thuật xác định chi phí

Xác định chi phí	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Xác định chi phí theo công việc	284	4	5	4.51	0.501	1
Xác định chi phí theo quá trình sản xuất	284	3	5	4.23	0.749	2
Xác định chi phí dựa trên hoạt động	284	2	4	3.25	0.677	4
Xác định chi phí mục tiêu	284	2	5	3.39	1.102	3

Nguồn: SPSS 20

Qua phỏng vấn sâu tại Công ty TNHH SX - TM bao bì Tân Hương, chuyên gia cho rằng công ty đã thực hiện phân loại chi phí theo khoản mục chi phí (bao gồm: Chi phí NVLTT, NCTT, CP SXC) và yếu tố của chi phí gồm: Chi phí NVL (nguyên liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu), chi phí NC (tiền lương và các khoản trích theo lương), chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền. Bên cạnh đó một số chuyên gia cho rằng xác định chi phí theo hoạt động được xem là phù hợp hơn trong việc ra quyết định giá bán giúp NQT thực hiện tốt hơn chức năng tổ chức & thực hiện (Phụ lục 14).

Dữ liệu bảng 4.15 cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về vận dụng kỹ thuật xác định chi phí theo quá trình sản xuất giữa hai nhóm quy mô DN nhỏ và vừa. Ở mức ý nghĩa 5% (p -value = 0.044 < 0.05), cho thấy DN vừa có mức độ vận dụng kỹ thuật xác định chi phí theo quá trình cao hơn DN có quy mô nhỏ.

Bảng 4.15 - Kết quả thống kê vận dụng các kỹ thuật xác định chi phí theo quy mô DN

Xác định chi phí	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value of t-test
Xác định chi phí theo công việc	Nhỏ	132	4.53	0.501	.612
	Vừa	152	4.5	0.502	
Xác định chi phí theo quá trình sản xuất	Nhỏ	132	4.14	0.718	.044 **
	Vừa	152	4.32	0.767	
Xác định chi phí dựa trên hoạt động	Nhỏ	132	3.23	0.694	.544
	Vừa	152	3.28	0.663	
Xác định chi phí mục tiêu	Nhỏ	132	3.35	1.07	.514
	Vừa	152	3.43	1.132	

Nguồn: SPSS 20

Qua phỏng vấn sâu chuyên gia tại *Công ty cổ phần sản xuất giấy VINA GREEN*, chuyên gia cho rằng, cũng như nhiều DNNVV khác, công ty cũng phân bổ chi phí chung cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong kỳ, dựa vào một tiêu thức phân bổ cố định như doanh thu, sản lượng, chi phí NVL chính, chi phí NCTT, số giờ máy chạy,... Ngoài ra, chuyên gia cũng cho rằng, công ty đang dần tiếp cận xác định chi phí mục tiêu (Target costing) để tính giá thành cho các sản phẩm mới đưa vào thị trường và cho biết giá bán dự kiến của sản phẩm mới được xác định ngay từ khi công ty có ý tưởng và thiết kế sản phẩm. Cơ sở để công ty xây dựng giá bán mục tiêu là dựa vào thông tin giá bán các sản phẩm tương tự trên thị trường của chính công ty và của các DN khác cùng ngành. Thông thường, giá bán mục tiêu được Phòng kinh doanh (hoặc Phòng thị trường, Phòng Marketing) chịu trách nhiệm xây dựng và đề xuất, sau đó đưa ra trao đổi cùng các bộ phận khác (Phòng thiết kế, Phòng kỹ thuật, Phòng Kế toán...) để đi đến thống nhất trình Giám đốc quyết định.

Phỏng vấn tại *Công ty bao bì Nhật Thái*, chuyên gia cho biết do công ty có quy mô nhỏ, chi phí chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh không nhiều và khó phân định nên công ty không tách biệt rõ ràng 2 khoản chi phí này. Chuyên gia cũng nhận định, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng và hầu hết các DNNVV nói chung, các chi phí gián tiếp thường được DN tính toán và phân bổ chưa hợp lý, không phù hợp với thực tế phát sinh tại DN, có khi phân bổ theo ước tính, không dựa trên cơ sở khoa học nào, dẫn đến việc tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm hay đánh giá thành quả hoạt động của các bộ phận chưa chính xác.

Tính giá thành: Dữ liệu tại Bảng 4.16 cho thấy, tính giá thành theo chi phí toàn bộ được các DN vận dụng ở mức tương đối cao và phổ biến nhất (Mean: 4,3). Sau đó là tính giá thành theo chi phí trực tiếp (Mean: 3,57). Mặt khác, theo ý kiến một số chuyên gia cho rằng phần lớn các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam tính giá thành sản phẩm dựa trên cơ sở chi phí thực tế, thông tin về giá thành chỉ có được sau khi kết thúc quá trình sản xuất; một số DN tính giá thành theo CPĐM, nhưng thông tin về giá thành được cung cấp cho NQT thường không kịp thời, ảnh hưởng đến việc kiểm soát chi phí trong DN, từ đó ảnh hưởng lớn đến quá trình quản lý DN và định hướng sản xuất.

Bảng 4.16 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật tính giá thành

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Tính giá thành theo chi phí toàn bộ	284	3	5	4.3	0.703	1
Tính giá theo chi phí trực tiếp	284	2	5	3.57	1.124	2

Nguồn: SPSS 20

Theo Bảng 4.17, kỹ thuật tính giá theo chi phí toàn bộ được vận dụng phổ biến hơn trong các DN có quy mô nhỏ (Mean: 4.44); kết quả kiểm định t-test cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ vận dụng tính giá thành theo chi phí toàn bộ giữa hai nhóm quy mô DN nhỏ và vừa. Ở mức ý nghĩa 5% ($p\text{-value} = 0.02 < 0.05$), cho thấy DN vừa có mức độ vận dụng tính giá thành theo chi phí toàn bộ cao hơn DN có quy mô nhỏ.

Bảng 4.17 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật tính giá thành theo quy mô DN

Tính giá thành	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-test
Tính giá thành theo chi phí toàn bộ	Nhỏ	132	4.44	0.657	.002***
	Vừa	152	4.18	0.723	
Tính giá theo chi phí trực tiếp	Nhỏ	132	3.65	1.152	.258
	Vừa	152	3.5	1.098	

Nguồn: SPSS 20

4.1.2.3 Đo lường thành quả hoạt động

Qua khảo sát thực tế cho thấy, hiện nay trong một số DN sản xuất có quy mô vừa Việt Nam đã sơ bộ hình thành các 3 TTTN là trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu và trung tâm lợi nhuận, trung tâm đầu tư chưa được thể hiện rõ. *Trung tâm lợi nhuận gồm:* Ban Giám đốc; *Trung tâm doanh thu gồm:* Phòng Kinh doanh/ Phòng thị trường/ Phòng Marketing (trách nhiệm quản lý là GD phụ trách/trưởng phòng); *Trung tâm chi phí gồm:* Các Phòng ban: Phòng Kế toán, Phòng quản lý nhân sự, Phòng thiết kế, Phòng Kỹ thuật, Phòng kế hoạch vật tư, Các nhà máy trực thuộc, các phân xưởng, tổ, đội sản xuất... (trách nhiệm quản lý là GD phụ trách/Trưởng phòng/Quản đốc PX/Đội trưởng/Tổ trưởng).

Theo Bảng 4.18 và kết quả phỏng vấn chỉ ra rằng các kỹ thuật đo lường thành quả hoạt động được vận dụng phổ biến trong các DN NVV là phân tích chênh lệch lợi nhuận (Mean: 4,49) và phân tích chi phí (Mean: 4,44). Trong đó, phân tích chênh lệch chi phí sản xuất (chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC) được vận dụng chủ yếu. Phân tích chênh lệch chi phí ngoài sản xuất (chi phí bán hàng, chi phí QLDN, chi phí tài chính, chi phí khác), phân tích chênh lệch hàng tồn kho, chênh lệch giá vốn hàng bán, chênh lệch kết quả kinh doanh... ít được thực hiện hơn. Tuy nhiên, phân tích chênh lệch mới chỉ được một số DN áp dụng ở mức độ đơn giản là phân tích sự biến động tuyệt đối và tương đối của các chỉ tiêu giữa kết quả thực hiện so với kế hoạch đã được phê duyệt, mà chưa phân tích nguyên nhân của những biến động này. Điều này gây khó khăn cho các NQT trong việc điều chỉnh dự toán của kỳ sau cũng như đưa ra các quyết định quản lý sản xuất khác.

Phỏng vấn sâu và khảo sát trực tiếp tại một số DN, chuyên gia cho biết việc kiểm soát và đánh giá hoạt động quản lý tại DN bước đầu được thực hiện thông qua các TTTN theo định kỳ (hàng tháng, quý, năm) bằng cả chỉ tiêu tài chính và phi tài chính (*Phụ lục 15 a, b, c, d*). Tuy nhiên, mức độ vận dụng các chỉ tiêu tài chính cao hơn, kết quả này cũng phù hợp với kết quả điều tra diện rộng (Mean: 3,13). Điều đó dẫn đến các NQT thiếu thông tin liên quan đến các quyết định chiến lược dài hạn, ảnh hưởng không nhỏ đến NQT trong việc thực hiện chức năng lãnh đạo và kiểm soát.

Bảng 4.18 - Bảng thống kê mô tả các chỉ tiêu tài chính đo lường thành quả hoạt động

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Phân tích chênh lệch doanh thu	284	3	5	4.13	0.787	3
Phân tích chênh lệch chi phí	284	3	5	4.44	0.576	2
Phân tích chênh lệch lợi nhuận	284	4	5	4.49	0.501	1
Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI)	284	2	4	3.13	0.831	4

Nguồn: SPSS 20

Bảng dữ liệu 4.19, kết quả kiểm định t.test cho thấy, không có sự khác biệt về vận dụng các chỉ tiêu tài chính giữa hai loại hình quy mô DN nhỏ và DN vừa.

Bảng 4.19 - Kết quả thống kê vận dụng các chỉ tiêu tài chính đo lường thành quả theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-test
Phân tích chênh lệch doanh thu	Nhỏ	132	4.11	0.822	.680
	Vừa	152	4.14	0.758	
Phân tích chênh lệch chi phí	Vừa	132	4.48	0.586	.189
	Nhỏ	152	4.39	0.566	
Phân tích chênh lệch lợi nhuận	Vừa	132	4.5	0.502	.659
	Nhỏ	152	4.47	0.501	
Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI)	Nhỏ	132	3.05	0.809	.125
	Vừa	152	3.2	0.846	

Nguồn: SPSS 20

Đối với các chỉ tiêu phi tài chính, dữ liệu ở Bảng 4.20 cho thấy các chỉ tiêu phi tài chính được vận dụng phổ biến trong các DN này lần lượt là số lượng sản phẩm yêu cầu bảo hành (Mean: 4,51), sự hài lòng của khách hàng (Mean: 4,49), giao hàng đúng hạn (Mean: 4,27), tỷ lệ sản phẩm lỗi (Mean: 3,94), thời gian chờ của chu kỳ sản xuất (Mean: 3,04) và tỷ lệ nhân viên vắng mặt (Mean: 3,02), chỉ tiêu số nhân viên luân chuyển ít được các DN này sử dụng nhất (Mean: 2,85).

Bảng 4.20 - Bảng thống kê mô tả vận dụng các chỉ tiêu phi tài chính đo lường thành quả hoạt động

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Giao hàng đúng hạn	284	3	5	4.27	0.702	3
Sự hài lòng của khách hàng	284	4	5	4.49	0.501	2
Số lượng sản phẩm yêu cầu bảo hành	284	4	5	4.51	0.501	1
Thời gian chờ của chu kỳ sản xuất	284	2	5	3.04	0.864	5
Tỷ lệ sản phẩm lỗi	284	3	5	3.94	0.796	4
Số nhân viên luân chuyển	284	1	5	2.85	0.865	7
Tỷ lệ nhân viên vắng mặt	284	1	5	3.02	0.828	6

Nguồn: SPSS 20

Kết quả ở Bảng 4.21 cho thấy sự khác nhau về mức độ vận dụng các chỉ tiêu phi tài chính ở hai loại hình quy mô DN vừa và DN nhỏ như sau:

- Đối với DN sản xuất có quy mô vừa: mức độ vận dụng trung bình lần lượt là Sự hài lòng của khách hàng (Mean: 4,54), Số lượng sản phẩm yêu cầu bảo hành (Mean: 4,5), Tỷ lệ sản phẩm lỗi (Mean: 4), Giao hàng đúng hạn (Mean 4,36), Tỷ lệ nhân viên vắng mặt (Mean: 3,13), Thời gian chờ của chu kỳ sản xuất (Mean: 2,99) và Số nhân viên luân chuyển (Mean: 2,88).

- Đối với các DN sản xuất có quy mô nhỏ: mức độ vận dụng lần lượt là Số lượng sản phẩm yêu cầu bảo hành (Mean: 4,53). Sự hài lòng của khách hàng (Mean:4,44), Giao hàng đúng hạn (Mean: 4,17), Tỷ lệ sản phẩm lỗi (Mean: 3,88), Thời gian chờ của chu kỳ sản xuất (Mean: 3,11), Tỷ lệ nhân viên vắng mặt (Mean: 2,89), Số nhân viên luân chuyển (Mean: 2,82).

Mặc dù có sự khác biệt về mức độ vận dụng các kỹ thuật đánh giá thành quả hoạt động thông qua các chỉ tiêu phi tài chính giữa các DN có quy mô vừa và DN nhỏ, song kết quả kiểm định t-test tại Bảng 4.21 cho thấy chỉ có sự khác biệt về mức độ vận dụng chỉ tiêu giao hàng đúng hạn, sự hài lòng của khách hàng và tỷ lệ nhân viên vắng mặt giữa 2 nhóm DN là có ý nghĩa thống kê.

+ *Giao hàng đúng hạn*: Với mức ý nghĩa 5% (p- value 0.024 < 0.05 cho biết mức độ vận dụng chỉ tiêu giao hàng đúng hạn trong DN có quy mô vừa cao hơn mức độ vận dụng của DN có quy mô nhỏ.

+ *Sự hài lòng của khách hàng*: Ở mức ý nghĩa 10% (p- value = 0.093 < 0.1) cho thấy tại DN vừa có mức độ vận dụng chỉ tiêu sự hài lòng của khách hàng cao hơn DN nhỏ.

+ *Tỷ lệ nhân viên vắng mặt*: Với mức ý nghĩa 5% ($p\text{-value} = 0.016 < 0.05$), chỉ ra rằng mức độ mức độ vận dụng chỉ tiêu tỷ lệ nhân viên vắng mặt trong DN vừa cao hơn so với DN nhỏ.

Bảng 4.21 - Kết quả thống kê vận dụng chỉ tiêu phi tài chính đo lường thành quả hoạt động theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-est
Giao hàng đúng hạn	Nhỏ	132	4.17	0.69	.024**
	Vừa	152	4.36	0.704	
Sự hài lòng của khách hàng	Nhỏ	132	4.44	0.498	.093*
	Vừa	152	4.54	0.5	
Số lượng sản phẩm yêu cầu bảo hành	Nhỏ	132	4.53	0.501	.612
	Vừa	152	4.5	0.502	
Thời gian chờ của chu kỳ sản xuất	Nhỏ	132	3.11	0.858	.247
	Vừa	152	2.99	0.869	
Tỷ lệ sản phẩm lỗi	Nhỏ	132	3.88	0.811	.201
	Vừa	52	4	0.781	
Số nhân viên luân chuyển	Nhỏ	132	2.82	0.889	.539
	Vừa	152	2.88	0.845	
Tỷ lệ nhân viên vắng mặt	Nhỏ	132	2.89	0.784	.016**
	Vừa	152	3.13	0.851	

Nguồn: SPSS 20

4.1.2.4. Hỗ trợ ra quyết định

Kết quả khảo sát và phỏng vấn cho thấy các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định ngắn hạn và dài hạn đã được vận dụng ở một số DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Tuy nhiên, mức độ vận dụng còn hạn chế. Do đó, để ra quyết định trong khi năng lực sản xuất kinh doanh của DN bị giới hạn hoặc các các quyết định liên quan đến các đơn hàng đặc biệt nằm ngoài kế hoạch SXKD các NQT DN thường dựa vào những suy luận, phán đoán và kinh nghiệm thực tế của bản thân nhiều hơn là sử dụng các kỹ thuật KTQT hoặc chỉ sử dụng thông tin kế toán như kênh tham khảo thêm mà không phải là kênh thông tin chủ yếu.

Kết quả ở Bảng 4.22 cho thấy, *đối với các quyết định ngắn hạn*, các kỹ thuật được các DN này vận dụng là phân tích lợi nhuận sản phẩm và phân tích CVP (Mean: 4.42), phân tích doanh thu hòa vốn (Mean: 4.31), kỹ thuật phân tích lợi nhuận khách hàng (Mean_{3,2}) và định giá bán sản phẩm (Mean: 3.29).

Tuy nhiên, kết quả khảo sát cho thấy phân tích điểm hòa vốn trong DN chỉ dừng ở dự kiến sản lượng và doanh thu hòa vốn cho toàn bộ sản phẩm mà chưa xác định cho từng loại/nhóm sản phẩm cụ thể. Do vậy, NQT không có đủ thông tin cần thiết để ra các quyết định điều chỉnh hay lựa chọn phương án kinh doanh trong tương lai.

Bảng 4.22 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định trong ngắn hạn

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Phân tích doanh thu hòa vốn	284	3	5	4.31	0.608	1
Phân tích lợi nhuận sản phẩm	284	2	5	4.42	0.573	2
Phân tích lợi nhuận khách hàng	284	2	4	3.2	0.699	5
Phân tích CVP	284	2	5	4.42	0.609	3
Định giá bán sản phẩm	284	2	5	3.29	0.963	4

Nguồn: SPSS 20

Bảng 4.23 cho thấy, có sự khác biệt về mức độ vận dụng trung bình các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định các DN sản xuất có quy mô vừa và DN có quy mô nhỏ vận dụng. Phân tích lợi nhuận sản phẩm và phân tích CVP được sử dụng phổ biến nhất ở cả 2 nhóm DN này (DN quy mô vừa có Mean: 4,43, DN có quy mô nhỏ có Mean: 4,39), Phân tích doanh thu hòa vốn cũng được DN ở cả 2 nhóm vận dụng nhưng ở các mức độ vận dụng khác nhau (DN quy mô vừa có Mean: 4,32, DN nhỏ có Mean: 4,3)... Tuy nhiên, kết quả kiểm định t.test cho thấy, sự khác biệt này là không có ý nghĩa thống kê.

Bảng 4.23 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định trong ngắn hạn theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-test
Phân tích doanh thu hòa vốn	Nhỏ	132	4.3	0.605	.860
	Vừa	152	4.32	0.614	
Phân tích lợi nhuận sản phẩm	Nhỏ	132	4.39	0.602	.556
	Vừa	152	4.43	0.548	
Phân tích lợi nhuận khách hàng	Nhỏ	132	3.23	0.672	.605
	Vừa	152	3.18	0.723	
Phân tích CVP	Nhỏ	132	4.39	0.674	.579
	Vừa	152	4.43	0.548	
Định giá bán sản phẩm	Nhỏ	132	3.27	0.9	.795
	Vừa	152	3.3	1.017	

Nguồn: SPSS 20

Đối với các quyết định dài hạn: Theo kết quả khảo sát tại Bảng 4.24 cho thấy, kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định dài hạn đã được các DN triển khai vận dụng với mức độ vận dụng khác nhau. Kỹ thuật được các DN sử dụng phổ biến nhất là tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR) (Mean: 4,47), Kỳ hoàn vốn (PP) (Mean: 4,39). Giá trị hiện tại thuần (NPV) là kỹ thuật được vận dụng ít nhất (Mean: 3,44).

