
MỨC ĐỘ VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CỦA CÁC DOANH NGHIỆP DỆT MAY Ở VIỆT NAM

Nguyễn Thị Kim Ngọc

Trường Đại học Công nghệ Thông tin và Truyền thông Việt – Hàn, Đại học Đà Nẵng

Email: ntkngoc@vku.udn.vn

Trương Bá Thanh

Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

Email: tbthanh@gmail.com

Mã bài: JED-1156

Ngày nhận bài: 10/01/2023

Ngày nhận bài sửa: 15/02/2023

Ngày duyệt đăng: 04/03/2023

DOI: 10.33301/JED.VI.1156

Tóm tắt

Bài báo đánh giá mức độ vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam. Với mẫu nghiên cứu gồm 216 doanh nghiệp dệt may Việt Nam, kết quả nghiên cứu với phương pháp phân tích thống kê và phân tích cụm chỉ ra rằng: (1) mức độ vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam là khá cao, đạt 64,73%; (2) các doanh nghiệp dệt may Việt Nam đang sử dụng các công cụ kế toán quản trị ở các giai đoạn phát triển khá thấp, thuộc giai đoạn 2 trong mô hình IFAC. Những phát hiện này cung cấp cái nhìn sâu sắc và hữu ích để hiểu hơn về thực trạng vận dụng của các công cụ kế toán quản trị trong bối cảnh toàn cầu hoá và cạnh tranh gay gắt của các doanh nghiệp dệt may Việt Nam.

Từ khóa: Vận dụng kế toán quản trị, IFAC, phân tích cụm, doanh nghiệp dệt may, Việt Nam.

Mã JEL: L25, M41, G14.

The level of management accounting application of textile and garment enterprises in Vietnam

Abstract

The article evaluates the level of application of management accounting in Vietnamese textile and garment enterprises. Using the survey data of 216 Vietnamese textile and garment enterprises, statistical analysis and cluster analysis results show that: (1) the level of application of management accounting in Vietnamese textile and garment enterprises is relatively high, reaching 64,73%; (2) Vietnamese textile and garment enterprises are using management accounting tools at a relatively low stage of development, stage 2 in the IFAC model. These findings provide insight and are helpful to understand better the status of the application of management accounting tools in the context of globalization and the fierce competition of Vietnamese textile and garment enterprises.

Keywords: Management accounting application, IFAC, cluster analysis, textile and garment enterprises, Vietnam.

1. Giới thiệu

Kế toán quản trị (KTQT) được xem là một trong những công cụ hỗ trợ quan trọng nhất quyết định chất lượng quá trình quản lý ở các doanh nghiệp (Abdel-Kader & Luther, 2008). Thông tin do kế toán quản trị cung cấp giúp cho nhà quản trị thực hiện tốt các chức năng hoạch định, tổ chức và điều hành, kiểm tra - kiểm soát và ra quyết định. Việc nghiên cứu về vận dụng kế toán quản trị đã thu hút được sự quan tâm của rất nhiều nhà nghiên cứu trong nước và trên thế giới như Chenhall & Langfield-Smith (1998), Abdel-Kader & Luther (2008), Ahmad (2012), Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Trần Ngọc Hùng (2016), Đỗ Thị Hương Thanh (2019), Nguyễn Thị Phương Dung & cộng sự (2021). Kết quả của các nghiên cứu này đều cho thấy các doanh nghiệp hiện áp dụng chưa hiệu quả các nội dung của KTQT vào thực tế của doanh nghiệp và hầu hết là vận dụng các công cụ kỹ thuật truyền thống (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012) nên hiệu quả đóng góp cho quản trị doanh nghiệp chưa cao. Bên cạnh đó, một số công trình nghiên cứu về sự phát triển KTQT tại các quốc gia dựa trên cách tiếp cận các mô hình phát triển KTQT của Nishimura và IFAC như Mahfar & Omar (2004) và Abdel-Kader & Luther (2006a, 2006b, 2008). Tại Việt Nam, cũng đã có một số ít nghiên cứu đánh giá định vị trình độ phát triển KTQT trong các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất, thương mại dựa theo cách tiếp cận của hai mô hình trên như Nguyen & Aoki (2014); Thi Phuong Dung Nguyen & cộng sự (2021). Tuy nhiên, đến nay chưa có nghiên cứu đánh giá về trình độ phát triển KTQT dựa theo mô hình IFAC ở góc độ ngành, đặc biệt tại ngành dệt may Việt Nam - là một trong những ngành công nghiệp xuất khẩu mũi nhọn của Việt Nam.

Do vậy, trong phạm vi nghiên cứu này, nhóm tác giả sẽ thực hiện nghiên cứu đánh giá mức độ vận dụng KTQT và định vị giai đoạn phát triển KTQT của các doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo mô hình của IFAC (1998), cụ thể: (1) xác định tỷ lệ áp dụng các công cụ KTQT; (2) đánh giá mức độ vận dụng KTQT theo mô hình IFAC (1998); (3) phân loại các doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo các giai đoạn phát triển KTQT của mô hình IFAC (1998).

