

MỤC LỤC

KINH TẾ VÀ QUẢN LÝ

- 1. Lê Thị Việt Nga, Doãn Nguyên Minh và Bùi Thị Thu** - Tác động của các biện pháp kỹ thuật và vệ sinh dịch tễ đến xuất khẩu thủy sản của Việt Nam vào thị trường EU. **Mã số: 153.11BMg.12** 3
The Impacts of TBT and SPS Measures on Vietnam's Seafood Exports to Eu Market
- 2. Đỗ Thị Bình** - Tinh thần đổi mới của doanh nghiệp trẻ: phân tích từ nguồn lực và năng lực động. **Mã số: 153.11BAdm.11** 11
Innovative Spirit of Young Enterprises: Analysis from Resources and Dynamic Capabilities Approach
- 3. Trần Chí Thiện và Trần Nhuận Kiên** - Bảo hộ sở hữu trí tuệ trong hỗ trợ khởi nghiệp sáng tạo ở vùng dân tộc thiểu số và miền núi. **Mã số: 153.11SMET.12** 19
Intellectual property protection in supporting startups in ethnic minority and mountainous areas

QUẢN TRỊ KINH DOANH

- 4. Nguyễn Phương Linh và Cao Tuấn Khanh** - Môi quan hệ của năng lực hấp thụ, tích hợp đa kênh và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp bán lẻ. **Mã số: 153.2BMkt.21** 26
The relationship of absorption, multi - channel integration capability and firm performance of retail enterprises.
- 5. Nguyễn Thị Ngọc Lan** - Tác động của kế toán quản trị đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam. **Mã số: 153.2BAcc.21** 37
Impact of management accounting on business results of Vietnamese enterprises
- 6. Bùi Thị Thu Loan và Nguyễn Xuân Thắng** - Nhận diện vai trò của đòn bẩy tài chính trong mối quan hệ giữa tinh thần doanh nhân và hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp nhỏ và vừa trên địa bàn Hà Nội. **Mã số: 153.2BAdm.21** 45
Identifying the role of financial leverage in the relationship between the entrepreneurship and business performance of small and medium enterprises in Hanoi
- 7. Lưu Thị Minh Ngọc, Nguyễn Phương Mai và Đặng Thị Hương** - Ứng dụng thẻ điểm quản trị công ty trong đánh giá công ty cổ phần có vốn nhà nước, nghiên cứu trường hợp tại công ty cổ phần Quản lý Bảo trì Đường thủy Nội địa số 4. **Mã số: 153.2BAdm.21** 55
Applying Corporate Governance Scorecard in evaluating state-owned joint stock companies: Case study of Inland Waterways Management and Maintenance Joint Stock Company No. 4

- 8. Trần Thị Kim Phương, Phạm Công Hậu, Nguyễn Thanh Trúc, Trần Trung Vĩnh và Trương Bá Thanh** - Ảnh hưởng của hành vi tương tác qua truyền thông mạng xã hội đến trung thành thương hiệu: Trường hợp khách du lịch tại Đà Nẵng. *Mã số: 153.2BMkt.21* 62
The impact of customer engagement behaviours on social media on brand loyalty: a case study of domestic tourists in Da Nang city, Vietnam
- 9. Nguyễn Thu Thủy, Lê Thanh Tâm, Đoàn Minh Ngọc và Lê Đức Hoàng** - Các yếu tố ảnh hưởng tới ý định sử dụng dịch vụ cho vay khách hàng cá nhân của một chi nhánh ngân hàng thương mại - nghiên cứu trường hợp ACB Thăng Long. *Mã số: 153.2FiBa.22* 71
Factors Affecting Intention to Use Personal Loan Service of A Commercial Bank Branch - ACB Thang Long Case Study
- 10. Nguyễn Thị Hiền** - Các yếu tố ảnh hưởng đến bất cân xứng thông tin trên Sàn giao dịch chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh. *Mã số: 153.2FiBa.21* 83
The Factors Affecting Information Asymetry on Hochiminh City Stock Exchange (HOSE)

Ý KIẾN TRAO ĐỔI

- 11. Phan Hữu Nghị** - Đầu tư trực tiếp nước ngoài và tăng trưởng kinh tế: nghiên cứu tại Việt Nam. *Mã số: 153.3TrEM.32* 91
Foreign Direct Investment and Economic Growth: Case Study in Vietnam
- 12. Lê Bá Phong** - Tăng cường khả năng đổi mới sáng tạo cho các doanh nghiệp Việt Nam: Tác động điều tiết của văn hóa hợp tác và vai trò trung gian của năng lực quản trị tri thức. *Mã số: 153.3BAdm.31* 96
Stimulating Vietnamese enterprises' innovation capability: The moderating effect of collaborative culture and mediating role of knowledge management capability
- 13. Vũ Tuấn Dương và Nguyễn Thị Thanh Nhân** - Nghiên cứu tác động của chất lượng và giá trị dịch vụ đến sự hài lòng của sinh viên tại một số trường đại học tư thục trên địa bàn Hà Nội. *Mã số: 153.3OMIs.31* 105
Study on Impact of Service Quality and Value on Student Satisfaction at Several Private Universities in Hanoi City

TÁC ĐỘNG CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ ĐẾN KẾT QUẢ KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Nguyễn Thị Ngọc Lan
 Tổng Liên đoàn Lao động Việt Nam
 Email: lanntn@dhcd.edu.vn

