

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

TÔ THỊ VÂN ANH

TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI
CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI, NĂM 2023

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

TÔ THỊ VÂN ANH

TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI
CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 934.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

- PGS.TS Lê Thị Thanh Hải
- TS. Nguyễn Tuấn Duy

HÀ NỘI, NĂM 2023

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của cá nhân tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng. Kết quả nghiên cứu của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình khoa học nào khác.

Hà Nội, ngày tháng năm 2023

Tác giả luận án

Tô Thị Vân Anh

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban Giám hiệu, Phòng Quản lý Sau đại học, Khoa Kế toán – Kiểm toán trường Đại học Thương Mại đã giúp đỡ và tạo điều kiện trong suốt quá trình đào tạo, nghiên cứu và thực hiện luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban lãnh đạo và các thành viên của các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam, các chuyên gia của các trường Đại học, Học viện đã nhiệt tình giúp đỡ trong việc cung cấp số liệu, cho ý kiến đóng góp trong suốt quá trình điều tra, phỏng vấn phục vụ thực hiện luận án.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn chân thành và sâu sắc tới PGS.TS Lê Thị Thanh Hải và TS. Nguyễn Tuấn Duy đã tận tình giúp đỡ và có những ý kiến đóng góp quý báu trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thiện luận án.

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

Tác giả luận án

Tô Thị Vân Anh

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC	iii
DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT	vi
DANH MỤC BẢNG, BIỂU	vii
DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ	viii
PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Tổng quan tình hình nghiên cứu	3
3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu	16
4. Câu hỏi nghiên cứu	16
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của đề tài	17
6. Quy trình và phương pháp nghiên cứu	19
7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài nghiên cứu	27
8. Kết cấu của luận án	28
CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT	29
1.1 Lý luận cơ bản về kế toán quản trị trong doanh nghiệp	29
1.1.1 Khái niệm, bản chất của kế toán quản trị	29
1.1.2 Nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị	30
1.2 Khái niệm, yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	32
1.2.1 Khái niệm tổ chức kế toán quản trị	32
1.2.2 Yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	34
1.2.3 Nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	35
1.3 Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất	37
1.3.1 Tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh	37
1.3.2 Tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện	42

1.3.3 Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị	47
1.3.4 Tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị	51
1.3.5 Tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị	53
1.4 Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất	59
1.4.1 Các lý thuyết nền tảng.....	59
1.4.2 Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất	62
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	67
CHƯƠNG 2: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG TỔ CHỨC_KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM.....	68
2.1 Tổng quan về các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	68
2.1.1 Lịch sử hình thành và phát triển của ngành cơ khí Việt Nam	68
2.1.2 Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	69
2.1.3 Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam.....	77
2.1.4 Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam ...	78
2.2 Nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	79
2.3 Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	80
2.3.1 Thực trạng tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh .	80
2.3.2 Thực trạng tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện	88
2.3.3 Thực trạng tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị	96
2.3.4 Thực trạng tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị	101
2.3.5 Thực trạng tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị.....	105
2.4 Kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	110
2.4.1 Xác lập mô hình nghiên cứu	110
2.4.2 Kết quả phân tích dữ liệu	114

2.4.3 Bàn luận kết quả nghiên cứu	117
2.5 Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	118
2.5.1 Những kết quả đạt được	119
2.5.2 Những hạn chế	122
2.5.3 Nguyên nhân của những hạn chế	128
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	130
CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM.....	132
3.1 Định hướng phát triển ngành cơ khí Việt Nam.....	132
3.2 Yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam.....	134
3.3 Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	135
3.3.1 Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh.....	135
3.3.2 Hoàn thiện tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện.....	140
3.3.3 Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị	145
3.3.4 Hoàn thiện tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị	147
3.3.5 Hoàn thiện tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị.....	148
3.4 Một số khuyến nghị đối với các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam	152
3.5 Điều kiện thực hiện giải pháp	155
3.6 Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo.....	158
3.6.1 Những hạn chế của luận án	158
3.6.2 Hướng nghiên cứu tiếp theo	158
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	159
KẾT LUẬN CHUNG	160
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

Từ viết tắt	Diễn giải
BCTC	Báo cáo tài chính
CCDC	Công cụ dụng cụ
CMCN 4.0	Cách mạng công nghiệp 4.0
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPBH	Chi phí bán hàng
CPQLDN	Chi phí quản lý doanh nghiệp
CPSX	Chi phí sản xuất
CPSXC	Chi phí sản xuất chung
CVP	Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận (Cost – Volume – Profit)
DN	Doanh nghiệp
DNCK	Doanh nghiệp cơ khí
DNCKVN	Doanh nghiệp cơ khí Việt Nam
DNSX	Doanh nghiệp sản xuất
ĐMCP	Định mức chi phí
KQKD	Kết quả kinh doanh
KTQT	Kế toán quản trị
KTTC	Kế toán tài chính
KTTN	Kế toán trách nhiệm
NCS	Nghiên cứu sinh
NCTT	Nhân công trực tiếp
NVL	Nguyên vật liệu
NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
PMKT	Phần mềm kế toán
SXC	Sản xuất chung
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TSCĐ	Tài sản cố định
TTTN	Trung tâm trách nhiệm

DANH MỤC BẢNG, BIỂU

Bảng 1.0: Tổng hợp các công trình nghiên cứu về tổ chức KTQT trong DN	6
Bảng 1.1: Nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị	31
Bảng 2.1: Kết quả khảo sát nhu cầu thông tin KTQT	80
Bảng 2.2: Các loại định mức chi phí được xây dựng trong các DNCKVN	80
Bảng 2.3: Kết quả khảo sát các loại dự toán được lập tại các DN khảo sát	86
Bảng 2.4: Thực trạng phân loại chi phí trong các DN khảo sát	90
Bảng 2.5: Phương pháp xác định CPSX và GTSP tại các DNCKVN	93
Bảng 2.6: Một số báo cáo KTQT tại các DN khảo sát	103
Bảng 2.7: Mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT	104
Bảng 2.8: Kết quả khảo sát trình độ nhân sự thực hiện KTQT	107
Bảng 2.9: Tổng hợp đánh giá độ tin cậy của thang đo	114
Bảng 2.10: Kết quả phân tích KMO và kiểm định thang đo Barlett's của các biến độc lập	115
Bảng 2.11: Kết quả phân tích KMO và kiểm định thang đo Barlett's của biến phụ thuộc	115
Bảng 2.12: Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính bội	116
Bảng 2.13: Phân tích phương sai ANOVA	116
Bảng 2.14: Hệ số của mô hình hồi quy chính thức	117
Bảng 3.1: Định mức CPSXC cho 1 sản phẩm	137
Bảng 3.2: Dự toán KQKD linh hoạt	138
Bảng 3.3: Danh mục tài khoản	145

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH VẼ

Sơ đồ 1.0: Quy trình nghiên cứu của luận án.....	19
Sơ đồ 1.1: Quy trình tổ chức xây dựng ĐMCP.....	37
Sơ đồ 1.2: Hệ thống dự toán SXKD trong DN	39
Sơ đồ 1.3: Quy trình tổ chức phân tích thông tin KTQT	47
Sơ đồ 1.4: Mô hình lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX.....	66
Sơ đồ 2.1: Quá trình sản xuất trong các DN cơ khí	71
Sơ đồ 2.2: Tổ chức sản xuất kinh doanh sản phẩm cơ khí theo đơn đặt hàng	76
Sơ đồ 2.3: Tổ chức sản xuất kinh doanh sản phẩm cơ khí đại trà.....	76
Sơ đồ 2.4: Bộ phận xây dựng định mức CPSX tại các DN khảo sát	81
Sơ đồ 2.5: Quy trình xây dựng định mức CPSX sản phẩm sản xuất hàng loạt	85
Sơ đồ 2.6: Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN	113
Sơ đồ 3.1: Quy trình xây dựng hệ thống dự toán tổng thể.....	139
Sơ đồ 3.2: Quy trình xác định thông tin KTQT cần thu thập	140
Sơ đồ 3.3: Mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTTC và KTQT kết hợp	149
Hình 2.1: Loại hình DN và quy mô vốn của các DN khảo sát	77
Hình 2.2: Kết quả khảo sát số lượng nhân sự KTQT.....	107

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Xu thế hội nhập kinh tế ngày càng sâu rộng trên phạm vi toàn cầu đã mang lại cho các doanh nghiệp (DN) nhiều cơ hội để phát triển nhưng đồng thời cũng mang đến nhiều rủi ro, thách thức. Để tăng cường hiệu quả hoạt động kinh doanh trong bối cảnh đó, mọi bộ phận trong DN phải cải tiến, thay đổi cho phù hợp, trong đó kế toán quản trị (KTQT) được xem là một công cụ quản lý không thể thiếu vì tính hữu dụng rất cao đối với quản trị, điều hành DN cũng cần có những thay đổi cho phù hợp hơn. Do đó, KTQT trong DN cần được tổ chức khoa học, hợp lý hơn vì công việc tổ chức là yếu tố quyết định đến chất lượng và hiệu quả của công tác KTQT. Tuy nhiên, đến nay tổ chức KTQT vẫn chưa được quan tâm đúng mức từ phía các bên liên quan.

Trên thế giới, có rất nhiều công trình nghiên cứu về KTQT như công trình của Drury (2001), Joshi (2001), Horngren và cộng sự (2004, 2012), Abdel-Kader và Luther (2006, 2008), ... Tuy nhiên, các công trình chủ yếu tập trung nghiên cứu vận dụng các phương pháp KTQT, rất ít công trình nghiên cứu đầy đủ về tổ chức KTQT.

Ở Việt Nam, KTQT được đưa vào giảng dạy tại các trường đại học từ đầu những năm 1990, nhưng tập trung chủ yếu vào nội dung và phương pháp kỹ thuật của KTQT mà chưa đề cập nhiều đến góc độ tổ chức. Luật kế toán Việt Nam (2003, 2015) đã đề cập đến KTQT ở các đơn vị, song chỉ dừng lại ở góc độ nhìn nhận và xem xét, chưa có một quy định cụ thể hay hướng dẫn thi hành mang tính tổng quát, do đó việc tổ chức KTQT ở các DN còn mờ nhạt. Năm 2006, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 53 hướng dẫn nguyên tắc, nội dung, cách thức vận dụng KTQT ở DN, trong đó có đề cập đến tổ chức KTQT trong DN. Tuy nhiên, những hướng dẫn đó chỉ mang tính chất cơ sở và tập trung giải quyết nội dung, phương pháp KTQT dẫn đến các DN gặp khó khăn trong việc tổ chức, triển khai thiết kế hệ thống, xác định nội dung cụ thể, bố trí nhân sự, thiết kế kỹ thuật và vận dụng KTQT.

Thời gian gần đây ở Việt Nam đã có một số công trình nghiên cứu về tổ chức KTQT cả về mặt lý luận và thực tiễn, ở nhiều loại hình DN, theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau như tổ chức KTQT theo khâu công việc, theo chức năng thông tin, theo phần hành hay theo chức năng quản lý của nhà quản trị. Tuy nhiên, còn nhiều những tranh luận, những trao đổi về các nội dung của tổ chức KTQT. Do vậy cần có sự nghiên cứu tiếp tục để tìm ra cách thức tổ chức KTQT trong DN đáp ứng tốt hơn những đòi hỏi mới của sự phát triển kinh tế.

Cơ khí đóng vai trò là ngành công nghiệp “xương sống” của nền sản xuất, cung cấp các thiết bị, công cụ, ... cho tất cả các ngành kinh tế và đáp ứng nhu cầu hàng ngày của người dân, góp phần quan trọng vào sự phát triển của nền kinh tế đất nước. Cơ khí được coi là trái tim của quá trình công nghiệp hóa, hiện đại hóa của Việt Nam và đang có tốc độ phát triển nhanh chóng, giúp đảm bảo sản xuất các công cụ, phương tiện và máy móc nhằm chuyển đổi lao động thủ công thành lao động máy móc để nâng cao năng suất lao động, tạo điều kiện tốt hơn cho lao động, sinh hoạt và giúp con người mở rộng tầm nhìn, chinh phục được thử thách và thiên nhiên. Theo số liệu của Tổng cục thống kê, từ 2015, ngành công nghiệp chế biến - chế tạo duy trì đóng góp vào GDP ở mức từ 21 – 24%, trở thành ngành kinh tế đóng góp nhiều nhất vào GDP, trong đó, phân ngành cơ khí có tỷ trọng doanh thu lớn nhất, duy trì ở mức từ 16 – 18.5% và tạo việc làm cho hơn 1.2 triệu lao động, chiếm hơn 16% tổng số lao động của ngành chế biến – chế tạo. Vì vậy, cơ khí là ngành công nghiệp chủ chốt không chỉ về giá trị tổng sản phẩm mà cả số lượng nhân lực tham gia sản xuất trong toàn bộ ngành công nghiệp. Với nhiều Hiệp định thương mại tự do (FTA) được ký kết đã mở ra thị trường xuất khẩu rộng lớn cho các doanh nghiệp cơ khí (DNCK) của Việt Nam cũng như giúp Việt Nam đón nhận làn sóng chuyển dịch chuỗi cung ứng từ các dòng vốn đầu tư nước ngoài (FDI) giúp hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) trong nước ngày càng mở rộng, vai trò của sản xuất cơ khí ngày càng nổi trội. Đây là cơ hội để các DNCK Việt Nam (DNCKVN) nâng cao năng lực sản xuất, bứt phá, mở rộng quy mô. Tuy nhiên, do phải tuân thủ các cam kết quốc tế trong các FTA đã ký kết nên các DNCKVN phải cạnh tranh quyết liệt với các tập đoàn đa quốc gia có tiềm lực mạnh cũng như dư địa để can thiệp bằng chính sách vào phát triển ngành cơ khí không còn nhiều. Trong khi đó, năng lực của các DNCKVN còn nhiều hạn chế. Để vượt qua thách thức, đón được cơ hội trong bối cảnh đó, thông tin KTQT phục vụ quản lý, điều hành DN càng trở nên quan trọng, tổ chức KTQT tại các DNCKVN cần có những điều chỉnh phù hợp.

Tuy nhiên, qua khảo sát thực tế tổ chức KTQT tại các DNCKVN vẫn còn những hạn chế nhất định do nhận thức của nhà quản trị cũng như nhân sự thực hiện KTQT về vai trò của tổ chức KTQT còn chưa đầy đủ, đó là: định mức chi phí (ĐMCP) chưa được xây dựng theo quy trình chặt chẽ; căn cứ lập dự toán còn thiếu tính tin cậy; việc thu nhận thông tin KTQT thực hiện chưa kịp thời, đầy đủ; việc nhận diện và phân loại chi phí chưa có nhiều tác dụng cho việc ra quyết định; việc phân ánh chi phí sản xuất (CPSX) cho các đối tượng chịu chi phí còn thiếu chính xác; nội

dung phân tích thông tin KTQT còn sơ sài; tổ chức cung cấp thông tin KTQT chưa tạo thuận lợi cho người sử dụng thông tin; tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT chưa đáp ứng tốt các đặc thù trong công việc KTQT tại các DNCKVN. Mặt khác, cho đến nay chưa có nghiên cứu về tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Xuất phát từ những vấn đề nêu trên, nghiên cứu sinh (NCS) chọn đề tài “*Tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam*” làm đề tài luận án của mình với mong muốn hoàn thiện tổ chức KTQT trong các DNCKVN để KTQT thực sự là một kênh thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc điều hành, quản lý DN, giúp DN hoạt động có hiệu quả hơn.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

2.1 Các nghiên cứu về nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

KTQT xuất hiện từ đầu thế kỷ 19 do nhu cầu thông tin quản trị DN. Cùng với sự phát triển của kinh tế thế giới, KTQT ngày càng phát triển mạnh mẽ để đáp ứng nhu cầu thông tin ngày càng cao của nhà quản trị. Từ khi ra đời, KTQT đã được rất nhiều tác giả trên thế giới nghiên cứu dưới cả 2 góc độ lý luận và thực tiễn. Tuy nhiên, qua tổng quan các tài liệu nước ngoài cho thấy có rất ít tác giả nghiên cứu đầy đủ về tổ chức KTQT, hầu hết các tác giả nghiên cứu từng nội dung của tổ chức KTQT như nhân sự thực hiện KTQT; vận dụng các phương pháp KTQT; ứng dụng công nghệ thông tin (CNTT) vào thực hiện KTQT. Trong đó, các nghiên cứu tập trung nhiều nhất vào vận dụng các phương pháp KTQT và nội dung thiên về kỹ thuật thực hiện hơn là “tổ chức”.