Bảng 4.24 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định dài hạn

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Giá trị hiện tại thuần (NPV)	284	2	5	3.44	0.869	2
Kỳ hoàn vốn (PP)	284	2	5	4.39	0.581	3
Tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR)	284	2	5	4.47	0.614	1

Nguồn: SPSS 20

Qua bảng dữ liệu 4.25 cho thấy, các DN có quy mô nhỏ vận dụng tỷ suất sinh lời nội bộ phổ biến (Mean: 4.52) hơn so với các DN nhỏ (Mean: 4.43) trong khi đó Kỳ hoàn vốn (PP) được các nhóm DN này vận dụng ở mức tương đương nhau (Mean:4.44). Tuy nhiên, kết quả kiểm định t.test cho thấy sự khác biệt này giữa 2 nhóm quy mô DN vừa và nhỏ là không có ý nghĩa thống kê (p -Value>0.05)..

Mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQT hỗ trợ ra quyết định dài hạn có sự khác biệt giữa 2 nhóm DN (Bảng dữ liệu 4.25). Các DN có quy mô nhỏ vận dụng chỉ tiêu tỷ suất sinh lời nội bộ (Mean: 4.52) phổ biến hơn so với các DN vừa (Mean: 4.43), trong khi đó phương pháp kỳ hoàn vốn (PP) được 2 nhóm DN này vận dụng ở mức tương đương nhau (Mean: 4.44). Tuy nhiên, kết quả kiểm định t.test lại cho thấy sự khác biệt này giữa 2 nhóm DN không có ý nghĩa thống kê (p -Value>0.05).

Bảng 4.25 - Kết quả thống kê vận dụng kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định dài hạn theo quy mô DN

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-test
Giá trị hiện tại thuần (NPV)	Nhỏ	132	3.38	0.887	.159
	Vừa	152	3.49	0.853	
Kỳ hoàn vốn (PP)	Nhỏ	132	4.44	0.528	.298
	Vừa	152	4.44	0.621	
Tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR)	Nhỏ	132	4.52	0.559	.263
	Vừa	152	4.43	0.658	

Nguồn: SPSS 20

4.1.2.5 Hỗ trợ quản trị chiến lược

Theo Bảng 4.26 cho thấy việc vận dụng KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam còn rất hạn chế. Điểm trung bình về mức độ vận dụng các kỹ thuật này rất thấp. Cao nhất là chi phí chất lượng (Mean: 3,29) và thấp nhất là đánh giá khách hàng như tài sản (Mean: 2,22).

Kết quả phỏng vấn, chuyên gia một số DN cho rằng để đánh giá tính khả thi của kế hoạch, chiến lược dài hạn NQT chỉ dựa trên suy đoán và kinh nghiệm cá nhân mà không cần sử dụng đến kỹ thuật phân tích, các chỉ số ước tính. Điều này trực tiếp ảnh hưởng lớn đến việc đưa ra quyết định chiến lược về các dự án cụ thể cũng như việc thực hiện chức năng quản trị chiến lược của NQT. Một số DN chủ yếu quan tâm đến các thông tin chi tiết cụ thể trong từng tình huống mà không quan tâm đến thông tin định hướng chiến lược. Ngoài ra, một số DN chưa thực hiện việc cung cấp thông tin về các vấn đề bảo trì hay những cải tiến nào cần được thực hiện để nâng cao khả năng cạnh tranh và duy trì vốn đầu tư và một số lĩnh vực nhất định.

Bảng 4.26 - Bảng thống kê mô tả vận dụng kỹ thuật hỗ trợ quản trị cho mục tiêu chiến lược

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Rank
Chi phí thuộc tính	284	2	5	3.01	1.187	5
Chi phí vòng đời sản phẩm	284	2	5	2.58	0.643	12
Chi phí chất lượng	284	2	5	3.29	0.894	2
Chi phí theo chuỗi giá trị	284	1	5	2.6	0.752	11
Điểm chuẩn	284	2	5	2.94	1.131	7
Thẻ điểm cân bằng	284	3	4	3.03	0.5	6
Chi phí quản trị chiến lược	284	2	5	2.55	1.131	4
Chiến lược định giá	284	2	5	2.69	0.674	3
Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh	284	2	5	2.32	0.819	9
Giám sát vị trí của đối thủ cạnh tranh	284	3	5	2.42	0.586	1
Đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng	284	2	5	2.26	0.912	10
Đánh giá khách hàng như tài sản	284	2	5	2.22	0.816	8

Nguồn: SPSS 20

Dữ liệu bảng 4.27 cho thấy sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về mức độ vận dụng kỹ thuật đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng giữa hai nhóm quy mô DN nhỏ và vừa ở mức ý nghĩa 5% ($p\text{-value} = 0.01 < 0.05$).

Bảng 4.27 - Kết quả thống kê vận dụng các kỹ thuật hỗ trợ quản trị chiến lược theo quy mô

	Quy mô	N	Mean	Std. Deviation	p-value của t-test
Chi phí thuộc tính	Nhỏ	132	3.0	1.161	.669
	Vừa	152	3.02	1.213	
Chi phí vòng đời sản phẩm	Nhỏ	132	2.56	0.609	.560
	Vừa	152	2.61	0.673	
Chi phí chất lượng	Nhỏ	132	3.21	0.851	.141
	Vừa	152	3.37	0.926	
Chi phí theo chuỗi giá trị	Nhỏ	132	2.67	0.768	.156
	Vừa	152	3,21	0.736	
Điểm chuẩn	Nhỏ	132	3.39	1.171	.491
	Vừa	152	3.49	1.098	
Thẻ điểm cân bằng	Nhỏ	132	2.92	0.5	.446
	Vừa	152	3.14	0.502	
Chi phí quản trị chiến lược	Nhỏ	132	2.3	1.117	.432
	Vừa	152	2.8	1.145	
Chiến lược định giá	Nhỏ	132	2.48	0.669	.211
	Vừa	152	2.9	0.678	
Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh	Nhỏ	132	2.2	0.864	.455
	Vừa	152	2.4	0.78	
Giám sát vị trí của đối thủ cạnh tranh	Nhỏ	132	2.04	0.629	.719
	Vừa	152	2.8	0.548	
Đánh giá giá trị lâu dài của khách hàng	Nhỏ	132	2.02	1.05	.001***
	Vừa	152	2.5	0.735	
Đánh giá khách hàng như tài sản	Nhỏ	132	2.1	0.837	.103
	Vừa	152	2.34	0.792	

Nguồn: SPSS 20

4.1.2.6. Phân tích sự khác biệt chung về vận dụng KTQT giữa các nhóm doanh nghiệp

❖ Theo quy mô DN

Kết quả kiểm định t - test bảng 4.28a cho thấy có sự khác biệt đáng kể về mức độ vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và DN vừa được khảo sát. Ở mức ý

nghĩa 5% ($p = 0.03 < 0.05$) cho thấy mức độ vận dụng KTQT trong các DN sản xuất có quy mô vừa cao hơn so với DN quy mô nhỏ.

Bảng 4.28 a - Kết quả kiểm định t-test quy mô và vận dụng

	Levene's Test cho phương sai bằng nhau		t-test cho trung bình bằng nhau			
	F	p-value	t	p-value	Mean_ Nhỏ	Mean_ Vừa
Giả định về phương sai bằng nhau	67.172	0.000	-2.185	0.03	3.2765	3.3947
Giả định về phương sai không bằng nhau			-2.259	0.025		

Nguồn: SPSS 20

❖ Theo vị trí địa lý vùng miền

Kết quả phân tích ANOVA ở Bảng 4.28b chỉ ra phương sai giữa các nhóm là khác nhau (p-value của kiểm định Levene test =0.000). Đồng thời có sự khác biệt về mức độ vận dụng KTQT giữa các DN ở vùng miền khác nhau (p-value của kiểm định F =0.000).

Bảng 4.28 b - Kết quả kiểm định phương sai bằng nhau cho biến vùng miền

Kiểm định về phương sai bằng nhau					
		Thống kê Levene	p-value	F	p-value
AD	Dựa trên trung bình	14.557	2	7.278	0.000

Nguồn: SPSS 20

Kết quả kiểm định hậu định bảng 4.28c với phương sai khác nhau (Tamhane test) cho thấy DN ở miền Bắc và miền Nam có mức độ vận dụng KTQT cao hơn các DN ở miền Trung. Tuy nhiên, mức độ vận dụng KTQT giữa các DN ở miền Bắc và miền Nam là như nhau.

Bảng 4.28 c - Kết quả kiểm định hậu định cho biến vùng miền

Tamhane				
(I) Vùng miền	(J) Vùng miền	Trung bình khác biệt (I-J)	Std. Error	p-value
Bắc	Trung	.43221*	0.06303	0.000
	Nam	-0.08017	0.06833	0.566
Trung	Bắc	-.43221*	0.06303	0.000
	Nam	-.51238*	0.04538	0.000
Nam	Bắc	0.08017	0.06833	0.566
	Trung	.51238*	0.04538	0.000

Nguồn: SPSS 20

4.2 Kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

4.2.1 Kiểm định chất lượng thang đo

Theo Nunnally (1978), Perteson (1994) và Đinh Phi Hồ (2012) khi nhận xét về chất lượng thang đo có chỉ ra 2 tiêu chuẩn để thang đo được chấp nhận và đánh giá tốt là:

Thứ nhất, hệ số alpha của tổng thể $> 0,6$

Thứ hai, hệ số tương quan biến tổng (corrected item - total correlation) $> 0,3$.

Trong trường hợp hệ số alpha của tổng thể $< 0,6$, thì lần lượt lựa chọn loại biến quan sát để thang đo đạt tiêu chuẩn. Về mặt lý thuyết, thang đo có hệ số Cronbach Alpha càng cao càng tốt (thang đo càng có độ tin cậy cao). (*Phụ lục 16*).

❖ *Cronbach Alpha của thang đo môi trường cạnh tranh (ENV)*

Bảng 4.29 a - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố môi trường cạnh tranh

Biến quan sát	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo môi trường cạnh tranh (ENV)	0.879		
ENV1		0.695	0.865
ENV2		0.748	0.842
ENV3		0.701	0.861
ENV4		0.834	0.805

Nguồn: SPSS20

Kết quả bảng 4.29a phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố môi trường cạnh tranh chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.879 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố môi trường cạnh tranh đạt tin cậy khi đo lường qua 4 biến quan sát ENV1 tới ENV4.

❖ *Cronbach Alpha của thang đo sự quan tâm của nhà quản trị (OPI)*

Bảng 4.29 b - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố nhận thức nhà quản trị

Biến quan sát	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo môi trường cạnh tranh (OPI)	0.856		
OPI1		0.639	0.835
OPI2		0.715	0.814
OPI3		0.491	0.872
OPI4		0.725	0.817
OPI5		0.818	0.785

Nguồn: SPSS 20

Kết quả bảng 4.29b phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố nhận thức của NQT chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.856 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố nhận thức của NQT đạt tin cậy khi đo lường qua 5 biến quan sát OP1 tới OP5. Do vậy cả 5 biến quan sát này sẽ được giữ lại cho phân tích nhân tố khám phá EFA.

❖ *Cronbach Alpha của thang đo công nghệ (TECH)*

Bảng 4.30 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố công nghệ

Biến quan sát	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo công nghệ (TECH)	0.818		
TECH1		0.668	0.77
TECH2		0.425	0.821
TECH3		0.531	0.8
TECH4		0.567	0.792
TECH5		0.686	0.766
TECH6		0.622	0.78

Nguồn: SPSS 20

Kết quả bảng 4.30 phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố công nghệ chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.818 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố công nghệ đạt tin cậy khi đo lường qua 6 biến quan sát TECH1 tới TECH6. Do vậy cả 6 biến quan sát này sẽ được giữ lại cho phân tích nhân tố khám phá EFA

❖ *Cronbach Alpha của thang đo năng lực nhân viên kế toán (ACC)*

Bảng 4.31 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố năng lực kế toán

	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo năng lực kế toán (ACC)	0.883		
ACC1		0.818	0.821
ACC2		0.87	0.803
ACC3		0.623	0.895
ACC4		0.688	0.873

Nguồn: SPSS 20

Kết quả bảng 4.31 phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố năng lực kế toán chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.883 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến

tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố năng lực kế toán đạt tin cậy khi đo lường qua 4 biến quan sát ACC1 tới ACC4. Do đó cả 4 biến quan sát này sẽ được giữ lại cho phân tích nhân tố khám phá EFA

❖ *Cronbach Alpha của thang đo văn hóa doanh nghiệp (CUL)*

Bảng 4.32 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố văn hoá doanh nghiệp

	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo văn hóa DN (CUL)	0.921		
CUL1		0.757	0.909
CUL2		0.795	0.904
CUL3		0.717	0.915
CUL4		0.701	0.916
CUL5		0.77	0.908
CUL6		0.926	0.888

Nguồn: SPSS 20

Kết quả bảng 4.32 phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố văn hoá DN chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.921 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố văn hoá DN đạt tin cậy khi đo lường qua 6 biến quan sát CUL1 tới CUL6. Do vậy cả 6 biến quan sát này sẽ được giữ lại cho phân tích nhân tố khám phá EFA

❖ *Cronbach Alpha của thang đo vận dụng KTQT (VD)*

Bảng 4.33 - Phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố áp dụng KTQT

	Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Vận dụng KTQT	0.866		
VD1		0.753	0.813
VD2		0.644	0.858
VD3		0.74	0.818
VD4		0.731	0.824
VD5		0.730	0.823

Nguồn: SPSS 20

Kết quả bảng 4.33 phân tích độ tin cậy thang đo cho nhân tố vận dụng KTQT chỉ ra hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.866 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Kết quả này chỉ ra nhân tố vận dụng KTQT đạt tin cậy khi đo lường qua 5 biến quan sát VD1 tới VD5. Do vậy cả 5 biến quan sát này sẽ được giữ lại cho phân tích nhân tố khám phá EFA.

Như vậy: Qua công tác đo lường mức độ tin cậy của 6 thang đo thông qua đo lường hệ số Cronbach Alpha, tất cả các thang đo tập hợp các biến quan sát đều đáp ứng được độ tin cậy.

4.2.2 Phân tích nhân tố khám phá

Nhằm kiểm tra các nhân tố giả thuyết có hội tụ giống với dữ liệu nghiên cứu hay không. Phân tích nhân tố sẽ được sử dụng. Các nhân tố của biến độc lập và biến phụ thuộc sẽ được sử dụng riêng nhằm tránh sự hội tụ giữa biến độc lập và biến phụ thuộc. Các chỉ số $KMO > 0.5$, phương sai giải thích $> 50\%$ sẽ là chỉ số đánh giá sự phù hợp của phân tích nhân tố.

Theo Nguyễn Đình Thọ (2013) nếu sử dụng phép quay vuông góc và trong đó có biến phụ thuộc thì các nhân tố này không có tương quan với nhau: Nghĩa là các biến độc lập và biến phụ thuộc không có quan hệ với nhau. Vì vậy không được đưa biến phụ thuộc vào chung với biến độc lập để xử lý EFA cùng một lúc khi sử dụng phép quay vuông góc và sử dụng giá trị nhân tố do EFA tạo ra.

❖ Phân tích nhân tố cho các biến độc lập

Trong nghiên cứu này, do số biến quan sát gồm 5 thang đo của nhân tố độc lập (gồm 25 biến quan sát) và một thang đo biến phụ thuộc gồm (5 biến quan sát).

Trong nghiên cứu này, do số biến quan sát gồm 5 thang đo của nhân tố độc lập (gồm 25 biến quan sát) và một thang đo biến phụ thuộc gồm (5 biến quan sát).

Nhân tố 1 được đặt tên là Văn hóa DN và được kí hiệu là CUL bao gồm 6 biến quan sát là CUL6, CUL2, CUL5, CUL1, CUL3 và CUL4

Nhân tố 2 được đặt tên là Nhận thức của NQT và kí hiệu là OP, bao gồm 5 biến quan sát là OPI5, OPI4, OPI2, OPI1 và OPI3

Nhân tố 3 được đặt tên là Công nghệ và kí hiệu là TECH, bao gồm 6 biến quan sát bao gồm TECH5, TECH1, TECH4, TECH6, TECH3, TECH2

Nhân tố 4 được đặt tên là Năng lực kế toán và kí hiệu là ACC, bao gồm 4 biến quan sát là ACC2, ACC1, ACC4 và ACC3

Nhân tố 5 được đặt tên là Mức độ cạnh tranh và kí hiệu là ENV, bao gồm 4 biến quan sát là ENVI4, ENVI2, ENVI3 và ENVI1.

Kết quả bảng 4.34 phân tích nhân tố cho các biến độc lập thoả mãn với $KMO = 0.783$ lớn hơn 0.5 và phương sai giải thích $= 68.70\%$ lớn hơn 50%. Đồng thời các biến quan sát đều hội tụ thành 5 nhân tố giống với giả thuyết. Cả 5 nhân tố này sẽ được tính biến đại diện qua trung bình cộng để đưa và phân tích tương quan và hồi quy.

Bảng 4.34 - Kết quả phân tích nhân tố cho các biến độc lập

	Thành phần chính				
	1	2	3	4	5
CULT6	0.920				
CULT2	0.849				
CULT5	0.829				
CULT1	0.821				
CULT3	0.768				
CULT4	0.764				
OPI5		0.89			
OPI4		0.821			
OPI2		0.817			
OPI1		0.767			
OPI3		0.57			
TECH5			0.841		
TECH1			0.757		
TECH4			0.737		
TECH6			0.679		
TECH3			0.664		
TECH2					
ACC2				0.913	
ACC1				0.912	
ACC4				0.841	
ACC3				0.7	
ENVI4					0.914
ENVI2					0.87
ENVI3					0.801
ENVI1					0.743
KMO		0.783			
Phương sai giải thích		68.70%			

(Nguồn: SPSS 20)

❖ *Phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc*

Kết quả bảng 4.35 phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc thoả mãn với $KMO=0.818$ lớn hơn 0.5 và phương sai giả thích =71.51% lớn hơn 50%. Đồng thời các biến quan sát đều hội tụ thành 1 nhân tố giống với giả thuyết. Nhân tố này sẽ được tính biến đại diện qua trung bình cộng để đưa và phân tích tương quan và hồi quy.