Ngày nhận: 02/03/2021

Ngày nhận lại: 20/04/2021

Ngày duyệt đăng: 22/04/2021

Bài viết tập trung nghiên cứu định lượng tác động của các nội dung thực hành kế toán quản trị (KTQT) đến kết quả kinh doanh trong mẫu nghiên cứu gồm 336 doanh nghiệp Việt Nam. Kết quả hồi quy cho thấy, có 04 nội dung thực hành KTQT có tác động tích cực cùng chiều đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam, gồm: phân tích chi phí, hoạch định ngân sách, cung cấp thông tin hỗ trợ quyết định và phân tích chiến lược. Tuy nhiên, hoạt động đánh giá hiệu quả của KTQT lại không được tìm thấy có ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Trên cơ sở đó, bài viết đưa ra các giải pháp hoàn thiện thực hành KTQT, góp phần nâng cao kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam trong thời gian tới.

Từ khóa: kế toán quản trị, yếu tố tác động, kết quả kinh doanh, doanh nghiệp, Việt Nam.

JEL Classifications: M10, M40, M41

1. Mở đầu

Kế toán quản trị (KTQT) là nắm bắt các vấn đề về thực trạng, đặc biệt là thực trạng tài chính, của doanh nghiệp, từ đó cung cấp thông tin phục vụ hoạt động quản trị nội bộ và ra quyết định quản trị. Hầu hết các doanh nghiệp sử dụng kế toán quản trị để kiểm soát chi phí, hoạch định ngân sách, đánh giá kết quả kinh doanh, hay phân tích lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn. KTQT có khả năng làm giảm các yếu tố gây sai sót, hoạt động kém hiệu quả trong sản xuất của các nền tảng kinh tế trên thế giới. Trong điều kiện cạnh tranh thị trường như hiện nay, KTQT còn đóng vai trò quan trọng hơn khi đảm nhận việc hệ thống hóa và xử lý thông tin, cung cấp thông tin để phục vụ doanh nghiệp hay tổ chức quản lý các hoạt động kinh doanh (Van Triest và Elshahat, 2007).

Trong thực hành, KTQT gồm các nội dung cơ bản sau: phân tích chi phí (costing), hoạch định ngân sách (budgeting), đánh giá hiệu quả (performance evaluation), thông tin hỗ trợ ra quyết định (decision support), và phân tích chiến lược (strategic analysis). Các nội dung này có vai trò quan trọng, ảnh hưởng đáng kể đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp, đặc biệt là trong bối cảnh hiện nay (Adu-Gyamfi và cộng sự, 2020). Tuy nhiên, tại Việt Nam hiện nay, các nội dung thực hành trong KTQT

cũng như tác động của chúng đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp chưa được nhìn nhận và quan tâm đúng mức. Điều này khiến KTQT không thể phát huy hết chức năng và vai trò trong quá trình vận hành của doanh nghiệp, cũng như việc kiểm soát, đánh giá doanh nghiệp.

Trong bối cảnh nêu trên, tác giả quyết định thực hiện nghiên cứu: “Tác động của kế toán quản trị đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam”, trong đó chú trọng đánh giá ảnh hưởng của các nội dung thực hành trong KTQT đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam. Trên cơ sở đó, nghiên cứu đề xuất một số giải pháp nhằm cải thiện KTQT để thúc đẩy kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam trong thời gian tới.

2. Cơ sở lý luận

2.1. Các học thuyết giải thích vai trò và tác động của KTQT

Vai trò và tác động của kế toán quản trị được đề cập đến trong một số học thuyết cụ thể như sau:

Học thuyết thể chế nghiên cứu tác động của những yếu tố từ môi trường bên ngoài và điều kiện của thị trường đến doanh nghiệp. Theo đó, doanh nghiệp tồn tại và phát triển thành công phụ thuộc vào các cấu trúc xã hội và phải thay đổi thích ứng với các điều kiện bên ngoài này (Scott, 2001). Và

KTQT hình thành cùng từ các điều kiện môi trường chi phối hoạt động của doanh nghiệp theo ba cặp cơ chế thay đổi khác nhau, đó là: (1) thay đổi chính thức và thay đổi không chính thức; (2) thay đổi mang tính cách mạng và thay đổi mang tính tiến hóa; và (3) thay đổi suy thoái và thay đổi phát triển (Burns và Scapens, 2000). Trong đó, cơ chế thay đổi chính thức và không chính thức là cơ chế phù hợp nhất để giải thích mối quan hệ giữa KTQT và sự thay đổi của doanh nghiệp, cụ thể là sự liên quan giữa mức độ thực hành kế toán quản trị và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Học thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu mối quan hệ giữa đặc điểm doanh nghiệp với các yếu tố ngẫu nhiên (quy mô, cơ cấu tổ chức, môi trường) và nâng cao kết quả kinh doanh. Otley (1980) áp dụng thuyết này trong KTQT và giải thích rằng: không có thông lệ kế toán chuẩn mực chung nào cho tất cả các doanh nghiệp; mỗi doanh nghiệp có một thông lệ riêng với những yếu tố tác động nhất định, có thể về công nghệ hay cơ sở hạ tầng. Ngoài ra, thuyết ngẫu nhiên cũng cho rằng: hệ thống KTQT hiệu quả phải phù hợp với cả yếu tố bên trong lẫn bên ngoài môi trường doanh nghiệp (Battilanan và Casciaro, 2012). Trong đó, yếu tố bên trong là những yếu tố như cấu trúc sở hữu; hệ thống tổ chức quản lý...; yếu tố bên ngoài là những yếu tố về công nghệ, cạnh tranh hay các tác động của thị trường.