Các nghiên cứu dưới góc độ lý luận liên quan đến tổ chức KTQT trên thế giới, có thể kể đến những công trình sau:

Introduction to Management Accounting là một cuốn sách về KTQT của *Horngren và cộng sự* được tái bản nhiều lần (1995, 2004, 2007, 2010, 2012, ...). Tập thể tác giả đã trình bày các nội dung và phương pháp KTQT liên quan đến chi phí hành vi, mối quan hệ CVP, hệ thống quản trị chi phí, ... Nội dung về nhân sự thực hiện KTQT được đề cập dưới góc độ vai trò, nhiệm vụ và đạo đức nghề nghiệp, tuy nhiên dung lượng rất ít trong tổng thể nghiên cứu.

Các công trình của *Drury (2001)*, *Weetman (2003)* đều tập trung làm rõ sự khác biệt giữa KTQT và KTTC đồng thời xác định các nội dung của KTQT trong DN như phân loại chi phí, tập hợp và phân bổ chi phí, xác định chi phí theo công việc, ... phục vụ ra quyết định ngắn hạn và dài hạn. Tuy nhiên, nội hàm “tổ chức” KTQT được đề cập rất ít trong nghiên cứu.

Công trình của *Atkinson và cộng sự (2011)* cũng là một tài liệu về KTQT được xuất bản nhiều lần. Các tác giả tập trung vào các phương pháp KTQT như phương pháp ABC, thẻ điểm cân bằng, phân tích thông tin hỗ trợ ra quyết định, Nhân sự thực hiện KTQT được các tác giả đề cập ở khía cạnh cách thức để thúc đẩy hiệu quả làm việc. Tuy nhiên, góc độ “tổ chức” gần như không được nghiên cứu.

Các nghiên cứu thực nghiệm liên quan đến tổ chức KTQT trên thế giới có thể kể đến những công trình như:

Nghiên cứu của *Chenhall và Langfield-Smith (1998)* đã tìm hiểu về mức độ vận dụng 42 kỹ thuật KTQT tại các doanh nghiệp sản xuất (DNSX) của Úc. Các tác giả đã hệ thống các kỹ thuật KTQT thành 2 nhóm là các kỹ thuật KTQT truyền thống và các kỹ thuật KTQT hiện đại phục vụ 3 chức năng chính là đánh giá thành quả, lập kế hoạch và quản trị chiến lược. Kết quả chỉ ra các kỹ thuật KTQT truyền thống như điểm hòa vốn, dự toán, phân tích chênh lệch ngân sách, giá thành sản phẩm (GTSP), ... được áp dụng nhiều hơn so với các kỹ thuật KTQT hiện đại. Tuy nhiên, những kỹ thuật KTQT mới như chi phí dựa trên hoạt động ABC bắt đầu được ứng dụng rộng rãi hơn. Ngoài ra, tại những DNSX có quy mô lớn nhấn mạnh đến những thông tin phi tài chính và tập trung nhiều hơn vào quản trị chiến lược. Nhiều tác giả đã sử dụng cách tiếp cận này để điều tra mức độ áp dụng KTQT tại các DNSX. *Joshi (2001)* ngoài 42 kỹ thuật trên đã thêm kỹ thuật chi phí tiêu chuẩn, dự toán từ cấp số không và dòng chi phí ngược vào nghiên cứu 60 DNSX có quy mô vừa và lớn ở Ấn Độ. Kết quả chỉ ra các kỹ thuật KTQT truyền thống được sử dụng nhiều hơn so với các kỹ thuật mới được phát triển. Đồng thời, các DN tại Ấn Độ dự định tập trung nhiều hơn vào các kỹ thuật KTQT truyền thống. *Sulaiman và cộng sự (2004)* đã phân tích việc vận dụng KTQT tại Singapore, Malaysia, Trung Quốc, Ấn Độ và kết luận: mặc dù các quốc gia có giá trị văn hóa và dân tộc khác nhau nhưng đều vận dụng rộng rãi các kỹ thuật KTQT truyền thống, trong khi mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại còn chưa nhiều. *Abdel-Kader và Luther (2006)* đã nghiên cứu mức độ sử dụng 38 kỹ thuật KTQT ở các DNSX thực phẩm và đồ uống của Anh. Kết quả khá tương đồng với nghiên cứu của *Chenhall và Langfield - Smith (1998)*: các kỹ thuật KTQT truyền thống được các DN áp dụng rộng rãi; các kỹ thuật KTQT mới phát triển được cho là quan trọng, nhưng ít được sử dụng. Các nghiên cứu của *Frezatti (2007)*, *Askarany (2012)*, *Yalcin (2012)*,

Ahmad (2013), Sunarni (2013), Leite và cộng sự (2015) đều có kết luận tương tự. Trong khi đó, *Tuan Mat (2010)* và *Junqueira (2010)* cho rằng các kỹ thuật KTQT hiện đại nên được sử dụng không phải để thay thế mà là để bổ sung cho các kỹ thuật KTQT truyền thống nhằm đáp ứng tốt hơn nhu cầu thông tin của nhà quản trị. *Ahmad (2013)* chỉ ra một số lượng đáng kể DN đã áp dụng cả thước đo tài chính và phi tài chính nhưng mức độ tin cậy vào các thước đo tài chính nhiều hơn. Gần đây, *Maryanova và cộng sự (2019)* đã đề cập đến tổ chức KTQT trong điều kiện tin học hóa. Tuy nhiên, tác giả mới chỉ dừng lại ở việc lựa chọn phần mềm thực hiện KTQT phù hợp, xây dựng các quy định về KTQT trong DN, xây dựng hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và báo cáo KTQT, tin học hóa KTQT, từng nội dung của tổ chức KTQT được trình bày rời rạc chưa thể hiện rõ tính “tổ chức”.

Bamber và cộng sự (2008) chỉ ra nhân sự thực hiện KTQT trước đây chỉ được biết đến là nhân sự thuộc phòng kế toán. Tuy nhiên, trong giai đoạn toàn cầu hóa, người làm KTQT được gọi là nhân viên đa chức năng của DN, làm việc trong các nhóm chức năng chéo, thuộc nhiều phòng ban và báo cáo cho nhà quản trị các vấn đề về hoạt động SXKD của DN. *Gliubicas (2012)* đã hệ thống sự thay đổi vai trò của người làm KTQT, từ những nhân viên kế toán, sau đó là tham gia vào đội ngũ quản trị cấp cao của DN và trở thành nhà cố vấn cho nhà quản trị ra quyết định. *Ahid & Ayuba (2012)* chỉ ra người làm KTQT trong giai đoạn toàn cầu hóa không chỉ là người ghi chép chứng từ, sổ sách hàng ngày hay người cung cấp thông tin mà trở thành người ra quyết định, người hoạch định chiến lược và phân tích thị trường. Như vậy, dù nghiên cứu trong các bối cảnh không gian và thời gian khác nhau nhưng các tác giả đều chung quan điểm nhân sự thực hiện KTQT không chỉ giữ vai trò là người ghi chép chứng từ, sổ sách hàng ngày mà còn tham gia và đóng góp nhiều hơn trong hoạch định, kiểm soát, đánh giá thành quả, tư vấn và thậm chí là ra quyết định. Theo đó, nhân sự thực hiện KTQT không chỉ là nhân sự phòng kế toán mà còn có thể là nhân sự thực hiện các công việc KTQT thuộc các phòng ban chức năng khác trong DN.

Ở Việt Nam, KTQT được đưa vào giảng dạy tại các trường đại học từ những năm 1990. Thời gian đầu, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào nội dung và các kỹ thuật KTQT. Gần đây, các nghiên cứu về tổ chức KTQT mới được tiến hành cả về mặt lý luận và thực tiễn ở nhiều loại hình DN theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau. Mỗi hướng tiếp cận xác định nội dung tổ chức KTQT khác nhau.

Bảng 1.0: Tổng hợp các công trình nghiên cứu về tổ chức KTQT trong DN

Hướng tiếp cận	Các công trình nghiên cứu	Nội dung tổ chức KTQT
Theo khâu công việc	Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, 2020; Nguyễn Năng Phúc, 2014; Nguyễn Ngọc Quang, 2014.	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ máy KTQT - Tổ chức hạch toán ban đầu - Tổ chức tài khoản kế toán - Tổ chức hệ thống sổ kế toán - Tổ chức tính giá và lập báo cáo quản trị
Theo chức năng thông tin	Phạm Ngọc Toàn (2010)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức thu thập thông tin ban đầu - Tổ chức phân loại và xử lý thông tin - Tổ chức cung cấp thông tin - Tổ chức bộ máy KTQT
	Phạm Thị Tuyết Minh (2015)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ phận KTQT - Tổ chức xây dựng ĐMCP và lập dự toán - Tổ chức thu thập thông tin - Tổ chức phân tích và cung cấp thông tin
	Nguyễn Bích Hương Thảo (2016)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức hệ thống ĐMCP và lập dự toán - Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu - Tổ chức phân loại và xử lý thông tin - Tổ chức phân tích và cung cấp thông tin
	Nguyễn Phi Hùng (2017)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ phận KTQT trong bộ máy kế toán - Tổ chức thu nhận, xử lý, hệ thống hóa và cung cấp thông tin - Tổ chức xây dựng ĐMCP và lập dự toán - Tổ chức ứng dụng CNTT trong KTQT
	Phùng Thị Bích Hòa (2019)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ máy KTQT - Tổ chức thu thập, ghi nhận thông tin KTQT - Tổ chức hệ thống hóa và xử lý thông tin - Tổ chức lập, phân tích thông tin KTQT
	Nguyễn Thanh Huyền (2020)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ máy KTQT - Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về KTQT - Tổ chức hệ thống hóa, xử lý thông tin - Tổ chức phân tích, cung cấp thông tin - Tổ chức kiểm soát, lưu trữ thông tin

Hướng tiếp cận	Các công trình nghiên cứu	Nội dung tổ chức KTQT
Theo chức năng quản lý của nhà quản trị	Bùi Tiến Dũng (2018)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức KTQT phục vụ lập dự toán SXKD - Tổ chức KTQT cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành - Tổ chức KTQT phục vụ đánh giá thành quả hoạt động - Tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định - Tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược <p>Mỗi nội dung tổ chức KTQT đều bao gồm tổ chức thu nhận, phân tích và cung cấp thông tin.</p>
Theo từng phần hành	Hoàng Văn Tường (2010)	<ul style="list-style-type: none"> - Xây dựng ĐMCP và lập dự toán ngân sách - Tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất - Tổ chức KTQT chi phí - Tổ chức kế toán trách nhiệm - Hệ thống báo cáo KTQT
	Nguyễn Phi Hùng (2017)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ phận KTQT trong bộ máy kế toán - Tổ chức thu nhận, xử lý, hệ thống hóa và cung cấp thông tin - Tổ chức xây dựng ĐMCP và lập dự toán - Tổ chức KTQT theo các yếu tố sản xuất - Tổ chức công tác kế toán trách nhiệm - Tổ chức ứng dụng CNTT trong KTQT
Tổ chức KTQT chi phí và giá thành sản phẩm	Nguyễn Đào Tùng, 2012; Nguyễn Hoàn, 2012; Nguyễn Thị Bích Phượng, 2016; ...	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức bộ máy KTQT - Tổ chức phối hợp xây dựng hệ thống ĐMCP - Tổ chức thu nhận thông tin chi phí - Tổ chức xử lý, phân tích thông tin KTQT chi phí - Tổ chức đánh giá hiệu quả hoạt động bộ phận - Tổ chức cung cấp thông tin chi phí
Tổ chức kế toán trách nhiệm	Nguyễn Hữu Phú, 2014; Cao Thị Huyền Trang, 2020	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức nhận diện và phân loại các trung tâm trách nhiệm (TTTTN); - Tổ chức xây dựng dự toán theo các TTTN - Tổ chức thu nhận, xử lý và đánh giá trách nhiệm quản lý, cung cấp thông tin theo các TTTN - Tổ chức thiết lập hệ thống khen thưởng theo trách nhiệm quản lý - Tổ chức bộ máy nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán trách nhiệm

Hướng tiếp cận	Các công trình nghiên cứu	Nội dung tổ chức KTQT
Tổ chức KTQT hàng tồn kho (HTK)	Phan Hương Thảo (2020)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức nhân sự thực hiện KTQT HTK - Tổ chức nhận diện và phân loại HTK - Tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán HTK - Tổ chức thông tin KTQT HTK - Tổ chức kiểm soát công việc KTQT HTK - Ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT HTK
Tổ chức KTQT một vài phần hành	Văn Thị Thái Thu (2008)	<ul style="list-style-type: none"> - Tổ chức phân loại, nhận diện chi phí SXKD, doanh thu dưới góc độ của KTQT - Tổ chức thu thập thông tin KTQT - Tổ chức sử dụng thông tin cho mục đích ra quyết định - Tổ chức bộ máy KTQT

Có thể nhận thấy nội dung của tổ chức KTQT ở các công trình nghiên cứu của Việt Nam khá đa dạng và phong phú do có nhiều cách tiếp cận, nhiều tác giả nghiên cứu, mỗi hướng tiếp cận lại có những ưu nhược điểm nhất định. Các nghiên cứu tiếp cận **tổ chức KTQT theo khâu công việc** tập trung vào các thông tin quá khứ, trong khi các thông tin phi tài chính và thông tin tương lai rất ít được sử dụng, các nội dung đặc thù của KTQT bị bao phủ bởi KTTC. Trong bối cảnh hội nhập kinh tế ngày càng sâu rộng, nhu cầu thông tin KTQT ngày càng đa dạng, quan điểm tiếp cận này không còn phù hợp. Các nghiên cứu **tiếp cận theo chức năng thông tin** giúp KTQT không bị che phủ bởi KTTC nhưng lại chưa thể hiện được mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với các chức năng quản trị, nếu không kiểm soát tốt sẽ dẫn tới sa đà vào tổ chức hệ thống thông tin kế toán nói chung. Các nghiên cứu tiếp cận **tổ chức KTQT theo phần hành** bị nặng về tác nghiệp, vận dụng các kỹ thuật KTQT. Đồng thời, nội dung tổ chức nhân sự thực hiện KTQT trong các nghiên cứu này chỉ tập trung cho từng phần hành, nhưng trên thực tế, các DN không tổ chức bộ máy nhân sự KTQT cho một hay một vài phần hành. Các nghiên cứu tiếp cận **tổ chức KTQT theo chức năng quản lý của nhà quản trị** đã làm rõ hơn vai trò của KTQT trong việc đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị, tuy nhiên, cách tiếp cận này chưa làm rõ dòng chảy thông tin KTQT trong DN, nội hàm nghiêng về KTQT phục vụ các chức năng quản trị thay vì tổ chức KTQT phục vụ các chức năng quản trị. Như vậy, mỗi hướng tiếp cận đều có những hạn chế nhất định nên cần tìm ra hướng tiếp cận hoàn chỉnh hơn. Đồng thời rất ít nghiên cứu làm rõ nội hàm “tổ chức” của tổ chức KTQT ở góc độ con người, phương tiện và phương pháp cho từng nội dung KTQT, chủ yếu là vận dụng các phương pháp KTQT.

