

PHÂN TÍCH CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THIẾT KẾ MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP

Th.s. Trần Thị Thu Hương

Trường Đại học Hồng Đức

PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang

Đại học Kinh tế Quốc dân

Thiết kế mô hình kế toán quản trị là công cụ cần thiết trong doanh nghiệp để cung cấp thông tin cho các cấp quản trị nội bộ ra các quyết định phù hợp. Để mô hình phát huy được tính hiệu quả cần phải đánh giá đúng những nhân tố ảnh hưởng tới quá trình thiết kế mô hình. Các nhân tố khách quan từ môi trường bên ngoài và nhân tố chủ quan bên trong các doanh nghiệp được đánh giá đúng những tác động đến việc thiết kế mô hình kế toán quản trị, đánh giá hướng tác động để từ đó xây dựng mô hình cho từng doanh nghiệp phù hợp đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Từ khóa: Mô hình kế toán quản trị; Nhân tố khách quan; Nhân tố chủ quan; Thông tin hữu ích.

Kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng trong vai trò công cụ cung cấp thông tin hữu ích để các nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp cho phù hợp với quy luật cung- cầu của thị trường và nguồn lực hiện có của doanh nghiệp. Thiết kế mô hình kế toán quản trị cho từng doanh nghiệp phải đánh giá đúng các nhân tố ảnh hưởng để mô hình có thể vận dụng hiệu quả cho từng doanh nghiệp. Tác giả đã vận dụng phương pháp khảo sát và phỏng vấn sâu kết hợp với phương pháp nghiên cứu bối cảnh để tìm hiểu và phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến quá trình thiết kế mô hình kế toán quản trị. Từ đó vận dụng cho bối cảnh cụ thể của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam để đánh giá và định hướng cho thiết kế mô hình kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cụ thể.

Xây dựng và lựa chọn mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp hoàn toàn phụ thuộc vào ý chí chủ quan của nhà quản trị từng doanh nghiệp. Nhà quản trị nhận định thấy nhu cầu thông tin cần cung cấp để ra các quyết định trong doanh nghiệp sẽ tìm hiểu và vận dụng để phát huy được sức mạnh của doanh nghiệp trong các hoạt động sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, các nhân tố khách quan cũng đóng vai trò quan trọng không kém trong vấn đề định hướng tầm nhìn của các nhà quản trị từ đó đem lại sự lựa chọn thích hợp cho từng hoàn cảnh của các doanh nghiệp đặc thù. Với kế toán tài chính đang được vận dụng tại các doanh nghiệp đã thể

hiện tính thống nhất trong toàn nền kinh tế quốc dân nhưng kế toán quản trị, cụ thể là kế toán quản trị chi phí chịu sự tác động của các nhân tố khách quan và chủ quan của từng doanh nghiệp khác nhau nên thể hiện tính đa dạng và phong phú.

1. Các nhân tố tác động đến mô hình kế toán quản trị

1.1. Các nhân tố khách quan tác động đến mô hình kế toán quản trị

Trước hết, nhân tố khách quan tác động đến quá trình xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp là hệ thống các văn bản quy định của Nhà nước cụ thể là Luật kế toán, chuẩn mực kế toán và các thông tư hướng dẫn định hướng cho hoạt động kế toán trong doanh nghiệp. Đối với kế toán tài chính đã được quy định chi tiết thống nhất cho toàn bộ nền kinh tế nhưng với kế toán quản trị mới chỉ có duy nhất thông tư 53/2006/TT-BTC định hướng hết sức khái quát về những khái niệm chung của kế toán quản trị, nội dung kế toán quản trị, phương pháp kế toán quản trị... hoàn toàn chưa định hướng được cho các hoạt động kế toán quản trị cụ thể của các doanh nghiệp. Đối với kế toán tài chính, các quy định chi tiết nên doanh nghiệp chỉ vận dụng theo nhưng kế toán quản trị cần phải tạo hành lang pháp lý để định hướng như kim chỉ nam cho các hoạt động cụ thể trong doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp với đặc thù ngành nghề kinh doanh, quy mô doanh nghiệp, điều kiện sản xuất và nhu cầu

thông tin khác nhau sẽ chủ động lựa chọn mô hình phù hợp nhưng những định hướng căn bản mang tính pháp lý hết sức cần thiết đối với các doanh nghiệp khi lựa chọn và vận dụng mô hình phù hợp.