Bảng 4.35 - Kết quả phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc

	Thành phần chính
VD1	0.873
VD3	0.86
VD4	0.856
VD2	0.792
VD5	0.791
KMO	0.815
Phương sai giải thích	71.51%

Nguồn: SPSS 20

4.2.3 Phân tích tương quan

Các nhân tố sau khi tạo thành sẽ được đưa và phân tích tương quan. Hệ số tương quan chỉ ra mối quan hệ giữa hai biến. Hệ số tương quan giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc đều dương nên các biến đều có quan hệ cùng chiều với vận dụng KTQT, bên cạnh đó, Hệ số tương quan tuyến tính Pearson tuyệt đối của 5 nhân tố giải thích (biến độc lập) với biến phụ thuộc “việc áp dụng KTQT” nằm trong khoảng [0.265-0.647] điều đó cho thấy cả 5 nhân tố Mức độ cạnh tranh, Nhận thức của NQT, Công nghệ, Văn hóa DN và Năng lực kế toán đều có mối quan hệ ở các mức độ khác nhau đến việc vận dụng KTQT. Mặt khác, các biến số trong bảng 4.36 ma trận hệ số tương quan đều có ý nghĩa thống kê với mức giá trị ý nghĩa thống kê nhận được rất bé (giá trị sig đều <0.05). Do đó, các biến độc lập đều có thể đưa vào phân tích hồi quy bội.

Bảng 4.36 - Kết quả phân tích tương quan

	VD	ENV	OP	TECH	CUL	ACC
VD	1					
ENV	.265**	1				
OP	.647**	0.024	1			
TECH	.602**	0.081	.359**	1		
CUL	.479**	.342**	.238**	-0.011	1	
ACC	.480**	0.031	-0.034	.214*	.209*	1
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).						
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).						

Nguồn: SPSS 20

4.2.4 Phân tích hồi quy

❖ Ước lượng tham số của mô hình hồi quy tuyến tính đa biến

Sau khi thực hiện phân tích nhân tố khám phá EFA và phân tích tương quan Pearson thì có 5 biến độc lập và 01 biến phụ thuộc được đưa vào mô hình hồi quy đa biến để ước lượng. Phân tích hồi quy sẽ xác định câu trả lời cho câu hỏi nghiên cứu đặt ra ban đầu, đồng thời xem xét mô hình được thiết lập có đạt yêu cầu hay không.

Tác giả sử dụng kỹ thuật hồi quy tuyến tính theo phương pháp bình phương nhỏ nhất OLS (ordinary least square) và phương pháp đưa vào cùng lúc tất cả các biến giải thích, sử dụng phần mềm SPSS 20 thu được kết quả của các hệ số hồi quy ở Bảng 4.37 dưới đây

Bảng 4.37 - Kết quả phân tích hồi quy

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig	VIF
	B	Std. Error	Beta			
(Constant)	0.400	0.123		3.253	0.001	1.164
ENVI	0.076	0.022	0.129	3.522	0.001	1.294
OPI	0.248	0.020	0.473	12.264	0.000	1.282
TECH	0.196	0.022	0.346	9.022	0.000	1.328
CUL	0.143	0.022	0.250	6.405	0.000	1.149
ACC	0.233	0.023	0.366	10.082	0.000	1.164

Nguồn: SPSS 20

Kết quả phân tích hồi quy chỉ ra các nhân tố đều có tác động cùng chiều và có ý nghĩa thống kê với việc vận dụng KTQT trong DN sản xuất nhỏ và vừa (hệ số beta dương và p-value đều nhỏ hơn 0.05).

Khi đó mô hình hồi quy đánh giá sự ảnh hưởng của các nhân tố tới việc vận dụng KTQT tại các DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam được viết lại như sau:

Theo hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là

$$VD = 0.400 + 0.076*ENV + 0.248*OP + 0.196*TECH + 0.143*CUL + 0.366*ACC$$

Theo hệ số hồi quy chuẩn hóa là

$$VD = 0.129*ENV + 0.473*OP + 0.346*TECH + 0.250*CUL + 0.233*ACC$$

Kết quả phân tích mô hình hồi quy tuyến tính bội chỉ ra 5 nhân tố đều có tác động cùng chiều và tích cực đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam (thể hiện qua dấu hiệu của hệ số Beta chưa chuẩn hóa đều mang dấu dương).

Kết quả kiểm định giả thuyết mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam như sau:

Giả thuyết H1: Nhận thức về KTQT của NQT có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam ở mức ý nghĩa 5% ($\beta = 0.248 > 0$, Sig. = $0.000 < 0.05$). Có nghĩa, nếu mức độ nhận thức của NQT tăng lên 1 đơn vị thì kết quả vận dụng KTQT ở các DN sản xuất nhỏ và vừa sẽ tăng lên 0.248 đơn vị, trong điều kiện các nhân tố khác không đổi.

Giả thuyết H2: Năng lực kế toán có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam ở mức ý nghĩa ở mức ý nghĩa 5% ($\beta = 0.233 > 0$, Sig. = $0.000 < 0.05$). Có nghĩa, nếu trình độ năng lực kế toán tăng lên 1 đơn vị thì kết quả vận dụng KTQT ở các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam sẽ tăng lên đi 0.233 đơn vị và ngược lại, trong điều kiện các nhân tố khác không đổi.

Giả thuyết H3: Mức độ cạnh tranh của thị trường có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam ở mức ý nghĩa 5% ($\beta = 0.076 > 0$, Sig. = $0.001 < 0.05$). Nói cách khác, trong điều kiện các nhân tố khác không đổi nếu môi trường cạnh tranh tốt hơn, tăng lên 1 đơn vị thì kết quả vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam sẽ tăng lên 0.076 đơn vị.

Giả thuyết H4: Công nghệ có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam ở mức ý nghĩa 5% ($\beta = 0.196 > 0$, Sig. = $0.000 < 0.05$), điều này có nghĩa khi trình độ khoa học công nghệ tăng thêm 1 đơn vị thì kết quả vận dụng KTQT ở các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam tăng lên thêm 0,196 đơn vị trong điều kiện các nhân tố khác không đổi

Giả thuyết H5: Văn hóa DN có ảnh hưởng tích cực tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam ở mức ý nghĩa 5% ($\beta = 0.143 > 0$, Sig. = $0.000 < 0.05$). Có nghĩa là, nếu văn hóa DN được cải thiện tăng lên 1 đơn vị thì kết quả vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam sẽ tăng lên 0.143 đơn vị, trong điều kiện các nhân tố khác không đổi.

Kết quả phân tích mô hình hồi quy tuyến tính bội chỉ ra có 5 nhân tố đều có tác động cùng chiều và tích cực đến kết quả vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam (thể hiện qua dấu của hệ số beta chưa chuẩn hóa đều mang dấu dương (xem cột B). Về mức độ ảnh hưởng thì kết quả từ giá trị hệ số chuẩn hóa Beta cho thấy: Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố này đến kết quả vận dụng KTQT không giống nhau mà cường độ tác động khác nhau. Cụ thể: Trong đó, nhân tố Nhận thức của NQT có tác động mạnh nhất tới việc vận dụng KTQT (hệ số beta chuẩn hoá lớn nhất =0.473); tiếp đến là nhân tố năng lực kế toán (hệ số beta chuẩn hoá =0.366); tiếp theo là nhân tố công nghệ (beta chuẩn hoá =0.346); nhân tố văn

hoá DN (beta chuẩn hoá =0.250) và nhân tố tác động yếu nhất trong 5 nhân tố là nhân tố mức độ cạnh tranh (beta chuẩn hoá =0.129).

4.2.5 Đánh giá mức độ phù hợp của mô hình

Để đánh giá mức độ phù hợp của mô hình xây dựng, tác giả sử dụng phương pháp đưa vào cùng một lúc (phương pháp Enter) - đây là phương pháp phổ biến nhất trong nghiên cứu khoa học xã hội. Các biến được đưa vào cùng một lúc để xem xét sự phù hợp của các biến. Hệ số phù hợp của mô hình (R^2) càng cao thì khả năng giải thích của mô hình hồi quy càng lớn và việc dự đoán biến phụ thuộc càng chính xác. Kết quả phân tích cho thấy giá trị $R^2 = 0.844$ và R^2 hiệu chỉnh = 0.841 có nghĩa là 5 nhân tố mức độ cạnh tranh, nhận thức của nhà quản lý, năng lực của nhân viên kế toán, trình độ công nghệ và văn hóa doanh nghiệp đã giải thích đến 84% sự biến thiên về việc áp dụng KTQT. Hay nói cách khác là mô hình mà NCS xây dựng phù hợp tới 84% so với thực tế. Còn lại 16% sự thay đổi của việc áp dụng KTQT đến từ sự ảnh hưởng bởi các nhân tố khác mà NCS chưa phát hiện được.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.919 ^a	.844	.841	.18257

a. Predictors: (Constant), CULT, TECH, ACC, ENVI, OPI

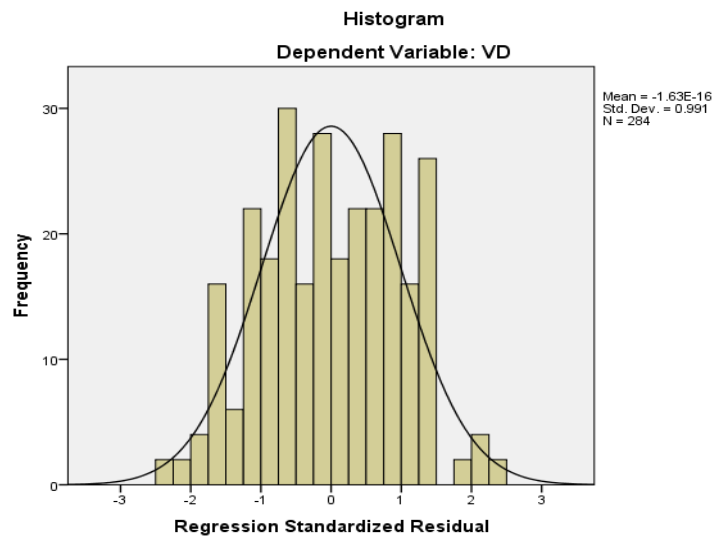
b. Dependent Variable: VD

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	50.069	5	10.014	300.433	.000 ^b
	Residual	9.266	278	.033		
	Total	59.335	283			

a. Dependent Variable: VD

b. Predictors: (Constant), CULT, TECH, ACC, ENVI, OPI



Nguồn: SPSS 20

Phần dư của mô hình có giá trị trung bình mean xấp xỉ bằng 0 và độ lệch chuẩn bằng 0,982 (xấp xỉ gần bằng 1), điều đó cho thấy phần dư của mô hình hồi quy có phân phối gần với phân phối chuẩn chuẩn (đồ thị có dạng hình chuông). Do vậy các giả định của mô hình hồi quy không bị vi phạm, mô hình mà tác giả xây dựng được sử dụng một cách bình thường.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Trên cơ sở hệ thống dữ liệu đã thu thập, phân tích, xử lý dữ liệu từ chương 3. Trong chương 4 tác giả trình bày kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam theo 5 nội dung cơ bản của KQT: (1) Lập dự toán, (2) Xác định chi phí và giá thành, (3) Đo lường thành quả hoạt động, (4) Hỗ trợ ra quyết định, (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược. Đồng thời, trình bày kết quả nghiên cứu định lượng về các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN này. Kết quả nghiên cứu của chương này đã cung cấp các phát hiện quan trọng, là cơ sở để tác giả đề xuất các khuyến nghị nhằm thúc đẩy vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

CHƯƠNG 5

BÀN LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

5.1 Đánh giá thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

5.1.1 Những kết quả đạt được

Qua tìm hiểu thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, có thể nhận thấy rằng các DN này đã bắt đầu nhận thức được vai trò và tầm quan trọng của thông tin KTQT trong quá trình QTDN, đặc biệt trong bối cảnh thị trường nhiều biến động như hiện nay. Việc triển khai vận dụng KTQT cũng đã được các DN này thực hiện một cách tương đối hợp lý và được coi là một trong những biện pháp hữu hiệu để gia tăng hiệu quả kinh doanh của DN. Tuy nhiên việc xem xét mức độ đáp ứng của DN mình về mặt quy mô, năng lực kế toán, công nghệ, nhận thức của NQT, mức độ cạnh tranh và văn hoá DN ... với các kỹ thuật KTQT để từ đó lựa chọn ra giải pháp tối ưu giúp DN cải thiện hiệu quả kinh doanh, tăng hiệu quả quản lý DN và vượt qua được tâm lý e ngại tốn kém chi phí khi vận dụng KTQT vẫn là nội dung mà các DN cần tiếp tục nghiên cứu để vận dụng.

Việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam đã đạt được những kết quả nhất định như sau:

❖ *Lập dự toán*

Hệ thống dự toán đã được hầu hết các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam lập cho các kỳ kế toán (tháng, quý, năm), giúp NQT bám sát được các mục tiêu của DN, dự toán góp phần không nhỏ giúp NQT hướng tới thực hiện tốt chức năng hoạch định. Các loại dự toán là căn cứ và là kênh thông tin quan trọng giúp NQT các cấp trong các DN kiểm soát được tình hình thực hiện các kế hoạch do cấp mình quản lý, chịu trách nhiệm và giúp NQT cấp cao đánh giá được hiệu quả hoạt động của NQT bộ phận, từ đó có cơ sở đưa ra các quyết định phù hợp.

❖ *Xác định chi phí và giá thành*

Việc nhận diện và phân loại chi phí được phần lớn các DN sản xuất nhỏ và vừa thực hiện và đã phần nào đáp ứng được yêu cầu quản lý nội bộ và phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm và lập báo cáo tài chính. Một số DN có quy trình sản xuất hàng loạt, nhiều công đoạn và liên tục theo quy trình khép kín đã vận dụng phù hợp kỹ thuật xác định chi phí theo quá trình sản xuất và theo đơn hàng. Điều đó phần nào đã giúp NQT thực hiện tốt chức năng tổ chức và thực hiện.

❖ *Đo lường thành quả hoạt động:* Một số các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam đã ban đầu hình thành các TTTN, hỗ trợ NQT đưa ra các quyết định liên quan đến lãnh đạo và kiểm soát, đánh giá hoạt động quản lý thông qua các TTTN. Các nội dung đo lường được vận dụng chủ yếu đó là chỉ tiêu tài chính cơ bản như: phân tích chênh lệch chi phí, doanh thu, kết quả đã đánh giá được tổng quát hoạt động tài chính của DN. Bên cạnh đó, có một số DN đã dần quan tâm sử dụng chỉ tiêu phi tài chính để đánh giá thành quả hoạt động, điều này đã giúp NQT có một cái nhìn toàn diện hơn về thành quả mà DN đạt được.

❖ *Hỗ trợ ra quyết định:* Trong quá trình điều hành quản lý DN, NQT phải đưa ra các quyết định bao gồm cả quyết định ngắn hạn và dài hạn để thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Tuy nhiên, số lượng các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam vận dụng các kỹ thuật hỗ trợ quá trình ra quyết định của NQT còn hạn chế. Một số ít doanh nghiệp sử dụng kỹ thuật CVP để phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, xác định sản lượng và doanh thu hoà vốn và tư vấn cho NQT ra quyết định. Chỉ một số ít DN sử dụng kỹ thuật phân tích thông tin thích hợp để quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định tiếp tục sản xuất hay huỷ ngang hợp đồng, quyết định nên tiếp tục duy trì hoạt động sản xuất hay tạm ngừng sản xuất,...

❖ *Hỗ trợ quản trị chiến lược:* Hội nhập kinh tế quốc tế đã gia tăng áp lực lên DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam buộc các DN này phải có những chiến lược kinh doanh hợp lý, hiệu quả. Thực tế cho thấy một số DN đã quan tâm đến các thông tin KTQT cung cấp để hỗ trợ quản trị chiến lược và cũng đã vận dụng một số kỹ thuật KTQTCL nhằm gia tăng giá trị của DN như chi phí theo chuỗi giá trị, chi phí theo vòng đời sản phẩm. Tuy nhiên, các kỹ thuật này mới chỉ được sử dụng mức độ đơn giản tại một số DN có quy mô vừa nhưng cũng đã phần nào cung cấp thông tin hỗ trợ NQT thực hiện mục tiêu quản trị chiến lược.

5.1.2 Những tồn tại

Bên cạnh những kết quả đạt được trên, việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam còn một số hạn chế như sau:

❖ Lập dự toán

Cơ sở lập dự toán: Mặc dù, các DN này đã nhận thức được tầm quan trọng của xây dựng định mức, tuy nhiên mức độ vận dụng còn khá hạn chế và phần lớn chỉ được vận dụng trong các DN sản xuất có quy mô vừa. Do các DN có quy mô nhỏ chưa có đủ hệ thống cơ sở dữ liệu tập trung để xây dựng định mức. Hơn nữa, do trình độ, năng lực của nhân viên kế toán trong các DN nhỏ còn hạn chế nên đã ảnh hưởng

không nhỏ đến xây dựng các định mức chi phí SXC, định mức CPBH và chi phí QLDN.

Các loại dự toán: mặc dù hầu hết các DN đã lập các loại dự toán cơ bản, song lại thiếu dự toán chi tiết, đặc biệt là dự toán chi tiết chi phí ngoài sản xuất. Mặt khác, do không chú trọng phân loại chi phí theo mức độ hoạt động nên nhiều DN chỉ lập dự toán SXKD theo khoản mục chi phí và chủ yếu lập theo phương pháp gia tăng; việc ước tính tỷ lệ gia tăng phụ thuộc nhiều vào ý kiến chủ quan của cá nhân các nhà quản lý cấp cao, bỏ qua những ảnh hưởng của nhân tố khách quan, rất ít DN phân tích thông tin theo mức độ hoạt động làm căn cứ lập dự toán. Mặt khác, nhiều DN chưa giao cho một bộ phận chuyên trách thực hiện dự toán tổng thể, thông tin về dự toán được cung cấp rời rạc, không đảm bảo tính toàn diện, hệ thống. Dự toán linh hoạt ít được các DN chú trọng xây dựng. Do đó, dự toán có tính khả thi không cao.

❖ *Xác định chi phí, giá thành*

Kỹ thuật xác định chi phí theo đơn hàng và theo quá trình sản xuất được đánh giá là phù hợp với đặc điểm của các DN sản xuất. Tuy nhiên, việc phân bổ chi phí chung còn những hạn chế nhất định từ việc xác định tiêu thức phân bổ đến xác định hoạt động chịu chi phí. Điều này được lý giải là do hầu hết các DN khó khăn khi xác định mức độ hoạt động và mối quan hệ giữa mức độ hoạt động với chi phí phát sinh nên chưa thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động; DN cũng chưa xác định được mối quan hệ giữa hoạt động chịu chi phí với chi phí phát sinh.

Mặt khác, hầu hết các DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam chỉ tính giá thành sản phẩm dựa trên cơ sở chi phí thực tế, hầu như không tính giá thành theo phương pháp định mức, nên việc xác định chênh lệch giữa chi phí thực tế với chi phí định mức do thay đổi định mức, hầu như không được các doanh nghiệp quan tâm, dẫn đến việc kiểm soát tình hình thực hiện định mức chưa thực sự hiệu quả.

❖ *Đo lường thành quả hoạt động*

Mặc dù các DN đã vận dụng các kỹ thuật KTQT nhằm đánh giá thành quả hoạt động, song chỉ tập trung vận dụng kỹ thuật phân tích chênh lệch ở mức độ đơn giản là phân tích sự biến động tuyệt đối và tương đối của các chỉ tiêu giữa kết quả thực hiện so với kế hoạch đã được phê duyệt, chưa phân tích nguyên nhân của

những biến động này. Điều này gây khó khăn cho NQT trong việc điều chỉnh dự toán của kỳ sau cũng như đưa ra các quyết định quản lý sản xuất khác.