Qua bảng tổng hợp các nội dung của tổ chức KTQT của các nghiên cứu tiền nhiệm, tác giả nhận thấy: mặc dù có nhiều hướng tiếp cận tổ chức KTQT khác nhau, nhưng có 5 nội dung được các nghiên cứu tiền nhiệm tập trung nhiều hơn cả là (1) *tổ chức nhân sự thực hiện KTQT*, (2) *tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD*, (3) *tổ chức thu nhận và xử lý thông tin thực hiện*, (4) *tổ chức phân tích thông tin KTQT* và (5) *tổ chức cung cấp thông tin KTQT*. Tác giả tập trung phân tích các nghiên cứu tiền nhiệm theo các nội dung này để xác định khoảng trống nghiên cứu cho luận án. Ngoài ra, nghiên cứu tổ chức KTQT không thể không đề cập đến *phương tiện thực hiện KTQT* vì ứng dụng các thành tựu của cách mạng công nghiệp 4.0 (CMCN 4.0) vào lĩnh vực KTQT đã và đang trở thành xu thế tất yếu. Nhân sự thực hiện KTQT sử dụng các phương tiện để thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT giúp cho các công việc KTQT được thực hiện nhanh chóng, chính xác và dễ dàng hơn. Vì vậy, tổ chức nhân sự thực hiện KTQT đi liền với tổ chức phương tiện thực hiện KTQT (Cao Thị Huyền Trang, 2020).

Tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD

Nội dung tổ chức xây dựng định mức được đề cập trong nhiều nghiên cứu: Hoàng Văn Tường (2010), Nguyễn Đào Tùng (2012), Nguyễn Hoàn (2012), Phạm Thị Tuyết Minh (2015), Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), Nguyễn Phi Hùng (2017), Đào Thị Hương (2019), Nguyễn Thanh Huyền (2020), ... Các tác giả đều cho rằng việc xây dựng định mức được thực hiện cho chỉ tiêu chi phí, trong đó tập trung vào CPSX. Hoàng Văn Tường (2010), Nguyễn Đào Tùng (2012), Nguyễn Hoàn (2012) chỉ dừng lại nghiên cứu ý nghĩa, vai trò và khái quát phương pháp xây dựng ĐMCP. Phạm Thị Tuyết Minh (2015), Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), Nguyễn Phi Hùng (2017), Đào Thị Hương (2019), Nguyễn Thanh Huyền (2020) làm rõ thêm cơ sở xây dựng ĐMCP, trách nhiệm của các bộ phận trong DN. Tuy nhiên, các nghiên cứu đều chưa làm rõ sự phối kết hợp giữa các phòng ban, bộ phận của DN trong quá trình xây dựng ĐMCP nên tính “tổ chức” chưa rõ nét.

Nội dung tổ chức lập dự toán SXKD được đề cập trong rất nhiều nghiên cứu như nghiên cứu của Hoàng Văn Tường (2010), Nguyễn Đào Tùng (2012), Nguyễn Hoàn (2012), Phạm Thị Tuyết Minh (2015), Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), Nguyễn Phi Hùng (2017), Bùi Tiến Dũng (2018), Đào Thị Hương (2019), Phùng Thị Bích Hòa (2019), Nguyễn Thanh Huyền (2020), ... Các tác giả đều cho rằng căn cứ để lập dự toán SXKD bao gồm thông tin ĐMCP, doanh thu và lợi nhuận kế hoạch của DN mà chưa quan tâm nhiều đến các thông tin tương lai và các thông tin phi tài chính khác. Bên cạnh đó, các tác giả mới tập trung vào các nội dung dự toán,

mô hình dự toán mà chưa bàn luận nhiều về nhân sự cũng như phương tiện thực hiện, cách thức thu thập, xử lý thông tin phục vụ lập dự toán SXKD.

Tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện

Thời gian đầu khi tổ chức KTQT được nghiên cứu ở Việt Nam, hầu hết các nhà nghiên cứu đều tập trung vào các thông tin thực hiện cần thu thập và xử lý, ít bàn luận về các phương pháp thu thập và xử lý thông tin. Đồng thời, các nhà nghiên cứu cho rằng thông tin thực hiện cần thu thập và xử lý chỉ bao gồm các thông tin tài chính liên quan đến HTK, chi phí, doanh thu và kết quả hoạt động SXKD của DN (Hoàng Văn Tường, 2010; Phạm Ngọc Toàn, 2010; Phạm Thị Tuyết Minh, 2015; Nguyễn Phi Hùng, 2017;...). Các công trình gần đây đã mở rộng thông tin thực hiện KTQT cần thu thập không chỉ là thông tin tài chính mà còn là các thông tin phi tài chính (Bùi Tiến Dũng, 2018; Phan Hương Thảo, 2020; Nguyễn Thanh Huyền, 2020;...). Tuy nhiên, các thông tin phi tài chính chưa được nghiên cứu một cách toàn diện, đầy đủ.

Xuất phát từ nhận định các thông tin thực hiện cần thu thập và xử lý chủ yếu là các thông tin tài chính nên phương pháp thu thập thông tin thực hiện trong hầu hết các nghiên cứu tiền nhiệm là phương pháp chứng từ, phương pháp xử lý thông tin thực hiện là phương pháp tài khoản và phương pháp tính giá (Hoàng Văn Tường, 2010; Phạm Thị Tuyết Minh, 2015;...). Các phương pháp thu thập thông tin KTQT thực hiện như phương pháp khảo sát, quan sát trực tiếp, thống kê thực tế được rất ít nghiên cứu đề cập.

Về nhân sự thực hiện: Bùi Tiến Dũng (2018), Phan Hương Thảo (2020) và Nguyễn Thanh Huyền (2020) cho rằng, bộ phận thu thập thông tin KTQT không chỉ là nhân viên phòng kế toán mà còn là nhân sự ở các bộ phận phát sinh thông tin KTQT như bộ phận kho, bộ phận bán hàng, ... Tuy nhiên, các tác giả chưa làm rõ mối liên hệ giữa các nhân sự bên trong và bên ngoài phòng Kế toán, ai sẽ chịu trách nhiệm điều phối trên góc độ toàn DN trong quá trình thực hiện công việc KTQT.

Tổ chức phân tích thông tin KTQT

Hầu hết các công trình tập trung nghiên cứu về phương pháp và nội dung phân tích, ít bàn luận về bộ phận phân tích, thời gian và quy trình phân tích.

Về phương pháp phân tích: Các nghiên cứu đề cập nhiều đến phương pháp so sánh, phương pháp phân tích CVP, phương pháp hiện giá thuần; chưa đề cập nhiều đến phương pháp thay thế liên hoàn, phương pháp kỳ hoàn vốn TPB, phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian IRR (Phạm Thị Tuyết Minh, 2015; Bùi Tiến Dũng, 2018; Nguyễn Thanh Huyền, 2020...). Vì vậy, nội dung phân tích được các

công trình tìm hiểu chủ yếu là so sánh thực hiện với dự toán, phân tích mối quan hệ CVP. Các nội dung phân tích nhân tố ảnh hưởng, phân tích thông tin phục vụ đánh giá thành quả, phục vụ ra quyết định chưa được đề cập nhiều.

Về bộ phận phân tích: Phan Hương Thảo (2020) và Nguyễn Thanh Huyền (2020) đều cho rằng, việc phân tích thông tin KTQT có thể do một bộ phận thực hiện nếu DN áp dụng mô hình tập trung, nhiều bộ phận trong DN thực hiện nếu DN áp dụng mô hình phân tán và đều do những nhân sự có kinh nghiệm đảm trách. Tuy nhiên, từng nội dung phân tích do bộ phận nào đảm nhiệm chưa được làm rõ.

Về thời điểm phân tích: Phan Hương Thảo (2020) cho rằng KTQT thường phân tích vào cuối kỳ kinh doanh của DN.

Về quy trình phân tích: Phan Hương Thảo (2020) cho rằng nội dung này bao gồm phân tích thông tin quá khứ và phân tích thông tin tương lai để tư vấn cho các nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định. Trong khi đó, Nguyễn Thanh Huyền (2020) cho rằng quy trình phân tích là lập kế hoạch và tổ chức thực hiện phân tích.

Tổ chức cung cấp thông tin KTQT

Hầu hết các công trình tập trung nghiên cứu nội dung thông tin KTQT được cung cấp, ít đề cập đến bộ phận cung cấp từng nội dung thông tin, đối tượng cung cấp, thời gian cung cấp, hình thức cung cấp thông tin.

Các nghiên cứu đều chỉ ra rằng các báo cáo KTQT được lập và cung cấp theo yêu cầu của nhà quản trị nên thường linh hoạt, đa dạng và không có biểu mẫu cố định. Tuy nhiên, mục tiêu chủ yếu của KTQT là cung cấp thông tin phục vụ lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá thành quả và ra quyết định nên các báo cáo KTQT chủ yếu được nhà quản trị DN yêu cầu là báo cáo phục vụ các chức năng của nhà quản trị (Bùi Tiến Dũng, 2018; Nguyễn Thanh Huyền, 2020; ...).

Tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT

Tại Việt Nam, tổ chức nhân sự thực hiện KTQT được các nhà nghiên cứu thống nhất là việc sắp xếp, bố trí nhân sự thực hiện KTQT trong phòng kế toán theo một trong ba mô hình: tách biệt, kết hợp hoặc hỗn hợp với KTTC. Quan điểm này có sự khác biệt với quan điểm nhân sự thực hiện KTQT không giới hạn là nhân sự trong phòng kế toán của các nhà nghiên cứu trên thế giới thời gian gần đây.

Tổ chức phương tiện thực hiện KTQT bao gồm tổ chức hệ thống trang thiết bị phần cứng, phần mềm và mạng viễn thông (Võ Văn Nhị và cộng sự, 2019; Đoàn Văn Anh và Phạm Đức Hiếu, 2021, ...). Phần mềm sử dụng trong thực hiện KTQT ảnh hưởng rất lớn đến tổ chức thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT của DN. Các công trình nghiên cứu thực nghiệm về tổ chức KTQT tại DN ít

đề cập đến phương tiện thực hiện KTQT nói chung và phần mềm ứng dụng nói riêng một cách có hệ thống. Nguyễn Thanh Huyền (2020) đề cập đến ứng dụng ERP trong thực hiện KTQT, tuy nhiên chưa quan tâm đúng mức đến cách thức kiểm soát và bảo mật thông tin cũng như chưa đi sâu tìm hiểu việc thực hiện các công việc KTQT khi DN ứng dụng phần mềm kế toán (PMKT), phần mềm dùng để thực hiện KTQT rất phổ biến trong các DN hiện nay.

2.2 Các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

Các nghiên cứu của nước ngoài không tiếp cận trực tiếp các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT mà chủ yếu tiếp cận các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DN. Xét về mặt bản chất, tổ chức KTQT là hoạt động của DN trong việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật KTQT kết hợp với các phương tiện và con người để thu thập, xử lý và phân tích các thông tin KTQT phục vụ công tác quản trị DN hiệu quả hơn. Do đó, các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong DN cũng là một khía cạnh ảnh hưởng đến tổ chức KTQT của DN. Một số công trình tiêu biểu:

Nghiên cứu của Chenhall & Langfield-Smith (1998) thực hiện với các DNSX ở Úc đã chỉ ra *quy mô DN và môi trường kinh doanh* có ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng các kỹ thuật KTQT trong DN. Abdel-Kader và Luther (2008) trong nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT tại các DNSX và kinh doanh thực phẩm, đồ uống tại Anh đã chỉ ra 5 yếu tố: *Sự không chắc chắn về môi trường; nguồn lực khách hàng; mức độ phân quyền; quy mô DN; vận dụng công nghệ sản xuất tiên tiến (AMT), áp dụng mô hình quản lý chất lượng toàn diện (TQM), mô hình quản lý sản xuất tinh gọn (JIT)* ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT trong DN.

Choe (2004) đã tìm thấy mối liên hệ thuận chiều giữa *mức độ ứng dụng CNTT* và lượng thông tin KTQT được tạo ra.

Wu và cộng sự (2010) nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT trong các DN liên doanh Trung Quốc bao gồm quy mô DN, đối tác nước ngoài, kiến thức của nhà quản trị cấp cao và của nhân viên. Kết quả nghiên cứu cho thấy, *quy mô DN và kiến thức của nhà quản trị cấp cao* có ảnh hưởng đáng kể đến việc vận dụng KTQT. Luther và Longden (2001), Gerdin (2005) đã đưa ra giả thuyết *cấu trúc của DN* có tác động đến việc vận dụng KTQT trong DN, tuy nhiên, các tác giả chưa kiểm định được giả thuyết này. Tuan Mat (2010) với kiểm định thực tế tại các DNSX Malaysia đã lấp đầy khoảng trống này, đồng thời chỉ ra *mức độ cạnh tranh, chiến lược kinh doanh và công nghệ sản xuất tiên tiến* có tác động tích cực đến vận dụng KTQT. Năm 2011, Tuan Mat và Smith bằng mô hình SEM

đã tiếp tục khẳng định, *công nghệ sản xuất* tăng lên, sự thay đổi trong *cấu trúc tổ chức, chiến lược của công ty* có tác động thuận chiều đến việc vận dụng KTQT trong DNSX. Abdel-Maksoud (2011) đã chỉ ra mối quan hệ giữa *mức độ thực hành quản lý sáng tạo, mức độ tự động hóa trong sản xuất* với việc vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại khi thực hiện nghiên cứu với 240 DNSX ở Ai Cập.

Ahmad (2012) đã chỉ ra *quy mô DN, mức độ cạnh tranh trên thị trường, cam kết của nhà quản trị và công nghệ sản xuất tiên tiến* có ảnh hưởng đáng kể đến việc vận dụng KTQT tại các DN nhỏ và vừa ở Malaysia. Năm 2015, Ahmad và Zabri tiếp tục tìm hiểu các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT tại các DNSX Malaysia có quy mô vừa và cho kết quả tương tự với nghiên cứu của Ahmad (2012).

Nghiên cứu của Nyakuwanika (2012), Shixian (2014) đã chỉ ra *các nhà quản lý* được đào tạo bài bản kiến thức KTQT, nhận thức đầy đủ vai trò và tác dụng của KTQT trong quản trị thì DN sẽ tổ chức KTQT tốt hơn các DN khác.