2. Tổng quan nghiên cứu

2.1. Các nghiên cứu quốc tế

Trên thế giới, đã có nhiều nghiên cứu về việc vận dụng KTQT. Các nghiên cứu này cho thấy các doanh nghiệp đều vận dụng KTQT đồng thời việc vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp thuộc các ngành tại các quốc gia khác nhau là không giống nhau. Cụ thể, một trong những nghiên cứu đầu tiên và có tác động lớn đến các nghiên cứu sau này là của Chenhall & Langfield-Smith (1998). Chenhall & Langfield-Smith (1998) đã đưa ra một danh sách 42 công cụ KTQT (gồm các công cụ KTQT truyền thống và hiện đại) để đánh giá mức độ vận dụng của 5 nhóm công cụ KTQT (dự toán tài chính, dự toán hoạt động, tính giá, đánh giá thành quả và hỗ trợ cho việc ra quyết định) tại 140 doanh nghiệp sản xuất tại Úc. Kết quả cho thấy tỷ lệ vận dụng các công cụ KTQT truyền thống cao hơn các công cụ KTQT hiện đại. Dựa trên kết quả nghiên cứu của Chenhall & Langfield-Smith (1998), Hyvonen (2005) đã tiến hành đánh giá mức độ vận dụng KTQT tại Phần Lan, so sánh với kết quả nghiên cứu của Chenhall & Langfield-Smith (1998), tác giả đã nhận định rằng các công cụ KTQT hiện đại đã được áp dụng phổ biến hơn trong các doanh nghiệp Phần Lan.

Theo một hướng tiếp cận mới phân tích mức độ vận dụng KTQT theo ngành, Abdel-Kader và Luther (2006b) đã sử dụng một danh sách gồm 38 công cụ KTQT. Theo đó, mỗi công cụ KTQT được phân loại thành 1 trong 4 mức độ phức tạp liên quan đến 4 giai đoạn phát triển của KTQT theo mô hình do IFAC (1998) đề xuất. Kết quả cho thấy các công cụ KTQT truyền thống được sử dụng phổ biến hơn so với các công cụ KTQT hiện đại. Nghiên cứu cũng chỉ ra các doanh nghiệp trong ngành công nghiệp thực phẩm và đồ uống ở Anh đang ở giai đoạn 2 và đầu giai đoạn 3 trong mô hình phát triển KTQT theo đề xuất của IFAC (1998). Gần đây hơn, Nimtrakoon (2009) đã thực hiện một nghiên cứu về vận dụng KTQT tại Thái Lan. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc sử dụng cũng như lợi ích nhận được từ các công cụ KTQT truyền thống là cao hơn so với các công cụ KTQT hiện đại. Tóm lại, qua nghiên cứu thực tiễn vận dụng KTQT ở các nước cho thấy, các doanh nghiệp đều đã vận dụng KTQT, trong đó các công cụ KTQT truyền thống vẫn được sử dụng phổ biến và có tỷ lệ vận dụng cao hơn so với các công cụ KTQT hiện đại. Đồng thời, dựa trên cách tiếp cận các mô hình phát triển KTQT, các nghiên cứu đều cho thấy các doanh nghiệp hiện đang ở giai đoạn 1 và 2, một số doanh nghiệp đã bắt đầu chuyển dịch lên giai đoạn tạo ra giá trị thông qua việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực. Bảng 1 tóm tắt một số các nghiên cứu chính về vận dụng KTQT ở các nước.

**Bảng 1: Tóm tắt một số các nghiên cứu chính
trong vận dụng kế toán quản trị**

Tác giả	Nghiên cứu tại	Công cụ KTQT
<i>Các nghiên cứu vận dụng KTQT dựa trên khảo sát một số hay một tập hợp các công cụ KTQT</i>		
Chenhall & Langfield-Smith (1998)	Úc	42 công cụ KTQT được chia theo 5 nhóm chức năng
Joshi (2001)	Ấn Độ	45 công cụ KTQT được chia theo 5 nhóm chức năng
Szychta (2002)	Ba Lan	Hệ thống kế toán chi phí và dự toán hoạt động
Phadoongsith (2003)	Thái Lan	Kế hoạch dài hạn; dự toán; tính giá; đánh giá thành quả; hỗ trợ ra quyết định
Hyvonen (2005)	Phần Lan	45 công cụ KTQT chia theo 5 nhóm
Reza Ghasemi & cộng sự (2015)	Iran	42 công cụ được phân nhóm theo chức năng
O'Connor & cộng sự (2004)	Trung Quốc	Hệ thống tính giá; hệ thống dự toán; dự toán chi tiết; đánh giá thành quả; hỗ trợ ra quyết định; kế hoạch, kiểm soát và kế toán trách nhiệm
Ahmad (2012)	Malaysia	46 công cụ được phân loại theo 5 nhóm chức năng
<i>Các nghiên cứu về vận dụng KTQT dựa trên cách tiếp cận các mô hình phát triển KTQT</i>		
Abdel-Kader & Luther (2006b)	Anh	38 công cụ KTQT được phân loại theo 4 giai đoạn của IFAC và theo 5 nhóm chức năng
Ahmad & Leftesi (2014)	Lybia	24 công cụ được chia theo 4 giai đoạn của mô hình IFAC
Chu & Chiu (2021)	Đài Loan	43 công cụ KTQT theo các giai đoạn của IFAC
Terdpaopong & cộng sự (2021)	Thái Lan	45 công cụ KTQT được phân loại theo 1 trong 4 giai đoạn của IFAC (1998)