2.2. Tác động của các nội dung thực hành KTQT đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp

Trên cơ sở các học thuyết nền tảng trên đây, KTQT có thể tác động đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp theo các nội dung thực hành cụ thể như sau:

□ Tác động của hoạt động phân tích chi phí (costing)

Hoạt động phân tích chi phí cung cấp các thông tin hỗ trợ định giá sản phẩm, từ đó có tác động đáng kể đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp thông qua quyết định giá sản phẩm; kiểm soát giá (Van Triest và Elshahat, 2007); đánh giá quy trình sản xuất; chuyển giá. Các doanh nghiệp có thể tính giá thành sản phẩm theo nhiều phương pháp phân tích chi phí khác nhau. Hiện nay, hai phương pháp được sử dụng phổ biến nhất là tính giá thành toàn bộ (Absorption Costing) và tính giá thành trực tiếp (Direct Costing hay Variable Costing) (Szychta, 2002). Ngoài ra, còn có một phương pháp khác đó là tính giá dựa trên hoạt động của doanh nghiệp (Activity-based costing). Phương pháp tính giá thành theo quy trình (Process Costing) và phương pháp

tính giá thành theo đơn đặt hàng (Job costing) cũng ngày càng được các doanh nghiệp sử dụng nhiều hơn. Thông qua các kết quả phân tích chi phí của KTQT, các phương pháp tính giá thành được kết hợp với nhau theo nhiều cách thức khác nhau, phù hợp với từng khu vực cũng như hoạt động và quy trình sản xuất của từng doanh nghiệp, từ đó góp phần nâng cao kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Trên cơ sở phân tích trên đây, tác giả đề xuất giả thuyết nghiên cứu thứ nhất như sau:

H1: Hoạt động phân tích chi phí (costing) có tác động tích cực đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT.

□ Tác động của hoạt động hoạch định ngân sách (budgeting)

Hoạch định ngân sách là một trong những hoạt động kiểm soát quan trọng nhất của doanh nghiệp nhằm lên kế hoạch cho các hoạt động trong tương lai; hoạch định tài chính; hoạch định dòng tiền hay kiểm soát chi phí (Hansen và Van der Stede, 2004). Hoạch định ngân sách liên quan đến nhiều loại ngân sách khác nhau của doanh nghiệp như: ngân sách linh hoạt (flexible budgets); ngân sách điều chỉnh liên tục (rolling budgets); ngân sách lập từ đầu (Zero based budgeting – ZBB); ngân sách kinh doanh; ... Hiện nay, hai hệ thống hoạch định ngân sách được sử dụng phổ biến nhất là định mức chi phí và hệ thống hạch toán.

Tuy được sử dụng rộng rãi trong doanh nghiệp nhưng hoạch định ngân sách cũng có thể dẫn đến một số vấn đề. Hansen và cộng sự (2003) đã chỉ ra rằng, hoạt động này cản trở sự phân chia nguồn nhân lực và tài nguyên trong doanh nghiệp, khiến doanh nghiệp không thể tận dụng tối đa lợi ích của các nguồn lực và làm phát sinh nhiều quyết định sai lầm sau này. Do đó, một giải pháp đã được đưa ra để giải quyết các vấn đề trên, đó là phương pháp lập dự toán ngoài ngân sách (Beyond budgeting round table – BBRT). Mục đích của phương pháp này là có thể quản lý doanh nghiệp mà không cần đến việc hoạch định ngân sách truyền thống. Cassel (2003) cho rằng các doanh nghiệp tư nhân áp dụng BBRT có xu hướng hoạt động hiệu quả hơn so với những doanh nghiệp sử dụng phương pháp hoạch định ngân sách truyền thống.

Trên cơ sở phân tích trên đây, tác giả đề xuất giả thuyết nghiên cứu như sau:

H2: Hoạt động hoạch định ngân sách (budgeting) có tác động tích cực đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT.

□ **Tác động của hoạt động đánh giá hiệu quả (performance evaluation):**

Đánh giá hiệu quả có vai trò rất quan trọng đối với các bên liên quan của doanh nghiệp, đặc biệt là các nhà đầu tư. Hiệu quả tài chính của một doanh nghiệp bị ảnh hưởng trực tiếp bởi vị trí của doanh nghiệp đó trên thị trường. Trong đó, rủi ro và tăng trưởng là hai yếu tố có tác động nhiều nhất đến hiệu quả doanh nghiệp. Ngoài ra, quy mô của doanh nghiệp cũng là yếu tố có tác động tích cực đến hiệu quả tài chính bởi vì các doanh nghiệp có thể tận dụng điểm mạnh này để có được một số lợi ích về tài chính trong hoạt động kinh doanh. Bên cạnh đó, tài sản càng nhiều thì rủi ro càng ít, do đó có ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả tài chính của doanh nghiệp. Đồng thời, các tác giả này cho rằng, nếu doanh nghiệp tăng trưởng bền vững với tỷ lệ tăng trưởng lớn hơn 1 thì hiệu quả tài chính của doanh nghiệp sẽ được cải thiện. Như vậy, thông qua hoạt động đánh giá hiệu quả, các nhà quản lý có thể nắm bắt được tình hình hoạt động của doanh nghiệp cũng như các yếu tố tác động đến hiệu quả doanh nghiệp, từ đó có các giải pháp cải thiện kết quả kinh doanh cho doanh nghiệp mình.