Trong nghiên cứu của Bogale (2013) xem xét việc thích ứng với những thay đổi của *môi trường xung quanh*, các DN sẽ sử dụng những ứng dụng KTQT hiện đại. Tương tự, nghiên cứu của Matt và Smith (2014) đã chỉ ra những thay đổi của *môi trường kinh doanh* có ảnh hưởng đến vận dụng KTQT. Theo các tác giả, sự thay đổi môi trường mang lại nhiều cạnh tranh hơn nên đã thúc đẩy các DN đầu tư công nghệ sản xuất hiện đại, tổ chức quản trị quá trình sản xuất tốt hơn để nâng cao chất lượng sản phẩm, tiết kiệm chi phí và tối đa hóa hiệu suất. Những thay đổi này tác động đến việc lựa chọn các kỹ thuật KTQT trong DN. Kết quả này tương tự với nghiên cứu của Shields (1998): các DN thực hiện nhiều kỹ thuật KTQT hiện đại là kết quả của sự thay đổi môi trường kinh doanh.

Leite và cộng sự (2015) thực hiện nghiên cứu định lượng tìm hiểu ảnh hưởng của các yếu tố đến việc sử dụng các kỹ thuật KTQT tại các công ty dệt may Bồ Đào Nha. Các tác giả đã chứng minh *công nghệ sản xuất tiên tiến* ảnh hưởng tích cực và trực tiếp đến việc vận dụng KTQT. Kết quả này phù hợp với Sulaiman và cộng sự (2004, 2015), Sunarni (2013). Trên thực tế, nếu các công ty hoạt động trong *môi trường đổi mới công nghệ, sử dụng công nghệ hiện đại và quản lý hiện đại*, tất nhiên, việc vận dụng KTQT được thúc đẩy (Klein, 2014).

Sudhashini Nair & Yee Soon Nian (2017) đã chỉ ra *quy mô DN và công nghệ sản xuất tiên tiến* ảnh hưởng thuận chiều đáng kể với vận dụng KTQT trong DN ở Malaysia. Shahzadi và cộng sự (2018), nghiên cứu tại Pakistan đã chỉ ra ảnh hưởng của *sự không chắc chắn về môi trường, mức độ cạnh tranh, kỹ thuật sản xuất hiện đại, mô hình quản lý TQM, mô hình quản lý JIT* có ảnh hưởng đến vận dụng KTQT.

Macarthur (2006), Chia (2007) và Dik (2011) chỉ ra ảnh hưởng của *văn hóa DN* đến việc áp dụng KTQT.

Tại Việt Nam, các tác giả Hoàng Văn Tường (2010), Phạm Ngọc Toàn (2010), Nguyễn Hoàn (2012), Nguyễn Đào Tùng (2012), Phạm Thị Tuyết Minh (2015), Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), Nguyễn Phi Hùng (2017), Phùng Thị Bích Hòa (2019), Nguyễn Thanh Huyền (2020), ... thông qua kết quả nghiên cứu định tính đã nhận định rằng các yếu tố: *mục tiêu, chiến lược phát triển của DN; nhu cầu thông tin KTQT từ các nhà quản trị; nhận thức của nhà quản trị; đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức sản xuất; trình độ nhân sự thực hiện KTQT; trình độ trang bị máy móc thiết bị; trình độ CNTT; đối tác, nhà đầu tư, đối thủ cạnh tranh, hiệp hội nghề nghiệp* có tác động thuận chiều đến tổ chức KTQT trong DN.

Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) bằng việc khảo sát 220 DN có quy mô vừa và lớn, sử dụng phương pháp phân tích thống kê mô tả, phân tích đa cấu trúc với phần mềm AMOS đã chỉ ra *mức độ cạnh tranh và phân cấp quản lý* ảnh hưởng thuận chiều đến vận dụng KTQT chiến lược của các DN Việt Nam. Đoàn Ngọc Phi Anh (2016) một lần nữa chứng minh *cạnh tranh và phân cấp quản lý* có ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng các công cụ KTQT hiện đại tại các DN Việt Nam bằng mô hình SEM.

Kết quả nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016) khẳng định *quy mô DN, văn hóa DN, chiến lược kinh doanh của DN, mức độ cạnh tranh của thị trường, mức độ nhận thức về KTQT của chủ sở hữu/ nhà quản lý DN, mức độ sở hữu của Nhà nước* có tác động thuận chiều với mức độ vận dụng KTQT trong các DN nhỏ và vừa Việt Nam. Tuy nhiên, trái ngược với các nghiên cứu khác, công trình này không tìm thấy quan hệ giữa trình độ nhân viên KTQT với mức độ vận dụng KTQT trong DN. Đồng thời, nếu yêu cầu chi phí đầu tư cho công nghệ, chuyên gia tư vấn phục vụ tổ chức KTQT của DN thấp sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng KTQT.

Nghiên cứu của Bùi Tiến Dũng (2018) về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN sản xuất giấy đã chỉ ra *mức độ cạnh tranh của thị trường, công nghệ và kỹ thuật sản xuất, quy mô của DN, sự tham gia của các nhà quản lý và trình độ của nhân viên kế toán* ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT.

Thái Anh Tuấn (2019) đã tiến hành phân tích định lượng các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kỹ thuật KTQT trong các DN miền Bắc Việt Nam. Kết quả chỉ ra *áp lực cạnh tranh, mức độ phân quyền trong DN, CNTT, sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT và trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán* có tác động thuận chiều. Trong đó, trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán có tác động mạnh mẽ nhất.

Qua tổng quan các công trình nghiên cứu tiêu biểu trong và ngoài nước, có thể thấy mỗi công trình có số lượng và nội dung các yếu tố ảnh hưởng là khác nhau. Do đó cần tiếp tục nghiên cứu để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DNSX. Luận án tổng hợp các yếu tố bên trong và bên ngoài DN có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX từ các nghiên cứu tiền nhiệm tiêu biểu như sau:

Các yếu tố bên trong DN: Các nhà nghiên cứu đã chỉ ra tác động thuận chiều của các yếu tố đến tổ chức KTQT trong DNSX bao gồm: *nhận thức, sự tham gia, sự quan tâm và cam kết của nhà quản trị về KTQT; công nghệ sản xuất; đặc điểm quá trình sản xuất; quy mô DN; trình độ nhân sự thực hiện KTQT; chiến lược kinh doanh; văn hóa DN; mức độ phân quyền; cơ cấu tổ chức; trình độ CNTT; nhận thức mức độ bất ổn về môi trường.* Ngược lại, yếu tố *chi phí tổ chức KTQT* có tác động ngược chiều đến tổ chức KTQT trong DN.

Các yếu tố bên ngoài DN: Các nhà nghiên cứu chỉ ra tác động thuận chiều đến tổ chức KTQT của các yếu tố *mức độ cạnh tranh, môi trường kinh doanh, mức độ sở hữu của Nhà nước và nguồn lực khách hàng.*

2.3 Khoảng trống nghiên cứu và các vấn đề đặt ra

Qua tổng quan các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước, NCS nhận thấy, tổ chức KTQT đã được các nhà khoa học hệ thống hóa và luận giải theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau. Tuy nhiên vẫn có những vấn đề chưa được làm rõ, một số nội dung chưa được đề cập. Có thể xác định các khoảng trống trong các nghiên cứu tiền nhiệm như sau:

Thứ nhất, các nghiên cứu tiền nhiệm chưa có sự thống nhất về các nội dung tổ chức KTQT. Do vậy, để đảm bảo tính khái quát và hệ thống, có thể phủ đầy các nội dung tổ chức KTQT ở các nghiên cứu trước sao cho vừa thể hiện được mối quan hệ với các chức năng quản trị, vừa thể hiện được quy trình kế toán từ xây dựng dự toán, thu thập và xử lý thông tin thực hiện, phân tích và cung cấp thông tin, luận án xác định tiếp cận nghiên cứu tổ chức KTQT theo 5 nội dung: (1) tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD, (2) tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện, (3) tổ chức phân tích thông tin KTQT (phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, phục vụ ra quyết định), (4) tổ chức cung cấp thông tin KTQT và (5) tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT.

Thứ hai, hầu hết các nghiên cứu tiền nhiệm chưa làm rõ nội hàm “tổ chức” trong từng nội dung tổ chức KTQT mà tập trung nhiều vào vận dụng các phương pháp KTQT, dung lượng của các nội dung về nhân sự và phương tiện thực hiện,

nguồn thông tin (đặc biệt là thông tin tương lai, thông tin phi tài chính) còn hạn chế. Vì vậy, luận án tập trung làm rõ hơn nội hàm “tổ chức” trong từng nội dung tổ chức KTQT thay vì chỉ tập trung vào xử lý tác nghiệp các nội dung KTQT.

Thứ ba, quan điểm nhân sự thực hiện KTQT tại các nghiên cứu tiền nhiệm giới hạn là nhân sự thuộc phòng kế toán. Tuy nhiên, có nhiều công việc KTQT được thực hiện bởi nhân sự ở các phòng ban khác trong DN. Do đó, luận án tiếp cận tổ chức nhân sự thực hiện KTQT bao gồm các nhân sự bên trong và bên ngoài phòng kế toán thực hiện các công việc KTQT.

Thứ tư, các DNCKVN có những đặc thù riêng, quy trình tổ chức sản xuất phức tạp và là ngành công nghiệp góp phần quan trọng vào sự phát triển của nền kinh tế đất nước nhưng hiện nay chưa có công trình nào nghiên cứu về tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Vì vậy, nghiên cứu tổ chức KTQT tại các DNCKVN có thể cung cấp đánh giá khách quan về thực trạng tổ chức KTQT, những yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN, từ đó đề xuất những giải pháp, khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu của đề tài: nghiên cứu và đề xuất các giải pháp, khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN để KTQT thực sự là một kênh thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc điều hành, quản lý DN, giúp DN hoạt động có hiệu quả hơn.

Nhiệm vụ nghiên cứu của đề tài: để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, luận án xác định các nhiệm vụ nghiên cứu cụ thể như sau:

- Hệ thống hóa, phân tích và luận giải làm sáng tỏ những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức KTQT, các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DNSX;
- Phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức KTQT trong các DNCKVN, chỉ rõ những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế. Đánh giá ảnh hưởng của các yếu tố đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN;
- Đề xuất các nhóm giải pháp, khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Nhằm đáp ứng mục tiêu nghiên cứu, luận án tập trung trả lời 4 câu hỏi sau:

- Nội dung tổ chức KTQT và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DNSX là gì?
- Thực trạng tổ chức KTQT và các yếu tố nào ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN hiện nay? Mức độ và chiều hướng tác động của các yếu tố này?

- Những giải pháp, khuyến nghị giúp hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN?

- Điều kiện để thực hiện những giải pháp được đề xuất là gì?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của đề tài

Đối tượng nghiên cứu: Luận án nghiên cứu lý luận và thực tiễn tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Phạm vi nghiên cứu:

Về nội dung: Đề tài tập trung nghiên cứu các vấn đề về lý luận tổ chức KTQT trong các DNSX và thực tiễn tổ chức KTQT trong các DNCKVN theo các nội dung: tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD, tổ chức thu nhận và xử lý thông tin thực hiện, tổ chức phân tích thông tin, tổ chức cung cấp thông tin, tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Đồng thời, luận án cũng xây dựng mô hình nghiên cứu và đánh giá ảnh hưởng của các yếu tố đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Về không gian: Theo số liệu của Tổng cục thống kê, tính đến hết năm 2019, Việt Nam có 34.315 DNCK. Có nhiều tiêu thức để phân loại các DN, nhưng để đảm bảo tính tin cậy, tác giả căn cứ vào tiêu chí phân loại DN theo quy mô vốn và lao động đã được công bố trong Niên giám thống kê của Tổng cục thống kê. Theo đó, có **hơn 3000 DNCK có quy mô từ 50 lao động và vốn từ 50 tỷ trở lên**. Hơn 30.000 DN còn lại có quy mô dưới 50 người và vốn nhỏ hơn 50 tỷ, là những DN phát triển từ hộ kinh doanh, cơ sở sản xuất tập thể, có hoạt động SXKD không ổn định, công việc kế toán thường được thuê ngoài, trình độ tổ chức quản lý còn thấp, nhà quản trị chưa quan tâm nhiều đến KTQT. Việc khảo sát tổ chức KTQT tại hơn 30.000 DN này không mang lại nhiều ý nghĩa thực tiễn và khoa học vì dữ liệu thiếu tính tin cậy. Ngoài ra, các DN này có nguồn lực rất hạn chế để tổ chức KTQT cũng như chưa đủ năng lực cạnh tranh, chưa sẵn sàng tiếp cận công nghệ mới như các DNCK có quy mô vốn từ 50 tỷ và lao động từ 50 người trở lên. Do đó, để đảm bảo tính tương đồng của nghiên cứu cũng như DN có nguồn lực thực hiện các giải pháp, khuyến nghị được đề xuất, **luận án chỉ lấy các DNCK có quy mô vốn từ 50 tỷ và từ 50 lao động trở lên để nghiên cứu**. Theo Nghị định 80/2021/NĐ-CP, những DNSX có trên 10 lao động và vốn trên 20 tỷ không được gọi là các DN nhỏ và siêu nhỏ nên những DN được nghiên cứu trong luận án thỏa mãn tiêu chí là những DN có quy mô vừa và lớn theo Nghị định 80. Cụm từ *các DN có quy mô vừa* được tác giả đề cập trong luận án hàm ý chỉ các DN có vốn từ 50 tỷ - dưới 100 tỷ và lao động từ 50 – dưới 200 người, *các DN có quy mô lớn* hàm ý chỉ các DN có vốn từ 100 tỷ trở lên và lao động từ 50 – dưới 200 người hoặc DN có từ 200 lao động trở lên.

Theo Nguyễn Đình Thọ (2011), kích thước mẫu cần thiết cho nghiên cứu phụ thuộc vào nhiều yếu tố: độ tin cậy cần có của dữ liệu (khái quát được cho đặc điểm của tổng thể); sai số cho phép; cỡ mẫu đạt ngưỡng để thực hiện kiểm định, phân tích hồi quy, phân tích EFA (2 phương pháp yêu cầu cỡ mẫu lớn). Yamane (1967) đề xuất công thức xác định cỡ mẫu theo ước lượng tổng thể trong trường hợp biết quy mô tổng thể nghiên cứu:
$$n = \frac{N}{1+Ne^2}$$

Trong đó: N là quy mô tổng thể; e là sai số cho phép, thường dao động từ 5 – 10%. Với tổng thể được xác định là 3000 DNCK có quy mô vừa và lớn, sai số trong mức cho phép thì cỡ mẫu tối thiểu cần có của nghiên cứu dao động từ 97 – 353 DN.

Theo Green (1991), cỡ mẫu tối thiểu cho phân tích hồi quy là $50 + 8m$ (m là số lượng biến độc lập). Như vậy, đề tài với số biến độc lập dự kiến là 7 thì cỡ mẫu tối thiểu là $n = 50 + 8 \times 7 = 116$ DN. Theo Hair và cộng sự (2010) kích thước mẫu tối thiểu để phân tích EFA là gấp 5 lần tổng số biến quan sát: với đề tài có 26 biến quan sát của 7 yếu tố dự kiến thì số mẫu nghiên cứu tối thiểu là: $n = 5 \times 26 = 130$ DN.