Nguồn: Tác giả tổng hợp

2.2. Các nghiên cứu trong nước

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế cùng với sự cạnh tranh gay gắt trong các ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh, nhu cầu thông tin cho quản lý là một nhu cầu cấp thiết, trong đó có thông tin từ kế toán. Nghiên cứu về vận dụng KTQT ở Việt Nam góp phần nhận diện sự thay đổi về tổ chức kế toán tại các doanh nghiệp.

Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) nghiên cứu về vận dụng các công cụ KTQT trong các doanh nghiệp Việt Nam trong giai đoạn chuyển đổi nền kinh tế. Trên cơ sở các nghiên cứu trước đây ở các nước phát triển, 32 công cụ KTQT được đưa vào trong nghiên cứu. Tác giả đã khảo sát 220 doanh nghiệp vừa và lớn thuộc các ngành nghề khác nhau tại Việt Nam và kết quả cho thấy các công cụ KTQT truyền thống được sử dụng nhiều hơn so với các công cụ KTQT hiện đại. Kết quả này cũng đồng thuận với một số nghiên cứu trước đây của Chenhall & Langfield-Smith (1998), Joshi (2001), Sulaiman & cộng sự (2004), O'Connor & cộng sự (2004) và Ahmad (2012). Dựa vào nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Thái Anh Tuấn (2019) đã khảo sát mức độ vận dụng của 20 công cụ KTQT được phân loại theo 5 nhóm chức năng, gồm: tính giá thành, lập kế hoạch, ra quyết định, đánh giá thành quả và KTQT chiến lược. Kết quả nghiên cứu tại 437 doanh nghiệp miền Bắc Việt Nam cho thấy: phần lớn các công cụ KTQT đều được các doanh nghiệp này sử dụng, trong đó chủ yếu là các công cụ KTQT thuộc nhóm dự toán, đánh giá thành quả theo khía cạnh tài chính, phân tích thông tin để ra quyết định. Các công cụ thuộc nhóm KTQT chiến lược, đánh giá thành quả theo khía cạnh phi tài chính có tỷ lệ áp dụng rất thấp. Kết quả này cũng phù hợp với một số nghiên cứu của Joshi (2001) và Abdel-Kader & Luther (2006b).

Gần đây, nghiên cứu của Nguyễn Quốc Hưng (2021) đã đánh giá thực trạng áp dụng các công cụ KTQT hiện đại tại các doanh nghiệp Việt Nam. Tác giả đã sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và

định lượng để tiến hành khảo sát 7 công cụ KTQT hiện đại tại 542 doanh nghiệp. Kết quả cho thấy đa số doanh nghiệp chỉ chọn 1 đến 2 công cụ KTQT hiện đại để áp dụng. Nghiên cứu của Nguyễn Thị Phương Dung & cộng sự (2021) đã tiến hành khảo sát 173 doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam để nhằm đánh giá trình độ phát triển KTQT của các doanh nghiệp này theo mô hình phát triển của IFAC (1998). Để xác định trình độ phát triển của KTQT tại các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam, nhóm tác giả đã đề xuất một danh sách gồm 40 công cụ KTQT được phân chia theo 4 giai đoạn phát triển của mô hình IFAC (1998) và theo 5 nhóm chức năng của Chenhall & Langfield-Smith (1998). Kết quả nghiên cứu cho thấy các công cụ KTQT thuộc giai đoạn 1 và 2 của mô hình IFAC được áp dụng nhiều hơn so với giai đoạn 3 và 4. Ngoài ra, nghiên cứu của nhóm tác giả cũng đã phân loại các doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam theo các giai đoạn phát triển KTQT của mô hình IFAC. Kết quả cho thấy phần lớn các doanh nghiệp này thuộc giai đoạn 2 trong mô hình phát triển KTQT IFAC. Nghiên cứu này đã đóng góp kết quả thực chứng theo một xu hướng nghiên cứu mới về sự phát triển KTQT tại Việt Nam đó là xác định được trình độ phát triển KTQT theo khung mẫu của IFAC.

Nhìn chung, các nghiên cứu trên đã đánh giá được mức độ vận dụng KTQT dựa trên các nghiên cứu thực nghiệm tại các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực khác nhau thông qua việc khảo sát một tập hợp các công cụ KTQT. Đồng thời một xu hướng nghiên cứu mới bắt đầu được các học giả Việt Nam quan tâm đó là dựa trên cách tiếp cận các mô hình phát triển KTQT để định vị mức độ phát triển của KTQT tại các doanh nghiệp Việt Nam.