Trên cơ sở phân tích trên đây, tác giả đề xuất giả thuyết nghiên cứu như sau:

H3: Hoạt động đánh giá hiệu quả (performance evaluation) có tác động tích cực đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT.

□ **Tác động của thông tin hỗ trợ ra quyết định (decision support):**

Thông tin hỗ trợ ra quyết định cũng là một yếu tố quan trọng trong môi trường cạnh tranh hiện nay. Thông tin hỗ trợ ra quyết định được chia thành thông tin hỗ trợ quyết định ngắn hạn và thông tin hỗ trợ quyết định dài hạn. Theo Abdel-Kader và Luther (2006), trong các quyết định ngắn hạn, kế toán quản trị có thể áp dụng phương pháp phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận (CVP); phương pháp phân tích lợi nhuận sản phẩm (hoặc lợi nhuận khách hàng); hay phương pháp mô hình quản lý hàng tồn kho. Đối với quyết định đầu tư dài hạn, các nhà quản trị có thể đưa ra và xem xét tỷ lệ và thời gian hoàn vốn. Phương pháp xem xét tỷ lệ (hoặc thời gian) hoàn vốn này được áp dụng phổ biến ở hầu hết các quốc gia như Anh (41%), Nhật Bản (84%) và Trung Quốc (84%) (Hermes và Lensink, 2007) do phương pháp này tính toán đơn giản và dễ dàng đưa ra đánh giá. Ngoài ra, các phương pháp khác như phân tích lợi nhuận sản phẩm hay phân tích điểm hòa

vốn cũng được sử dụng nhiều ở Hoa Kỳ; Úc; và Anh (Abdel-Kader và Luther, 2006). Như vậy, các phương pháp hỗ trợ ra quyết định được thực hiện trên cơ sở nghiên cứu kỹ lưỡng các thông tin kế toán quản trị cũng như các yếu tố liên quan như doanh thu, chi phí, lợi nhuận...; nhờ đó, các quyết định của doanh nghiệp có tính chính xác cao hơn, góp phần thúc đẩy kết quả kinh doanh của doanh nghiệp cả trong ngắn hạn và dài hạn.

Trên cơ sở phân tích trên đây, tác giả đề xuất giả thuyết nghiên cứu như sau:

H4: Thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định (decision support) có tác động tích cực đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT.

□ **Tác động của hoạt động phân tích chiến lược (strategic analysis):**

Phân tích chiến lược trên cơ sở áp dụng và sử dụng thông tin KTQT cho phép doanh nghiệp đánh giá tình hình bên trong cũng như môi trường bên ngoài; từ đó xác định những yếu tố ngầm và nghiên cứu sự ảnh hưởng của chúng (Adu-Gyamfi và cộng sự, 2020). Hiệu quả của chiến lược phụ thuộc vào các nguồn lực, khả năng của doanh nghiệp và sự hiểu biết về ảnh hưởng của các yếu tố. Thông qua phân tích chiến lược, doanh nghiệp có thể phát hiện các cơ hội kinh doanh cho tương lai hay các thay đổi mới của môi trường kinh doanh. Do đó, vai trò của phân tích chiến lược chủ yếu tập trung vào việc nghiên cứu tác động của các yếu tố gây ra và dự đoán sự thay đổi trong môi trường đó. Tóm lại, phân tích chiến lược không chỉ phân tích các sự việc đã xảy ra, mà còn có khả năng phân biệt, dự đoán các yếu tố dưới tác động của thời gian, từ đó tác động đến hiệu quả của doanh nghiệp.

Trên cơ sở phân tích trên đây, tác giả đề xuất giả thuyết nghiên cứu như sau:

H5: Hoạt động phân tích chiến lược (strategic analysis) có tác động tích cực đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT.

3. Phương pháp nghiên cứu

Trong quá trình xây dựng cơ sở lý luận và các giả thuyết nghiên cứu, tác giả tiến hành thu thập và tổng hợp tài liệu từ các công trình nghiên cứu đã công bố về KTQT, các nội dung thực hành KTQT và tác động của các nội dung này đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Để kiểm định các giả thuyết nghiên cứu đã đề xuất, tác giả sử dụng phương pháp định lượng phân tích mô hình hồi quy để đánh giá mức độ ảnh hưởng của các biến độc lập (là các nội dung thực hành KTQT trong doanh nghiệp) đã xác

định đến biến phụ thuộc (là kết quả kinh doanh của doanh nghiệp).

Mô hình hồi quy được xây dựng với 05 biến độc lập và 02 biến kiểm soát được sử dụng phổ biến (quy mô lao động và doanh thu) nhằm xác định các nội dung thực hành KTQT tác động như thế nào đến hiệu quả hoạt của doanh nghiệp Việt Nam. Cụ thể, mô hình hồi quy được xác lập như sau:

trong giai đoạn 2020, cụ thể là về các nội dung thực hành KTQT trong các doanh nghiệp. Điều tra được thực hiện chủ yếu qua các bảng hỏi trực tuyến và gửi qua thư điện tử, bưu điện có hỗ trợ qua điện thoại và các công cụ trực tuyến khác. Kết quả cuối cùng thu được 336 phản hồi, hình thành mẫu nghiên cứu, có phân bố cụ thể như sau:

Bảng 1: Mẫu khảo sát điều tra

Tiêu chí	Số lượng	Tỷ lệ	Tiêu chí	Số lượng	Tỷ lệ
Năm thành lập	336	100%	Quy mô lao động	336	100%
< 3 năm	23	6,85%	< 10 người	13	3,87%
3 – 5 năm	137	40,77%	10-99 người	33	9,82%
6 – 10 năm	125	37,20%	100-299 người	132	39,29%
11 – 20 năm	40	11,90%	300-999 người	136	40,48%
> 20 năm	11	3,27%	1.000 LĐ trở lên	22	6,55%
Ngành nghề kinh doanh	336	100%	Quy mô doanh thu	336	100%
Nông, lâm, thủy sản	48	14,29%	Dưới 20 tỷ	11	3,27%
Xây dựng	79	23,51%	20 – dưới 100 tỷ	49	14,58%
Thương mại - dịch vụ	109	32,44%	100 - dưới 300 tỷ	73	21,73%
Công nghiệp	82	24,40%	300 – dưới 1000 tỷ	118	35,12%
Khác	18	5,36%	từ 1.000 tỷ trở lên	85	25,30%

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + \beta_6X_6 + \beta_7X_7 + e$$

Trong đó:

Y = kết quả kinh doanh của doanh nghiệp (firm performance)

X1 = phân tích chi phí (costing)

X2 = hoạch định ngân sách (budgeting)

X3 = đánh giá hiệu quả (performance evaluation)

X4 = thông tin hỗ trợ ra quyết định (decision support)

X5 = phân tích chiến lược (strategic analysis)

X6 = quy mô lao động (size)

X7 = quy mô doanh thu (revenue)

β_1 đến β_7 = các hệ số hồi quy (regression coefficients)

e = sai số (error term)

Để kiểm định mô hình nghiên cứu, nhóm tác giả đã tiến hành điều tra bảng hỏi về các tác động của KTQT đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp trên địa bàn các tỉnh thành lớn, gồm Hà Nội, Tp. Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Bình Dương, Hải Phòng...

Nhìn chung, đa số các doanh nghiệp tham gia khảo sát có thời gian thành lập từ 3 - 5 năm (40,77%) và từ 6 - 10 năm (37,2%). Các doanh nghiệp được khảo sát chủ yếu thuộc các ngành như: Thương mại - dịch vụ (32,44%); Công nghiệp (24,4%) và Xây dựng (23,51%), với quy mô doanh nghiệp từ 100 - 299 người và từ 300 - 999 người (tỷ trọng lần lượt là 39,29% và 40,48%). Quy mô doanh thu của các doanh nghiệp tương đối lớn, đa phần ở mức 300 - dưới 1.000 tỷ (35,12%) và từ 1.000 tỷ trở lên (25,30%).

Tiếp theo, tác giả sử dụng phần mềm SPSS để thực hiện phân tích hồi quy và tính toán các hệ số tác động. Kết quả kiểm định các biến độc lập và phụ thuộc được thể hiện chi tiết trong bảng dưới đây (bảng 2):

Kết quả kiểm định biên CFA cho thấy các biến gộp hình thành từ các câu hỏi trong bảng khảo sát điều tra đều có các hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,7 đạt ngưỡng thống kê. Các hệ số kiểm định Kaiser-Meyer-Olkin cũng đạt ngưỡng thống kê 95% (Sig.) và đều có giá trị KMO lớn hơn 0,7. Kết quả

Bảng 2: Kiểm định các biến độc lập và phụ thuộc

TT	Tên biến tiếng Việt	Kí hiệu	Cronbach's Alpha	Kaiser-Meyer-Olkin	Sig.	Giá trị cộng dồn cột trụ đầu (%)
1	Phân tích chi phí	X1	0,880	0,845	0,000	62,723
2	Hoạch định ngân sách	X2	0,878	0,739	0,000	73,579
3	Đánh giá hiệu quả	X3	0,841	0,722	0,000	68,034
4	Thông tin hỗ trợ ra quyết định	X4	0,903	0,790	0,000	72,104
5	Phân tích chiến lược	X5	0,863	0,815	0,000	65,933
6	Quy mô lao động	X6				
7	Quy mô doanh thu	X7				
8	Kết quả kinh doanh	Y	0,864	0,835	0,000	65,491

này cho phép khẳng định độ tin cậy của các thang đo sử dụng đối với các biến độc lập và phụ thuộc của nghiên cứu.

3. Kết quả nghiên cứu

Kết quả hồi quy và các phép kiểm tra vấn đề đa cộng được trình bày trong bảng dưới đây. Mô hình có biến phụ thuộc là kết quả kinh doanh của doanh nghiệp và 05 biến độc lập là các nội dung thực hành KTQT ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Thống kê F của mô hình là 44,803 với giá trị p (Sig.) = 0,000 cho thấy mô hình phù hợp với dữ liệu thu thập được và tồn tại các biến giải thích có ý nghĩa.

Giá trị R bình phương hiệu chỉnh đạt 0,478 cho thấy các biến độc lập đưa vào mô hình giải thích được 47,8% sự biến thiên của biến phụ thuộc. Kết quả phân tích đa cộng tuyến của mô hình cho giá trị VIF đều nhỏ hơn 4, đảm bảo không tồn tại hiện tượng này trong mô hình hồi quy. Các kết quả này cho phép khẳng định mô hình hồi quy đạt mức tin cậy.