Môi trường kinh doanh là nhân tố tác động đến việc lựa chọn và vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp. Môi trường kinh doanh cạnh tranh lành mạnh tạo động lực tích cực cho các doanh nghiệp tìm các giải pháp phát huy sức mạnh và năng lực của doanh nghiệp để đứng vững và phát triển trên thị trường. Đối với môi trường kinh doanh không đảm bảo cạnh tranh lành mạnh, các yếu tố độc quyền chi phối thị trường sẽ ảnh hưởng tiêu cực đến nhu cầu vận dụng các phương pháp quản lý hiện đại nhằm đưa ra các giải pháp quản lý phát huy hiệu quả nguồn lực và các điều kiện sản xuất của doanh nghiệp.

Môi trường thông tin tích cực cũng là động lực tốt khuyến khích các doanh nghiệp vận dụng các giải pháp quản lý tốt doanh nghiệp của mình. Những bài học kinh nghiệm, những tấm gương quản lý tốt cần được tuyên truyền rộng rãi trên các phương tiện thông tin đại chúng để cộng đồng doanh nghiệp cùng học tập và phát huy. Đồng thời môi trường học tập liên tục đối với các cấp quản lý tại các doanh nghiệp là kênh thông tin để các nhà quản lý tiếp cận với các thông tin, phương pháp quản lý mới từ đó lựa chọn để vận dụng cho các doanh nghiệp mình đang quản lý.

1.2. Các nhân tố chủ quan chủ quan tác động đến mô hình kế toán quản trị

Các nhân tố khách quan có vai trò tạo tiền đề, định hướng các thông tin về các công cụ quản lý cần thiết cho doanh nghiệp có thể lựa chọn vận dụng. Nhưng các nhân tố chủ quan là những nhân tố mang tính quyết định đến việc doanh nghiệp sẽ lựa chọn mô hình nào, thiết kế cụ thể các nội dung để phù hợp với nhu cầu thông tin và các điều kiện chủ quan của từng doanh nghiệp.

Trước hết, ngành nghề kinh doanh và quy mô doanh nghiệp là những yếu tố tác động đến doanh nghiệp có cần đến công cụ kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp hay không. Với các doanh nghiệp sản xuất có nhu cầu quản lý các nguồn lực được tiêu dùng cho quá trình sản xuất để có thể tiết kiệm chi phí sản xuất và hạ giá thành sản xuất của các sản phẩm. Doanh nghiệp kinh doanh thương mại chủ yếu đầu tư nhiều vào quá trình tiêu thụ sản phẩm, do đó, việc vận dụng công cụ kế toán quản trị chi phí là không cần thiết. Quy mô doanh nghiệp càng lớn, các nghiệp vụ phát sinh với mật độ cao và

tiêu tốn nguồn lực lớn thì nhu cầu cần phải kiểm soát thông tin về các yếu tố của quá trình sản xuất là tất yếu, nhà quản lý không thể tự mình theo dõi và kiểm soát được chi tiết toàn bộ các hoạt động từ đó nhu cầu về các công cụ hỗ trợ thông tin để từ đó nhà quản trị có thể ban hành các quyết định phù hợp. Nhưng đối với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, năng lực kiểm soát của nhà quản trị trong công việc và hình thức kiểm soát có thể thông qua báo cáo miệng về các vấn đề phát sinh hàng ngày thì không nhất thiết phải xây dựng hệ thống kế toán quản trị tốn kém và lãng phí nguồn lực vận hành.

Quy trình công nghệ sản xuất là yếu tố tác động trực tiếp đến quá trình thiết kế mô hình kế toán quản trị chi phí trong từng doanh nghiệp. Quy trình công nghệ với các giai đoạn của quá trình sản xuất là nơi tiêu hao các nguồn lực của doanh nghiệp trong quá trình sản xuất, nó gắn liền với các trung tâm chi phí hay điểm chi phí- là đối tượng doanh nghiệp theo dõi và tập hợp các chi phí phát sinh trong doanh nghiệp. Quy trình sản xuất càng phức tạp kéo theo điểm chi phí càng nhiều và doanh nghiệp cần thiết kế mô hình phù hợp để thích ứng với đặc thù này nhằm kiểm soát chặt chẽ các chi phí phát sinh trong doanh nghiệp.