Để đảm bảo quá trình khảo sát khả thi, dữ liệu thu thập đáng tin cậy, các DN có tính đại diện cho tổng thể nghiên cứu, tác giả sử dụng phương pháp chọn mẫu phi ngẫu nhiên phán đoán. Các DN được lựa chọn khảo sát là các DN thành viên của Hiệp hội doanh nghiệp cơ khí Việt Nam (VAMI) và các DNCK thành viên của Hiệp hội Công nghiệp hỗ trợ Việt Nam (VASI). Đây là 2 hiệp hội về cơ khí lớn và uy tín nhất cả nước. Các DNCK thuộc 2 Hiệp hội đều có hoạt động SXKD ổn định, có tầm ảnh hưởng trong ngành, đã thành công trong việc tham gia vào mạng lưới sản xuất của các tập đoàn đa quốc gia tại Việt Nam và xuất khẩu, thuộc các thành phần kinh tế trên khắp lãnh thổ Việt Nam. Tổng 2 Hiệp hội có 297 DN, số lượng đạt yêu cầu về kích thước mẫu nghiên cứu.

Nhờ sự hỗ trợ của người thân, bạn bè, đồng nghiệp, từ tháng 4 đến hết tháng 7/2021, tác giả đã liên hệ với 297 DNCK thuộc VAMI và VASI. Kết quả có 180 DN đồng ý cho tác giả khảo sát thực trạng tổ chức KTQT. Đây là số lượng DN lớn hơn yêu cầu về kích thước mẫu tối thiểu để phân tích hồi quy và EFA, sai số dưới 8% (nếu $e = \pm 8\%$ thì mẫu tối thiểu là 149 DN). Các DN đồng ý tham gia khảo sát đều có quy mô từ 50 lao động và vốn 50 tỷ đồng trở lên, thuộc các thành phần kinh tế, phân bố đều ở các thành phố công nghiệp lớn trên khắp cả nước, tập trung vào các phân ngành: xe máy và phụ tùng linh kiện xe máy; cơ khí gia dụng và dụng cụ; ô tô và phụ tùng ô tô; thiết bị điện, điện tử. Theo Cục Công nghiệp, 3 phân ngành đầu tiên là 3 phân ngành thế mạnh của cơ khí Việt Nam, có giá trị sản xuất công

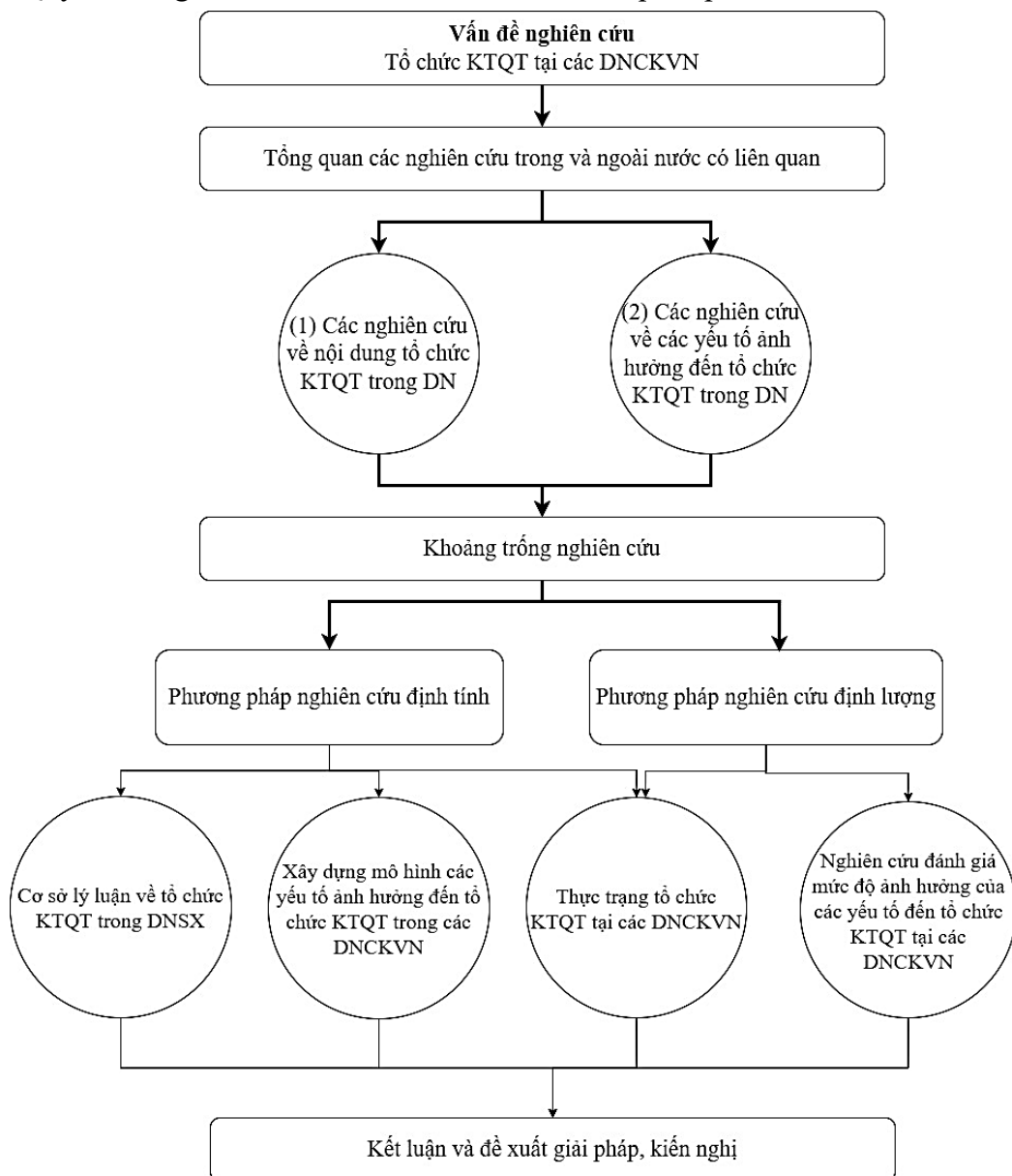
ngành chiếm gần 70% giá trị sản xuất công nghiệp của cơ khí cả nước. Các phân ngành ô tô và phụ tùng ô tô, thiết bị điện - điện tử nằm trong các phân ngành cơ khí ưu tiên theo Quyết định 176/QĐ-BCT của Bộ Công thương. Do đó, 180 DN tác giả khảo sát có tính đại diện cho các DNCKVN (**Phụ lục 1.0**).

Về thời gian nghiên cứu: Luận án nghiên cứu số liệu trong khoảng thời gian từ 2017 đến 2022.

6. Quy trình và phương pháp nghiên cứu

6.1 Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của Luận án được khái quát qua sơ đồ 1.0 như sau:



Sơ đồ 1.0: Quy trình nghiên cứu của luận án

6.2 Phương pháp nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu đề ra và trả lời các câu hỏi nghiên cứu, NCS kết hợp giữa phương pháp định tính và phương pháp định lượng. Hai phương pháp bổ trợ cho nhau trong quá trình thu thập, xử lý và phân tích dữ liệu.

6.2.1 Phương pháp thu thập dữ liệu

6.2.1.1 Phương pháp nghiên cứu tài liệu

Để có được các dữ liệu thứ cấp phục vụ đề tài, tác giả xác định những từ khóa về chủ đề nghiên cứu, bao gồm *tổ chức KTQT, DNSX, các yếu tố ảnh hưởng và DNCKVN*. Căn cứ vào các từ khóa, tác giả tìm đọc các tài liệu bên trong và bên ngoài các DNCKVN. Các tài liệu bên trong các DNCKVN cần thu thập bao gồm các chứng từ, tài khoản, bảng kê, sổ kế toán, báo cáo quản trị cũng như các văn bản thể hiện quy chế hoạt động của DN, các tài liệu khác có liên quan đến KTQT trong DN, thông tin từ website của các DNCKVN. Các tài liệu bên ngoài DN bao gồm các giáo trình, sách tham khảo, luận án, các đề tài nghiên cứu khoa học, các bài báo đăng trên các tạp chí chuyên ngành có uy tín, kỷ yếu các hội thảo uy tín, các văn bản của Bộ Tài chính và các Bộ ban ngành, số liệu của Tổng cục Thống kê, các thông tin từ VAMI, VASI,... có liên quan đến đề tài. Việc tìm kiếm tài liệu sẽ được thực hiện đồng thời tại các DN khảo sát và tại thư viện Trường Đại học Thương Mại, Thư viện Quốc gia dưới cả hai hình thức tài liệu truyền thống và điện tử. Các dữ liệu có giá trị sử dụng được tác giả tóm lược, phân loại, sắp xếp và đưa vào bảng kê theo các nội dung: lý luận về tổ chức KTQT, các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DNSX, đặc điểm hoạt động SXKD của các DNCKVN, thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Kết quả của phương pháp này giúp tác giả hình dung một cách tổng thể về đề tài nghiên cứu, xác định khoảng trống nghiên cứu, tổ chức danh mục phục vụ trích dẫn và liệt kê các tài liệu tham khảo để đảm bảo tính trung thực và thể hiện tính kế thừa trong nghiên cứu khoa học. Đồng thời, là căn cứ để tác giả xây dựng phiếu khảo sát sơ bộ tìm hiểu thực trạng tổ chức KTQT và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

6.2.1.2 Phương pháp phỏng vấn chuyên sâu

Với mục tiêu tìm hiểu thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN, tác giả đã áp dụng phương pháp phỏng vấn bán cấu trúc. Nội dung phỏng vấn bao gồm các câu hỏi nhằm làm rõ đặc thù hoạt động SXKD, tổ chức KTQT tại các DNCKVN đã được chuẩn bị trước và các câu hỏi phát sinh trong quá trình phỏng vấn. Tác giả trực tiếp đưa ra câu hỏi cho người được phỏng vấn đồng thời ghi âm (có xin phép) và ghi chép lại câu trả lời. Các đối tượng phỏng vấn gồm có Kế toán trưởng/Giám

độc tài chính, Trưởng các phòng ban, Giám đốc/Tổng giám đốc ở các DNCKVN, là những người liên quan trực tiếp đến tổ chức KTQT trong DN. Yêu cầu với những người được phỏng vấn là có trình độ từ đại học trở lên, có kinh nghiệm trên 5 năm ở vị trí đang đảm nhiệm, am hiểu các vấn đề về quản trị và kế toán để đảm bảo thông tin thu được đáng tin cậy. Thực tế việc phỏng vấn toàn bộ các đối tượng liên quan ở tất cả 180 DNCK trong mẫu nghiên cứu là rất khó khả thi trong thời gian thực hiện đề tài do hạn chế về thời gian, mối quan hệ cũng như tình hình dịch bệnh Covid 19 căng thẳng. Do đó, phương pháp này được áp dụng dựa vào việc chọn mẫu nghiên cứu phù hợp với đặc điểm tổng thể, trong giới hạn về thời gian, không gian và trong khả năng của bản thân tác giả. Các DN tác giả chọn nghiên cứu điển hình bao gồm 10 DN, cụ thể: Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội, Công ty TNHH MTV cơ khí 17, Công ty TNHH Công nghiệp Trí Cường, Công ty TNHH Lam Sơn, Tổng công ty lắp máy Việt Nam (LILAMA), Công ty cổ phần tập đoàn Thành Công, Công ty cổ phần dụng cụ cơ khí xuất khẩu (EMTC), Công ty cổ phần cơ khí Đông Anh Licogi, Công ty cổ phần Xích líp Đông Anh, Công ty cổ phần cơ điện Tomeco. Đây là các DN có quy mô vừa và lớn, bao gồm cả Công ty TNHH và công ty cổ phần. Tổ chức bộ máy kế toán có cả tập trung và phân tán. Do đó, đảm bảo tính đại diện cho mẫu nghiên cứu 180 DN được lựa chọn.

Nhờ sự hỗ trợ của người thân, bạn bè, đồng nghiệp, tác giả đã thực hiện các cuộc phỏng vấn dưới cả 2 hình thức là gặp mặt trực tiếp và phỏng vấn online (qua điện thoại hoặc nền tảng họp mặt trực tuyến Google meeting). Trước khi phỏng vấn tác giả đều liên hệ trước với các chuyên gia qua điện thoại để sắp xếp thời gian phỏng vấn cũng như gửi nội dung dự kiến để họ có sự chuẩn bị giúp thông tin thu được đầy đủ và chính xác. Thời lượng mỗi cuộc phỏng vấn khoảng 45 phút. Tác giả phỏng vấn đến chuyên gia thứ 16 thì không tìm được thông tin nào mới nên tác giả quyết định không chọn thêm chuyên gia để phỏng vấn. Do yêu cầu từ phía các chuyên gia trong việc không được nêu tên vì quy định của công ty và vì lý do cá nhân nên tác giả sử dụng mã hóa. Danh sách các chuyên gia tham gia phỏng vấn được thể hiện ở **Phụ lục 2.0**. Kết quả của phương pháp phỏng vấn là các tài liệu, bút ký về đặc thù hoạt động SXKD, về tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Tài liệu thu được là căn cứ quan trọng để tác giả tiếp tục xây dựng phiếu khảo sát sơ bộ.

6.2.1.3 Phương pháp quan sát

Quan sát là phương pháp thu thập dữ liệu bằng việc quan sát, ghi chép, mô tả, phân tích và diễn giải một cách có hệ thống các hiện tượng xã hội được nghiên cứu

(M.Saunders và cộng sự, 2003). Người nghiên cứu có thể lựa chọn quan sát theo phương pháp định lượng và phương pháp định tính. Trong luận án, tác giả sử dụng phương pháp quan sát định tính để nắm bắt rõ hơn thực tiễn đặc điểm hoạt động SXKD, tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Việc quan sát không được tiến hành tại toàn bộ 180 DNCK thuộc phạm vi nghiên cứu vì 2 nguyên nhân: (1) đòi hỏi nhiều thời gian, chi phí cũng như sự cho phép của các DN; (2) từ đầu năm 2020, dịch bệnh Covid 19 đã làm việc tìm hiểu thực tế của tác giả tại các DN gặp rất nhiều khó khăn. Do đó, tác giả chọn mẫu quan sát phù hợp với đặc điểm tổng thể, trong giới hạn về thời gian, không gian và khả năng của bản thân tác giả. Tác giả đã xin phép và được sự đồng ý của lãnh đạo ở 10 DN được đến quan sát thực tế hoạt động SXKD của DN. 10 DN này chính là 10 DN được lựa chọn ở phương pháp phỏng vấn. Trong năm 2021, tác giả đã nhiều lần đến quan sát thực tế tại các DN để thu thập dữ liệu. Kết quả thu được là các tài liệu bút ký, các hình ảnh về các sản phẩm, quá trình SXKD, các biểu mẫu chứng từ, sổ sách và báo cáo KTQT liên quan đến tổ chức KTQT trong các DNCKVN. Tác giả trực tiếp quan sát trong thời gian dài nên thông tin thu được đảm bảo tính tin cậy. Tài liệu thu được là căn cứ để tác giả tiếp tục xây dựng phiếu khảo sát sơ bộ.