3. Phương pháp nghiên cứu

Để đánh giá mức độ vận dụng KTQT ở các doanh nghiệp dệt may Việt Nam; sự phát triển KTQT của các doanh nghiệp dệt may theo mô hình IFAC; phân loại các doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo mô hình IFAC, nhóm tác giả đã sử dụng hai phương pháp chính: (1) Phương pháp thống kê mô tả; (2) Phương pháp phân tích cụm. Phân tích cụm được sử dụng trong nghiên cứu này được vận dụng từ nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008). Theo Abdel-Kader & Luther (2008), nhóm tác giả gắn các cụm với mức độ phức tạp liên quan về bốn giai đoạn của mô hình IFAC đối với sự phát triển của kế toán quản trị, trong đó, giai đoạn 1: KTQT chủ yếu tập trung vào xác định chi phí, tính giá thành sản phẩm và kiểm soát tài chính nội bộ; giai đoạn 2: KTQT tập trung vào việc cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch và kiểm soát trong doanh nghiệp; giai đoạn 3: KTQT tập trung vào việc giảm lãng phí trong việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp; giai đoạn 4: KTQT tập trung vào việc tạo ra giá trị cho doanh nghiệp thông qua việc sử dụng các nguồn lực và ứng dụng khoa học công nghệ một cách có hiệu quả.

Vận dụng KTQT trong thực tế chính là sử dụng các công cụ, kỹ thuật nào của KTQT để cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho quá trình ra quyết định của doanh nghiệp. Việc đo lường vận dụng KTQT được dựa trên các nghiên cứu thực nghiệm trước đây trên thế giới và tại Việt Nam (Abdel-Kader & Luther, 2008; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Ahmad, 2012; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Dung & cộng sự (2021). Trên cơ sở các nghiên cứu chỉ ra ở trên, tác giả đã tổng hợp danh sách gồm 42 công cụ KTQT đưa vào nghiên cứu. Các công cụ KTQT này được phân loại theo chức năng thành 5 nhóm: dự toán, tính giá, hỗ trợ ra quyết định, đánh giá thành quả và kế toán quản trị chiến lược. Để có thang đo chính thức đưa vào khảo sát, dựa trên thang đo được tổng hợp, sau khi thảo luận và phỏng vấn sâu với các chuyên gia, nhóm tác giả đã hiệu chỉnh và hoàn thiện về nội dung, từ ngữ, thang đo để tiến hành nghiên cứu chính thức.

Nghiên cứu đã thiết kế các câu hỏi khảo sát theo thang đo Likert với mức độ từ 1 đến 5 nhằm đánh giá mức độ vận dụng KTQT và xác định trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp dệt may Việt Nam thuộc giai đoạn nào theo mô hình IFAC. Nhóm đã tiến hành các cuộc phỏng vấn và khảo sát thử tại Đà Nẵng, sau đó chỉnh sửa bảng hỏi và gửi tới 450 doanh nghiệp dệt may Việt Nam, thu được 237 câu trả lời, sau khi loại bỏ những phiếu không đầy đủ câu trả lời hoặc độ tin cậy trả lời các câu hỏi, tác giả giữ lại 216 phiếu có giá trị và là mẫu cuối cùng phục vụ nghiên cứu (tỷ lệ 48%).

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Tỷ lệ áp dụng các công cụ Kế toán quản trị

Bảng 2 cho thấy có sự khác biệt rõ nét về tỷ lệ sử dụng trung bình của việc vận dụng các công cụ KTQT theo nhóm chức năng. Nhóm dự toán có tỷ lệ áp dụng trung bình cao nhất tương ứng với mức 94,45%, tiếp

theo là nhóm hỗ trợ ra quyết định với tỷ lệ áp dụng trung bình là 67,94%, nhóm tính giá (66,34%), nhóm đánh giá thành quả (51,31%) và nhóm KTQT chiến lược có tỷ lệ áp dụng trung bình thấp nhất (51,25%).

Bảng 2: Tỷ lệ sử dụng các phương pháp KTQT theo nhóm (N=216)