Tổ chức bộ máy quản lý và sự phụ thuộc của các phòng ban là nhân tố ảnh hưởng đến quá trình thiết kế các nội dung công việc, quy trình thực hiện, mật độ thông tin cần thiết và hình thức báo cáo đối với các thông tin cung cấp cho các nhà quản trị nội bộ trong đơn vị phục vụ quá trình ra quyết định trong doanh nghiệp. Thiết kế hệ thống kế toán quản trị phải thích ứng và đồng thuận để phát huy được năng lực của bộ máy quản lý chung trong doanh nghiệp, tránh sự chồng chéo và xung đột làm giảm tính hiệu quả của công cụ quản lý kinh tế hiện đại.

Lựa chọn và vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí phụ thuộc vào trình độ, nhận thức của nhà quản trị cấp cao trong các doanh nghiệp và trình độ chuyên môn của đội ngũ kế toán của doanh nghiệp. Nhà quản trị cao cấp trong doanh nghiệp là người chịu trách nhiệm cao nhất về hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp. Chỉ khi nào nhà quản trị cao cấp nhận thấy công cụ kế toán quản trị là cần thiết cho việc ban hành các quyết định và điều hành doanh nghiệp ông ta sẽ quyết định nên vận dụng hay không. Ngược lại, với quan điểm chủ quan ông ta cho rằng mình hoàn toàn có thể kiểm soát được các hoạt động không cần sự hỗ trợ từ các công cụ không cần thiết thì kế toán quản trị sẽ không cần thiết đối với doanh nghiệp đó. Điều này phụ thuộc vào trình độ và năng lực nhận thức

của nhà quản trị. Bên cạnh đó, trình độ của nhân viên đảm nhiệm công tác kế toán trong đơn vị là người trực tiếp sẽ vận dụng các phương pháp kế toán để thực hiện công việc kế toán quản trị nên thiết kế và lựa chọn phương pháp phù hợp với trình độ của đội ngũ nhân sự là vấn đề quan trọng để họ có thể thực hiện được hiệu quả công tác kế toán quản trị trong đơn vị mình.

2. Định hướng xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam

Xây dựng mô hình kế toán quản trị phù hợp với điều kiện cụ thể của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam là điều kiện để các doanh nghiệp phát huy sức mạnh nội lực tạo lợi thế cạnh tranh trong giai đoạn hiện nay. Bên cạnh các nhân tố tác động đến việc hình thành và vận dụng hệ thống kế toán quản trị như đã phân tích ở trên, tác giả muốn lựa chọn các nhân tố bên trong trọng yếu tác động đến quá trình thiết kế kế toán trị tại các doanh nghiệp. Tác giả lựa chọn mô hình nghiên cứu của Jonas Gerdin/Accounting, Organizations and Society 30(2005)-“*Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach*”. Mô hình nghiên cứu cụ thể như sau:

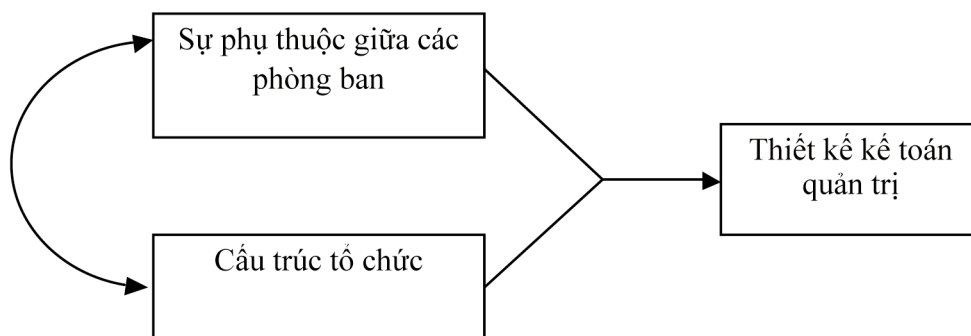
Kết quả nghiên cứu đã được khảo sát với 126 doanh nghiệp thuộc các ngành nghề kinh doanh khác nhau trên thế giới và đã khẳng định được ảnh hưởng của hai nhân tố bên trong của doanh nghiệp tác động trực tiếp đến *thiết kế kế toán quản trị* (MAS design: Management accounting system design) là: *Cấu trúc tổ chức* (Organization structure) và *sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các phòng ban* (Departmental interdependence). Hệ thống kế toán quản trị theo quan điểm của Jonas Gerdin là: Những bộ phận của hệ thống thông tin chính thức mà các tổ chức sử dụng làm ảnh hưởng đến hành vi của người quản lý dẫn đến đạt được các mục tiêu của tổ chức (Bắt nguồn từ quan điểm của Horngren-2002). Hệ thống

