

Áp dụng Kế toán quản trị tại doanh nghiệp Việt Nam

 **Ths. Nguyễn Quốc Hưng***

Nhận: 04/10/2019

Biên tập: 14/10/2019

Duyệt đăng: 24/10/2019

Khái niệm “Kế toán quản trị” chính thức được thừa nhận trong Luật Kế toán 2003. Tuy nhiên, nhiều báo cáo nghiên cứu của các học giả cho rằng, việc vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp Việt Nam vẫn còn hạn chế và gặp nhiều khó khăn.

Bài viết này dựa trên kết quả điều tra 542 doanh nghiệp để nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng kế toán quản trị tại Việt Nam. Kết quả khảo sát sẽ cung cấp một số thông tin khái quát về tình hình áp dụng kế toán quản trị tại Việt Nam theo góc độ nhân khẩu học.

Từ khóa: Kế toán quản trị

The term “Management Accounting” was officially accepted in the Accounting Law passed by the National Assembly on June 17, 2003. Since then, the number of research related to Management Accounting (MA) has been increasing, many enterprises are gradually realizing the benefits of applying the MA. However, many research reports of scholars still believe that the application of MA in enterprises is still limited and faces many difficulties. This article is based on the results of a survey of 542 enterprises to study the factors affecting the application of MA in Vietnam at the beginning of 2019. The survey results will provide some general information about the situation of applying the MA in Vietnam based on a demographic perspective.

Keywords: Management accounting

Về phương pháp thu thập và xử lý số liệu

Để khảo sát tình hình áp dụng kế toán quản trị (KTQT) và các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng KTQT, nghiên cứu đã xây dựng bảng câu hỏi gồm ba phần chính: Phần thứ nhất - Thông tin doanh nghiệp (DN); Phần thứ hai - Thông tin nghiên cứu; Phần thứ ba - Thông tin liên hệ người điền phiếu.

Trong phần thứ nhất, người trả lời bảng câu hỏi cung cấp các thông

tin về DN, bao gồm tên, địa chỉ, loại hình công ty, lĩnh vực hoạt động, quy mô lao động, quy mô vốn kinh doanh và năm thành lập.

Phần thứ hai có nhiều nội dung, trong đó có nội dung thu thập thông tin tình hình áp dụng KTQT của DN. Để thu thập thông tin về tình hình áp dụng KTQT tại các DN, nghiên cứu đã đưa ra 31 phương pháp cơ bản của KTQT và được mã

hoá từ TH1 đến TH31, trong đó 24 phương pháp đầu tiên thuộc về KTQT truyền thống và 7 phương pháp còn lại thuộc về KTQT hiện đại. Các phương pháp KTQT đưa ra để khảo sát được tham khảo từ một số giáo trình KTQT và ý kiến góp ý của một số nhà khoa học. Mỗi phương pháp đều yêu cầu người trả lời chọn một trong hai phương án: 1- Chưa áp dụng và 2- Đã áp dụng.

Trường hợp DN đã áp dụng một phương pháp nào đó thì còn yêu cầu người trả lời đánh giá hiệu quả áp dụng theo thang đo Likert 5 mức độ, từ 1- Không hiệu quả đến 5- Rất hiệu quả. Dưới đây là một phần của Bảng câu hỏi điều tra có liên quan đến việc cung cấp dữ liệu sơ cấp phục vụ cho việc phân tích tình hình áp dụng KTQT tại các DN trong mẫu nghiên cứu (bảng 1, trang 33).

Dữ liệu sơ cấp phục vụ cho việc phân tích được tác giả thu thập thông tin từ các DN thông qua bảng hỏi điều tra. Số phiếu đạt yêu cầu là 542 phiếu, so với 579 phiếu thu về đạt 93,6% (bảng 2, trang 33).

Kết quả phân tích tình hình áp dụng KTQT

Trong số 31 phương pháp KTQT được đưa ra trong bảng câu hỏi, 24 phương pháp đầu (từ TH1

*** Trường Đại học Lao động - Xã hội**

÷ TH24) thuộc về KTQT truyền thống, 7 phương pháp tiếp theo (từ TH25 ÷ TH31) thuộc về KTQT hiện đại.

Nếu DN áp dụng ít nhất một phương pháp thì được coi là đã áp dụng KTQT, nếu không áp dụng phương pháp nào trong số 31 phương pháp thì DN đó được liệt vào loại chưa áp dụng KTQT. Theo đó, kết quả khái quát về tình hình áp dụng KTQT được trình bày tại Bảng 3, trang 34.