Phần lớn các DN NVV sử dụng các chỉ tiêu tài chính để đánh giá thành quả hoạt động mà chưa sử dụng nhiều các chỉ tiêu phi tài chính, nên việc đánh giá hiệu quả tài chính trong ngắn hạn và trung hạn chưa xác thực. Bên cạnh đó, các DN không thường xuyên đánh giá lại hiệu quả tài chính dài hạn trong suốt vòng đời của dự án, dẫn đến các NQT thiếu thông tin liên quan đến các quyết định chiến lược của dự án dài hạn. Các kỹ thuật KTQT hiện đại như: đánh giá thành quả bằng kỹ thuật thẻ điểm cân bằng (BSC) rất ít được các DN vận dụng.

❖ *Hỗ trợ ra quyết định*

Tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam sử dụng rất hạn chế các kỹ thuật KTQT để phục vụ cho quá trình ra quyết định của NQT. Trong rất nhiều tình huống NQT ra quyết định dựa vào kinh nghiệm và sự suy đoán của cá nhân, hoặc chỉ sử dụng thông tin kế toán như một kênh tham khảo thêm mà không phải là kênh thông tin chủ yếu.

Một số kỹ thuật như phân tích thông tin thích hợp để quyết định sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ngay hay sản xuất tiếp rồi bán sản phẩm, quyết định trong điều kiện sản xuất bị giới hạn để ra quyết định ngắn hạn được rất ít DN vận dụng. Các kỹ thuật chiết khấu dòng tiền như hiện giá thuần (NPV) để ra quyết định dài hạn cũng được ít DN vận dụng, quyết định chủ yếu dựa trên cơ sở đánh giá chủ quan của NQT mà không sử dụng đến kỹ thuật KTQT. Do đó, các quyết định này không phù hợp với DN dẫn đến tình huống DN đầu tư máy móc, thiết bị xong đôi khi không được sử dụng, hiệu quả đầu tư thấp.

❖ *Hỗ trợ quản trị chiến lược*

Hiện nay, trong bối cảnh CMCN 4.0 đa phần các DN sản xuất nhỏ và vừa đều nhận thấy tính hữu ích của thông tin KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược, song thực tế họ chỉ quan tâm đến các thông tin chi tiết cụ thể trong từng tình huống mà ít chú ý đến thông tin mang tính định hướng chiến lược. Các kỹ thuật KTQT được vận dụng ở mức độ thấp. Do vậy, thông tin KTQT cung cấp hỗ trợ quản trị chiến lược tại DN chưa đầy đủ, toàn diện.

5.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam được tổng hợp tại Bảng 5.1

Bảng 5.1 - Đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Nhân tố	Mức ý nghĩa	Hệ số chuẩn hóa	Tỷ trọng
	Sig	Beta	(%)
Nhận thức của NQT	0.000	0.473	30%
Năng lực kế toán	0.000	0.366	23%
Công nghệ	0.000	0.346	22%
Văn hóa DN	0.000	0.250	16%
Mức độ cạnh tranh	0.001	0.129	8 %

(Nguồn: SPSS 20)

5.2.1. Nhận thức của nhà quản trị

Kết quả nghiên cứu cho thấy nhân tố Nhận thức của NQT có tác động mạnh nhất đến việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam với hệ số Beta chuẩn hóa là 0.473 và chiếm tỷ trọng 30%. Cụ thể, khi nhân tố nhận thức của NQT càng cao, các DN có xu hướng sử dụng nhiều kỹ thuật KTQT. Kết quả này củng cố thêm cho những kết luận mà các công trình trước đó đã nghiên cứu, đó là nhận thức của NQT đóng vai trò chủ đạo trong việc triển khai KTQT trong các DN sản xuất (Nguyễn Thị Huyền Trâm, 2021). Kết quả này là hoàn toàn phù hợp kết quả khảo sát thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa, đó là: nhiều NQT chưa nhận thức đầy đủ được vai trò của vận dụng KTQT trong việc nâng cao hiệu quả kinh doanh và tạo ra vị thế cạnh tranh cho DN nên NQT đôi khi chỉ sử dụng thông tin kế toán như một kênh tham khảo thêm mà không phải là kênh thông tin chủ yếu để ra quyết định. Có những quyết định chỉ dựa trên cơ sở đánh giá chủ quan của NQT mà không sử dụng đến kỹ thuật KTQT. KTQT chưa có một vị trí độc lập trong DN và chỉ được áp dụng ở mức độ sơ sài, đôi khi chỉ là chi tiết hóa số liệu của kế toán tài chính, báo cáo quản trị phục vụ cho mục đích ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược ít được quan tâm...

5.2.2. Năng lực kế toán

Năng lực kế toán là nhân tố tác động mạnh đứng thứ 2 trong số 5 nhân tố và đóng vai trò quan trọng trong việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và

vừa Việt Nam với hệ số Beta chuẩn hóa = 0.366, chiếm tỷ trọng 23%. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng năng lực kế toán (trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán) có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng KTQT trong DN. Cụ thể khi nhân tố năng lực kế toán càng cao, các DN càng có xu hướng vận dụng KTQT. Nếu người làm kế toán am hiểu về KTQT và biết ứng dụng tốt vào thực tế thì chắc chắn DN đó sẽ vận dụng KTQT. Kết quả này cũng phù hợp với các nghiên cứu tiền nhiệm, *nếu nhân viên kế toán thiếu chuyên môn và hiểu biết về quy trình đo lường hiệu suất hoạt động DN sẽ ngăn cản việc vận dụng các kỹ thuật mới, đặc biệt là các thước đo phi tài chính* (Sousa và cộng sự, 2006), *nhân viên kế toán nội bộ có trình độ đào tạo và giáo dục kế toán cao sẽ có thể hỗ trợ nhằm phát triển hệ thống KTQT cũng như phân tích thông tin kế toán do hệ thống tạo ra* (Jill Collis và Jarvis, 2002). Mặt khác, kết quả phỏng vấn sâu cũng cho thấy trình độ nhân viên kế toán tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam còn thấp, các DN cũng chưa quan tâm nhiều đến việc nâng cao trình độ cho nhân viên kế toán.

5.2.3. Công nghệ

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng công nghệ có mối quan hệ tích cực và có ý nghĩa thống kê với vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả cho thấy công nghệ là nhân tố ảnh hưởng lớn thứ 3 trong số các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong các DN này (Beta chuẩn hóa = 0.346, chiếm tỷ trọng 22%). Hơn nữa, kết quả phỏng vấn sâu cũng cho thấy các chuyên gia đều nhận định rằng nhân tố công nghệ có ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN này, đặc biệt là trong bối cảnh CMCN 4.0 hiện nay.

Khi nhân tố công nghệ càng tiên tiến, DN càng có xu hướng vận dụng KTQT. Kết quả này tương đồng với kết quả các nghiên cứu trước đây của Abdel-Kader và Luther (2008), Ahmad (2012) và Leite (2015). Trong DN sản xuất nhỏ và vừa việc đổi mới công nghệ sản xuất là hàng đầu thông qua việc đổi mới sản phẩm, đổi mới quy trình sản xuất và tập trung chủ yếu vào việc cải tiến hiệu quả quy trình công nghệ, nhằm nâng cao năng suất của người lao động.

Kết quả nghiên cứu cũng hàm ý rằng khi triển khai công nghệ hiện đại thì các DN có thể sẽ tích hợp luôn cả hệ thống kế toán chi phí để có thể thu thập thông tin về chi phí nhưng không cần bỏ thêm vốn đầu tư cho hệ thống kế toán chi phí. Kết quả này tương đồng với nghiên cứu của Azudin và Mansor (2017), Tuan Mat và cộng sự (2014), Tú Oanh và cộng sự (2019).

Ngoài ra, kết quả này cũng hàm ý rằng khi môi trường ngày càng năng động nhờ triển khai các công nghệ hiện đại, các DN sản xuất nhỏ và vừa sẽ nhận thấy tầm

quan trọng trong việc vận dụng KTQT để tổ chức thực hiện thành công các chiến lược kinh doanh. Kết quả này tương đồng với các nghiên cứu của Abdel-Maksoud và cộng sự (2005) thấy rằng vận dụng KTQT có xu hướng tăng ở các DN đầu tư đáng kể vào các công nghệ quản lý sản xuất tiên tiến AMT, TQM và JIT.

5.2.4. Văn hóa doanh nghiệp

Kết quả nghiên phân tích chỉ ra rằng, văn hóa DN là nhân tố đứng thứ 4 tác động đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, cụ thể hệ số hồi quy chuẩn hóa $\beta = 0,250$ chiếm 16%. Điều này có nghĩa là khi DN xây dựng được cho mình một văn hóa DN mạnh thì khi đó xu hướng vận dụng KTQT trong DN càng tăng lên, nhất là khi DN sản xuất nhỏ và vừa tại Việt Nam đang phải đối diện với áp lực toàn cầu hóa lớn như hiện nay. Kết quả này tương đồng với nghiên cứu của Joshi, P. L. (2001) đó là văn hóa tổ chức có tác động nhất định đến vận dụng KTQT. Hơn nữa theo kết quả phỏng vấn chuyên gia cho rằng ở Việt Nam phần lớn các DN sản xuất nhỏ và vừa, văn hóa hỗ trợ thể hiện qua cách hỗ trợ qua lại lẫn nhau giữa các phòng ban, bộ phận sản xuất trong DN; hay là hỗ trợ từ cấp trên đối với cấp dưới, hay là hỗ trợ giữa các đồng nghiệp với nhau trong công việc có ảnh hưởng đến hiệu quả công việc nói chung, KTQT nói riêng. Do đó, đây là nhân tố có ảnh hưởng đến vận dụng vận dụng KTQT của các DN này.

5.2.5. Mức độ cạnh tranh

Kết quả từ ước lượng hệ số hồi quy của mô hình hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.129$, tỷ trọng 8%) cho thấy rằng khi mức độ cạnh tranh cao hơn, xu hướng vận dụng KTQT sẽ tăng lên, bởi lẽ cạnh tranh gián tiếp gây ra áp lực cho các DN sản xuất nhỏ và vừa để thu thập thêm thông tin, không chỉ là các thông tin tài chính mà cả thông tin phi tài chính giúp duy trì, tạo lợi thế cạnh tranh. Tương đồng với kết quả phỏng vấn chuyên sâu các chuyên gia đều cho rằng mức độ cạnh tranh về thị trường của các DN này (mức độ của các hành động cạnh tranh của các đối thủ, mức độ cạnh tranh về thị phần/doanh thu) tương thích với mức độ khả thi của vận dụng KTQT. Ví dụ: mức độ cạnh tranh về giá cả càng cao, số lượng các đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc thị trường càng nhiều sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng KTQT. Kết quả này cũng phù hợp với nghiên cứu trước đây tại Trung Quốc của nhóm tác giả OConnor và cộng sự (2004), Omiri và cộng sự (2007) ở Anh và mới đây là của Ahmad (2012) tại các DNNVV tại Malaysia. Các

nghiên cứu đã chỉ ra rằng các DN khi hoạt động trong môi trường cạnh tranh với mức độ phức tạp khác nhau (dù cho là cạnh tranh nội địa hay cạnh tranh quốc tế) thì sẽ lựa chọn sử dụng các kỹ thuật KTQT với mức độ phức tạp khác nhau.

5.3. Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

5.3.1 Về phía doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa

5.3.1.1. Lập dự toán sản xuất kinh doanh

Dự toán có ý nghĩa quan trọng trong việc duy trì sự tồn tại và phát triển của DN. Hầu hết các loại dự toán đều là cần thiết đối với các loại hình DN. Tuy nhiên, mức độ chi tiết của từng loại dự toán phải phù hợp với quy mô, ngành nghề và yêu cầu của NQT. Do đó, NQT cần lựa chọn các loại dự toán, thời gian lập dự toán và phương pháp lập dự toán trên cơ sở các định mức chi phí được xây dựng đầy đủ, khoa học, phù hợp với đặc điểm và ngành nghề kinh doanh của DN.

❖ Xây dựng định mức chi phí

Để có đủ cơ sở xây dựng hệ thống dự toán SXKD tổng thể phù hợp với đặc điểm của DN, nhằm cụ thể hoá các mục tiêu NQT đã hoạch định và kiểm soát chi phí, các DN cần phải xây dựng được hệ thống định mức khoa học bằng các biện pháp sau:

- Xác định hệ thống các tiêu chuẩn định mức cần xây dựng đảm bảo có đầy đủ căn cứ khoa học để lập dự toán;

- Xây dựng các tiêu chuẩn định mức phù hợp với mỗi loại sản phẩm và điều kiện thực tế của DN. Do sản phẩm của các DN sản xuất nhỏ và vừa rất đa dạng, với những yêu cầu rất khắt khe về kỹ thuật, tính chính xác, độ an toàn nên mỗi loại sản phẩm phải được xây dựng định mức chi phí riêng;

- Thống nhất quy trình xây dựng định mức, quy định rõ trách nhiệm từng đơn vị/bộ phận chức năng, cập nhật kịp thời, đầy đủ dữ liệu tiêu chuẩn nội bộ và sớm hoàn thiện dữ liệu về các định mức còn thiếu. Trong đó, bộ phận kế toán là một mắt xích quan trọng cùng tham gia vào quá trình hoàn thiện các tiêu chuẩn định mức của DN và là bộ phận thích hợp nhất chủ trì việc thiết lập các tiêu chuẩn ĐMCP.

Để giúp NQT trong việc kiểm soát thực hiện dự toán, tác giả đề xuất 2 quy trình xây dựng định mức chi phí bao gồm định mức chi phí NVLTT và định mức chi phí NCTT như sau:

- + *Định mức chi phí NVLTT:* Định mức chi phí NVLTT được tính toán dựa vào 2 yếu tố: định mức lượng NVLTT để sản xuất một đơn vị sản phẩm và định

mức giá cho một đơn vị NVL sử dụng. Trong đó, định mức lượng NVLTT sẽ do bộ phận nghiên cứu và phát triển sản phẩm hoặc phòng kỹ thuật xây dựng thông qua Bảng định mức kỹ thuật NVLTT; Định mức giá NVLTT sẽ do bộ phận mua hàng hoặc bộ phận cung ứng vật tư thực hiện thông qua Bảng ước tính giá mua NVL trực tiếp. Kế toán thu thập thông tin định mức lượng và định mức giá NVLTT từ các bộ phận này để thiết lập bảng định mức chi phí NVLTT cho từng loại sản phẩm.

+ *Định mức chi phí NCTT*: Định mức chi phí NCTT được tính toán dựa vào 2 yếu tố: định mức lượng NCTT và định mức giá NCTT để hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm. Trong đó, định mức lượng NCTT giao cho bộ phận nghiên cứu và phát triển sản phẩm hoặc phòng kỹ thuật xây dựng thông qua Bảng định mức kỹ thuật NCTT. Định mức giá NCTT sẽ do bộ phận quản lý nhân sự thực hiện thông qua Bảng đơn giá tiền lương của nhân viên trực tiếp sản xuất. Kế toán thu thập thông tin định mức lượng và định mức giá NCTT từ các bộ phận này để thiết lập bảng định mức chi phí NCTT cho từng loại sản phẩm. Bộ phận nghiên cứu và phát triển sản phẩm/ Phòng kỹ thuật Bảng định mức kỹ thuật NVLTT (lập cho từng loại sản phẩm) Bộ phận mua hàng/ cung ứng vật tư Bảng ước tính giá mua NVL trực tiếp (lập cho từng loại NVL) Bộ dữ liệu tập trung của DN Kế toán Báo cáo định mức chi phí NVLTT (xây dựng cho từng loại sản phẩm).

❖ *Lập dự toán*

Xác định loại dự toán cần xây dựng: Trong điều kiện môi trường kinh doanh có nhiều biến đổi như hiện nay, các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam cần xây dựng hệ thống dự toán SXKD tổng thể (master budget), nhất là các DN có quy mô vừa.

Theo tác giả, dự toán tổng thể phù hợp với đặc điểm của các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam bao gồm các dự toán bộ phận (component budgets) như sau: Dự toán doanh thu (sale budget); Dự toán mua hàng (purchases budget) hoặc dự toán sản xuất (production budget); Dự toán chi phí hoạt động (operating expense budgets); Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD) theo dạng trực tiếp; Dự toán thu chi tiền (cash budget). Đặc biệt, các DN này nên chú trọng vào dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD) nhằm xác định kết quả kinh doanh ước tính trong kỳ dự toán trên cơ sở dự toán doanh thu (chỉ tiêu doanh thu), dự toán giá vốn hàng bán (chỉ tiêu giá vốn hàng bán), dự toán chi phí hoạt động (chỉ tiêu chi phí bán hàng và quản lý DN). Hệ thống dự toán này được

thực hiện trong các DN này nhằm cung cấp thông tin giúp NQT hướng tới thực hiện tốt chức năng hoạch định, kiểm soát và đo lường thành quả hoạt động.

Thời gian lập dự toán: Về lý thuyết, dự toán có thể được lập chi tiết theo quý, năm tùy theo ngành hàng và tính chất hoạt động của DN. Với ưu điểm thời gian càng ngắn, độ chính xác của dự toán càng cao. Các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam có thể lựa chọn thời gian lập dự toán theo quý để vừa đảm bảo tính ổn định tương đối của dự toán, vừa thuận lợi để ứng phó, điều chỉnh khi có sự thay đổi của môi trường (biến động của thị trường như giá cả nguyên vật liệu đầu vào; khả năng cung ứng, tiêu thụ...).

Tuy nhiên, việc lựa chọn thời gian lập dự toán tùy thuộc tính chất của hoạt động kinh doanh, hệ thống quản lý của DN, cụ thể như sau:

(1) Với các DN sản xuất có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa theo từng bộ phận sản xuất có thể lập dự toán hàng tháng hoặc theo quý và đánh giá trách nhiệm từng cấp bậc quản lý.

(2) Với các DN có hệ thống quản lý dựa trên quá trình hoạt động; cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính có thể lập dự toán theo thời gian thực hiện từng giai đoạn của quá trình hoạt động từ khi bắt đầu nghiên cứu và phát triển sản phẩm; sản xuất, marketing, phân phối, dịch vụ sau bán...

Phương pháp lập dự toán

Trong điều kiện môi trường kinh doanh luôn có nhiều biến đổi như hiện nay, DN cần lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục. Dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục sẽ giúp DN giảm được các nhân tố không chắc chắn trong quá trình lập dự toán, NQT sẽ có cơ sở quyết định chọn mức độ hoạt động phù hợp với năng lực thực hiện của DN và đặc điểm của môi trường kinh doanh, nhất là đối với các DN sản xuất nhỏ và vừa có nhiều phương án sản xuất và tiêu thụ sản phẩm khác nhau để đạt mục tiêu đã đề ra, đặc biệt là trong điều kiện thị trường nhiều biến động như hiện nay, giúp NQT thực hiện tốt chức năng kiểm soát và hoạch định. Tuy nhiên, để đảm bảo cân đối chi phí và lợi ích đem lại, khi lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục không cần xây dựng ở quá nhiều mức độ hoạt động khác nhau, hợp lý là từ 3 đến 4 mức độ hoạt động phù hợp. Tùy theo quy mô, yêu cầu quản trị ... mà các DN này tự chọn lựa và vận dụng phù hợp phương pháp này.