này được thể hiện qua hai định tính tương quan nhau là: Mức độ chi tiết và tần số báo cáo. Hai định tính này được thể hiện thông qua ba yếu tố quan trọng của hệ thống kế toán quản trị là: Ngân sách hoạt động (Thông tin về chi phí và doanh thu của đơn vị); Hệ thống chi phí tiêu chuẩn (Hệ thống định mức và dự toán là cơ sở để đánh giá hiệu suất hoạt động và điều chỉnh những khuyết tật phát sinh khi thực hiện); Sự tin cậy về thông tin hoạt động. Như vậy, thông tin cần cung cấp cho nhà quản lý là kết quả đầu ra và hiệu suất hoạt động của đơn vị. Đối với kết quả đầu ra, các thông tin về khối lượng sản phẩm sản xuất, thời gian thực hiện, chất lượng sản phẩm kể cả các khuyết tật, mức độ tiêu thụ tài nguyên... bao gồm cả thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Xác định mối quan hệ tương hỗ giữa đầu vào và đầu ra.

Sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các phòng ban được chia làm ba kiểu: Các phòng ban làm việc hoàn toàn độc lập nhau; Các phòng ban có tác động một chiều (đầu vào của bộ phận này là đầu ra của bộ phận khác và kế tiếp nhau); các phòng ban có tác động tương hỗ lẫn nhau. Đối với các doanh nghiệp có quy mô lớn và mối quan hệ phụ thuộc giữa các phòng ban tương hỗ nhau khi lựa chọn mô hình kế toán quản trị cần xem xét đầy đủ các góc độ về tâm lý diễn biến trong quá trình phối hợp giữa các phòng ban và các cá nhân trong các phòng ban. Họ sẽ xem xét chi phí cơ hội của mình trong quá trình phối hợp (lợi ích đạt được và lợi ích bị hạn chế).

Từ đó, khi thiết kế hệ thống kế toán quản trị cần sử dụng công cụ phù hợp là tiêu chuẩn hóa và định lượng mức độ hoàn thành công việc giữa các phòng ban thông qua hệ thống kế hoạch kết hợp với các nguyên tắc. Đây là công cụ đơn giản, ít tốn kém để giám sát, xác định và thống nhất với các nhà hoạch định chính sách về các nguyên nhân của sự chậm trễ, lỗi sai và sự lãng phí trong toàn bộ hệ thống. Nếu ở các tổ chức có mối quan hệ phức tạp hơn có thể kết hợp với công cụ là tổ chức các cuộc họp

Sơ đồ: Mô hình nghiên cứu



nhóm để mang tính thống nhất cao hơn.

Cơ cấu tổ chức hay bộ máy quản lý của các doanh nghiệp thể hiện ở các yếu tố: Mức độ chính thức hóa hành vi (Các chức năng được quy định bằng văn bản cụ thể); Quy mô, kích thước của đơn vị và phòng ban; Độ phức tạp, mức độ khác biệt giữa các phòng ban; Mức độ phân cấp quản lý trong đơn vị. Những phát hiện của Bruns và Waterhouse (1975) và Merchant (1981, 1984) cho rằng các đơn vị có cấu trúc đơn giản thường áp dụng chiến lược kiểm soát giữa các cá nhân. Vì vậy, khi vận dụng một cơ chế kiểm soát chính thức như hệ thống kế toán quản trị là không cần thiết và tốn kém trong việc điều phối và kiểm soát hành vi. Đối với các tổ chức có quy mô lớn và bố trí phòng ban theo chức năng thì việc chính thức hóa hệ thống thông tin được quy chuẩn thông qua chi phí tiêu chuẩn, hệ thống kế hoạch (mô hình kế toán quản trị truyền thống) là cơ sở kiểm soát hoạt động và đảm bảo tính đáng tin cậy của thông tin.