Như vậy, trong số 542 DN tham gia khảo sát, có 460 DN đã áp dụng ít nhất một phương pháp KTQT, chiếm 84,9%, số DN chưa áp dụng bất kỳ một phương pháp nào là 82, chiếm 15,1%.

Kết quả phân tích tình hình áp dụng KTQT theo các khía cạnh nhân khẩu học được trình bày như sau:

Một là, Theo loại hình DN

Theo Luật DN số 68/2014/QH13, có 5 loại hình DN đó là: Công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH), công ty cổ phần, DN nhà nước, DN tư nhân, công ty hợp danh. Trong nghiên cứu này, tác giả không khảo sát loại công ty hợp danh mà thay bởi loại DN có vốn đầu tư nước ngoài, hợp tác xã và các loại DN khác. Để đánh giá tình hình áp dụng KTQT theo loại hình DN, tỷ lệ áp dụng hay chưa áp dụng KTQT cần phải xem xét riêng theo từng loại hình DN. Tỷ lệ này không thể xem xét trên tổng thể nghiên cứu vì số lượng DN của từng loại hình kinh doanh trong mẫu là rất khác nhau.

Nhóm DN tư nhân có 19 DN, trong đó 5 DN chưa áp dụng KTQT (chiếm 26,3%) và có 14 DN đã áp dụng KTQT (chiếm 73,7%).

Loại công ty TNHH có 249 DN, trong đó có 40 DN chưa áp dụng KTQT (chiếm 16,1%) và có 209 DN đã áp dụng KTQT (chiếm 83,9%).

Bảng1. Bảng thu thập thông tin về tình hình áp dụng KTQT tại các DN

MÃ TH	Các phương pháp KTQT	Tình hình áp dụng		Đánh giá hiệu quả của việc áp dụng				
		Chưa áp dụng	Đã áp dụng	Không hiệu quả	Hiệu quả ít	Bình thường	Hiệu quả cao	Rất hiệu quả
I	Các phương pháp truyền thống							
TH1	Phân loại Chi phí thành: Chi phí cố định và Chi phí biến đổi	1	2	1	2	3	4	5
TH2	Định mức tiêu hao vật liệu	1	2	1	2	3	4	5
TH3	Định mức nhân công	1	2	1	2	3	4	5
TH4	Định mức các chi phí khác	1	2	1	2	3	4	5
TH5	Dự toán chi phí vật liệu	1	2	1	2	3	4	5
TH6	Dự toán chi phí nhân công	1	2	1	2	3	4	5
TH7	Dự toán chi phí khác	1	2	1	2	3	4	5
TH8	Dự toán tổng chi phí sản xuất	1	2	1	2	3	4	5
TH9	Dự toán chi phí bán hàng	1	2	1	2	3	4	5
TH10	Dự toán chi phí quản lý	1	2	1	2	3	4	5
TH11	Dự toán doanh thu bán hàng	1	2	1	2	3	4	5
TH12	Dự toán thu-chi (dòng tiền)	1	2	1	2	3	4	5
TH13	Dự toán lợi nhuận	1	2	1	2	3	4	5
TH14	Dự toán linh hoạt	1	2	1	2	3	4	5
TH15	Đánh giá thực hiện dự toán	1	2	1	2	3	4	5
TH16	Đánh giá chi phí thực tế so với định mức	1	2	1	2	3	4	5
TH17	Báo cáo lợi nhuận riêng cho từng loại sản phẩm, dịch vụ hoặc lĩnh vực kinh doanh.	1	2	1	2	3	4	5
TH18	Giá thành theo chi phí đầy đủ	1	2	1	2	3	4	5
TH19	Giá thành theo chi phí biến đổi	1	2	1	2	3	4	5
TH20	Tính sản lượng hoặc doanh thu hoà vốn	1	2	1	2	3	4	5
TH21	Phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận	1	2	1	2	3	4	5
TH22	Sử dụng một số chỉ tiêu tài chính để đánh giá hiệu quả hoạt động đầu tư như: NPV, IRR, ROA, ROI,....	1	2	1	2	3	4	5
TH23	Thực hiện khoán chi phí cho từng bộ phận trong DN	1	2	1	2	3	4	5
TH24	Định giá chuyển giao nội bộ	1	2	1	2	3	4	5
II	Các phương pháp hiện đại							
TH25	Hạch toán chi phí theo ABC	1	2	1	2	3	4	5
TH26	Tổ chức sản xuất theo JIT	1	2	1	2	3	4	5
TH27	Sản xuất theo Chi phí theo mục tiêu	1	2	1	2	3	4	5
TH28	Bảng điểm cân bằng	1	2	1	2	3	4	5
TH29	Quản trị chất lượng toàn diện (TQM)	1	2	1	2	3	4	5
TH30	Quản trị chi phí theo phương pháp Kaizen	1	2	1	2	3	4	5
TH31	Quản trị chất lượng theo tiêu chuẩn ISO 9001	1	2	1	2	3	4	5