Công cụ KTQT	Chức năng	Số lượng doanh nghiệp	Tỷ lệ %
TÍNH GIÁ			
Giá thành dựa trên hoạt động	TG	90	41,67
Chi phí phân loại theo cách ứng xử	TG	98	45,37
Giá thành theo chi phí mục tiêu	TG	100	46,30
Giá thành theo biến phí	TG	131	60,65
Giá thành định mức	TG	180	83,33
Giá thành toàn bộ	TG	202	93,52
Giá thành phân bổ hợp lý định phí sản xuất	TG	202	93,52
Tỷ lệ sử dụng trung bình nhóm phương pháp Tính giá			66,34
DỰ TOÁN			
Dự toán linh hoạt	DT	157	72,69
Dự toán kế hoạch dòng tiền	DT	209	96,76
Dự toán báo cáo tài chính	DT	212	98,15
Dự toán kiểm soát chi phí sản xuất (Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, sản xuất chung)	DT	214	99,07
Dự toán doanh thu	DT	216	100
Dự toán lợi nhuận	DT	216	100
Tỷ lệ sử dụng trung bình nhóm phương pháp Dự toán			94,45
ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ			
Thẻ điểm cân bằng	TQ	90	41,67
Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến hoạt động và đối mới như bản quyền, chứng nhận, giải thưởng	TQ	94	43,52
Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến nhân viên như sự hài lòng của nhân viên, sự luân chuyển của lực lượng lao động	TQ	94	43,52
Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến khách hàng – sự hài lòng của khách hàng	TQ	112	51,85
Thu nhập để lại	TQ	114	52,78
Phân tích chỉ số tài chính như ROI, lợi nhuận...	TQ	161	74,54
Tỷ lệ sử dụng trung bình nhóm phương pháp Đánh giá thành quả			51,31
HỖ TRỢ RA QUYẾT ĐỊNH			
Phân tích điểm hòa vốn	QĐ	90	41,67
Phân tích lợi nhuận của khách hàng	QĐ	98	45,37
Đánh giá vốn đầu tư dựa trên phương pháp chiết khấu dòng tiền	QĐ	146	67,59
Phân tích chi phí – sản lượng – lợi nhuận NLHQP	QĐ	160	74,07
Đánh giá vốn đầu tư dựa trên thời gian hoàn vốn/tỷ suất sinh lợi giản đơn	QĐ	161	74,54
Phân tích tỷ suất lợi nhuận	QĐ	161	74,54

Công cụ KTQT	Chức năng	Số lượng doanh nghiệp	Tỷ lệ %
Phân tích lợi nhuận của sản phẩm	QĐ	179	82,87
Kiểm soát hàng tồn kho	QĐ	179	82,87
Tỷ lệ sử dụng trung bình nhóm phương pháp Hỗ trợ ra quyết định			67,94
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC			
Kế toán tinh gọn	CL	61	28,24
Phân tích giá trị cổ đông	CL	61	28,24
Phân tích chuỗi giá trị	CL	89	41,2
Đo lường khả năng tích hợp với chuỗi giá trị của nhà cung cấp hoặc khách hàng	CL	94	43,52
Quản trị chi phí mục tiêu	CL	98	45,37
Kế toán quản trị môi trường	CL	98	45,37
Phân tích chu kỳ sống của sản phẩm	CL	122	56,48
Quản trị chất lượng toàn diện TQM	CL	159	73,61
Hệ thống JIT	CL	159	73,61
Dự báo dài hạn	CL	166	76,85
Tỷ lệ sử dụng trung bình nhóm phương pháp Kế toán quản trị chiến lược			51,25

Chú thích: *Tính giá: TG; Dự toán: DT; Hỗ trợ ra quyết định: QĐ; Đánh giá thành quả: TQ; Kế toán quản trị chiến lược: CL.*

Nguồn: Theo kết quả phân tích của tác giả

4.2. Đánh giá mức độ vận dụng kế toán quản trị của các Doanh nghiệp dệt may theo mô hình IFAC (1998)

Dựa vào dữ liệu khảo sát, để đánh giá mức độ vận dụng KTQT của các doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo mô hình IFAC (1998), tác giả đã dựa vào nghiên cứu của Abdel-Kader và Luther (2006b, 2008) và Nguyễn Thị Phương Dung & cộng sự (2021) để nhóm các công cụ KTQT theo 4 giai đoạn phát triển của mô hình IFAC, cụ thể ở Bảng 3.

Bảng 3: Mức độ vận dụng KTQT của các doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo mô hình IFAC (1998)

STT	CÁC CÔNG CỤ KTQT THEO GIAI ĐOẠN	Mức độ áp dụng	
		Trung bình	Độ lệch chuẩn
Giai đoạn 1 – CDFC (xác định chi phí và kiểm soát tài chính)			
1	Giá thành định mức	3,244	1,128
2	Giá thành toàn bộ	3,671	1,187
3	Dự toán doanh thu	2,976	1,314
4	Dự toán kiểm soát chi phí sản xuất (Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, sản xuất chung)	3,866	1,063
5	Dự toán kế hoạch dòng tiền	3,951	1,005
6	Dự toán linh hoạt	2,683	1,285
7	Phân tích chỉ số tài chính như ROI, lợi nhuận...	4,134	0,886
8	Đánh giá vốn đầu tư dựa trên thời gian hoàn vốn/tỷ suất sinh lợi gián đơn	3,159	1,262