Trình tự lập dự toán

Thông thường có ba mô hình dự toán để các DN lựa chọn tùy theo đặc điểm cụ thể của từng DN là: mô hình ấn định thông tin từ trên xuống, mô hình thông tin

phản hồi và mô hình thông tin từ dưới lên. Tuy nhiên, các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam phù hợp khi vận dụng mô hình lập dự toán ấn định thông tin từ trên xuống (top-down budgeting) là nhất bởi một số lý do sau:

- Do quy mô DN không lớn, nên mô hình này phù hợp về mặt chi phí và thời gian xây dựng.

- Về văn hóa DN, các DN sản xuất nhỏ và vừa hoạt động theo mô hình “gia đình trị”, hoặc là một nhóm cổ đông lớn sáng lập ra công ty chiếm tỷ lệ cao, theo đó hình thức phân quyền thường không cao.

- Mô hình này giúp NQT trong DN hoạch định và kiểm soát một cách chủ động hơn trong điều kiện và môi trường kinh doanh biến động hiện nay. Người quản lý cấp cao nhất đồng thời là người quyết định phần lớn các chỉ tiêu trong dự toán sẽ dễ dàng thay đổi kế hoạch để phù hợp hơn với môi trường cạnh tranh.

Tuy nhiên, để khắc phục những nhược điểm của mô hình này như dự toán phụ thuộc quá nhiều vào ước tính chủ quan của nhà quản trị cấp cao, NQT cần xác định bộ phận chủ trì xây dựng dự toán (thích hợp nhất là bộ phận kế toán); trong quá trình lập dự toán, NQT cần tham khảo ý kiến của nhân viên hoặc quản lý cấp thấp - những người trực tiếp thực hiện dự toán.

5.3.1.2. Xác định chi phí, giá thành

** Nhận diện, phân loại chi phí*

Để thuận lợi khi vận dụng các kỹ thuật xây dựng định mức, lập dự toán, xác định chi phí,... nhằm cung cấp thông tin kịp thời và hữu ích cho NQT trong DN thực hiện các chức năng hoạch định, kiểm soát chi phí, ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược, các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam cần phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, chi phí hỗn hợp cần phải tách thành biến phí và định phí theo phương pháp phù hợp.

Ngoài ra, các DN có thể nhận diện, phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh, theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí, theo mục đích lựa chọn phương án,... đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin đa dạng về chi phí để hỗ trợ NQT quản lý, sử dụng và kiểm soát chi phí.

** Xác định chi phí, tính giá thành*

Để đảm bảo tính đúng, tính đủ chi phí cấu thành nên giá thành sản phẩm, các DN cần vận dụng linh hoạt các kỹ thuật xác định chi phí, giá thành phù hợp với từng giai đoạn của vòng đời sản phẩm:

- Với những dòng sản phẩm mới và những sản phẩm được nâng cấp, bổ sung những tính năng mới: DN nên vận dụng kỹ thuật xác định chi phí theo mục tiêu để giúp các DN xác định được những giới hạn cần thiết, đảm bảo tính hiệu quả, đáp ứng yêu cầu của NQT trước triển khai sản xuất hàng loạt trong thực tế. Kỹ thuật này giúp NQT doanh nghiệp kiểm soát hiệu quả chi phí, đặc biệt là quản lý chi phí sản phẩm trong các giai đoạn đầu của vòng đời sản phẩm và được coi như là một công cụ hoạch định chính sách hoạt động sử dụng chi phí trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, điều chỉnh và cắt giảm chi phí sản xuất trong tương lai. Đây là kỹ thuật KTQT rất phù hợp với các DNNVV trong lĩnh vực sản xuất nhất là đối với các DN có chiến lược kinh doanh dài hạn, có sự cải tiến đổi mới công nghệ diễn ra nhanh chóng, có sự đầu tư bài bản vào giai đoạn nghiên cứu, phát triển, thiết kế và sản xuất sản phẩm mới. Tuy nhiên, để áp dụng hiệu quả, các DN cần thực hiện các bước sau:

Bước 1: Xác định giá bán mục tiêu cho các sản phẩm mới. Thông thường mức giá bán dự kiến được Phòng kinh doanh (Phòng thị trường/Phòng Marketing) đề xuất trên cơ sở nghiên cứu thị trường và đối thủ cạnh tranh, được các bộ phận chức năng (thiết kế, kỹ thuật, phòng kế toán...) cùng trao đổi, phân tích, tư vấn cho NQT quyết định. Để nâng cao năng lực cạnh tranh của sản phẩm, mức giá bán mục tiêu cho dòng sản phẩm mới phải thấp hơn so với giá bán sản phẩm tương tự của đối thủ cạnh tranh trên thị trường.

Bước 2: Xác định chi phí mục tiêu cho sản phẩm mới: Chi phí mục tiêu của sản phẩm mới = Giá bán mục tiêu của sản phẩm mới - Lợi nhuận mục tiêu của sản phẩm mới

Bước 3: Phân tích chi phí sản xuất dự kiến phát sinh.

Kế toán kết hợp với các bộ phận chức năng (nghiên cứu, thiết kế, kỹ thuật, sản xuất) phân tích chi phí cấu thành nên sản phẩm thành các yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định; phân tích định mức lượng, định mức giá của các nguồn lực tiêu hao; xây dựng ĐMCP chấp nhận được (chi phí mục tiêu) và lập dự toán chi phí sản xuất.

Trong quá trình sản xuất thử, kế toán thu thập thông tin chi phí sản xuất phát sinh, so sánh, phân tích với chi phí mục tiêu. Nếu chi phí sản phẩm đáp ứng yêu cầu chi phí mục tiêu, sản phẩm sẽ được đưa vào sản xuất đại trà. Nếu chi phí sản phẩm không đạt được mức chi phí mục tiêu, kế toán đề xuất với NQT yêu cầu các bộ phận chức năng rà soát lại quá trình nghiên cứu thiết kế sản phẩm, hoặc NQT phải điều chỉnh giá bán và lợi nhuận mục tiêu.

- Với những sản phẩm sản xuất đại trà: DN nên vận dụng kỹ thuật xác định chi phí theo công việc (đơn hàng) và tính giá thành theo chi phí toàn bộ hoặc theo từng công đoạn của quá trình sản xuất với đủ 3 yếu tố: chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí SXC. Tuy nhiên, việc phân bổ chi phí SXC theo một tiêu thức phân bổ cố định (thông thường là theo khối lượng sản phẩm sản xuất hoặc theo số giờ công lao động trực tiếp) không còn phù hợp với các DN sản xuất có chi phí chung gồm nhiều khoản gián tiếp có tính chất khác nhau, phục vụ cho các mục đích khác nhau. Do đó, để phân bổ chi phí hợp lý, đảm bảo tính giá thành chính xác, kiểm soát chi phí hiệu quả hơn, các DN cần phân bổ chi phí chung cho các đối tượng chịu phí dựa trên cơ sở xác định mức độ đóng góp của hoạt động vào giá thành sản xuất và mối quan hệ nhân - quả giữa hoạt động làm phát sinh chi phí với chi phí phát sinh. Theo đó, các DN này cần tiếp cận và vận dụng linh hoạt các kỹ thuật KTQT hiện đại như xác định chi phí theo hoạt động (ABC).

Ngoài ra, các DN có thể lựa chọn, kỹ thuật xác định chi phí và giá thành phù hợp với từng hệ thống quản lý khác nhau của DN

(1) Với DN có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa theo từng bộ phận sản xuất kinh doanh thì kỹ thuật KTQT chi phí, giá thành vận dụng theo định hướng cung cấp thông tin định lượng về chi phí giá thành của từng bộ phận để phục vụ việc quản lý ở từng cấp độ quản trị như phân loại, kiểm tra, đánh giá chi phí theo từng phạm vi chuyên môn hóa; Xác định, kiểm soát, đánh giá giá thành sản phẩm của từng quá trình sản xuất.

(2) Với DN có hệ thống quản lý dựa trên quá trình hoạt động, cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính từng quá trình. Các DN sản xuất nhỏ và vừa cần phân loại, kiểm tra, kiểm soát, đánh giá chi phí và tính giá thành theo từng quá trình từ hoạt động nghiên cứu và phát triển sản phẩm; hoạt động sản xuất, marketing, phân phối, dịch vụ sau bán.

5.3.1.3. Đo lường thành quả hoạt động

Để phục vụ cho các NQT có thể kiểm soát được các TTTN. Theo tác giả, các DNNVV thuộc lĩnh vực sản xuất của Việt Nam cần sử dụng kết hợp hai chỉ tiêu cơ bản để đánh giá đó là chỉ tiêu kết quả và chỉ tiêu hiệu quả. Kết hợp kết quả trung tâm doanh thu, chi phí để xác định, phân tích nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận nhằm đưa ra giải pháp tốt nhất.

Ngoài ra, các DN sản xuất có các phân xưởng sản xuất chính, phân xưởng sản xuất phụ, bộ phận mua hàng hóa, vật tư cần sử dụng kỹ thuật phân tích nguyên nhân

biến động chi phí, doanh thu để xác định ảnh hưởng của từng nhân tố (giá, lượng) giữa thực tế và dự toán từ đó đánh giá ảnh hưởng nào là có lợi, bất lợi để kịp thời đưa ra các biện pháp điều chỉnh.

5.3.1.4. Hỗ trợ ra quyết định

- Để có được quyết định phù hợp, các NQT cần sử dụng nhiều công cụ, nhiều kênh thông tin khác nhau, trong đó thông tin do KTQT cung cấp là một kênh thông tin vô cùng quan trọng và không thể thiếu. Do đó, theo tác giả các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam *cần tập trung vận dụng các kỹ thuật KTQT nhằm hỗ trợ NQT ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn.*

- Các DN cần vận dụng linh hoạt phân tích CVP để phân tích và cung cấp thông tin cho NQT ra quyết định trong một số trường hợp cụ thể sau:

+ Giá bán của một số sản phẩm / dịch vụ thường không thay đổi và doanh thu ít biến động.

+ Chi phí biến đổi hầu như không thay đổi hoặc tổng chi phí biến đổi có sự thay đổi và biến động nhỏ không đáng kể.

+ Số lượng sản phẩm / dịch vụ nhỏ có biến động không đáng kể về cơ cấu bán.

- *Để hỗ trợ việc ra quyết định dài hạn*, một số kỹ thuật như thời gian hoàn vốn đầu tư, tỷ suất sinh lợi kế toán... đặc biệt là hai giá trị hiện tại thuần (NPV) và tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR) là các kỹ thuật giúp các DN lựa chọn các phương án đầu tư tối ưu đem lại hiệu quả cao. Các quyết định cụ thể như: Quyết định điều chỉnh chi phí, giá cả, khối lượng để tối đa hóa lợi nhuận. Liên quan đến quyết định này, những thông tin KTQT cần sử dụng là các thông tin đã thu thập được trong quá khứ về chi phí và những thông tin dự kiến trong tương lai về thị trường, giá cả... Các quyết định này cần thiết phải được tiến hành với từng mặt hàng để đạt hiệu quả cao nhất. Để thực hiện, kế toán bắt đầu từ việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí, sau đó sử dụng các khái niệm như lãi trên biến phí, tỷ lệ lãi trên biến phí, mối quan hệ chi phí khối lượng - lợi nhuận để đưa ra các phương án và lựa chọn phương án tối ưu, tư vấn cho NQT.

- *Quyết định về điều chỉnh mặt hàng* nhằm tối đa hóa lợi nhuận: Các quyết định liên quan như quyết định nhận thêm đơn đặt hàng mới, mở thêm mặt hàng kinh doanh, tự sản xuất hay mua ngoài... Để phân tích loại quyết định này, kế toán sử dụng các loại thông tin như thông tin thích hợp, chi phí chìm, chi phí cơ hội.

- *Các quyết định khác:* Quyết định thúc đẩy, quyết định đặt giá bán. Để phân tích và tư vấn về các quyết định này, KTQT cũng sử dụng các khái niệm có liên quan như sử dụng thông tin thích hợp, mối quan hệ CVP.

5.3.1.5. Hỗ trợ quản trị chiến lược

Với đặc điểm quy mô nhỏ, vốn mỏng nên các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam không có điều kiện đầu tư cho chiến lược bài bản ngay từ đầu như các DN lớn. Ngoài ra, các hoạt động của nhiều DN còn mang tính tự phát, sản xuất dựa trên tình huống còn phổ biến, thấy có lời thì kinh doanh, thấy sản phẩm nào bán được thì sản xuất nên nhiều DN sản xuất nhỏ và vừa hoạt động SXKD không hiệu quả, dẫn đến phá sản. Với đặc thù doanh nghiệp sản xuất sử dụng nguồn lực, tư liệu sản xuất kết hợp với ứng dụng khoa học công nghệ để tạo ra sản phẩm đáp ứng nhu cầu thị trường. Doanh nghiệp sản xuất muốn hoạt động được cần có những khoản đầu tư lớn cho tài sản cố định như nhà xưởng, máy móc, thiết bị, công nghệ, nếu sản phẩm sản xuất ra không tìm thấy thị trường tiêu thụ hoặc không được thị trường chấp nhận thì sẽ rất khó để chuyển sang sản xuất sản phẩm khác. Việc chuyển đổi sản xuất một cách đường đột, thiếu tính toán, thì hậu quả là toàn bộ nhà xưởng, máy móc, thiết bị, công nghệ của DN có thể không còn được tái sử dụng, gây lãng phí cho DN. Do vậy, trước khi bỏ vốn đầu tư, DN cần phải bắt đầu bằng việc hoạch định chiến lược để tối ưu hoá nguồn vốn, tránh việc đầu tư dàn trải, tổn thất nhiều về tiền bạc mà không mang lại hiệu quả như mong muốn. Hay nói cách khác DN cần xây dựng chiến lược phát triển đúng đắn, chiến lược kinh doanh linh hoạt.

Với đặc thù quy mô vốn nhỏ và số lượng lao động hạn chế, DN bước đầu có thể vận dụng linh hoạt các kỹ thuật KTQT truyền thống rồi dần đến các kỹ thuật KTQT hiện đại tùy theo nội lực của DN. Để giúp các DN thực hiện KTQT chiến lược cần có sự gắn kết các kỹ thuật với các chiến lược kinh doanh của DN, cần tổ chức áp dụng một số kỹ thuật hiện đại như phân tích chuỗi giá trị, chi phí theo vòng đời của sản phẩm, ... nhằm cung cấp các thông tin về chi phí mục tiêu trong thiết kế sản phẩm mới. Thông tin về chi phí ở từng giai đoạn phát triển sản phẩm mới giúp NQT kiểm soát tốt chi phí ở từng giai đoạn theo chu kỳ sống của sản phẩm; thông tin về chuỗi giá trị nhằm đạt giá trị cao nhất ở từng khâu, từng giai đoạn trong hoạt động SXKD của các DN; thông tin về đối thủ cạnh tranh, cung - cầu, vị thế của DN trên thị trường để NQT có chiến lược cạnh tranh và phân tích điểm mạnh điểm yếu, thách thức và cơ hội (SWOT) của DN, từ đó có những chiến lược kinh doanh hợp lý.

Các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam nên cân nhắc để vận dụng thẻ điểm cân bằng (BSC). Đây là kỹ thuật mới được phát triển như một kỹ thuật hữu hiệu, toàn diện để đo lường thành quả hoạt động của các đơn vị hoặc các trung tâm quản trị chiến lược. Kỹ thuật này phân tích sự cân bằng của bốn nhân tố về quản trị nội bộ, khách hàng, tài chính, học hỏi và phát triển nhằm giúp NQT DN thực hiện tốt chức năng quản lý và DN đảm bảo chiến lược kinh doanh thông qua một số chỉ tiêu đánh giá hiệu quả tài chính và phi tài chính dựa theo BSC về các khía cạnh như sau:

Quản trị nội bộ: Để thực hiện tốt các mục tiêu quản trị nội bộ như: cải thiện chi phí, chất lượng và vòng đời sản phẩm; Cải thiện việc sử dụng tài sản; tìm kiếm khách hàng mới; đáp ứng và giữ chân khách hàng hiện tại; phát triển sản phẩm, nghiên cứu và phát triển thị trường.....Doanh nghiệp cần tập trung vào các chỉ tiêu kết quả về khả năng cung cấp các sản phẩm nhằm đáp ứng nhu cầu khách hàng cụ thể như: tỷ lệ sản phẩm lỗi, vòng đời sản phẩm; thời gian hoàn thành đơn hàng, từ khi nhận đơn đặt hàng cho tới khi, giao hàng; số lượng khách hàng mới và chi phí cho mỗi khách hàng mới; thời gian giải quyết khiếu nại của khách hàng; những ý tưởng mới được đưa vào sản xuất sản phẩm; tổng thời gian phát triển sản phẩm: từ ý tưởng tới thị trường; chi phí phát triển SP so với dự toán

Tài chính: Mục tiêu này đóng vai trò quan trọng trong việc tạo mục tiêu chung cho toàn DN, phản ánh toàn bộ kết quả doanh của toàn DN ở quá khứ, hiện tại và cả những chiến lược kinh doanh trong tương lai như: Lợi nhuận thặng dư, đánh giá khả năng thanh toán, giá trị kinh tế tăng thêm...

- **Khách hàng:** Bao gồm các chỉ tiêu của các bộ phận về khả năng thỏa mãn nhu cầu khách hàng, khả năng nắm giữ khách hàng bao gồm: Chỉ tiêu về doanh số, chất lượng hàng bán, số lượng hàng bán, chi phí giao nhận, số bộ chứng từ, thời gian giao hàng; số đơn hàng (khách hàng) mới; số đơn hàng (khách hàng) truyền thống, sự hài lòng và trung thành của khách hàng, tăng cường sử dụng tài sản.

- **Học hỏi và phát triển:** Kỹ năng tay nghề, số giờ huấn luyện, chi phí nghiên cứu & phát triển, chi phí đào tạo trong tổng chi phí, hiệu quả của chi phí đào tạo, chi phí và số lần đầu tư phát triển hệ thống thông tin quản lý...

Mặt khác, để đánh giá kết quả từng bộ phận trong các DN có quy mô vừa, NQT cần phân tích báo cáo bộ phận. Đây là báo cáo về chi phí, doanh thu, kết quả thu nhập của các bộ phận kinh doanh khác nhau trong một DN. Báo cáo bộ phận được lập ở nhiều cấp độ khác nhau do cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh và yêu cầu báo cáo thông tin từ bộ phận chi tiết tới mức nào, phụ thuộc vào kỹ thuật xác

định chi phí, các thông tin được sử dụng để đánh giá kết quả của từng bộ phận sẽ khác nhau.