6.2.1.4 Phương pháp thảo luận nhóm

Thảo luận nhóm là cách thức thu thập dữ liệu sơ cấp bằng cách những thành viên được lựa chọn thảo luận về một vấn đề nghiên cứu dưới sự hướng dẫn của người hướng dẫn thảo luận. Thảo luận nhóm được thực hiện ở nhiều dạng khác nhau: nhóm thực thụ (full group) bao gồm 8 – 10 thành viên, nhóm nhỏ (mini group) bao gồm khoảng 4 thành viên tham gia thảo luận; nhóm điện thoại (telephone group) là các thành viên tham gia thảo luận dưới hình thức trực tuyến (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Trong luận án, tác giả sử dụng phương pháp thảo luận nhóm để xin ý kiến các chuyên gia về vấn đề khảo sát thực trạng tổ chức KTQT cũng như các biến độc lập, các thang đo trong mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Tác giả lựa chọn thảo luận nhóm dạng thực thụ (full group). Việc lựa chọn các chuyên gia tham gia thảo luận nhóm được tác giả dựa trên một số tiêu chí: có kinh nghiệm, am hiểu về tổ chức KTQT; am hiểu về KTQT trong DNCK, có nghiên cứu về KTQT, có khả năng đề xuất giải pháp hoàn thiện tổ chức KTQT trong DN. Dựa vào các tiêu chí trên, bằng các mối quan hệ cá nhân và sự hỗ trợ của người thân, bạn bè, đồng nghiệp, tác giả liên hệ với 10 chuyên gia theo 2 nhóm bao gồm: (1) các chuyên gia thực tiễn là những người trực tiếp làm

KTQT tại DN (kế toán trưởng) và các nhà quản lý tại các DNCK, có trình độ đại học trở lên, có ít nhất 5 năm kinh nghiệm ở vị trí hiện tại; (2) các chuyên gia là các giảng viên, nhà nghiên cứu về KTQT, có ít nhất 10 năm giảng dạy KTQT tại các trường đại học, có học vị tiến sĩ trở lên và có nhiều công trình đã được công bố về KTQT. Có 9 chuyên gia đồng ý sắp xếp tham gia buổi thảo luận online qua Google Meeting. Số lượng chuyên gia nằm trong khoảng tin cậy của phương pháp thảo luận nhóm full group đã chọn nên tác giả không liên hệ bổ sung thêm chuyên gia. Danh sách các chuyên gia được chi tiết ở **Phụ lục 3.0**.

Tác giả đã gửi trước nội dung cần trao đổi cho từng chuyên gia thông qua email để các chuyên gia có sự chuẩn bị, giúp buổi thảo luận đạt kết quả cao. Trong buổi thảo luận, tác giả trình bày về các nội dung khảo sát thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN, mô hình lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX. Sau đó, các chuyên gia tiến hành thảo luận. Kết thúc buổi thảo luận, các biến và các thang đo chính thức của mô hình phục vụ xây dựng phiếu điều tra để tìm hiểu thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN được xác định; các nội dung điều tra thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN được hiệu chỉnh. 9/9 chuyên gia thống nhất đề xuất tác giả nên thiết kế 2 phiếu khảo sát để gửi đối tượng khảo sát phù hợp giúp việc thu thập thông tin đạt hiệu quả.

Mẫu phiếu thứ nhất dành cho những người phụ trách kế toán tại DN (Giám đốc tài chính/Kế toán trưởng), những người hiểu rõ ràng và đầy đủ nhất về tổ chức KTQT trong DN để thu thập thông tin thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Mẫu phiếu thứ hai dành cho các nhà quản trị cấp cao, kế toán trưởng, trưởng các phòng ban, nhân viên phòng kế toán – những người đại diện cho DN, để thu thập thông tin về nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị, đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT, các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

6.2.1.5 Phương pháp điều tra bằng bảng hỏi

Phương pháp điều tra bằng bảng hỏi là phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp, được tác giả sử dụng để thu thập thông tin phản ánh thực trạng tổ chức KTQT và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Dựa vào tổng quan các công trình nghiên cứu tiền nhiệm, kết quả quá trình quan sát thực tế, phỏng vấn chuyên gia, tác giả xây dựng bảng hỏi sơ bộ. Sau đó, sử dụng kết quả thảo luận nhóm để xây dựng bảng hỏi chính thức. Hai bảng hỏi được NCS sử dụng trong luận án:

Phiếu khảo sát số 1: thu thập thông tin phản ánh thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Các câu hỏi được thiết kế câu trả lời dưới dạng lựa chọn phương án. Ngoài phần giới thiệu về mục đích điều tra, cam kết sử dụng thông tin điều tra thì nội dung của phiếu điều tra bao gồm những câu hỏi sau: (1) Thông tin chung của người được trả lời, của DN liên quan đến vốn, lao động; (2) Đặc điểm tổ chức công tác kế toán của DN; (3) Câu hỏi sàng lọc; (4) Thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Để đảm bảo thông tin thu được là chính xác, đầy đủ nhất về tổ chức KTQT tại các DN khảo sát, tác giả tiến hành điều tra người phụ trách kế toán của các DN (Kế toán trưởng/Giám đốc tài chính), những người hiểu rõ ràng và đầy đủ nhất về tổ chức KTQT trong DN. Do đó, mỗi DN tác giả sẽ phát 1 phiếu.

Phiếu khảo sát số 2: phục vụ nghiên cứu định lượng các vấn đề về nhu cầu thông tin của nhà quản trị, đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu của thông tin KTQT, các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Đối tượng điều tra là các nhà quản trị cấp cao, kế toán trưởng, trưởng các phòng ban, nhân viên phòng kế toán. Ngoài phần giới thiệu về mục đích điều tra, cam kết sử dụng thông tin điều tra thì nội dung của phiếu điều tra bao gồm những câu hỏi về: (1) Thông tin chung của người được trả lời, của DN liên quan đến vốn, lao động; (2) Câu hỏi sàng lọc; (3) Nhu cầu đối với mỗi loại thông tin KTQT của nhà quản trị; (4) Đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu của thông tin do KTQT cung cấp; (5) Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DNCKVN.

Đối với những câu hỏi khảo sát về nhu cầu thông tin và đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị, tác giả căn cứ vào nghiên cứu của Atkinson và cộng sự (2011), Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa (2020), Đoàn Văn Anh và Phạm Đức Hiếu (2021) để xác định lý thuyết về nhu cầu thông tin của nhà quản trị bao gồm 4 loại thông tin: thông tin định hướng hoạt động kinh doanh, thông tin tình hình thực hiện, thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, thông tin phục vụ ra quyết định. Đồng thời, tác giả tham khảo nghiên cứu thực nghiệm của Ahmad (2012), Bùi Tiến Dũng (2018), Nguyễn Thanh Huyền (2020). Nguyễn Thanh Huyền (2020) nghiên cứu nhu cầu của nhà quản trị với 4 loại thông tin: thông tin phục vụ giai đoạn lập kế hoạch, thông tin cho giai đoạn tổ chức thực hiện, thông tin cho giai đoạn kiểm soát, thông tin cho việc ra quyết định. Các biến quan sát đánh giá nhu cầu thông tin của nhà quản trị được đo lường bằng thang đo Likert với 5 mức độ. Bùi Tiến Dũng (2018) đã dựa vào nghiên cứu của Ahmad (2012)

đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT thông qua việc đánh giá mức độ tán đồng của nhà quản trị với các nhận định về vai trò của tổ chức KTQT với việc lập kế hoạch ngắn và dài hạn, kiểm soát các hoạt động hàng ngày của DN, đo lường và đánh giá thành quả, sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực của DN, giảm các yếu tố chủ quan trong quá trình ra quyết định, cải thiện trao đổi thông tin trong nội bộ với bên ngoài. Các câu hỏi được đo lường bằng thang đo likert 5 mức độ từ “1: hoàn toàn không đồng ý” đến “5: hoàn toàn đồng ý”. Tác giả tham khảo, kết hợp giữa các nghiên cứu tiền nhiệm (cả lý luận và thực nghiệm) và xin ý kiến của 2 giáo viên hướng dẫn để xây dựng thang đo phù hợp với nội dung của Luận án.

Kết quả cụ thể như sau:

Câu hỏi khảo sát đánh giá *nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị* được thể hiện bởi 4 biến quan sát ứng với nhu cầu 4 loại thông tin KTQT của nhà quản trị: thông tin định hướng hoạt động kinh doanh, thông tin tình hình thực hiện, thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, thông tin phục vụ ra quyết định. Các biến quan sát được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ, từ “1 – Hoàn toàn không có nhu cầu” đến “5 – Có nhu cầu rất cao”.

Câu hỏi khảo sát *đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT* được thể hiện bởi 4 biến quan sát ứng với mức độ đáp ứng nhu cầu 4 loại thông tin trên. Các biến quan sát được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ, từ “1 – Hoàn toàn không đáp ứng nhu cầu” đến “5 – Đáp ứng nhu cầu ở mức tốt”.

Các câu hỏi khảo sát về “*Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN*” được thể hiện bởi các biến quan sát đánh giá mức độ ảnh hưởng của các biến độc lập trong mô hình nghiên cứu đến tổ chức KTQT trong các DNCKVN gồm: “quan điểm của nhà quản trị”, “đặc điểm quá trình sản xuất”, “trình độ CNTT”, “trình độ nhân sự thực hiện KTQT”, “cơ cấu tổ chức DN”. Các biến quan sát được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ, từ “1 – Hoàn toàn không đồng ý” đến “5 – Hoàn toàn đồng ý”.

Điều tra thử:

Trước khi tiến hành điều tra chính thức trên diện rộng, tác giả tiến hành điều tra thử trong phạm vi hẹp gồm 10 DN được chọn nghiên cứu điển hình. Mục đích của điều tra thử là nhằm phát hiện, sửa chữa những câu hỏi phức tạp hoặc chưa phù hợp, lỗi diễn đạt không rõ ràng, hình thức không đảm bảo để hình thành bảng hỏi chính thức cho điều tra diện rộng. Với phiếu khảo sát số 2, ngoài phát hiện các lỗi kỹ thuật, việc điều tra thử còn nhằm mục đích kiểm tra sơ bộ độ tin cậy của thang đo của các biến trong mô hình nghiên cứu.

Phiếu khảo sát số 1: Phiếu điều tra dành cho người phụ trách kế toán tại DN (Giám đốc tài chính/Kế toán trưởng) nhằm nghiên cứu thực trạng tổ chức KTQT trong DN, tác giả gửi 10 phiếu đến 10 DN và thu về đủ 10 phiếu. Dựa vào kết quả điều tra thử, tác giả hiệu chỉnh các lỗi về cả nội dung và hình thức để hình thành bảng hỏi chính thức phục vụ điều tra diện rộng (*phụ lục 4.0*).

Phiếu khảo sát số 2: Các thang đo trong phiếu khảo sát số 2 được tổng hợp từ nhiều công trình khác nhau nên theo Hair và cộng sự (2010), việc điều tra sơ bộ là vô cùng quan trọng, các đối tượng khảo sát thử càng giống mẫu chính thức càng tốt và nên phản ánh các thành phần chính của cuộc nghiên cứu. Calder và cộng sự (1981) cho rằng lấy mẫu thuận tiện là cách thức thường được sử dụng cho nghiên cứu định lượng sơ bộ. Hunt và cộng sự (1982) cho rằng kích thước mẫu khảo sát nên từ 12 đến 30. Vì vậy, tác giả tiến hành khảo sát thử với mẫu khảo sát là 30 phiếu được gửi đến 10 DN nghiên cứu điển hình. Sử dụng kết quả thu được, tác giả đã sử dụng phần mềm SPSS 26 để xác định hệ số Cronbach's Alpha và hệ số tương quan biến tổng. Về kỳ vọng thì hệ số Cronbach's Alpha của thang đo càng cao càng tốt, nhưng vì là nghiên cứu mới, nên tác giả chọn hệ số Cronbach's Alpha ≥ 0.6 và hệ số tương quan biến tổng ≥ 0.3 là chấp nhận được (Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Sau tính toán, tất cả các biến quan sát đều có hệ số Cronbach's Alpha > 0.6 và hệ số tương quan biến tổng > 0.3 nên tất cả các biến quan sát đạt yêu cầu về độ tin cậy. Do đó, Phiếu khảo sát số 2 sau khi được hiệu chỉnh các lỗi về chính tả, trình bày và diễn đạt sẽ được thực hiện điều tra chính thức (*phụ lục 5.0*).

Điều tra chính thức:

Tác giả tiến hành điều tra chính thức 180 DN trong phạm vi nghiên cứu của luận án. Thời gian thực hiện điều tra chính thức cả 2 nội dung từ tháng 8 năm 2021 đến tháng 8 năm 2022. Tác giả điều tra theo nhiều cách thức khác nhau: trực tiếp đến DN gửi phiếu điều tra; gửi link Google form của phiếu điều tra qua zalo, email; gọi điện trực tiếp để truyền đạt và thu thập câu trả lời. Với hình thức điều tra mặt đối mặt hoặc gọi điện truyền đạt sau đó điền kết quả vào phiếu khảo sát, tác giả đã rà soát câu trả lời ngay khi kết thúc phỏng vấn nên không có câu hỏi bị bỏ sót.

Phiếu khảo sát số 1: Số phiếu phát ra là 180 phiếu (1 phiếu/ 1 DN), số phiếu thu về là 180 phiếu.

Phiếu khảo sát số 2: Để có thể thu thập được nhiều ý kiến nhất nhưng vẫn đảm bảo sự tập trung của dữ liệu điều tra, mỗi DN tác giả phát từ 2 - 3 phiếu. Tổng số phiếu phát ra là 500 phiếu cho 180 DN đồng ý tham gia khảo sát, thu về 438 phiếu.

6.2.2 Phương pháp xử lý dữ liệu

6.2.2.1 Phương pháp xử lý định tính

Các thông tin định tính thu được từ phương pháp nghiên cứu tài liệu, quan sát, phỏng vấn và thảo luận nhóm được NCS phân loại theo 2 nhóm là thông tin lý thuyết và thông tin thực tế về tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Với các thông tin lý thuyết, NCS tìm kiếm sự tương đồng và sự khác biệt giữa chúng nhằm phát hiện ra khoảng trống nghiên cứu. Sau đó, suy luận, phát triển và khái quát hóa vấn đề nghiên cứu theo các chủ đề. Với các thông tin thực tế, NCS chuyển ngữ các nhận định, định dạng lại hình ảnh, thông tin đã thu được. Sau đó, NCS phân tích mối quan hệ giữa các nhóm thông tin để có được cảm nhận chung về vấn đề nghiên cứu.

6.2.2.2 Phương pháp xử lý định lượng

Kết quả điều tra từ hai phiếu khảo sát lần lượt được kết xuất vào *bảng tính excel 1* và *bảng tính excel 2*. Sử dụng tính năng trong Ms Excel để loại bỏ những phiếu khảo sát không được trả lời đầy đủ.

Đối với phiếu khảo sát số 1: 180 phiếu trả lời đảm bảo yêu cầu. Tác giả sử dụng Ms Excel để tính toán tỷ trọng % của từng phương án trả lời, một số câu hỏi được tác giả sử dụng thống kê mô tả của SPSS để tính toán số liệu.

Đối với phiếu khảo sát số 2: trong 438 phiếu thu về có 427 phiếu đảm bảo yêu cầu, 11 phiếu bị loại do người được khảo sát trả lời thiếu các câu hỏi khảo sát. Tác giả tiến hành mã hóa, chuyển đổi dữ liệu vào phần mềm SPSS 26 và xử lý định lượng: kiểm định độ tin cậy của thang đo, Phân tích nhân tố khám phá EFA, Phân tích tương quan Pearson và Phân tích hồi quy tuyến tính bội. Cách thức thực hiện và tiêu chuẩn đánh giá số liệu từng bước được tác giả trình bày ở **Phụ lục 6.0**.