Nguồn: Trích từ Bảng câu hỏi điều tra của tác giả

Bảng 2. Kết quả thu thập và sàng lọc bảng hỏi

STT	Địa bàn điều tra	Số bảng hỏi phát ra	Bảng hỏi thu về		Bảng hỏi thu về hợp lệ		
			Số lượng	Tỷ lệ % so với bảng hỏi phát ra	Số lượng	Tỷ lệ % so với bảng hỏi phát ra	Tỷ lệ % so với bảng hỏi thu về
1	TP. Hà Nội	300	294	98.00%	278	92.66%	94.55%
2	TP. Đà Nẵng	150	127	84.66%	116	77.33%	91.33%
3	TP. Hồ Chí Minh	200	158	79.00%	148	74.00%	93.67%
	Tổng	650	579	89.07%	542	83.38%	93.60%

Nguồn: Kết quả thống kê phiếu khảo sát của tác giả

Loại công ty cổ phần có 252 DN, trong đó có 35 DN chưa áp dụng KTQT (chiếm 13,9%) và 217 DN đã áp dụng (chiếm 86,1%).

Loại hình DN nhà nước có 9 DN, 100% đều đã áp dụng KTQT.

Loại hình DN có vốn đầu tư nước ngoài có 8 DN, tất cả đều đã áp dụng.

Loại hình hợp tác xã có 1 DN và DN này cũng đã áp dụng KTQT.

Loại hình DN khác có 4, trong đó 2 DN đã áp dụng KTQT.

Như vậy, với các kết quả trên, thì chỉ có thể kết luận về mức độ áp dụng KTQT của hai loại hình DN có quy mô khảo sát tương đối lớn đó là công ty TNHH và công ty cổ phần. Các loại hình DN khác có số lượng quan sát quá ít nên không thể dựa vào kết quả phân tích để đánh giá về tình hình áp dụng KTQT cho các loại hình DN đó. Kết quả cụ thể được trình bày tại Bảng 4.

Hai là, Theo lĩnh vực hoạt động

Trong 542 DN được khảo sát, có 540 DN đã cung cấp thông tin về lĩnh vực hoạt động. Cũng giống như việc xem xét tình hình áp dụng KTQT theo loại hình DN, tỷ lệ DN đã áp dụng hay chưa áp dụng KTQT được đánh giá theo từng lĩnh vực hoạt động, báo cáo này không đánh giá các tỷ lệ trên theo tổng thể vì số DN khảo sát theo từng lĩnh vực hoạt động là rất khác nhau.

Lĩnh vực sản xuất có 139 DN, trong đó, 10 DN chưa áp dụng KTQT (chiếm 7,2%); 129 DN đã áp dụng (chiếm 92,8%).

Lĩnh vực xây dựng có 107 DN, trong đó, 18 DN chưa áp dụng (chiếm 16,8%); 89 DN đã áp dụng (chiếm 83,2%).

Lĩnh vực thương mại có 261 DN, trong đó, 42 DN chưa áp dụng (chiếm 16,1%); 219 DN đã áp dụng (chiếm 83,9%).

Lĩnh vực dịch vụ có 163 DN, trong đó, 28 DN chưa áp dụng (chiếm 17,2%); 135 DN đã áp dụng (chiếm 82,8%).

Lĩnh vực hoạt động khác có 27 DN, trong đó, 5 DN chưa áp dụng (chiếm 18,5%); 22 DN đã áp dụng (chiếm 81,5%).