Kết quả hồi quy cho thấy hoạt động thực hành KTQT phân tích chi phí (X1) có tác động đáng kể

cùng chiều đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT ở ngưỡng tin cậy 99% (B = 0,425, Sig. = 0,000). Giả thuyết 1 được khẳng định đúng. Kết quả này tương tự kết quả nghiên cứu của Van Triest và Elshahat (2007), đều khẳng định vai trò quan trọng của phân tích chi phí đối với kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp. Tại Việt Nam, các doanh nghiệp đã nhận thức được tầm quan trọng của phân tích chi phí, do đó các hoạt động phân tích chi phí ngày càng được chú trọng hơn; đồng thời, các nội dung phân tích chi phí cũng chi tiết hơn, chú trọng nhiều vào cung cấp thông tin hỗ trợ định giá sản phẩm. Tuy nhiên, nhìn nhận một cách khách quan, các doanh nghiệp lại chỉ đưa ra các phân tích chi phí tổng quát mà chưa đi sâu vào so sánh cụ thể nên chưa thể làm rõ các yếu tố tác động đến giá thành. Bên cạnh đó, các phương pháp tính giá thành chưa được các doanh nghiệp

Bảng 3: Kết quả phân tích hồi quy

	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa Beta	t	Sig.	Đa cộng tuyến	
	Hệ số B	Sai số chuẩn				Dung sai	VIF
(hệ số)	-0,288	0,200		-1,439	0,151		
X1	0,425***	0,045	0,425	9,388	0,000	0,761	1,313
X2	0,162***	0,042	0,162	3,896	0,000	0,898	1,114
X3	0,049	0,042	0,049	1,167	0,244	0,882	1,133
X4	0,187***	0,047	0,187	3,980	0,000	0,709	1,411
X5	0,261***	0,042	0,261	6,293	0,000	0,904	1,106
X6	0,033	0,045	0,030	0,744	0,457	0,985	1,015
X7	0,048	0,036	0,053	1,345	0,180	0,987	1,013

$R = 0,669$; $R^2 = 0,489$; R^2 điều chỉnh = 0,478;
 Sai số chuẩn = 0,723; $F = 44,803$; $Sig. = 0,000$.

* có ý nghĩa thống kê với $p < .05$;
 ** có ý nghĩa thống kê với $p < .01$;
 *** có ý nghĩa thống kê với $p < .001$.

Việt Nam kết hợp với nhau theo nhiều cách thức khác nhau để nâng cao hiệu quả phân tích chi phí.

Theo kết quả hồi quy, hoạt động thực hành KTQT hoạch định ngân sách (X2) có tác động đáng kể cùng chiều đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT ở ngưỡng tin cậy 99% ($B = 0,162$, $Sig. = 0,000$). Giả thuyết 2 được khẳng định đúng. Kết quả này phù hợp với các phát hiện nghiên cứu của Hansen và Van der Stede (2004); Hansen và cộng sự (2003). Nhìn chung, hoạt động hoạch định ngân sách ở các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay ngày càng được chú trọng và được áp dụng phổ biến hơn. Nhờ vào việc hoạch định ngân sách, một doanh nghiệp có thể đưa ra các quyết định đúng đắn mang tính chủ chốt và có thể hoàn thành mục tiêu như mong đợi, cũng như giúp cho doanh nghiệp đi đúng hướng hơn. Tuy nhiên, đối với một số doanh nghiệp vừa và nhỏ ở nước ta, việc hoạch định ngân sách còn gặp nhiều khó khăn. Nguyên nhân là do hoạch định ngân sách khá tốn thời gian, trong khi những doanh nghiệp với quy mô nhỏ thường tập trung vào việc tăng doanh thu, doanh số bán hàng hơn là hoạch định ngân sách.

Biến hoạt động thực hành KTQT đánh giá hiệu quả (X3) không có tác động đáng kể đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT ở ngưỡng tin cậy 95% ($B = 0,049$, $Sig. = 0,244$). Giả thuyết 3 không được khẳng định đúng. Để đánh giá kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp, từ trước cuộc cách mạng công nghiệp, phương pháp truyền thống dựa trên quan điểm của kế toán đã được áp dụng đầu tiên trong ngành kinh tế. Từ sau Cách mạng công nghiệp đến cuối thế kỷ XX, phương pháp này vẫn được sử dụng rộng rãi. Tuy nhiên, sự thay đổi nhanh chóng của nền kinh tế toàn cầu đã khiến cho phương pháp truyền thống không còn được chính xác nữa, do đó, để có thể cạnh tranh và giữ vững vị trí trên thị trường, các doanh nghiệp Việt Nam đã chuyển sang áp dụng các phương pháp khác, như phương pháp đánh giá hiệu quả dựa trên chiến lược hoặc phương pháp đánh giá cân bằng và tích hợp. Tóm lại, đánh giá hiệu quả có thể mang nhiều nội hàm, chỉ tiêu khác nhau, chỉ riêng KTQT là không đủ cơ sở để phân tích và kết luận. Ngoài ra, các doanh nghiệp Việt Nam tuy đã thực hiện đánh giá hiệu quả nhưng chưa tuân theo một quy trình cụ thể nào và chưa sử dụng đa dạng các phương pháp khác nhau. Bên cạnh đó, các đánh giá

vẫn còn sơ sài, chỉ mang tính khái quát và vấn đề quan trọng nhất là các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay vẫn chưa thực sự nhận thức được tầm quan trọng của việc đánh giá hiệu quả đối với doanh nghiệp của mình.