Ngoài ra, khi phân tích sự khác biệt những thay đổi trong hoạt động kinh doanh giữa kết quả thực tế và kế hoạch như chênh lệch về doanh thu, chi phí hay lợi nhuận. Các nguyên nhân chính của sự khác biệt đó có thể do các nhân tố khách quan của môi trường kinh doanh hoặc các nhân tố chủ quan của DN. Do đó, các DN cần phải xác định các nhân tố ảnh hưởng và phân tích nguyên nhân ảnh hưởng để nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh trong tương lai và giúp các NQT đưa ra quyết định tốt hơn. Đánh giá sự biến động của doanh thu luôn đóng vai trò quan trọng nhất đối với hiệu quả kinh doanh vì nó ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của DN. Về mặt kỹ thuật, biến động doanh thu đến từ ba nhân tố: giá bán, số lượng bán và cơ cấu doanh thu. Kết quả phân tích, đánh giá biến động của mỗi nhân tố là cơ sở để DN thiết lập các giải pháp quản lý phù hợp.

Mặt khác, các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam nên lựa chọn kỹ thuật KTQT phù hợp, các NQT nên chú trọng nghiên cứu triển vọng phát triển của DN trong ngắn hạn và dài hạn. Điều này sẽ làm cho DN chủ động hơn khi chuyển đổi từ mô hình từ DN nhỏ sang DN vừa hoặc từ DN vừa thành DN lớn ... trong tương lai, vì rõ ràng mức độ phức tạp của kỹ thuật KTQT sẽ phải thay đổi để phù hợp với sự thay đổi quy mô của DN.

Do đó, các DNNVV có thể tham khảo mô hình SWOT dưới đây để phân tích cơ hội và nguy cơ, điểm mạnh và điểm yếu của DN theo Bảng 5.2 dưới đây.

Bảng 5.2 - Mô hình SWOT phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và thách thức

Các yếu tố môi trường bên ngoài DN	I. Cơ hội (O) 1. 2. ...	II. Nguy cơ, thách thức (T) 1. 2. ...
Các yếu tố bên trong DN		
I. Các điểm mạnh (S)	Các kết hợp S/O	Các kết hợp S/T
1. 2. ...	Sử dụng các điểm mạnh để tận dụng cơ hội	Tận dụng điểm mạnh trong nội bộ để ngăn chặn hoặc hạn chế các nguy cơ
II. Các điểm yếu (W)	Các kết hợp W/O	Các kết hợp W/T
1.	Hạn chế các điểm yếu để tận dụng cơ hội	Tối thiểu hóa điểm yếu để tránh nguy cơ, thách thức
2.		
....		

5.3.2. Về phía cơ quan quản lý

Các cơ quan quản lý Nhà nước và các tổ chức hỗ trợ DN cần nhận thức được vai trò, tác dụng của KTQT, nhận thức được sự phong phú của các kỹ thuật KTQT cũng như lợi ích khi vận dụng các kỹ thuật này; hỗ trợ DN kết giao và tham gia vào các hiệp hội nghề nghiệp để nhận được các chương trình hội thảo hoặc những chương trình huấn luyện có tài trợ phí nhằm phát triển ứng dụng KTQT trong khối các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam.

Nhà nước cần ban hành một chính sách kế toán phân định riêng phạm vi phản ánh của KTQT cùng với các văn bản hướng dẫn thực hiện KTQT tại DN; hỗ trợ các DN về hoạt động đào tạo nguồn nhân lực, thiết lập ngân hàng tư liệu để hỗ trợ cho nghiệp vụ KTQT.

Chính phủ cần liên tục cải tiến môi trường kinh doanh thương mại để tạo không gian cạnh tranh công bằng cho các loại hình kinh doanh của DN; định hướng và hỗ trợ các DN tiếp cận với các kiến thức hiện đại về KTQT để có thể áp dụng hiệu quả vào DN.

Tiếp tục tuyên truyền, phổ biến kiến thức về hoạt động tài chính, kế toán trong xu hướng hội nhập. Tăng cường sự nhận thức đầy đủ và có những biện pháp chủ động để hệ thống tài chính, kế toán vận hành có hiệu quả, hội tụ và hài hòa giữa các quốc gia, tranh thủ các lợi ích và hạn chế những tác động bất lợi từ CMCN 4.0... Bên cạnh đó, Chính phủ cần phân phối ngân sách để tài trợ cho các đề án, chương trình khoa học và công nghệ nhằm tạo động lực cho các DN nhanh chóng đưa những công nghệ tiên tiến triển khai vào hoạt động của DN. Thiết lập quan hệ gắn kết bền chặt giữa DN với những cơ quan quản lý khoa học và công nghệ để đẩy mạnh việc nghiên cứu và ứng dụng khoa học và công nghệ. Ngoài ra, Chính phủ cũng cần xây dựng các quy chế, quy định hỗ trợ các DN nhập khẩu máy móc tiên tiến, hiện đại để khuyến khích DN mạnh dạn đổi mới công nghệ. Ở các nước phát triển, hầu hết đều có những hội, viện chuyên nghiên cứu và đưa ra những quan điểm về việc phát triển KTQT. Các tổ chức này không những góp phần thay đổi nhận thức trong DN mà còn thúc đẩy để KTQT ứng dụng phổ biến tại DN, đồng thời, cập nhật những thay đổi xu hướng trong công tác KTQT, từ đó hỗ trợ cho hoạt động này tại DN rất nhiều.... Vì vậy, bên cạnh các Hội nghề nghiệp về kế toán và kiểm toán hiện tại, để hỗ trợ các DN nói chung, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng thực hiện và phát huy tối đa vai trò của KTQT, Nhà nước nên thành lập Hội nghề nghiệp về

KTQT ở Việt Nam, trao quyền cho Hội tổ chức giảng dạy và thi, cấp chứng chỉ về KTQT, cung cấp dịch vụ về KTQT, ban hành các hướng dẫn về KTQT phù hợp với thông lệ quốc tế.

Các trung tâm xúc tiến hỗ trợ DN có thể mở các lớp có hỗ trợ học phí một phần hoặc toàn phần nhằm đào tạo nâng cao về kiến thức KTQT cho những người chủ/điều hành doanh nghiệp tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Bên cạnh đó, thông qua việc kết nối và mời các chuyên gia nước ngoài hoặc là các kiều bào thành đạt trong kinh doanh có kinh nghiệm trong lĩnh vực về KTQT về truyền đạt kinh nghiệm, kiến thức thực tế về bài học vận dụng KTQT trong các DN quốc tế. Từ đó có thể giúp các NQT trong các DN rút ra những bài học kinh nghiệm thực tiễn để có thể vận dụng các kỹ thuật KTQT như các công cụ quản lý hữu hiệu trong kinh doanh.

5.3.3. Về phía các cơ sở đào tạo

Các trường đại học, cao đẳng có đào tạo kế toán cần có sự cải tiến chương trình và phương pháp đào tạo chuyên ngành kế toán theo hướng thực hành và ứng dụng thực tế để trang bị cho sinh viên kế toán và sinh viên quản trị kinh doanh các kiến thức KTQT hiện đại, cập nhật tương đương với kiến thức mà các trường đại học của các nước phát triển trang bị cho sinh viên của họ. Sinh viên kế toán trong các trường đại học và các nhân viên kế toán trong các DN chỉ có thể hỗ trợ được các NQT trong các DN ra quyết định hiệu quả, phù hợp khi được trang bị kiến thức KTQT tương đương với các sinh viên kế toán của các trường đại học ở các nước phát triển.

Ngoài ra, các trường cần nghiên cứu tìm ra giải pháp để xây dựng mô hình đào tạo kết hợp giữa lý thuyết và thực hành giữa các trường, viện và DN. Đồng thời, cần có kế hoạch liên kết với DN để sinh viên thường xuyên được thực hành với các tình huống thực tế, qua đó phát huy vai trò chủ động, kỹ năng tư duy khoa học và nghệ thuật quản lý vào thực tiễn.

Các cơ sở đào tạo về quản trị kinh doanh và kế toán đóng vai trò quan trọng trong việc truyền bá các kiến thức mới, bám sát thực tiễn để gia tăng khả năng ứng dụng và triển khai. Do đó, các cơ sở đào tạo cần đổi mới giáo trình, tài liệu học tập theo hướng hiện đại, tiếp cận với sự phát triển của KTQT của các nước trong khu vực và thế giới.

Đối với cơ sở đào tạo nguồn lực thực hiện KTQT: Cần sớm có sự cải tiến trong chương trình và phương pháp đào tạo chuyên ngành kế toán ở các trường Đại học, Cao đẳng và trung cấp chuyên ngành kế toán. Trong đó, chú trọng đào tạo chuyên sâu về các kỹ năng thực hành đặc biệt chú trọng hơn đến các kỹ năng ứng dụng công nghệ số trong KTQT, để có thể ứng dụng nhiều trong thực tế. Nhà trường có thể xây dựng phòng kế toán mô phỏng, để sinh viên có thể vận dụng kết hợp giữa lý thuyết và thực hành. Hoặc hướng dẫn sinh viên có thể thực tập ở các DN để sinh viên có thể tìm hiểu thực tế, cọ xát với các tình huống cụ thể.

5.3.4 Về phía các tổ chức nghề nghiệp

Hiệp hội nghề nghiệp kế toán cần nâng cao vai trò và tầm quan trọng của mình trong bối cảnh hội nhập quốc tế để hỗ trợ cho các DN tìm kiếm thị trường, đối tác, khách hàng đồng thời tạo áp lực cạnh tranh đối với các DN.

Tích cực tuyên truyền về lợi ích của KTQT, thay đổi nhận thức của các NQT về kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Thường xuyên cập nhật cho hội viên các kiến thức quản trị và kiến thức KTQT hiện đại, coi trọng việc học tập, cập nhật các kiến thức quản trị và KTQT hàng năm. Hiệp hội cần tăng cường tổ chức các buổi báo cáo chuyên đề và các khóa đào tạo về KTQT để giúp DN hiểu rõ và vận dụng KTQT vào hoạt động kinh doanh.

Ngoài ra cần thường xuyên sắp đặt và tổ chức các buổi tọa đàm, chia sẻ kinh nghiệm và những thuận lợi khi ứng dụng công nghệ tiên tiến. Ngoài ra, tiếp tục tổ chức những chương trình nhằm vinh danh các DN thành công do đã mạnh dạn đầu tư vào công nghệ tiên tiến trong hoạt động SXKD để tạo động lực cho các DN khác.

Tăng cường hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp ở khu vực và thế giới để tăng cường sự hiểu biết và liên thông trình độ giữa các kế toán. Đồng thời, tiếp thu góp phần đưa các xu hướng phát triển KTQT trong khu vực và trên thế giới vào ứng dụng phổ biến tại DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam

Nâng cao vai trò của hội nghề nghiệp: Liên hiệp hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VICA), Chi hội Kế toán hành nghề Việt Nam. Các trung tâm xúc tiến hỗ trợ DNNVV (như VCCI Việt Nam) có thể mở các lớp có hỗ trợ học phí một phần hoặc toàn phần nhằm đào tạo nâng cao về kiến thức KTQT cho những người chủ/điều hành DN trong các DN sản xuất nhỏ và vừa tại Việt Nam. Bên cạnh đó, thông qua việc kết nối và mời các chuyên gia nước ngoài hoặc là các kiều bào thành đạt trong kinh doanh có kinh nghiệm trong lĩnh vực về KTQT về truyền đạt kinh nghiệm, kiến thức thực tế về bài học vận

dụng KTQT trong các DN quốc tế. Từ đó có thể giúp các NQT trong các DN này rút ra những bài học kinh nghiệm thực tiễn để có thể vận dụng các kỹ thuật KTQT như các công cụ quản lý hữu hiệu trong kinh doanh.

Các tổ chức Hội nghề nghiệp Kế toán hỗ trợ các DN tổ chức thực hiện KTQT thông qua việc đưa ra một số mô hình tổ chức KTQT mẫu phù hợp với từng loại hình DN, từng lĩnh vực hoạt động SXKD, từng quy mô của DN thông qua các buổi hội thảo. Trên cơ sở đó, giúp DN nhận thức được vai trò và tác dụng của KTQT cũng như những định hướng cho việc tổ chức công tác KTQT phù hợp với DN mình.

5.4. Điều kiện vận dụng

Từ kết quả nghiên cứu, khảo sát, có thể thấy việc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam vẫn ở mức thấp, vẫn chưa tương ứng với loại hình DN này; điều đó dẫn đến một thực tế là vai trò của KTQT trong các quyết định kinh tế của DN này chưa thực sự được phát huy. Các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam chưa phát huy hết vai trò, lợi thế của KTQT để giúp họ đạt được các mục tiêu tài chính. Do đó, vận dụng KTQT trong các DN này hiện nay còn mang tính bột phát, chưa phát huy được hiệu quả trong quá trình vận hành, làm cho việc cung cấp thông tin KTQT không đạt hiệu quả. Có thể thấy những tồn tại này là do nhiều nguyên nhân khác nhau, gồm: các nguyên nhân thuộc về phía môi trường chung (mức độ cạnh tranh), nguyên nhân chủ quan của các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam là nhận thức của các NQT về sự cần thiết của KTQT, năng lực kế toán, công nghệ, văn hóa DN, mức độ cạnh tranh. Tiến hành phân tích mức độ tác động của các biến độc lập đến biến phụ thuộc có thể thấy trong các nhân tố tác động tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, nhân tố nhận thức của NQT có tác động mạnh và căn bản nhất đến vận dụng KTQT trong các DN này, năng lực kế toán, công nghệ và văn hóa DN cũng là nhân tố quan trọng đảm bảo cho sự thành công trong vận dụng KTQT của DN. Trong khi đó, mức độ cạnh tranh của thị trường lại chỉ có tác động khá khiêm tốn tới vận dụng KTQT trong các DN này. Do đó, có thể kết luận rằng các nhân tố tác động tới tổ chức KTQT trong DN trước hết vẫn là các nhân tố nội tại DN, nhân tố bên ngoài chỉ có tính ‘xúc tác’ nhằm thúc đẩy nhanh hơn việc vận dụng KTQT trong DN. Do vậy để vận dụng KTQT thành công trong các DN nói chung, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng cần đảm bảo các điều kiện sau:

(1) Nhận thức của nhà quản trị

Nhận thức của NQT - người đứng đầu DN đóng vai trò hết sức quan trọng, đây là người ra các quyết sách then chốt đến hoạt động QTDN cũng như mô hình vận hành hệ thống KTQT. Những quyết định tốt của lãnh đạo DN có ảnh hưởng đáng kể đến mức độ và chất lượng KTQT. Do vậy, NQT DN cần phải không ngừng nâng cao nhận thức và trình độ quản lý, hiểu và đánh giá được lợi ích do việc vận dụng KTQT mang lại cho DN, mạnh dạn và sẵn sàng đầu tư để vận dụng KTQT cũng như khuyến khích, động viên hoặc chỉ đạo nhân viên mình trong quá trình triển khai vận dụng KTQT. Các NQT phải biết đưa ra những yêu cầu về thông tin; cần phải tổ chức, sắp xếp bộ máy kế toán DN theo hướng kết hợp bộ phận KTQT và kế toán tài chính trong cùng bộ máy kế toán. Xây dựng hệ thống chỉ tiêu thông tin nội bộ DN, vì KTQT chỉ có thể vận hành hiệu quả khi NQT trong DN biết đặt ra những nhu cầu về thông tin nội bộ; xây dựng hệ thống định mức kinh tế - kỹ thuật tiên tiến và hiện thực để vận dụng trong DN, nhằm cung cấp một nguồn dữ liệu đáng tin cậy cho KTQT trong việc dự báo và kiểm soát chi phí. Việc nâng cao trình độ quản lý của NQT doanh nghiệp có ý nghĩa sống còn đối với DN sản xuất nhỏ và vừa của Việt Nam trong quá trình hội nhập, và đóng vai trò then chốt, có tính chất quyết định sự thành công vận dụng KTQT trong DN.

(2) Năng lực kế toán

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng năng lực kế toán (trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán) có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng KTQT trong DN. Khi năng lực của nhân viên kế toán càng cao, các DN càng có xu hướng gia tăng vận dụng KTQT. Do vậy, nhân viên kế toán DN phải không ngừng bồi dưỡng, tự bồi dưỡng nhằm nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ; thường xuyên cập nhật các quy định, chuẩn mực, chế độ, chính sách về kế toán, quản trị kinh doanh; không ngừng nghiên cứu, học tập, tiếp cận với các quy định quốc tế về kế toán, tài chính, QTDN,...

Bên cạnh sự nỗ lực của bản thân nhân viên kế toán, các DN cần xây dựng và triển khai kế hoạch, đồng thời tạo điều kiện và hỗ trợ tối đa cho nhân viên học tập, nghiên cứu, nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ. Mặt khác, DN cần có chính sách tuyển dụng nhân viên kế toán có trình độ chuyên môn nghiệp vụ, có chính sách sử dụng, đãi ngộ, khuyến khích động viên người lao động nói chung, nhân sự KTQT nói riêng phát huy hết năng lực của mình để cống hiến cho DN. Với các giải pháp đồng bộ trên sẽ góp phần vận dụng thành công KTQT trong DN.

(3) Công nghệ

Kết quả nghiên cứu chỉ ra đây cũng là nhân tố ảnh tác động mạnh đến vận dụng KTQT. Khi nhân tố công nghệ càng tiên tiến, đòi hỏi nhu cầu thông tin cung cấp cho NQT càng cao, DN càng có xu hướng vận dụng KTQT.

Khi DN sử dụng công nghệ tiên tiến sẽ tạo thuận lợi cho vận dụng các kỹ thuật KTQT không chỉ kỹ thuật KTQT truyền thống mà còn bao gồm cả các kỹ thuật KTQT hiện đại, bởi lẽ công nghệ tiên tiến sẽ hỗ trợ cho KTQT trong việc thu thập, phân tích và cung cấp thông tin nhanh chóng, dễ dàng và đầy đủ hơn.

Các hoạt động kinh doanh, quản lý nhân lực,... được tự động hóa sẽ tạo nên một hệ thống quản lý đồng bộ, công tác KTQT sẽ được thực hiện trong cùng hệ thống sẽ phát huy hết lợi ích và vai trò của KTQT, khi đó NQT sẽ sẵn sàng vận dụng KTQT.

DN có hệ thống quản lý chất lượng toàn diện, hệ thống quản lý thời gian,... tốt sẽ thích hợp để các DN vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại.

Do vậy, để thúc đẩy việc vận dụng KTQT trong DN nói chung, DN sản xuất nhỏ và vừa nói riêng, các DN phải không ngừng cải tiến công nghệ, áp dụng hệ thống quản lý, sản xuất hiện đại.

(4) Văn hóa doanh nghiệp

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng văn hóa DN là nhân tố ảnh tác động tích cực đến vận dụng KTQT trong DN. Khi văn hóa DN mạnh thì xu hướng vận dụng KTQT trong DN càng tăng. Như vậy, DN nên tập trung vào một số giải pháp tiềm năng để thúc đẩy và củng cố văn hóa của họ bao gồm:

(i) Có chiến lược để khám phá, phát huy thế mạnh và tài năng của mỗi nhân viên trong tổ chức;

(ii) Thường xuyên đánh giá điểm mạnh, điểm yếu của văn hóa doanh nghiệp để truyền đạt, nhắc nhở trách nhiệm, nghĩa vụ của từng cá nhân trong doanh nghiệp;

(iii) Tổ chức sự kiện để nâng cao teambuilding, các cuộc thi, các chương trình nhằm tăng cường sự hợp tác và giúp đỡ người lao động hiểu được văn hóa công ty văn hóa như cũng như tầm quan trọng và lợi ích của phát triển của doanh nghiệp và của các thành viên.