7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài nghiên cứu

Về mặt lý luận

Luận án đã hệ thống hóa lý luận và xác lập khung lý luận về tổ chức KTQT trong DNSX theo hướng tiếp cận riêng, vừa thể hiện được mối quan hệ với các chức năng quản trị vừa thể hiện được quy trình kế toán từ lập dự toán SXKD, thu thập và xử lý thông tin thực hiện, phân tích và cung cấp thông tin. Theo đó, tổ chức KTQT được xác định theo 5 nội dung: tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD; tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện; tổ chức phân tích thông tin KTQT (phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, phục vụ ra quyết định); tổ chức cung cấp thông tin KTQT; tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Trong

từng nội dung tổ chức KTQT, luận án làm rõ hơn yếu tố con người, phương tiện thay vì chỉ tập trung vào tác nghiệp để làm nổi bật hơn nội hàm “tổ chức”. Đồng thời, luận án hệ thống hóa, phân tích, luận giải và xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Về mặt thực tiễn

Luận án nghiên cứu và làm rõ nhu cầu thông tin KTQT của các nhà quản trị cũng như đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT tại các DNCKVN.

Luận án phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN theo 5 nội dung tương ứng với khung lý luận được xác định. Đồng thời, luận án cũng làm rõ mức độ và chiều hướng ảnh hưởng của các yếu tố đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN bằng cách kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng.

Từ kết quả nghiên cứu, luận án đề xuất các giải pháp, khuyến nghị cũng như điều kiện thực hiện nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

8. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, danh mục sơ đồ, bảng biểu, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, luận án bao gồm 3 chương:

Chương 1: Lý luận chung về tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

Chương 2: Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1 Lý luận cơ bản về kế toán quản trị trong doanh nghiệp

1.1.1 Khái niệm, bản chất của kế toán quản trị

Những năm qua, kinh tế thế giới nói chung và mỗi quốc gia nói riêng có sự tăng trưởng đáng kể, đặc biệt là các DN hoạt động trong môi trường toàn cầu hóa, áp lực cạnh tranh cao đã tạo điều kiện thuận lợi cho KTQT thay đổi và phát triển mạnh mẽ. Những thay đổi này kéo theo những thay đổi nhất định về quan điểm trong mục đích, nội hàm KTQT so với thời kỳ đầu mới hình thành.

Một số các quan điểm cho rằng KTQT đơn thuần chỉ là một bộ phận quản lý hoặc một bộ phận kế toán trong DN cung cấp thông tin cho nhà quản trị: Theo từ điển kế toán của NXB Macmillan (1992), KTQT là một bộ phận của kế toán liên quan đến việc báo cáo cho nhà quản trị trong nội bộ DN hay Ronald W. Hilton (1991) khái niệm KTQT là một bộ phận trong hệ thống thông tin quản trị của DN.

Theo góc độ tiếp cận khác, IFAC (1989) gần như khái quát được nội hàm của KTQT khi cho rằng KTQT là quá trình xác định, đo lường, tích lũy, phân tích, chuẩn bị, giải thích và truyền đạt thông tin (cả thông tin tài chính và thông tin hoạt động) được nhà quản trị sử dụng để lên kế hoạch, đánh giá và kiểm soát trong một tổ chức, để đảm bảo việc sử dụng và trách nhiệm giải trình cho các nguồn lực của nó. Khái niệm này đã làm rõ mục đích sử dụng và quy trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị song chưa làm nổi bật được sự khác biệt so với KTTTC. Năm 1998, IFAC đã mở rộng phạm vi của KTQT khi xác định đây là một hoạt động đan xen trong quá trình quản lý của tất cả các tổ chức, tập trung vào việc tăng thêm giá trị cho các tổ chức bằng việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực. Do vậy đã nâng cao vị thế của KTQT trong các DN. Cùng quan điểm tiếp cận, Drury (2001) đã miêu tả KTQT là quá trình xác định, đo lường và cung cấp thông tin kinh tế cho nhà quản trị điều hành và ra quyết định. Trong bộ tài liệu về “Những nguyên tắc KTQT toàn cầu” do Hiệp hội kế toán công chứng chuyên nghiệp quốc tế (CGMA) ban hành năm 2017, KTQT là việc tìm kiếm, phân tích, truyền đạt và sử dụng thông tin tài chính và phi tài chính liên quan đến quyết định để tạo ra và gìn giữ giá trị cho các tổ chức. Quan điểm này của CGMA tiếp tục khẳng định vị thế ngày càng tăng của KTQT trong DN.

Luật kế toán Việt Nam năm 2003 và cho tới nay là Luật kế toán bổ sung, sửa đổi năm 2015 chỉ rõ “*KTQT là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán*” (khoản 3, điều 4). Theo đó, công việc của KTQT là cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị nhưng chưa cho thấy được chức năng tư vấn của KTQT đối với DN. Thông tư 53 của Bộ Tài chính xác định KTQT là một công cụ hỗ trợ đắc lực cho nhà quản trị trong việc điều hành, kiểm tra và ra quyết định.

Dưới góc độ khoa học, Võ Văn Nhị và cộng sự (2019) cho rằng “*KTQT là một hệ thống thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính cho các nhà quản trị trong nội bộ DN để hoạch định, kiểm soát và ra quyết định, nhằm quản lý và sử dụng một cách có hiệu quả nguồn lực DN; qua đó gia tăng giá trị khách hàng và giá trị cổ đông. Thông tin đầu vào của hệ thống KTQT có phạm vi rộng vượt ra ngoài khuôn khổ của hệ thống kế toán DN*”. Theo quan điểm này, thông tin đầu vào cho KTQT không chỉ là những thông tin bên trong DN mà còn bao gồm cả thông tin bên ngoài DN. Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa (2020) xác định “*KTQT là khoa học thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính về hoạt động SXKD một cách cụ thể, phục vụ cho các nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và ra quyết định quản lý trong nội bộ tổ chức nhằm tối ưu hóa các mục tiêu*”. Theo góc độ tiếp cận này, KTQT phục vụ nhà quản trị thực hiện các chức năng quản lý nhằm tối ưu hóa các mục tiêu của DN.

Mặc dù có nhiều khái niệm khác nhau về KTQT nhưng dù ở góc độ nào, KTQT cũng là một bộ phận của hệ thống kế toán, mang bản chất của kế toán và hình thành từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

Căn cứ vào những phân tích trên, theo tác giả, *KTQT là một hệ thống thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp các thông tin tài chính và phi tài chính về hoạt động SXKD của DN phục vụ cho các nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định quản lý trong DN nhằm tối ưu hóa các mục tiêu của DN*. Quan điểm của tác giả thể hiện sự kế thừa cũng như đồng thuận cao với quan điểm của những nhà nghiên cứu tiền nhiệm, đặc biệt là quan điểm của Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa (2020). Đồng thời, khái niệm này cũng là quan điểm xuyên suốt của tác giả về KTQT trong quá trình nghiên cứu của luận án.

1.1.2 Nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị

Trong quá trình quản trị DN, nhà quản trị thực hiện 4 chức năng gồm hoạch định, tổ chức, lãnh đạo và kiểm soát. Với mỗi chức năng, nhà quản trị lại có nhu cầu thông tin khác nhau. Tuy nhiên, KTQT là nguồn thông tin quan trọng, tin cậy và chiếm tỷ lệ lớn.

Bảng 1.1: Nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị

Chức năng quản trị	Công việc và hoạt động quản trị	Nhu cầu thông tin KTQT
Hoạch định	Xác định mục tiêu ngắn hạn, dài hạn của DN và phương thức tốt nhất để đạt được những mục tiêu đó	Thông tin tài chính, phi tài chính về doanh thu, khả năng sinh lời, hiệu quả hoạt động SXKD, nguồn lực tài chính hiện có và khả năng huy động, dòng tiền của DN, ĐMCP ... cũng như các dự toán SXKD theo mục tiêu đã được hoạch định làm cơ sở kiểm soát, đánh giá thành quả và xác định nguồn lực thực hiện để có thể đem lại hiệu quả kinh tế cao nhất cũng như giúp nhà quản trị có biện pháp để đạt được các mục tiêu đã đề ra.
Tổ chức	Gắn kết, phân công, phối hợp nhiều người làm việc cùng nhau trong DN bao gồm nhiều công việc khác nhau nhằm thực hiện mục tiêu chung đã đề ra	Thông tin quá khứ và dự toán về doanh thu, chi phí và KQKD của toàn DN và chi tiết cho từng bộ phận, từng sản phẩm làm cơ sở phân bổ nguồn lực phù hợp cho các hoạt động SXKD của DN; thông tin dự kiến những thách thức đối với hoạt động của DN như dự tính chi phí, khả năng thanh toán, ... giúp DN sẵn sàng đối phó với các rủi ro có thể xảy ra để tổ chức tốt mọi hoạt động.
Lãnh đạo	Điều khiển DN hoạt động, giải quyết các mối quan hệ phát sinh từ bên ngoài với DN	Thông tin thực hiện chi phí, doanh thu, KQKD, ... của từng hoạt động, từng bộ phận, từng TTTN làm cơ sở đánh giá kết quả thực tế, so sánh với mục tiêu đã đề ra để nhà quản trị có biện pháp lãnh đạo thích hợp và kịp thời.
Kiểm soát	Theo dõi và giám sát mọi hoạt động của người thừa hành trong DN nhằm phát hiện sai sót để kịp thời đưa ra những giải pháp khắc phục	Khả năng tài chính, mức độ đáp ứng tài chính, chi phí cơ hội, thu nhập được giữ lại và các chi phí liên quan đến việc tăng nguồn tài chính từ bên ngoài, báo cáo dòng tiền từ các hoạt động hiện tại. Thông tin bộ phận nào, khi nào, vấn đề nào có sự chậm trễ, vi phạm kế hoạch để các cấp quản trị có hành động phù hợp.

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Qua bảng 1.1 có thể thấy nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị rất đa dạng trong quá trình thực hiện các chức năng quản trị. Tuy nhiên, để thuận tiện cho quá trình thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời cũng như sắp xếp nhân sự và phương tiện thực hiện, có thể khái quát nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị theo 4 nhóm sau:

Thông tin định hướng hoạt động kinh doanh: những thông tin về các phương án SXKD dự kiến, ĐMCP, dự toán doanh thu, chi phí, sản lượng sản xuất, KQKD, dự toán các nguồn lực cần huy động để đạt được các mục tiêu, kế hoạch, ...

Thông tin tình hình thực hiện: thông tin doanh thu, thông tin CPSX và GTSP, thông tin chi phí ngoài sản xuất, thông tin lợi nhuận thực tế đã phát sinh của từng mặt hàng, từng bộ phận và toàn DN, ...; thông tin nhập xuất tồn HTK, thực trạng sử dụng TSCĐ; tình hình công nợ,

Thông tin phục vụ kiểm tra/ kiểm soát, đánh giá thành quả: thông tin phản ánh chênh lệch giữa thực tế và dự toán, giữa kỳ này và các kỳ trước của các chỉ tiêu doanh thu, chi phí, lợi nhuận, ...; thông tin so sánh giữa số liệu thực hiện của các bộ phận trong DN với nhau, thông tin giải thích nguyên nhân chênh lệch,...

Thông tin phục vụ ra quyết định: thông tin phản ánh sự khác biệt về doanh thu, chi phí, lợi nhuận và các lợi ích kinh tế giữa các phương án SXKD giúp nhà quản trị lựa chọn phương án tối ưu.

1.2 Khái niệm, yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

1.2.1 Khái niệm tổ chức kế toán quản trị

Để xây dựng khái niệm tổ chức KTQT, trước tiên cần có cách tiếp cận thống nhất về “tổ chức”. Mitokazu (1993) cho rằng tổ chức là một hệ thống hợp lý tập hợp từ hai người trở lên để phát huy đến mức cao nhất năng lực tương hỗ nhằm đạt được mục tiêu, có nghĩa “*tổ chức*” là một thực thể. Trong khi đó, Chester Barnard (1948) cho rằng tổ chức là một hệ thống những hoạt động của hai hay nhiều người được kết hợp với nhau một cách có ý thức nhằm hoàn thành mục tiêu chung. Nguyễn Thị Bích Loan và Phạm Công Đoàn (2019) cho rằng “*Tổ chức là quá trình xác định các công việc cần phải làm và những người làm các công việc đó, định rõ chức trách, nhiệm vụ, quyền hạn của mỗi bộ phận và cá nhân cũng như mối liên hệ giữa các bộ phận và cá nhân này trong khi tiến hành công việc, nhằm thiết lập một môi trường thuận lợi cho hoạt động và đạt đến mục tiêu chung của tổ chức*”. Dưới góc độ là các hoạt động, tổ chức được hiểu là việc xác định các công việc cần thực hiện và sắp xếp các nhân sự phối kết hợp với nhau để hoàn thành các công việc đó.

Điều 9 Luật Kế toán (2015) quy định DN phải tổ chức công tác kế toán bao gồm cả KTTC và KTQT: “*Kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị. Khi thực hiện công việc KTTC và KTQT, đơn vị kế toán phải thực hiện kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết*”. Thông tư 53 của Bộ Tài chính có hướng dẫn yêu cầu, nguyên tắc và nội dung tổ chức thực hiện KTQT trong DN theo hướng tổ chức vận dụng chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán, tổ chức lập báo cáo KTQT và tổ chức phân tích thông tin kinh tế, tài chính. Tuy nhiên, những hướng dẫn còn khá chung chung làm cho các DN khó triển khai thực hiện.

Trong các nghiên cứu tiền nhiệm về tổ chức KTQT, các nhà nghiên cứu đưa ra các khái niệm, quan điểm về tổ chức KTQT như sau:

Bùi Tiến Dũng (2018) cho rằng “*Tổ chức KTQT là tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp của KTQT nhằm hỗ trợ cho các nhà quản trị DN thực hiện hay hoàn thành các chức năng của họ về: tổ chức lập dự toán SXKD; kiểm soát chi phí, giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; ra quyết định ngắn hạn, dài hạn; và quản trị chiến lược*”. Khái niệm này được xây dựng dựa trên quan điểm tổ chức KTQT là hoạt động của DN nhằm tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp của KTQT.

Võ Văn Nhị và cộng sự (2019) quan điểm bản chất của tổ chức KTQT chính là hoạt động của DN trong việc vận dụng các phương pháp khoa học kết hợp với các phương tiện và con người để thu thập, xử lý và phân tích các thông tin KTQT trong DN phục vụ cho công tác quản trị DN được hiệu quả hơn.

Theo Phan Hương Thảo (2020), “*Tổ chức KTQT là quá trình thiết lập, duy trì mối quan hệ qua lại giữa đối tượng KTQT, kỹ thuật KTQT với người làm kế toán để thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc quản lý và điều hành DN*”. Theo đó, tổ chức KTQT không đơn thuần chỉ là tổ chức một bộ phận quản lý trong DN, mà còn bao hàm cả tính nghệ thuật trong việc xác lập các yếu tố, điều kiện cũng như các mối quan hệ qua lại có tác động trực tiếp hoặc gián tiếp đến các hoạt động KTQT.

Nguyễn Thanh Huyền (2020) tiếp cận tổ chức KTQT trên góc độ tiến trình xử lý thông tin KTQT đã cho rằng “*Tổ chức KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán, bao gồm tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức thu nhận, hệ thống hóa, xử lý thông tin KTQT, tổ chức phân tích thông tin KTQT, tổ chức cung cấp thông tin KTQT, tổ chức kiểm soát, lưu trữ và bảo mật thông tin KTQT nhằm phục vụ yêu cầu quản lý, điều hành nội bộ đơn vị*”.