Kết quả hồi quy cho thấy thông tin hỗ trợ của KTQT trong ra quyết định (X4) có tác động đáng kể cùng chiều đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp áp dụng KTQT ở ngưỡng tin cậy 99% ($B = 0,187$, $Sig. = 0,000$). Giả thuyết 4 được khẳng định đúng, phù hợp với kết quả Abdel-Kader và Luther (2006) và Adu-Gyamfi và cộng sự (2020). Có thể thấy, thông tin hỗ trợ việc ra quyết định, chẳng hạn như thông tin về phân tích lợi nhuận khách hàng; phân tích lợi nhuận sản phẩm; phân tích điểm hòa vốn cho các loại sản phẩm chủ yếu; phân tích rủi ro... đều có tần suất sử dụng cao ở nhiều doanh nghiệp Việt Nam, từ đó có tác động đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp. Tuy nhiên, tại Việt Nam, hiện nay, vẫn còn một số lượng lớn các công ty chưa thực sự quan tâm đến các thông tin hữu ích này. Việc ra quyết định đôi khi còn theo cảm quan và kinh nghiệm của các nhà quản trị, nên mang tính cá nhân cao và chưa đảm bảo tính khoa học, dẫn đến nhiều quyết định sai lầm.

Theo kết quả hồi quy, hoạt động thực hành KTQT phân tích chiến lược (X5) có tác động đáng kể cùng chiều đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp ở ngưỡng tin cậy 99% ($B = 0,033$, $Sig. = 0,000$). Giả thuyết 5 được khẳng định đúng. Kết quả này tương tự với các phát hiện nghiên cứu của Adu-Gyamfi và cộng sự (2020). Trong bối cảnh hội nhập và công nghiệp hóa, hiện đại hóa như hiện nay, cùng với sự cạnh tranh gay gắt và những thay đổi nhanh chóng của môi trường kinh doanh, các doanh nghiệp Việt Nam ngày càng hiểu rõ tầm quan trọng mang tính cốt lõi của việc phân tích chiến lược. Nhìn chung, những doanh nghiệp lớn đã triển khai hoạt động phân tích chiến lược đúng đắn trên nhiều khía cạnh khác nhau, giúp doanh nghiệp đi đúng hướng và đạt được mục tiêu đề ra. Ngược lại, hoạt động phân tích chiến lược chưa được các doanh nghiệp vừa và nhỏ Việt Nam quan tâm. Vì thường xuyên gặp vấn đề về tài chính, nhân lực khi môi trường kinh tế thay đổi, công tác quản trị và phân tích chiến lược của các doanh nghiệp này còn rất yếu kém. Tuy

có điểm mạnh về sự linh hoạt trong hoạt động kinh doanh so với các doanh nghiệp quy mô lớn, nhưng khi tiến vào thị trường hội nhập bình đẳng quốc tế, sự yếu kém này càng thể hiện rõ hơn, khi những doanh nghiệp kém về phân tích chiến lược lại phải cạnh tranh quá nhiều với các công ty nước ngoài có hoạch định chiến lược tốt hơn về mọi mặt.

Về 2 biến kiểm soát, kết quả hồi quy cho thấy cả 2 biến quy mô lao động và doanh thu đều không có tác động đáng kể đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam. Kết quả này cho thấy, trong bối cảnh kinh tế tại Việt Nam hiện nay, quy mô lao động và doanh thu không có ảnh hưởng đến việc đạt được kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp.

5. Giải pháp

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất một số giải pháp cải thiện hoạt động kế toán quản trị nhằm nâng cao kết quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam, cụ thể như sau:

Thứ nhất, về khắc phục những thiếu sót trong hoạt động phân tích chi phí, các doanh nghiệp cần thực hiện thêm phân tích chi phí theo thời gian quy định qua từng quý hay từng năm và cụ thể hóa việc phân tích chi phí qua từng nội dung. Ví dụ, khi phân tích về chi phí sản xuất, cần phân tích rõ các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm... Ngoài cách phân tích chi phí hiện có, các doanh nghiệp nên bổ sung thêm các phương pháp phân tích khác để có thể xác định các yếu tố tác động một cách chính xác nhất, như phương pháp loại trừ; phương pháp liên hệ cân đối...

Thứ hai, đối với hoạt động hoạch định ngân sách, các doanh nghiệp vừa và nhỏ nên quan tâm hơn nữa đến việc hoạch định ngân sách, bởi đây là nền tảng để phát triển các chiến lược cho công ty trong tương lai. Để tiết kiệm thời gian, các doanh nghiệp nên chọn cho mình một phương pháp hoạch định ngân sách tân tiến, dễ thực hiện nhưng phải phù hợp với môi trường của doanh nghiệp. Ngoài ra, doanh nghiệp có thể tận dụng các ban phòng tài chính để hỗ trợ kế toán trong quá trình hoạch định, vừa tiết kiệm thời gian lẫn chi phí.

Thứ ba, để nâng cao việc đánh giá hiệu quả doanh nghiệp, các doanh nghiệp Việt Nam cần áp dụng linh hoạt nhiều phương pháp đánh giá khác nhau trong quá trình phân tích kết quả kinh doanh.

Thêm vào đó, việc xây dựng quy trình phân tích hiệu quả tại doanh nghiệp là rất cần thiết, tác động trực tiếp đến hiệu quả đánh giá.