(iv) Cải tiến mối quan hệ giữa các bộ phận trong doanh nghiệp; giữa bộ phận kế toán với bộ phận sản xuất, bộ phận quản lý...

(5) Mức độ cạnh tranh

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng khi cạnh tranh trên thị trường trở nên căng thẳng hơn, cường độ cạnh tranh cao hơn, xu hướng vận dụng KTQT sẽ tăng lên. Do đó, các DN cần chủ động học hỏi, tranh thủ cập nhật kiến thức về kinh doanh từ các nước tiên tiến thông qua các khóa đào tạo do hiệp hội tổ chức để nắm bắt khuynh hướng tăng trưởng của thị trường trong nước và quốc tế, điều chỉnh chương trình hành động của DN nhằm đạt mục tiêu mong muốn.

Ngoài ra, để tăng cường năng lực cạnh tranh, đối với từng nhóm quy mô DN cần tập trung vào một số nội dung cụ thể như sau:

Đối với các DN sản xuất có quy mô vừa: Cần phải tăng cường hiểu biết về pháp luật hơn để tận dụng tối đa những ưu đãi từ phía các cơ quan quản lý Nhà nước nhằm tạo giá trị gia tăng cho DN như:

- *Về cơ sở vật chất, ưu đãi thuế đất đai và chi phí đào tạo:* Hiện nay, một số ngành nghề đặc thù như công nghệ cao, chế tạo máy móc, đồ dùng... luôn nhận được sự hỗ trợ của Nhà nước về cơ sở vật chất, ưu đãi thuế đất đai và chi phí đào tạo. Các DN trong lĩnh vực sản xuất có quy mô vừa nên tận dụng tối đa các cơ hội và ưu đãi này để phát triển.

- *Triển khai các dự án đầu tư hỗ trợ xây dựng mới cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung; cải tạo, nâng cấp các hạ tầng có sẵn để hình thành cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung; mua sắm, lắp đặt trang thiết bị, máy móc, phòng nghiên cứu, phòng thí nghiệm, hệ thống thông tin cho các cơ sở này là một trong những vấn đề mà các DN sản xuất quy mô vừa cần quan tâm và thực hiện.*

- *Về mặt bằng sản xuất:* Việc thuê mặt bằng để sản xuất đối với các DN sản xuất có quy mô vừa là một trong số các vấn đề khó khăn, đặc biệt là đối với các DN triển khai mở rộng quy mô sản xuất. Do đó, các DN này cần sử dụng tối đa ưu đãi về mặt bằng từ phía các cấp chính quyền của Nhà nước như việc xin hỗ trợ bố trí quỹ đất để hình thành, phát triển cụm công nghiệp; khu chế biến sản xuất tập trung cho DN.

- *Hỗ trợ tư vấn:* Các DN sản xuất quy mô vừa cần quan tâm đến ưu đãi khi sử dụng dịch vụ tư vấn trong danh mục được hỗ trợ như về nhân sự, tài chính, sản xuất, bán hàng, thị trường, quản trị nội bộ và các nội dung khác liên quan đến hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp theo quy định tại điểm b khoản 1 Điều 13 Nghị định số 80/2021/NĐ-CP các DNNVV.

- *Về công nghệ:* Ứng dụng các giải pháp chuyển đổi số là hướng đi tất yếu không thể nào thay đổi, nếu không chuyển đổi số DN sẽ bị đào thải khỏi hệ sinh thái này. Khi chuyển đổi số DN sẽ quản trị hiệu quả hơn, lãnh đạo ra quyết định nhanh hơn, giải phóng được thời gian cho NQT, các phòng ban làm việc bài bản, chuyên nghiệp hơn, nâng cao sự cạnh tranh với các DN lớn hơn. Do vậy, các DN sản xuất quy mô vừa cần đánh giá mức độ sẵn sàng chuyển đổi số để đề xuất mức hỗ trợ phù hợp với các Cơ quan, tổ chức hỗ trợ DNNVV về chi phí thuê, mua các giải pháp chuyển đổi số.

- *Về phát triển nguồn nhân lực:* Phát triển nguồn lực là vấn đề đóng vai trò quan trọng đối với các DNNVV nói chung và các DN thuộc lĩnh vực sản xuất có quy mô vừa nói riêng. Do đó, việc tham gia các khóa đào tạo trực tiếp về khởi sự kinh doanh và QTDN là rất cần thiết cho NQT trong DN bao gồm: Khóa đào tạo QTDN cơ bản và khóa đào tạo QTDN chuyên sâu; Khóa đào tạo trực tuyến thông qua công cụ dạy học trực tuyến có sẵn như Zoom Cloud Meeting, Google Classroom, Microsoft Teams và các công cụ tương tự khác.

Ngoài ra, các DN sản xuất quy mô vừa cần tăng cường các khóa học về KTQT từ các Hiệp hội và các tổ chức nghề nghiệp KTQT Quốc tế, các chương trình Kế toán quản trị Hoa Kỳ (CMA) và Kế toán quản trị Anh (CIMA) nhằm nâng cao kiến thức & hoàn thiện kỹ năng cho những NQT tài chính và các nhân viên kế toán của DN.

- *Hỗ trợ về tín dụng:* Một trong những khó khăn lớn nhất của các DNNVV chính là hạn chế về khả năng tiếp cận tín dụng. Tuy nhiên hiện nay, các cấp ban ngành, các ngân hàng và tổ chức tín dụng trong và ngoài nước đã có những chính sách mới nhằm kịp thời rót vốn cho doanh nghiệp. Do vậy, các DN thuộc lĩnh vực sản xuất có quy mô vừa nên tìm kiếm giải pháp nâng cao khả năng tiếp cận nguồn vốn tín dụng từ các chuyên gia tư vấn cụ thể thông qua các hội thảo nhằm nắm bắt cơ hội trong biến động, chiến lược dành riêng cho mình, những vấn đề trong cách tiếp cận vốn lưu động, quản trị dòng tiền của DN. Đồng thời cần tăng cường kết nối với các đơn vị nền tảng kết nối DN như MicroFund trong việc tiếp cận nguồn vốn tín dụng. Hơn nữa, để có thể cạnh tranh được với các doanh nghiệp lớn có vị trí vững chắc trên thị trường thì các DN này cần hợp tác với các DN cùng lĩnh vực sản xuất để cùng phát triển, tận dụng được điểm mạnh và bù trừ điểm yếu cho nhau nhằm đảm bảo được sự thành công trong thị trường đầy cạnh tranh đến từ các công ty lớn tài chính, các thương hiệu nổi tiếng trên thị trường.

Bên cạnh đó, các DN sản xuất quy mô vừa cũng cần phải hoàn thiện quy trình công nghệ sản xuất – kinh doanh, xác lập hệ thống quản lý sản xuất kinh doanh và xây dựng định hướng phát triển hệ thống quản lý trong đó có hệ thống KTQT.

Đối với các DN sản xuất quy mô nhỏ: Các DN có quy mô nhỏ trong lĩnh vực sản xuất cũng có những đặc điểm cơ bản giống như các DN sản xuất có quy mô vừa. Do đó, các DN này cũng cần chú ý đến các khuyến nghị nhằm tăng cường hiểu biết về pháp luật để có thể tăng giá trị DN bằng việc tận dụng tối đa những ưu đãi từ phía các cơ quan quản lý Nhà nước như đối với DN sản xuất có quy mô vừa.

Ngoài ra, do quy mô nhỏ chỉ có một số lượng nhân viên hạn chế nên có thể thiếu lao động cho các vị trí cụ thể hoặc nơi chi phí lao động quá cao. Hơn thế, rất ít doanh nghiệp có đội ngũ chuyên môn nội bộ có đáp ứng được yêu cầu có thể đối phó với mọi tình huống. Vì vậy, các DN này cần phải tìm kiếm giải pháp hỗ trợ từ bên ngoài đặc biệt hỗ trợ trong lĩnh vực kế toán (kế toán tài chính) nhằm tập trung nguồn lực cho KTQT như là các DN nhỏ có thể chọn thuê ngoài các công ty dịch vụ kế toán hoặc các kế toán hành nghề để tránh mất nhiều thời gian và kỹ năng để tìm hiểu tất cả các quy trình và tiêu chuẩn tuân thủ mà DN phải đáp ứng để tập trung nguồn lực cho KTQT DN. Điều này cũng giúp các DN này vừa có thể đảm bảo tuân thủ pháp luật và vừa có thể tiết kiệm chi phí.

5.5. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

Các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam có vị trí quan trọng trong nền kinh tế, sản lượng sản xuất và doanh thu chiếm tỷ trọng đáng kể trong toàn bộ các DN. Nghiên cứu này chỉ giới hạn đối tượng khảo sát là các DN sản xuất nhỏ và vừa điển hình đại diện các thành phố lớn của Việt Nam nên chưa thể đại diện cho toàn bộ DN sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam. Trong tương lai tác giả sẽ tiến hành mở rộng phạm vi nghiên cứu về vận dụng KTQT tại các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam với mẫu khảo sát, điều tra là tất cả các DN trên các địa bàn thuộc lãnh thổ Việt Nam để có một cái nhìn toàn diện và sâu sắc hơn về vận dụng KTQT nhằm giúp các DN này phát triển bền vững trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

Kế toán quản trị ngày càng thể hiện rõ vai trò quan trọng của mình trong việc thực hiện các chức năng của NQT, trong việc thực hiện mục tiêu và chiến lược kinh doanh của DN. Vận dụng KTQT cần có sự gắn kết chặt chẽ với nhu cầu thông tin của NQT. Trong nội dung chương 5 dựa trên cơ sở hệ thống dữ liệu đã thu thập, tác giả tiến hành phân tích, xử lý dữ liệu và trình bày kết quả nghiên cứu về thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam và kết quả phân tích định lượng về mức độ vận dụng KTQT và các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Kết quả nghiên cứu đã cung cấp các phát hiện quan trọng, là cơ sở để tác giả bàn luận về kết quả nghiên cứu thực trạng vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam về ưu điểm, nhược điểm và nguyên nhân tồn tại trên cả phương diện định lượng và định tính, từ đó tác giả đã đề xuất một số khuyến nghị để các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam tham khảo cùng với các điều kiện thực hiện đối với Nhà nước, các DN và các cơ sở đào tạo để thúc vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Do trình độ và kinh nghiệm nghiên cứu còn hạn chế, tác giả cũng có mong muốn được tiếp tục thực hiện các nghiên cứu bổ sung trong tương lai, nhằm lấp đầy các khuyết điểm của nghiên cứu.

KẾT LUẬN CHUNG

Trong thời đại hội nhập kinh tế toàn cầu và cuộc CMCN 4.0, các DN các DNNVV nói chung và các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam nói riêng cần nhanh chóng nắm bắt và vận dụng những giải pháp thích hợp để tối ưu hóa hoạt động sản xuất kinh doanh giúp cạnh tranh và phát triển. Để tồn tại và phát triển trong cạnh tranh, đòi hỏi các DN này phải hoàn thiện các công cụ quản lý kinh tế, trong đó có KTQT - một công cụ quản lý hữu hiệu, giúp NQT đưa ra các quyết định một cách hợp lý, kịp thời trên cơ sở nguồn thông tin nội bộ tin cậy, được xử lý dưới nhiều góc độ, phù hợp với các quyết định đa dạng của NQT trong bối cảnh thị trường nhiều biến động. Do vậy cần thiết nghiên cứu vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam. Luận án đã nghiên cứu lý luận và thực tiễn về vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam nhằm đáp ứng yêu cầu hoàn thiện hơn nữa về vận dụng KTQT trong bối cảnh hiện nay. Luận án đóng góp một số kết quả đạt được đó là:

Thứ nhất, Luận án đã hệ thống cụ thể hơn cơ sở lý luận chung về trong các DNNVV theo cách tiếp cận nghiên cứu KTQT gắn với các kỹ thuật KTQT nhằm cung cấp thông tin cho các NQT hướng tới thực hiện các chức năng QTDN, gồm: Hoạch định, tổ chức và thực hiện, lãnh đạo và kiểm soát, ra quyết định, quản trị chiến lược, với 5 nội dung cơ bản: (1) Lập dự toán sản xuất kinh doanh (SXKD); (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược.

Thứ hai, Luận án đã phân tích, luận giải và làm rõ các giả thuyết, mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, gồm: Nhận thức NQT, năng lực kế toán, mức độ cạnh tranh, công nghệ, văn hóa DN.

Thứ ba, Qua việc sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng, luận án đã khảo sát, phân tích, đánh giá khái quát thực trạng mức độ và sự khác biệt về vận dụng KTQT gắn với vận dụng các kỹ thuật KTQT giữa 2 nhóm DN sản xuất quy mô nhỏ và quy mô vừa của Việt Nam theo 5 nội dung đã xác định, gồm: (1) Lập dự toán SXKD; (2) Xác định chi phí và giá thành; (3) Đo lường thành quả hoạt động; (4) Hỗ trợ ra quyết định; (5) Hỗ trợ quản trị chiến lược. Đồng thời, luận án cũng đã đánh giá được mức độ ảnh hưởng của 05 nhân tố đến vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam, lần lượt là: (1) Nhận thức của

NQT; (2) Năng lực kế toán; (3) Công nghệ; (4) Văn hóa DN; và (5) Mức độ cạnh tranh của thị trường.

Thứ tư, Từ kết quả nghiên cứu, luận án đề xuất các khuyến nghị với DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam với các cơ quan quản lý Nhà nước, các cơ sở đào tạo, các tổ chức nghề nghiệp để góp phần thúc đẩy vận dụng KTQT trong các DN sản xuất nhỏ và vừa Việt Nam liên quan đến 05 nội dung cơ bản của KTQT đã xác định, trong đó nhấn mạnh việc vận dụng linh hoạt và đa dạng hóa các kỹ thuật KTQT để lập dự toán SXKD; tăng cường vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại phù hợp với đặc thù đơn vị để xác định chi phí, tính giá thành và đo lường thành quả hoạt động; vận dụng đồng bộ các kỹ thuật KTQT bao gồm cả kỹ thuật KTQT truyền thống và hiện đại nhằm hỗ trợ NQT ra quyết định ngắn hạn, dài hạn và quản trị chiến lược. Đồng thời, gợi mở các hướng nghiên cứu mới trong tương lai, cùng với các hàm ý cho cơ quan quản lý, cho DN và cho các cơ sở đào tạo về kế toán để thúc đẩy sự phát triển của KTQT tại DN Việt nam thời gian tới. Kết quả nghiên cứu của luận án cũng góp phần bổ sung vào hệ thống tài liệu tham khảo cần thiết và bổ ích cho các NCKH có liên quan.

Mặc dù đã có nhiều cố gắng, bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, do khả năng nghiên cứu còn hạn chế và thiếu kinh nghiệm thực tế, Luận án không thể tránh khỏi thiếu sót. Tác giả rất mong nhận được sự góp ý từ các nhà khoa học để nghiên cứu hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÁC BÀI BÁO ĐÃ CÔNG BỐ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

1. Hoàng Thị Tâm (2020), *Cách mạng công nghiệp 4.0 và những tác động đến kế toán quản trị doanh nghiệp nhỏ và vừa*. Tạp chí kinh tế và dự báo số 07 T3/2020.
2. Hoàng Thị Tâm, Trần Ngọc Trang, Nguyễn Thị Mai (2021). *Влияние промышленной революции 4.0 на управленческий учет мелких и средних предприятий - уроки, извлеченные для Вьетнама*. Tạp chí khoa học Internauka - LB Nga - ISSN 2687 - 0142/2021
3. Hoàng Thị Tâm (2022), *Một số vấn đề về vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*. Tạp chí nghiên cứu khoa học Kiểm toán số 174 tháng 4/2022.
4. Hoàng Thị Tâm (2022), *Các nhân tố ảnh hưởng đến ý định ứng dụng công nghệ 4.0 trong vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam*. Tạp chí kinh tế và dự báo số 12 tháng 4/2022.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

TIẾNG VIỆT

1. Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), “*Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam*” Tạp chí Phát triển kinh tế. 264: 9-15
2. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53/2006/TT - BTC ngày 12/6/2006 “*Hướng dẫn áp dụng Kế toán quản trị trong doanh nghiệp*”.
3. Bộ Tài chính (2013), Thông tư 16/2013/TT - BTC ngày 8/2/2013 “*Hướng dẫn thực hiện việc gia hạn, giảm một số khoản thu ngân sách Nhà nước theo Nghị quyết số 02/NQ - CP ngày 7/1/2013 của Chính phủ về một số giải pháp tháo gỡ khó khăn cho sản xuất kinh doanh, hỗ trợ thị trường, giải quyết nợ xấu*”.
4. Garirson và cộng sự (2020), “*Kế toán quản trị*”, NXB Tài chính.
5. Nghị định 80/2021/NĐ-CP, “*Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của luật hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa*”.
6. Quốc Hội (2015), *Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015*.
7. Đinh Phi Hồ và cộng sự (2018), “*Nghiên cứu định lượng trong Kế toán - Kiểm toán*”, NXB Tài chính.
8. Trần Ngọc Hùng (2016), *Các nhân tố tác động đến việc đến vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*. Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh Tế TP.HCM.
9. Phạm Huy Hùng (2020), *Thực trạng và giải pháp vận dụng hiệu quả KTQT tại các DNSX*. Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh Tế TP.HCM.
10. Tổng cục Thống Kê (2022), *Sách trắng doanh nghiệp nhỏ và vừa 2021*
11. Huỳnh Lợi (2019), “*Xây dựng KTQT trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*”. Tạp chí công thương số 26/11/2020.
12. Trần Thị Hồng Mai và cộng sự (2020), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Thống kê.
13. Võ Văn Nhị và cộng sự (2011), *Xây dựng mô hình tổ chức kế toán cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam*, Nhà sách Kinh tế.
14. Trần Thế Nữ (2013) “*Xây dựng mô hình KTQT chi phí trong các DN thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ ĐH KTQD
15. Nguyễn Ngọc Quang (2020), *Kế toán quản trị*, NXB Giáo dục Việt Nam
16. Đoàn Ngọc Quế và cộng sự, (2015), *Kế toán quản trị*. NXB Kinh tế TP. HCM

17. Nguyễn Đình Thọ (2014), “*Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*”, NXB Lao động & Xã hội.
18. Nguyễn Văn Thắng (2013), “*Thực hành nghiên cứu trong kinh tế và quản trị kinh doanh*”, NXB Đại học KTQD.
19. Phạm Xuân Thành và cộng sự (2019), “*Tổ chức công tác KTQT lĩnh vực logistics cho DNNVV tại TP. Hồ Chí Minh*” tạp chí tài chính số kỳ 1 tháng 10/2019.
20. Phạm Ngọc Toàn (2010), “*Xây dựng nội dung và tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh Tế TP.HCM.
21. Nguyễn Quỳnh Trang (2021), “*Kế toán quản trị với việc ra quyết định ngắn hạn tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại.
22. Nguyễn Thị Huyền Trâm (2021), “*Nhân tố tác động đến việc triển khai các kỹ thuật kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất nhỏ và vừa ở Việt Nam*”, Đại học Kinh Tế TP.HCM.
23. Thái Anh Tuấn (2019), “*Ảnh hưởng của các nhân tố đến việc áp dụng kỹ thuật kế toán quản trị trong các DN miền Bắc Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ, Đại học KTQD.