Giai đoạn 2 – IPC (cung cấp thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát quản lý)			
1	Giá thành theo biến phí	2,878	1,159
2	Giá thành phân bổ hợp lý định phí sản xuất	4,012	1
3	Chi phí phân loại theo cách ứng xử	3,439	1,187
4	Dự toán lợi nhuận	3,378	1,183
5	Dự toán báo cáo tài chính	3,512	1,189
6	Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến hoạt động và đổi mới như bản quyền, chứng nhận, giải thưởng	3,354	1,023
7	Phân tích điểm hòa vốn	3,22	1,006
8	Phân tích chi phí – sản lượng - lợi nhuận	3,524	1,209
9	Đánh giá vốn đầu tư dựa trên phương pháp chiết khấu dòng tiền	2,939	1,29
10	Phân tích tỷ suất lợi nhuận	4	0,956
11	Phân tích lợi nhuận của sản phẩm	2,72	1,26
12	Kiểm soát hàng tồn kho	3,476	1,168
13	Dự báo dài hạn	3,329	1,187
Giai đoạn 3 – RWR (giảm lãng phí trong nguồn lực kinh doanh)			
1	Giá thành dựa trên hoạt động	3,622	1,118
2	Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến nhân viên như sự hài lòng của nhân viên, sự luân chuyển của lực lượng lao động	2,342	1,219
Giai đoạn 4 – CV (tạo ra giá trị)			
1	Giá thành theo chi phí mục tiêu	2,927	1,265
2	Thẻ điểm cân bằng	2,744	1,313
3	Công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến khách hàng – sự hài lòng của khách hàng	3,573	1,043
4	Thu nhập để lại	2,476	1,24
5	Phân tích lợi nhuận của khách hàng	3,342	1,189
6	Phân tích chuỗi giá trị	2,915	1,157
7	Phân tích giá trị cổ đông	3,012	1,222
8	Phân tích chu kỳ sống của sản phẩm	2,707	1,281
9	Quản trị chi phí mục tiêu	2,854	1,38
10	Kế toán quản trị môi trường	2,354	1,299
11	Quản trị chất lượng toàn diện	3,305	1,13
12	Hệ thống JIT	3,159	1,31
13	Đo lường khả năng tích hợp với chuỗi giá trị của nhà cung cấp hoặc khách hàng	2,744	1,174
14	Kế toán tinh gọn	2,293	1,272

Dựa trên Bảng 3, mức độ vận dụng các công cụ KTQT ở giai đoạn 1 và 2 là cao hơn so với các công cụ KTQT thuộc giai đoạn 3 và 4. Mặc dù các công cụ KTQT thuộc giai đoạn 4 (giai đoạn tạo ra giá trị) có mức độ phức tạp cao hơn các công cụ thuộc giai đoạn 3 tuy nhiên lại được các doanh nghiệp dệt may Việt Nam đường như đang sẵn sàng áp dụng nhiều hơn như công cụ đo lường phi tài chính liên quan đến khách hàng. 5 công cụ được sử dụng phổ biến nhất đó là phân tích chi số tài chính, dự toán kiểm soát chi phí sản xuất, dự toán kế hoạch dòng tiền, phân tích tỷ suất lợi nhuận và giá thành phân bổ hợp lý định phí sản xuất. Tất cả các công cụ này được phân loại dưới giai đoạn 1 (xác định chi phí) và giai đoạn 2 (kiểm soát tài chính) của mô hình IFAC. Điều này chứng tỏ rằng các doanh nghiệp dệt may Việt Nam sử dụng KTQT chủ yếu để xác định chi phí và kiểm soát tài chính.

4.3. Phân loại vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp dệt may Việt Nam tương ứng với mô hình IFAC

Phân tích cụm được sử dụng để phân loại các doanh nghiệp dệt may Việt Nam thành các nhóm dựa trên tần suất nhấn mạnh các công cụ KTQT tương đương với bốn giai đoạn phát triển của mô hình IFAC (Bảng 4). Các doanh nghiệp được phân loại thành bốn cụm — Cụm A, Cụm B, Cụm C và Cụm D, phù hợp với mô

hình phát triển IFAC (Abdel-Kader & Luther, 2008). Dựa trên đánh giá về tần suất nhấn mạnh 37 công cụ KTQT của các doanh nghiệp dệt may Việt Nam, điểm trung bình sẽ được tính cho từng doanh nghiệp trong số 216 doanh nghiệp phản hồi và cho tập hợp các công cụ KTQT liên quan đến từng giai đoạn phát triển theo mô hình IFAC. Đối với mỗi doanh nghiệp, điểm trung bình được tính toán cho tập hợp các công cụ KTQT liên quan đến từng giai đoạn IFAC: CDFC, IPC, RWR, CV. Phân tích phương sai (ANOVA) thực hiện trên mỗi cụm để phân tích sự khác biệt giữa các giá trị của nhóm. Mức ý nghĩa 0,05 được sử dụng để xác định xem liệu điểm trung bình của mỗi nhóm bằng nhau. Các kết quả từ phân tích cụm và kết quả ANOVA được trình bày trong Bảng 4.