Thứ tư, đối với các thông tin hỗ trợ việc ra quyết định, các doanh nghiệp cần có một hệ thống thông tin về chứng từ, tài khoản, sổ sách kế toán và hệ thống báo cáo KTQT đầy đủ và phù hợp với doanh nghiệp. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cần tham khảo thêm các nguồn khác trong và ngoài nước để xem xét nhiều mô hình KTQT mới, đa dạng hơn và có thể áp dụng vào trường hợp của doanh nghiệp. Việc nâng cao nhận thức của doanh nghiệp về KTQT nói chung và hoạt động hỗ trợ thông tin nói riêng cũng có vai trò quan trọng để tăng hiệu quả khi ra quyết định.

Thứ năm, đối với hoạt động phân tích chiến lược, các doanh nghiệp cần chú ý chiến lược kinh doanh phải gắn với thị trường, chiến lược phải thể hiện tính làm chủ thị trường của doanh nghiệp. Đồng thời, xây dựng chiến lược kinh doanh phải làm tăng thế mạnh của doanh nghiệp và chiến lược phải thể hiện tính linh hoạt cao và việc xây dựng chiến lược chỉ nên những vấn đề khái quát. Thêm vào đó, khi xây dựng chiến lược phải tính đến vùng an toàn, hạn chế tối đa rủi ro; cần xác định mục tiêu, vùng kinh doanh và các điều kiện cơ bản để đạt được mục tiêu đó; cũng như các đặc điểm của doanh nghiệp để tìm ra những thiếu sót trong chiến lược và kịp thời sửa chữa.

6. Kết luận

Nghiên cứu này chú trọng phân tích và đánh giá tác động của các nội dung thực hành KTQT đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy có 04 nội dung thực hành KTQT có tác động đáng kể cùng chiều đến kết quả kinh doanh các doanh nghiệp trong bối cảnh hiện nay, đó là: (i) phân tích chi phí; (ii) hoạch định ngân sách; (iii) thông tin hỗ trợ việc ra quyết định và (iv) phân tích chiến lược. Nội dung Đánh giá hiệu quả trong KTQT không có tác động đáng kể đến kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

Cũng theo kết quả nghiên cứu, nhiều doanh nghiệp Việt Nam hiện nay chưa thực sự nhận thức đúng mức tầm quan trọng của KTQT cũng như các nội dung thực hành KTQT. Vì vậy, hiệu quả triển khai KTQT tại các doanh nghiệp chưa cao, ảnh hưởng đáng kể đến kết quả kinh doanh của các

doanh nghiệp trong bối cảnh hội nhập và cạnh tranh như hiện nay tại Việt Nam.

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, bài viết đề xuất một số giải pháp cải thiện hoạt động kế toán quản trị nhằm nâng cao kết quả kinh doanh của doanh nghiệp Việt Nam. Trong thời gian tới, các doanh nghiệp vừa và nhỏ nên quan tâm hơn nữa đến việc hoạch định ngân sách. Đồng thời, để cải thiện việc đánh giá hiệu quả doanh nghiệp, các doanh nghiệp Việt Nam cần áp dụng linh hoạt nhiều phương pháp đánh giá khác nhau trong quá trình phân tích kết quả kinh doanh. ♦

Tài liệu tham khảo:

1. Abdel-Kader M., Luther R. (2006), "Management accounting practices in the British food and drinks industry", *British Food Journal*, vol. 108, no.5, pp. 336-357.
2. Adu-Gyamfi Joseph, Yusheng Kong, Chipwere Wayne (2020), "The Impact of Management Accounting Practices on the Performance of Manufacturing Firms; An Empirical Evidence from Ghana", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.11, No.20, pp. 100-113.
3. Battilana Julie, Casciaro Tiziana (2012), "Change Agents, Networks, and Institutions: A Contingency Theory of Organizational Change", *The Academy of Management Journal* 55(2):381-398.
4. Burns John, Scapens Robert W. (2000), "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework", *Management Accounting Research* 11(1):3-25.
5. Cassell, M. (2003), *Can we budget it? (beyond budgeting)*, Financial Management, November.
6. Hansen Stephen C., Otley David, Van der Stede Wim A. (2003), "Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective", *Journal of Management Accounting Research* 15(1).
7. Hansen Stephen C., Van der Stede Wim A. (2004), "Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis", *Management Accounting Research* 15(4):415-439.
8. Hermes Niels, Lensink Robert (2007), "The empirics of microfinance: what do we know?", *The Economic Journal* Volume 117, Issue 517, Pages F1-F10.
9. Otley David T. (1980), "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society* Volume 5, Issue 4, Pages 413-428.
9. Scott W. Richard (2013), *Institutions and Organizations. Ideas, Interests and Identities*, United State, SAGE Publications, Inc; Fourth edition.
10. Szychta Anna (2002), "The Scope of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises", *Management Accounting Research* 13(4).
11. Van Triest Sander, Elshahat Mohamed Fathy (2007), "The use of costing information in Egypt: A research note", *Journal of Accounting & Organizational Change* 3(3):329-343.

Summary

The article analyzes quantitatively the impact of management accounting practices on the business performance of a sample of 336 Vietnamese enterprises. The research findings indicate that, 4 management accounting practices influence positively the performance of Vietnamese enterprises, including: costing, budgeting; decision support and strategic analysis. However, the performance assessment practice does not have any significant effect on the firm performance. On the basis of research results, we propose recommendations for improving the management accounting practices in Vietnamese enterprises in order to raise the important roles of management accounting, also to improve the business performance of Vietnamese enterprises in the near future.