Như vậy, từ các kết quả phân tích cho thấy, lĩnh vực sản xuất có tỷ lệ DN áp dụng KTQT cao nhất (92,8%). Các lĩnh vực khác như xây dựng, thương mại, dịch vụ... có tỷ lệ DN áp dụng KTQT thấp hơn và tương đương nhau, với tỷ lệ áp dụng lần lượt là 83,2%; 83,9%; 82,8% và 81,5%. Kết quả cụ thể được trình bày tại Bảng 5.

Bảng 3. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu về tình hình áp dụng KTQT

		Số DN	Tỷ lệ (%) trả lời	Tỷ lệ (%) theo mẫu	Tỷ lệ (%) cộng dồn
Áp dụng	Không	82	15.1	15.1	15.1
	Có	460	84.9	84.9	100.0
	Tổng	542	100.0	100.0	

Bảng 4. Tình hình áp dụng KTQT theo loại hình DN

			Áp dụng KTQT		Tổng
			Không	Có	
Loại hình công ty	DN tư nhân	Số DN	5	14	19
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	26.3%	73.7%	100%
	Công ty TNHH	Số DN	40	209	249
		Tỷ lệ %áp dụng KTQT	16.1%	83.9%	100%
	Công ty cổ phần	Số DN	35	217	252
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	13.9%	86.1%	100%
	DN nhà nước	Số DN	0	9	9
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	0.0%	100%	100%
	DN có vốn đầu tư nước ngoài	Số DN	0	8	8
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	0.0%	100%	100%
	Hợp tác xã	Số DN	0	1	1
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	0.0%	100%	100%
	Khác	Số DN	2	2	4
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	50%	50%	100%
	Tổng	Số DN	82	460	542
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	15.1%	84.9%	100.0%

Bảng 5. Tình hình áp dụng KTQT theo lĩnh vực hoạt động

			Áp dụng KTQT		Tổng
			Không	Có	
Lĩnh vực hoạt động	Sản xuất	Số DN	10	129	139
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	7.2%	92.8%	100%
	Xây dựng	Số DN	18	89	107
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	16.8%	83.2%	100%
	Thương mại	Số DN	42	219	261
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	16.1%	83.9%	100%
	Dịch vụ	Số DN	28	135	163
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	17.2%	82.8%	100%
	Khác	Số DN	5	22	27
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	18.5%	81.5%	100%
Tổng		Số DN	81	459	540
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	15%	85%	100%

Nguồn: Kết quả phân tích thống kê của tác giả

Ba là, Theo quy mô lao động

Trong số 542 DN trả lời bảng câu hỏi, số DN cung cấp thông tin về số lao động là 529 (chiếm 97,6%). Trong số này, 279 DN có số lao động dưới 50 người (chiếm 52,7%); 75 DN có từ 50 - 100 người (chiếm 14,2%); 131 DN có từ 100 - 500 người (chiếm 24,8%); 44 DN có số lao động từ 500 người trở lên (chiếm 8,3%).

Trong số 279 DN có quy mô lao động dưới 50 người, có 55 DN không áp dụng KTQT (chiếm 19.7%); 224 DN đã áp dụng (chiếm 80,3%).

Trong số 75 DN có quy mô lao động từ 50 - 100 người, có 9 DN không áp dụng KTQT (chiếm 12%), số DN áp dụng là 66 (chiếm 88%).

Trong số 131 DN có quy mô lao động từ 100 - 500 người, số DN không áp dụng KTQT là 13 (chiếm 9,9%), số DN đã áp dụng là 118 (chiếm 90,1%).

Trong số 44 DN có quy mô lao động trên 500 người, số DN không áp dụng là 4 (chiếm 9,1%); số DN đã áp dụng là 40 (chiếm 90,9%).

Qua các số liệu trên ta thấy, quy mô lao động của DN càng lớn thì tỷ lệ áp dụng KTQT càng tăng lên. Kết quả chi tiết được trình bày tại Bảng 6.

Bốn là, Theo số năm hoạt động

Trong số 542 DN trả lời bảng câu hỏi, có 288 DN cung cấp thông tin về năm thành lập (chiếm 53,1%). Trong số 288 DN trả lời, có 94 DN có số năm hoạt động dưới 5 năm (chiếm 32,6%); 194 DN hoạt động từ 5 - 10 năm (chiếm 67,4%).

Trong số 94 DN có số năm hoạt động dưới 5 năm, số DN chưa áp dụng KTQT là 15 (chiếm 16%); số DN đã áp dụng là 79 (chiếm 84%).