Bảng 4: Phân loại doanh nghiệp dệt may Việt Nam theo phân tích cụm

	Cụm				F-test	P
	A (n = 53)	B (n = 66)	C (n = 34)	D (n = 63)		
Giai đoạn 1: Xác định chi phí và kiểm soát tài chính (CDFC)	5,706 (1,453)	8,236 (1,282)	11,607 (1,074)	11,125 (1,303)	56,351	0,000
Giai đoạn 2: Thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát quản lý (IPC)	5,401 (1,450)	7,301 (0,738)	12,605 (1,193)	10,441 (1,050)	107,271	0,000
Giai đoạn 3: Giảm lãng phí trong nguồn lực kinh doanh (RWR)	3,087 (1,156)	5,840 (1,641)	10,721 (2,050)	8,123 (2,037)	50,083	0,000
Giai đoạn 4: Tạo ra giá trị thông qua sử dụng nguồn lực hiệu quả (CV)	3,720 (0,863)	6,053 (1,245)	11,851 (1,007)	7,737 (1,163)	113,473	0,000
	Giai đoạn 1	Giai đoạn 2	Giai đoạn 4	Giai đoạn 3		

Ghi chú: Giá trị trong bảng là giá trị trung bình và giá trị trong ngoặc là độ lệch chuẩn.

Dựa trên phương pháp phân tích cụm, Bảng 4 cho thấy 53 doanh nghiệp được phân loại trong Cụm A, 66 doanh nghiệp trong Cụm B, 34 doanh nghiệp trong Cụm C và 63 doanh nghiệp trong Cụm D. ANOVA tạo ra các giá trị p cho mỗi nhóm nhỏ hơn các Mức ý nghĩa 0.05. Kết luận rằng điểm trung bình cho mỗi cụm là khác biệt đáng kể và có ý nghĩa thống kê so với các cụm khác. Bước tiếp theo liên quan đến việc gán nhãn các cụm. Điều này được thực hiện bằng cách gán các cụm với mức độ phức tạp của mỗi giai đoạn theo mô hình IFAC. Từ Bảng 4 cho thấy, 53 doanh nghiệp (24,54%) được xếp vào giai đoạn 1, 66 doanh nghiệp (30,56%) ở giai đoạn 2, 63 doanh nghiệp (29,17%) trong giai đoạn 3 và 34 doanh nghiệp (15,74%) ở giai đoạn 4 trong mô hình IFAC. Như vậy, hầu hết các doanh nghiệp dệt may trong nghiên cứu lần lượt rơi vào Giai đoạn 2, tiếp theo là giai đoạn 3, 1 và 4. Điều này có thể cho thấy các doanh nghiệp dệt may Việt Nam hiện nay vẫn chủ yếu chú trọng vào cung cấp thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát quản lý, xác định và kiểm soát chi phí; bắt đầu dịch chuyển dần lên vai trò phức tạp hơn trong việc tạo ra giá trị thông qua sử dụng nguồn lực hiệu quả.

Nghiên cứu đã sử dụng phân tích phân biệt để xác định độ chính xác của phân loại, cho thấy rằng 95,2% doanh nghiệp trong các cụm được phân loại chính xác. Phân tích cụm cho thấy việc áp dụng KTQT trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam đang ở giai đoạn khá thấp vì hầu hết các doanh nghiệp đều rơi vào giai đoạn 2 và 3 của mô hình phát triển IFAC.

5. Kết luận

Bài báo đã đánh giá mức độ vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam trên cơ sở thực hiện khảo sát thông qua bảng câu hỏi từ 450 doanh nghiệp dệt may Việt Nam, sau khi sàng lọc dữ liệu, mẫu nghiên cứu gồm 216 doanh nghiệp được sử dụng trong nghiên cứu này. Thông qua phương pháp phân tích thống kê và phân tích cụm, kết quả nghiên cứu chỉ ra cụ thể như sau: (1) Tỷ lệ áp dụng các công cụ KTQT trong tất cả các doanh nghiệp dệt may Việt Nam khảo sát là 64,73% và nhóm dự toán và tính giá được sử dụng nhiều nhất trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam; (2) Các công cụ KTQT truyền thống vẫn được

các doanh nghiệp dệt may sử dụng chủ yếu; (3) Các doanh nghiệp dệt may Việt Nam chủ yếu đang ở giai đoạn 2 và 3 theo mô hình phát triển IFAC. Kết quả nghiên cứu đã có những đóng góp nhất định từ cả khía cạnh thực tiễn và học thuật. Đặc biệt, nghiên cứu đánh giá về trình độ phát triển KTQT dựa theo mô hình IFAC ở góc độ ngành, đặc biệt là ngành dệt may – một ngành có tính hội nhập rất cao và là một trong những ngành công nghiệp xuất khẩu mũi nhọn của Việt Nam. Bên cạnh những kết quả đạt được, bài viết cũng có những hạn chế và nhóm tác giả đề xuất hướng nghiên cứu trong tương lai như sau: kích thước mẫu còn hạn chế (216 doanh nghiệp, tương ứng với tỷ lệ phản hồi là 48%) điều này có thể gây ra sự sai lệch trong ước lượng giá trị của mô hình nghiên cứu. Chính vì vậy, để tăng thêm độ chính xác cho kết quả nghiên cứu, trong tương lai nhóm tác giả sẽ gia tăng kích cỡ mẫu.