Mô hình kế toán quản trị khi xây dựng cho các công ty xi măng có thể được hỗ trợ đắc lực bởi các phương tiện hiện đại như các phần mềm kế toán hiện đang được các doanh nghiệp vận dụng hoặc có thể tìm hiểu thêm về hệ thống thông tin tích hợp như ERP (Hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp) để xây dựng hệ thống thông tin mang tính đồng bộ trong toàn doanh nghiệp. Khi vận dụng những phương tiện hỗ trợ này cho phép doanh nghiệp có

thể đồng bộ hóa thông tin từ các khâu ban đầu như lập kế hoạch tổng thể, kế hoạch chi tiết, hệ thống dự toán, hệ thống chi phí tiêu chuẩn tuân tự đến quá trình theo dõi các nguồn lực tiêu hao trong quá trình sử dụng, đánh giá hiệu suất công việc của từng khâu và của toàn doanh nghiệp từ đó phân tích và tìm ra nguyên nhân của các lỗi. Hệ thống hỗ trợ trong việc cập nhật và tính toán tỷ lệ tồn kho hợp lý để đảm bảo nhu cầu sản xuất và tránh ứ đọng vốn theo kế hoạch. Như vậy, tính hữu dụng của hệ thống thiết bị hỗ trợ đối với các kỹ thuật kế toán quản trị rất rõ ràng nhưng khi xây dựng mô hình vận dụng trong các doanh nghiệp xi măng cần quan tâm đến vấn đề đầu tư ban đầu cho các thiết bị lớn các doanh nghiệp có thể sẽ cân nhắc khi lựa chọn áp dụng.

3. Kết luận

Quá trình ra quyết định tại các doanh nghiệp hiện nay cần thiết phải có các thông tin về chi phí, giá thành và lợi nhuận đạt được từ các phương án để lựa chọn phương án tối ưu. Trong giai đoạn khủng hoảng kinh tế toàn cầu hiện nay các doanh nghiệp cần phải phát huy và sử dụng hiệu quả nguồn lực để phát triển bền vững. Khi thiết kế mô hình kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp cần đánh giá đúng những ảnh hưởng khách quan và chủ quan tác động đến mô hình từ đó xây dựng cho phù hợp với điều kiện cá biệt của doanh nghiệp. □

Tài liệu tham khảo:

1. Anthony A Atkinson, Rajiv D. Banker, Rober A. Kaplan, S. Mark Young (1998), Management Accounting, Prentice Hall, Upper Saddle River
2. Atkinson, Kaplan & Young (2004), Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey.
3. Cristiano Busco a,*, Paolo Quattrone, Angelo Ricacabonia (2007), Management Accounting Issues in interpreting ist nature and change, Management Accounting Research 18 (2007)
4. Hilton (1997), Managerial Accounting, Mc Graw- Hill, USD
5. [Http://www.vicem.vn/view/gioi-thieu/qua-trinh-hinh-thanh-va-phat-trien/11.aspx](http://www.vicem.vn/view/gioi-thieu/qua-trinh-hinh-thanh-va-phat-trien/11.aspx)
6. [Http://www.vicem.vn/view/gioi-thieu/chiến-lược-phát-triển/34.aspx](http://www.vicem.vn/view/gioi-thieu/chiến-lược-phát-triển/34.aspx)
7. [Http://www.ybcmjsc.com/home/detail/php?icat=19&idata=33&module=new&page=6](http://www.ybcmjsc.com/home/detail/php?icat=19&idata=33&module=new&page=6)
8. Jonas Gerdin(2005), Accounting, Organizations and Society 30, Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach
9. Huỳnh Lợi (2008), Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
10. Nguyễn Hoàn (2011), Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội.
11. PGS.TS. Nguyễn Ngọc Quang, Giáo trình kế toán quản trị, NXB giáo dục, Hà Nội 2008
12. PGS.TS. Nguyễn Minh Phương, Giáo trình kế toán quản trị, NXB giáo dục, Hà Nội 2005
13. Tài liệu cung cấp từ các công ty xi măng Việt Nam.
14. Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 (Hướng dẫn áp dụng Kế toán quản trị trong các doanh nghiệp).