TIẾNG ANH

1. Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006), “*IFAC’s Conception of the Evolution of Management Accounting*”, *Advances in Management Accounting*, Vol 15, pp 229-247.
2. Afirah & Mansor (2018) “*Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology*”
3. Ahmad (2012a) “*The use of management accounting practices in Malaysian smes*”, University of Exeter, Doctor thesis.
4. Ahmad, K. (2012b) “*Factors Explaining the Extent of Use of Management Accounting Practices in Malaysian Medium Firms*” Paper presented at the Asean entrepreneurship conference.
5. Ahmad, K. (2013) “*The Adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises*”, *Asian Social Science*, Vol. 10(2). doi: 10.5539/ass.v10n2p236.

6. Ahmad, N. S. M., & Leftesi, A. (2014), "*An Exploratory Study of the Level of Sophistication of Management Accounting Practices in Libyan Manufacturing Companies*". *International Journal of Business and Management*, Vol.II (2).
7. Al dehayyat (2011), "*Organisational characteristics and the practice of strategic planning in Jordanian hotels*". *Advances in Management & Applied Economics*, vol. 8, no. 6, pp. 1-10.
8. Alleyne, P., & Weekes-Marshall, D. (2011), "*An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados*", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2 No.10; June 2011.
9. Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007), "*A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations*", *Management Accounting Research*, Vol.18(4), pp.399-424. doi: 10.1016/j.mar.2007.02.002
10. Alawattage (2007), "*Introduction to management accounting in less developed countries*". *Management Accounting Research*, Vol.16 (4), pp.30 - 380.
11. Alcouffe và cộng sự (2008), "*Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study*". *Management Accounting Research*, Volume 19, Issue 1, Pages 1-17
12. Alper Erserim (2012), "*The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting*" Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey.
13. Armitage, Howard M. and Webb, Alan (2013), "*The Use of Management Accounting Techniques by Canadian Small and Medium Sized Enterprises: A Field Study*", CAAA Annual Conference 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2201163> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2201163>.
14. Atkinson et al. (2012) "*Management accounting 6th ed*", Pearson Prentice hall Publisher.
15. Armitage, H. M., Webb, A., & Glynn, J. (2015), "*The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice*". *Accounting Perspectives*, 15(1), 31-69. doi:10.1111/1911-3838.12089.

16. Askarany, D. (2015), *Innovation of Management Accounting Practices and Techniques*, (M. Khosrow-Pour Ed. Third Edition (10 Volumes) ed.): Information Resources Management Association, USA.
17. Ax và Bjornenak (2008), *Towards a Dynamic Perspective on Management Accounting Innovations*, *Advances in Management & Applied Economics*, vol. 8, no. 6, pp. 1-12.
18. Azudin & Mansor (2018), “*Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology*” *Management Accounting Research*, Vol.8 (4), pp.20 - 280.
19. Balestra, C. and R. Tonkin (2018), “*Inequalities in household wealth across OECD countries: Evidence from the OECD Wealth Distribution Database*”, *OECD Statistics Working Papers*, 2018/01, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/7e1bf673-en>
20. Breuer & et al. (2013), “*The role of management accounting in the decision making process: Case study Caras Severin county*”.
21. Birnberg & et al. (2007), *Psychology theory in management accounting research*”, *Management Accounting Research*, Vol.16 (4), pp.30
22. Broccardo, L. (2014), “*Management Accounting Systems in Italian SMEs: Some Evidences and Implications*”, *Advances in Management & Applied Economics*, vol. 4, no. 4, pp. 1-16.
23. Bouquin (2007), “*Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change*”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32(6-7), pp.825-833.
24. Cadez, S., Guilding, C. (2008), “*An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33(7-8), pp.836-863
25. Carmona, S. (2006), “*The history of management accounting in France, Italy, Portugal, and Spain*”, *Handbooks of management accounting research*, Vol.2, pp. 905-922.
26. Cescon, F. (2013) “*The influence of Business strategy and Ownership on Management accounting innovations and Risk management techniques: An empirical analysis in large manufacturing companies in Italy*”, Paper presented at the Conference: XXXVI AIDEA Conference, At Lecce, 19-20-21 September 2013.

27. Cegielski và cộng sự (2012), “*Adoption of cloud computing technologies in supply chains: An organizational information processing theory approach*”, *Management Accounting Research*, Vol.9(1), pp1-17.
28. CGMA - Chartered Global Management Accountant (2014), *Essential tools for management accounting*.
<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/tools/essentialtools/downloadabledocuments/essential-tools-for-management-accountants.pdf>.
29. Chenhall, R. (2003), “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*”, *Accounting, Organization & Society*, Vol.28, pp.127-168.
30. Chenhall, R. (2006), “*Theorizing contingencies in management control systems research. In: Chapman, C.S. (Ed.)*”, *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, pp.163-205.
31. Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith (1998), “*Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*”, *Management Accounting Research*, Vol.9(1), pp1-19.
32. Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998), “*The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*”, *Accounting, Organisations and Society*, Vol.23, pp.243-264
33. 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*, vol. 28, pp. 127-168.
34. CIMA (2005), *CIMA Official Terminology*, 2005 Edition
35. CIMA. (2013), *Essential tools for management accountants*.
36. Cooper, P., & Dart, E. (2009), *Change in the Management Accountant’s Role: Drivers and Diversity*.
37. Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007), “*Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey*”, Paper presented at the Mar 2007 - cost and performance in services and operations trento (Italy) June, 18-20 2007.

38. Daniela Wiedemann (2014), *Characteristics of management accounting in small and medium-sized enterprises. Case: Rantalinna Oy*, Saimaa University of Applied Sciences, Thesis.
39. Dmitrović-Šaponja and Suljović, (2017), “*Strategic management accounting in the Republic of Serbia*”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.20(2), pp.120.
40. Doan, N. P. A. (2012) “*The adoption of western management accounting practices in Vietnamese enterprises during economic transition*”, (PhD), Griffith University.
41. Drury, C. and El-Shishini, H. (2005), “*Divisional performance measurement*”, Chartered Institute of Management Accountants.
42. Eferakeya (2016) “*Small and medium enterprises and adoption of management accounting in Nigeria*”.
43. Erik (2014), “*Management accounting and management control - Cloud technology effects and a research agenda*”, Annual Conference of Management Accounting Research (ACMAR), 13 - 14.
44. Exner-Merkelt & Keinz (2005), “*Wie effektiv ist controlling in der Praxis, in controlling*”.
45. Fabiani và cộng sự (2005), “*The pricing behaviour of firms in the euro area: New survey evidence*”
46. Firth, M. (1996), “*The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures*”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21(7-8), pp.629-654. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00039-9](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(95)00039-9).
47. Guilding, C., Drury, C., & Mike, T. (2005), “*An empirical investigation of the importance of cost-plus pricing*”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.20(2), pp.125-137. doi: 10.1108/02686900510574548.
48. Hussain, M. M. (2010), “*Impact of the nature & characteristics of organizations on non-financial performance measurement: the case of financial services industry*”, *Journal of Case Research in Business and Economics*, 2, 1.
49. Haldma, T., & Lääts, K. (2002), “*Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies*”, University of Tartu - Economics and Business Administration Working Paper, No.13.

50. Hansen, S.C. and Van der Stede, W.A. (2004), "*Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis*", *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp.415-439.
51. Hanson & Mowen, (2006), *Cost Management: Accounting and Control*, WTCG4XKIVN // Cost Management : Accounting and Control < Kindle.
52. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., and Anderson, R. E. (2010), *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Pearson Academic.
53. 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.
54. Hilton R. (2014), *Managerial Accounting*, 10e, McGraw Hill Publisher.
55. Hilton W. (1999), *Managerial accounting*
56. Hopper, T., Graham, C., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009), "*Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.22(3), pp.469-514. doi: 10.1108/09513570910945697.
57. Hongren, C.T., A. Bhimani, S.M. Datar and M.V. Rajam (2015), *Cost Accounting*, 15th ed, Englewood Cliffs, NJ: Prentice- Hall
58. Hosseinpour (2018) "*Management accounting practices in small and medium - size enterprise regarding the impact of organizational DNA, commercial potential and operational technology*". *International Journal of Business Quantitative Economics and Applied Management Research* Vol.4, pp 22 - 31.
59. Hutaibat (2005), "*Management accounting practices in Jordan: A contingency approach*". Doctoral Thesis, The University of Bristol.
60. Hyvonen, J. (2007) "*Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia*", *Advances in International Accounting*, Vol.18, pp.97-120.
61. Ismail (2007), "*Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms*", *Journal of Information Systems*. Vol. 1 No. 1-2 (2007).
62. Ittner, C.D. and Larcker, D.E. (1998a), "*Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction*", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36(supplement), 1-35.

63. IMA (2008), *Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountant.
64. IFAC (1998), *International Management Accounting Practices Statement: Management Accounting Concepts*, New York.
65. IFAC (2002) “*The management accounting*”
66. Chenhall, R. H., and Langfield-Smith, K. (1998), “*Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*”, *Management Accounting Research*, Vol.9 (1), pp 1-19.
67. Jones, M. (2006). *Management Accounting*, Chichester, England, Wiley.
68. Joshi, P. L. (2001), “*The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol.10 (2001) pp.85-109.
69. Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1992), “*The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*”, *Harvard Business Review*, Jan/Feb 1992.
70. Kaplan, Robert S., and H. Thomas Johnson (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
71. Kaplan (2012), “The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 4, pp. 539-545. <https://doi.org/10.1108/18325911211273527>.
72. Karanja, J. C. N., Mwangi, E., & Nyaanga, P. (2012), *Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya*. *Open Journal of Social Sciences*.
73. Kosaiyakanont, Amonlaya (2011), *The influence of corporate disclosure on investor confidence in Thai listed companies*, University of Southampton, School of Management, Doctoral Thesis, 320pp.
74. Kukec & et al., 2012, “*The Application of Management Accounting (Controlling) Instruments in Small and Medium Size Enterprises in Nord-Western Croatia*”, Publishing Institution of the University of Zilina, 2012. str. 664-669
75. “Legaspi (2018), “*Managemen accounting practices of the Philippines small and medium size enterprises*”, *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, Vol. 6, No. 3, 2018.

76. Lapsley và Wright (2004), *"The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda"*, Management Accounting Research 15 (2004) 355-374.
77. Lavia và cộng sự. (2015) *"Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research"*, Journal of management accounting research : JMAR. - Sarasota, Fla.: Assoc., Vol. 27.2015, 1, p. 81-119.
78. Leedy and Ormrod (2012), *Practical Research: Planning and Design*.
79. Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), *"Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector"*, The International Journal of Management Science and Information Technology, Special Issue: 2015 Spanish-Portuguese Scientific Management Conference, pp.59 - 78.
80. Longden (2001), *"Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study"*, Management Accounting Research, Volume 12, Issue 3, Pages 299-320.
81. Lin & Yu (2002), *"Responsibility Cost Control System in China: A Case of Management Accounting Application"*, Management Accounting Research Volume 13, Issue 4, Pages 447-467.
82. Lowth, G. (2013), *"Management Accounting Practices of (UK) Small-Medium-Sized Enterprises (SMEs): Improving SME Performance through Management Accounting Education"*. Available at: <http://www.cimaglobal.com> (Accessed 21/10/2013).
83. Lucas. (2013), *Management Accounting in the Contemporary Business World*, UK: Macmillan Education UK.
84. Maddux, J. E., & Rogers, R. W. (1983), *"Protection motivation and self-efficacy: A revised theory of fear appeals and attitude change"*, Journal of Experimental Social Psychology, 19(5), 469-479. [https://doi.org/10.1016/0022-1031\(83\)90023-9](https://doi.org/10.1016/0022-1031(83)90023-9)
85. Maduekwe (2015), *"The usage of management accounting tools by small and medium enterprises in cape metropole, south Africa"*
86. Mahfud Sholihin (2018), *"Factors Affecting the Use of Management Accounting Practices in Small and Medium Enterprises"*: Evidence from Indonesia.
87. Mahfar, R., & Omar, N. H. (2004), *"The current state of management accounting practice in selected Malaysian companies - An empirical*

- evidence*”, Paper presented at the International Business Management Conference 2004, Universiti Tenaga Nasional.
88. Mary Parker Pollet (1933), *Psychological Theory*.
 89. Maqbool-ur-Rehman (2011), “*Which management accounting techniques influence profitability in the manufacturing sector of Pakistan*”
 90. McLellan, J. D., & Moustafa, E. (2011), “*Management Accounting Practices in the Gulf Cooperative Countries*”, International Journal for Business, Accounting and Finance, Vol. 6, No. 1, Winter 2011.
 91. May (2007), *Management Accounting Philosophy I: Gaping Holes in Our Foundation*
 92. Messner (2016), *Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice*
 93. Mitchell và Reid (2000), “*Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research*”
 94. Mihaylova (2015), *Organization of Management Accounting Information in the Context of Corporate Strategy*
 95. Ndaita, B. S. (2009), “*Management accounting change: An exploratory study of large manufacturing companies in kenya*”, University of Nairobi.
 96. Nandan (2010), “*Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda*”. Journal of Applied Management Accounting Research.
 97. Nocholas Murithi Ndwiga (2011), “*The role of manamengt accounting in creating and sustaining competitive advangtage*”. A casestudy of equity, Kenya.
 98. 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, Vol.29(3-4), pp349-375. doi: 10.1016/s0361-3682(02)00103-4
 99. OECD (2022), *OECD Economic Surveys: Viet Nam 2022, OECD Publishing*.
 100. Oliveira, J., & Drury, C. (2003), *Management Accounting Standardisation and Beyond: A Case Study of an Internationally Operating Company*.
 101. Oliveira (2013), EBOOK: *Management Accounting*.
 102. Ossadnik, Barklage & van Lengerich (2003), “*Controlling und Performance Measurement mittelständischer Unternehmen*”

103. Phadoongsitthi (2003), *"The role of managerial accounting in emerging economies: an empirical study of Thai Land"*.
104. Pollanen (2010) *"The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: a contingency approach"*
105. Stokman và Hoerberichts (2006), *Price setting behaviour in the Netherlands: results of a survey.*
106. Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000), *"The impact of contingencies on management accounting system development"*, Management Accounting Research, Vol.11(4), pp.427-450. doi: 10.1006/mare.2000.0140.
107. Ramos (2004), *Interaction between management accounting and supply chain management.*
108. Ruvendra Nandan (2010). *Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda*
109. Scapens, R. W. (2006), *"Understanding management accounting practices: A personal journey"*, The British Accounting Review, Vol.38(1), pp.1-30. doi: 10.1016/j.bar.2005.10.002.
110. Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2010), *"Management Accounting Research: 20 years on"*, Management Accounting Research, Vol.21(4), pp.278-284. doi: 10.1016/j.mar.2010.08.003.
111. Scarbrough, P., Nanni, A. J., & Sakurai, M. (1991), *"Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation"*, Management Accounting Research, Vol.2(1), pp.27-46. doi: 10.1016/s1044-5005(91)70025-5.
112. Shields, M. D., and Young, M. S., (1991), *"Managing product life cycle costs: an organizational model"*, Journal of Cost Management, Fall, 39-52.
113. Sholihin (2018), *Factors Affecting the Use of Management Accounting Practices in Small and Medium Enterprises: Evidence from Indonesia.*
114. Subasinghe, J., & Fonseka, A. T. (2009), *"Factors Affecting the Low Adoption of Management Accounting Practices in Sri Lankan Business Organizations"*, Sri Lankan Journal of Management. Vol.14, No.2, pp.95-114.
115. Sulaiman, M. b., Ahmad, N. N. N., & Alwi, N. (2004), *"Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature"*, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 Iss 4 pp. 493 - 508. doi: 10.1108/02686900410530501.

116. Sulaiman, S. (2003), "*An empirical explanation of management accounting change: Malaysian manufacturing organisations*" (Doctor), EDINBURGH.
117. Sulaiman, S., Ramli, A., & Zainuddin, Z. N. (2015), "*Factors Driving Change in Management Accounting Practices: Malaysian Survey Evidence. In R. Hashim & A. B. A. Majeed (Eds.)*", Proceedings of the Colloquium on Administrative Science and Technology: CoAST 2013: Springer Singapore.
118. Sunarni, C. W. (2013), "*Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia*", Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 2(2), 616.
119. Sunarni, C. W. (2014), "*Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta, Indonesia*", Review of Integrative Business and Economics Research, Vol.4(11), pp.380-396.
120. Tabitha, N., & Githinji, N. (2016), "*Use of Strategic Management Accounting By Organisations*", Aian Journal of Business and Management, 4(4).
121. Teemu Malmib, (2002); Moderate impact of ERPS on management caccounting: alag for permanent out come.
122. Tenucci, A. (2010), "*Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?*", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6(2), pp.228-259.
123. Tony, D. (2000), "*An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development*", Accounting, organizations and society, Vol.25(4), pp.383-409.
124. Tyson, T. (2007), The History of Management Accounting in the U.S, Handbooks of management accounting research, 2, 905-922. (Vol. 2, pp. 1071-1089).
125. Tuan Mat, (2010), *Determinants of Management Accounting Control System in Malaysian Manufacturing Companies*
126. Uliana (2008), *Predicting change in management accounting systems: a contingent approach.*
127. Uyar, A. (2010), "*Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies*", Eurasian Journal of Business and Economics 2010, Vol.3 (6), pp.113-125.
128. Vo Van Nhi & Nguyen Thi Huyen Tram (2020), "*Factors Affecting the Application of Performance Evaluation Management Accounting Practices at*

- Small and Medium Enterprises in Vietnam*”, International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2020).
129. Waweru, M., Hoque, N., Uliana, Z., & Enrico. (2004), “*Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services*”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 675-704. doi:10.1108/09513570410567773.
 130. Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2005), “*A survey of management accounting practices in South Africa*”, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 2, Issue 3.
 131. Waweru, N., & Uliana, E. (2008), “*Predicting change in management accounting systems: a contingent approach*”, *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 6, Issue 2, 2008.
 132. Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2012), *Managerial Accounting, Sixth Edition: John Wiley & Sons, Inc.*
 133. Wickramasinghe (2007), *Management accounting change: approaches and perspectives, Routledge Publishing, New York.*
 134. Williams, B.R. & O’Donovan, G. (2015), “*The accountants’ perspective on sustainable business practices in SMEs*”, *Social Responsibility Journal*, Vol 11(3), pp 641-656.
 135. Wittema (2017), *Hotel property performance: The role of strategic management accounting.*
 136. Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007), “*An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs*”, *The International Journal of Accounting*, Vol.42(2), pp.171-185. doi: 10.1016/j.intacc.2007.04.005
 137. Xydias-Lobo, M., Tilt, C., & Forsaith, D. (2004), “*The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective*”, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 2(1).
 138. Yalcin, S. (2012), “*Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter - country Comparison*”, *Accounting in Europe*, Vol.9(1), pp95-110. doi: 10.1080/17449480.2012.664394