Lời thừa nhận: Nghiên cứu này được tài trợ bởi Quỹ Phát triển Khoa học và Công nghệ Đại học Đà Nẵng trong đề tài có mã số B2019-DN07-04.

Tài liệu tham khảo

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006a), 'IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note', *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247.
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006b), 'Management accounting practices in the British food và drinks industry', *British Food Journal*, 108(5), 336–357.
- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008), 'The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis', *British Accounting Review*, 40(1), 2–27.
- Ahmad, K. (2012), 'The use of management accounting practices in Malaysian SMEs', doctoral dissertation, University of Exeter.
- 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 & Management*, II(2), 1–10.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998), 'The relationship between strategic priorities, management techniques và management accounting: An empirical investigation using a systems approach', *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264.
- Chu, Hsuan-Lien & Chiu, She-Chih (2021), *The Stages of Management Accounting Evolution in Taiwan's Hotel Industry, Evidence from Taipei City*, DOI: 10.1007/978-3-030-66245-5_5.
- Dung, N.T.P., Nguyen, T.H.T., Nguyen, T.H.L., Nguyen, T.H.H. (2021), 'Management Accounting Practices in Vietnamese Enterprises', In: Rickards, R.C., Ritsert, R., & Terdpaopong, K. (eds), *Management Accounting in China and Southeast Asia*, Springer. DOI:10.1007/978-3-030-66245-5_7.
- Đỗ Thị Hương Thanh (2019), 'Nghiên cứu sử dụng các phương pháp kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
- Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), 'Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp Việt Nam', Báo cáo tổng kết nghiên cứu khoa học và công nghệ cấp cơ sở, Đại học Đà Nẵng.
- Hyvonen, J. (2005), 'Adoption và benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia', *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- IFAC (1998), *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concept*, Financial and Management Accounting Committee, March 1998.
- Joshi, P. L. (2001), 'The international diffusion of new management accounting practices: The case of India', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85–109.

-
- Mahfar, R., & Omar, N.H. (2004), 'The current state of management accounting practices in selected Malaysia companies – An empirical evidence', presented at *The International Business Management Conference*, Universiti Tenaga Nasional.
- Nguyễn Quốc Hưng (2021), 'Nhân tố ảnh hưởng tới ý định áp dụng kế toán quản trị hiện đại trong các doanh nghiệp Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- Nguyen, T.P.D., & Aoki, M. (2014). 'The evolution of managerial accounting practices in Vietnam: A survey research on Vietnamese food and beverage enterprises', *The Keizai Gaku, Annual Report of the Economic Society*, 74(4), 167-184.
- Nguyễn Thị Phương Dung, Nguyễn Thị Phương Liên & Nguyễn Thị Hải Hà (2021), 'Các nhân tố ảnh hưởng đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam', *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, 291, 86-96.
- Nimtrakoon, S. (2009), 'Organization Strategy, Management Techniques và Management Accounting Practices: Congtingency Research in Thailand', Doctoral dissertation, Unviversity of Hull, United Kingdom.
- O'Connor, N. G., Chow, C. W. & Wu, A. (2004), 'The adoption of "Western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition', *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 349-375
- Phadoongsitthi, M. (2003), 'The role of management accounting in emerging economies: An empirical study of Thailand', Doctoral Dissertation, University of Maryland.
- Reza Ghasemi, Noor Azmi Mohamad, Massoud Alam Dad Mohammadi, & Mohd Noor Azli bin Ali Khan (2015), 'The Diffusion of Management Accounting Practices in Iranian Manufacturing Companies', *Middle-East Journal of Scientific Research*, 23(3), 394-404.
- Sulaiman, M. B., Nazli Nik Ahmad, N., & Alwi, N. (2004), 'Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature', *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493–508.
- Szychta, A. (2002), 'The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises', *Management Accounting Research*, 13, 401-418.
- Terdpaopong, K., Puapradit, A & Malisuwan, U. (2021), 'The effect of lean on the operational performance of medium-sized Thai manufacturing companies', *Uncertain Supply Chain Management*, 9(3), 647-658.
- Thái Anh Tuấn (2019), 'Ảnh hưởng của các nhân tố đến việc áp dụng kỹ thuật kế toán quản trị trong các doanh nghiệp miền Bắc Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
- Thi Phuong Dung Nguyen, Thi Hong Thuy Nguyen, Thi Huong Lien Nguyen, and Thi Hai Ha Nguyen. (2021), 'Management Accounting Practices in Vietnamese Enterprises', in *Management accounting in China and Southeast Asia: empirical studies on current practices*, Springer Cham, Switzerland, 161-189.
- Trần Ngọc Hùng (2016), 'Các nhân tố tác động đến việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ tại Việt Nam', Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.