Trong số 194 DN có số năm hoạt động từ 5 - 10 năm, số DN chưa áp dụng KTQT là 38 (chiếm 19,6%); số DN đã áp dụng là 158 (chiếm 81,4%). Kết quả cụ thể được trình bày tại Bảng 7.

Kết luận

Qua số liệu phân tích cho thấy, tình hình áp dụng KTQT tại các DN nói chung tại thời điểm nghiên cứu (đầu năm 2009) đã có sự cải thiện đáng kể. Phần lớn các nghiên cứu trước đây chỉ xem xét một vài phương pháp KTQT tại một số DN hoạt động trong một lĩnh vực sản xuất kinh doanh cụ thể. Do vậy, kết luận về tỷ lệ áp dụng KTQT của các DN là rất thấp.

Tuy nhiên, để đánh giá đúng tình hình áp dụng KTQT, cần phải khảo sát tất cả các kỹ thuật của KTQT. Một DN có thể áp dụng phương pháp này mà không áp dụng phương pháp khác là tùy thuộc vào nhu cầu thông tin và đặc điểm sản xuất - kinh doanh của DN. Cũng giống như hệ thống tài khoản kế toán, một DN không thể áp dụng tất cả các tài khoản trong hệ thống tài khoản kế toán. Do vậy, nếu chỉ dựa vào kết quả khảo sát một vài phương pháp KTQT để kết luận sẽ không chính xác. Theo số liệu khảo sát của nghiên cứu này, kết quả đánh giá khái quát về tỷ lệ áp dụng KTQT của các DN trong mẫu điều tra là 84,9%. Tỷ lệ này là khá cao, dựa trên cơ sở những DN áp dụng ít nhất một phương pháp KTQT thì được coi là đã áp dụng, những DN chưa áp dụng bất kỳ một phương pháp nào thì được coi là chưa áp dụng.

Bảng 6. Tình hình áp dụng KTQT theo quy mô lao động

			Áp dụng KTQT		Tổng
			Không	Có	
Quy mô lao động	Dưới 50	Số DN	55	224	279
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	19.7%	80.3%	100%
	50-100	Số DN	9	66	75
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	12%	88%	100%
	100-500	Số DN	13	118	131
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	9.9%	90.1%	100%
	Trên 500	Số DN	4	40	44
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	9.1%	90.9%	100%
Tổng số		Số DN	81	448	529
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	15.3%	84.7%	100.0%

Bảng 7. Tình hình áp dụng KTQT theo số năm thành lập của DN

			Áp dụng KTQT		Tổng
			Không	Có	
Số năm hoạt động	Dưới 5 năm	Số DN	15	79	94
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	16%	84%	100%
	5-10 năm	Số DN	38	156	194
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	19.6%	81.4%	100%
Tổng		Số DN	53	235	288
		Tỷ lệ % áp dụng KTQT	18.4%	81.6%	100.0%

Nguồn: Kết quả phân tích thống kê của tác giả

Ngoài kết quả về tình hình áp dụng KTQT của các DN nói chung, báo cáo còn cung cấp một số thông tin về tình hình áp dụng KTQT xét theo các khía cạnh về đặc điểm nhân khẩu học. Nếu xem xét tình hình áp dụng KTQT theo loại hình DN thì chưa thể kết luận được về sự khác biệt trong việc áp dụng KTQT giữa các loại hình DN khác nhau. Tuy nhiên, nếu xét theo lĩnh vực hoạt động thì các DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất có tỷ lệ áp dụng KTQT là cao nhất (92,8%), các lĩnh vực khác như: xây dựng, thương mại, dịch vụ... có tỷ lệ áp dụng KTQT thấp hơn và tương đương nhau. Nếu phân tích theo quy mô lao động có thể nhận thấy, DN có quy mô lao động càng lớn thì tỷ lệ áp dụng KTQT càng cao. Ngoài ra, kết quả phân tích cũng cho thấy, không có cơ sở để khẳng định rằng số năm hoạt động của DN càng cao thì tỷ lệ áp dụng KTQT càng cao. ■

Tài liệu tham khảo

1. Luật Kế toán số 03/2003/QH11, ngày 17/6/2003.
2. Luật DN số 68/2014/QH13, ngày 26/11/2014.
3. Giáo trình KTQT của một số Trường Đại học.