Trong các nghiên cứu của nước ngoài, như đã hệ thống trong phần tổng quan nghiên cứu, hầu hết các tác giả nghiên cứu từng nội dung của tổ chức KTQT như nghiên cứu về nhân sự thực hiện KTQT, các phương pháp KTQT, ứng dụng CNTT trong quá trình thực hiện KTQT. Trong đó, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào kỹ thuật thực hiện hơn là về nội dung “tổ chức”. Do đó, tổ chức KTQT không có khái niệm riêng mà tổ chức KTQT là một phần công việc của nhà quản trị trong DN. Việc tổ chức KTQT gắn với việc sắp xếp nhân sự thực hiện KTQT, lựa chọn, áp dụng các kỹ thuật của KTQT để cung cấp thông tin hỗ trợ cho các nhà quản trị DN.

Qua phân tích các khái niệm tổ chức KTQT trên đây, tác giả nhận thấy trong các khái niệm đều có điểm chung cho rằng tổ chức là tập hợp các hoạt động. Đồng thời, tổ chức KTQT trong DN bao gồm tổ chức công việc và tổ chức nhân sự thực hiện KTQT. Tuy nhiên, tổ chức KTQT không chỉ đơn thuần là tổ chức một bộ phận quản lý trong DN mà bao hàm cả tính nghệ thuật trong việc xác lập mối quan hệ giữa các bộ phận và cá nhân thực hiện KTQT trong khi tiến hành công việc, nhằm thiết lập một môi trường thuận lợi cho hoạt động và đạt được mục tiêu chung của DN. Ngoài ra, trong các nghiên cứu gần đây, các nhà nghiên cứu còn đề cập đến phương tiện thực hiện trong tổ chức KTQT. NCS đồng tình với quan điểm này vì nhân sự thực hiện KTQT hiện nay không thể hoàn thành tốt các công việc nếu không có sự hỗ trợ của các phương tiện như hệ thống trang thiết bị phần cứng, mạng viễn thông, phần mềm (Võ Văn Nhị và cộng sự, 2019; Đoàn Văn Anh và Phạm Đức Hiếu, 2021). Do đó, tổ chức phương tiện thực hiện KTQT đi liền với tổ chức nhân sự thực hiện KTQT và là một phần của tổ chức KTQT.

Kế thừa quan điểm của các nghiên cứu tiền nhiệm, NCS cho rằng: *“Tổ chức KTQT là quá trình thiết lập, duy trì mối quan hệ qua lại giữa phương pháp KTQT với người làm KTQT và phương tiện để thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT cho các nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá thành quả và ra quyết định quản lý trong DN nhằm tối ưu hóa các mục tiêu của DN”*.

1.2.2 Yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

KTQT là công việc nội bộ của DN không mang tính bắt buộc như KTTC. Tuy nhiên, để đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị thì tổ chức KTQT của DN cần thực hiện các yêu cầu sau (Nguyễn Năng Phúc, 2008; Nguyễn Ngọc Quang, 2014):

- Cung cấp kịp thời, đầy đủ các thông tin định mức, dự toán SXKD để nhà quản trị có phương hướng đưa ra các quyết định phù hợp. Định mức là căn cứ quan trọng để lập dự toán SXKD, kiểm soát và ra quyết định. Hệ thống dự toán là thước

đo chuẩn để đối chiếu với số liệu thực tế của DN giúp nhà quản trị đánh giá thành quả. Căn cứ vào hệ thống định mức, dự toán SXKD, nhà quản trị thấy được những sự bất thường trong các hoạt động của DN, từ đó đưa ra những phương án khắc phục. Do đó, tổ chức KTQT phải đảm bảo xây dựng hệ thống định mức và dự toán SXKD chính xác, khoa học, phù hợp và cung cấp kịp thời cho nhà quản trị DN.

- Cung cấp kịp thời, đầy đủ thông tin cụ thể, chi tiết về biến động của tài sản, nguồn vốn; thông tin thực hiện của doanh thu, chi phí, lợi nhuận theo từng công việc, bộ phận, dự án, sản phẩm của DN cho nhà quản trị các cấp.

- Thông tin cung cấp phải thuận tiện cho quá trình phân tích, đánh giá và đưa ra các quyết định phù hợp cho từng mục tiêu khác nhau. Do đó, tổ chức KTQT phải xác lập các nguyên tắc, phương pháp kế toán phù hợp để đảm bảo tính chất so sánh được giữa các loại thông tin của KTQT làm căn cứ cung cấp các thông tin phục vụ kiểm soát và đánh giá thành quả, thông tin phục vụ ra quyết định.

- Các thông tin cung cấp đều phải xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị và đặc thù kinh doanh cụ thể của các DN. Các nội dung KTQT, phương pháp KTQT được vận dụng phải phù hợp với đặc thù hoạt động SXKD của DN và xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Các chỉ tiêu của báo cáo KTQT cần được thiết kế thống nhất trong toàn DN và có thể thay đổi theo yêu cầu của nhà quản trị.

- Việc tổ chức bộ máy nhân sự thực hiện KTQT trong DN phải phù hợp với những đặc điểm hoạt động, quy mô và địa bàn tổ chức SXKD của DN, với mức độ phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của DN, đảm bảo gọn nhẹ, khoa học, hợp lý và hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin cho quản lý DN. Ngoài ra, phải đảm bảo phù hợp với số lượng, trình độ nhân sự thực hiện và phương tiện hiện có của DN.

1.2.3 Nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

KTQT là điểm mấu chốt của việc ra quyết định có chất lượng, bởi vì KTQT mang lại những thông tin thích hợp và đáng tin cậy. Do đó, tổ chức KTQT tại các DN ngoài việc quán triệt các yêu cầu nêu trên cần phải đảm bảo tuân thủ một cách đồng bộ các nguyên tắc cơ bản sau:

- **Nguyên tắc khoa học, hợp lý:** công việc tổ chức là yếu tố quyết định đến chất lượng và hiệu quả của công tác KTQT nên phải đảm bảo tính khoa học và hợp lý. Khi tổ chức KTQT cần phải có sự kết hợp, kiểm tra, đối chiếu, sử dụng thông tin giữa các bộ phận trong phòng kế toán với nhau và với các phòng ban khác trong DN. Nếu tổ chức thiếu khoa học và hợp lý thì không thể phát huy hết vai trò của KTQT, làm giảm đi chức năng kiểm tra, giám sát và cung cấp thông tin của KTQT.

- **Nguyên tắc phù hợp:** Mỗi DN có đặc điểm, điều kiện thực tế khác nhau về tổ chức hoạt động, ngành nghề kinh doanh, tổ chức quản lý, quy mô, trình độ SXKD, trình độ quản lý, ... do vậy, muốn KTQT ở DN phát huy hiệu quả thì phải tổ chức KTQT phù hợp với điều kiện thực tế của DN. Bên cạnh đó, tổ chức KTQT phải đảm bảo phù hợp với số lượng và trình độ đội ngũ nhân sự thực hiện KTQT hiện có để bố trí, sắp xếp nhân sự phù hợp với trình độ từng người.

- **Nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả:** chi phí cho nhân sự thực hiện KTQT, chi phí cho trang thiết bị máy móc, chi phí đầu tư phần mềm, chi phí bảo hành, nâng cấp, ... cần quán triệt nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả. Đặc biệt, DN cần lựa chọn, đầu tư phần mềm phù hợp với nhu cầu và khả năng tài chính của DN.

Ngoài ra, tổ chức KTQT tại các DN cần tuân thủ **những nguyên tắc KTQT toàn cầu** được Hiệp hội kế toán công chứng chuyên nghiệp quốc tế CGMA ban hành năm 2017, cụ thể:

Tổ chức KTQT phải dựa trên sự giao tiếp, truyền đạt tầm nhìn có ảnh hưởng: Tổ chức KTQT cần được thiết kế dựa trên việc thảo luận các nhu cầu của nhà quản trị để tìm ra thông tin cần cung cấp nhất, đảm bảo những đề xuất của KTQT hữu dụng với nhà quản trị. Tổ chức KTQT phải phá vỡ sự phức tạp, cung cấp sự minh bạch về cách đạt được mục tiêu. Khi thông tin được cung cấp cho đúng người, đúng thời điểm, đúng nhu cầu thì nhà quản trị sẽ ra những quyết định tốt hơn.

Tổ chức KTQT dựa trên cơ sở thông tin thích hợp: vai trò trung tâm của KTQT là cung cấp thông tin thích hợp cho nhà quản trị ra quyết định kịp thời. Do đó, KTQT phải cung cấp những *thông tin có sẵn tốt nhất* thích hợp với quyết định cần đưa ra, với nhà quản trị DN, với cách thức hoặc quy trình ra quyết định được sử dụng. Đồng thời, thông tin KTQT phải đáng tin cậy, có tính toàn vẹn, được bảo vệ để tránh rủi ro thao túng và thất thoát, phải đảm bảo có thể tiếp cận được.

Tổ chức KTQT phải dựa trên trách nhiệm quản lý tạo lập niềm tin: Nhân sự thực hiện KTQT tuân theo các giá trị và thông lệ tốt nhất một cách nhất quán trở thành những người bảo vệ đáng tin cậy cho giá trị của DN. Nguyên tắc này yêu cầu các chuyên viên KTQT hành xử và khuyến khích các đồng nghiệp hành xử với tính chính trực, tính khách quan, từ đó giúp thông tin KTQT trở lên hữu ích hơn.

Tổ chức KTQT phải dựa trên sự phân tích tác động lên giá trị: theo nguyên tắc này, người làm KTQT phải có sự hiểu biết thấu đáo về mô hình kinh doanh và môi trường kinh tế vĩ mô, đánh giá các cơ hội và chú trọng vào các rủi ro, chi phí nhằm gia tăng giá trị cho DN.

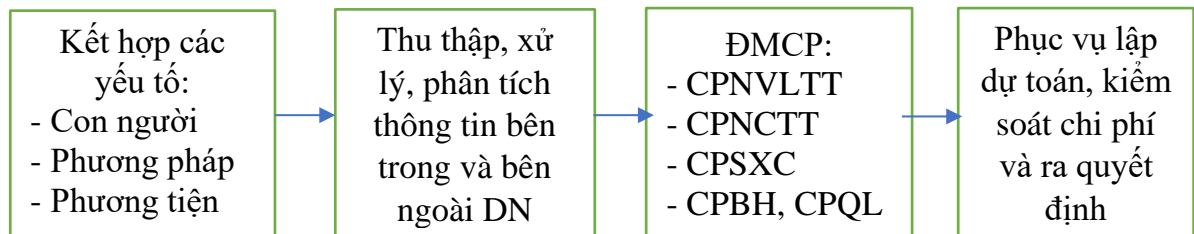
1.3 Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

1.3.1 Tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

1.3.1.1 Tổ chức xây dựng định mức

Trong KTQT, định mức được sử dụng với chỉ tiêu chi phí (Garrison và cộng sự, 2017). ĐMCP là việc xác định chi phí cần thiết cho việc sản xuất, hoàn thành một đơn vị sản phẩm hoặc một đơn vị khối lượng sản xuất, một công việc nhất định (Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, 2020). ĐMCP bao gồm định mức CPSX và định mức chi phí ngoài sản xuất. Hệ thống ĐMCP được xây dựng để phản ánh mức độ hoạt động trong tương lai, là căn cứ để lập các báo cáo bộ phận và đánh giá hiệu quả hoạt động của các TTTN (Phan Hương Thảo, 2020).

Quy trình tổ chức xây dựng ĐMCP được thể hiện qua sơ đồ 1.1.



Sơ đồ 1.1: Quy trình tổ chức xây dựng ĐMCP

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Bộ phận xây dựng ĐMCP: Để xây dựng ĐMCP một cách khoa học, khả thi đòi hỏi nhân sự thực hiện phải có kiến thức và kinh nghiệm thực tế. Xây dựng ĐMCP không chỉ là trách nhiệm của nhân viên KTQT chi phí mà là sự phối hợp giữa các bộ phận khác nhau trong DN như Bộ phận Kỹ thuật (định mức lượng NVLTT, NCTT); bộ phận vật tư/kế toán (định mức giá NVLTT); bộ phận Quản lý sản xuất/Nhân sự/Kế toán (định mức giá NCTT); bộ phận Quản lý sản xuất/Quản đốc/Kế toán (định mức CPSXC); bộ phận kinh doanh/Nhân sự/Kế toán (định mức CPBH); bộ phận nhân sự/Kế toán (định mức CPQLDN). Tùy vào cơ cấu tổ chức của mỗi DN mà bộ phận tổng hợp các ĐMCP sẽ khác nhau.

Nguồn thông tin và loại thông tin cần thu nhận: bao gồm cả thông tin bên trong và bên ngoài DN, thông tin tài chính và phi tài chính, thông tin quá khứ và tương lai. Cụ thể như sau:

Thông tin bên trong DN: gồm các thông tin liên quan đến các yếu tố sản xuất sản phẩm theo thiết kế (vật tư, nhân công, máy móc thiết bị); chi phí thực tế nhiều kỳ; thông tin CPSX thử; kết quả khảo sát, đo lường thực tế; thống kê thực tế và dự báo điều kiện SXKD của DN; các quy định, quy chế của DN về sử dụng tài sản, lao động, quy định liên quan CPBH, CPQLDN, chi phí tài chính, ...

Thông tin bên ngoài DN: giá cả các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất, điều kiện kinh tế - xã hội, sự tiến bộ khoa học kỹ thuật ảnh hưởng đến DN, tỷ giá hối đoái, chính sách giá của đối thủ cạnh tranh, ...

Thu thập và xử lý thông tin phục vụ xây dựng ĐMCP:

Bộ cơ sở dữ liệu phục vụ xây dựng ĐMCP của DN được thu thập từ nhiều phòng ban trong DN. Nhân sự được phân công xây dựng ĐMCP sẽ liên hệ với các phòng ban chức năng để có được các thông tin cần thiết. Cụ thể: thông tin liên quan đến các yếu tố sản xuất như định mức lượng NVLTT, định mức giờ công sản xuất, các hoạt động chung tiêu hao cho sản xuất 1 sản phẩm hoặc 1 đơn hàng thu thập ở phòng kỹ thuật; thông tin giá vật tư trong quá khứ, giá vật tư của nhà cung cấp, tình hình biến động thị trường, tỷ giá hối đoái được thu thập ở phòng vật tư; quy định về chế độ lương thưởng của NCTT để tính định mức giá một giờ công được thu thập ở phòng quản lý sản xuất/nhân sự; thông tin về bảo trì, bảo dưỡng máy móc thu thập ở phòng quản lý sản xuất; thông tin quá khứ về CPSX và tỷ lệ phân bổ các khoản chi phí chung được thu thập ở phòng kế toán; thông tin về khách hàng, đối thủ cạnh tranh được thu thập ở phòng kinh doanh/bán hàng; ... Ngoài ra, nhân sự thực hiện có thể tiến hành quan sát, đo lường thực tế chi phí phát sinh để làm căn cứ xây dựng ĐMCP.

Các thông tin thu về được tập hợp, phân loại để phục vụ xây dựng ĐMCP.

Phương pháp xây dựng ĐMCP:

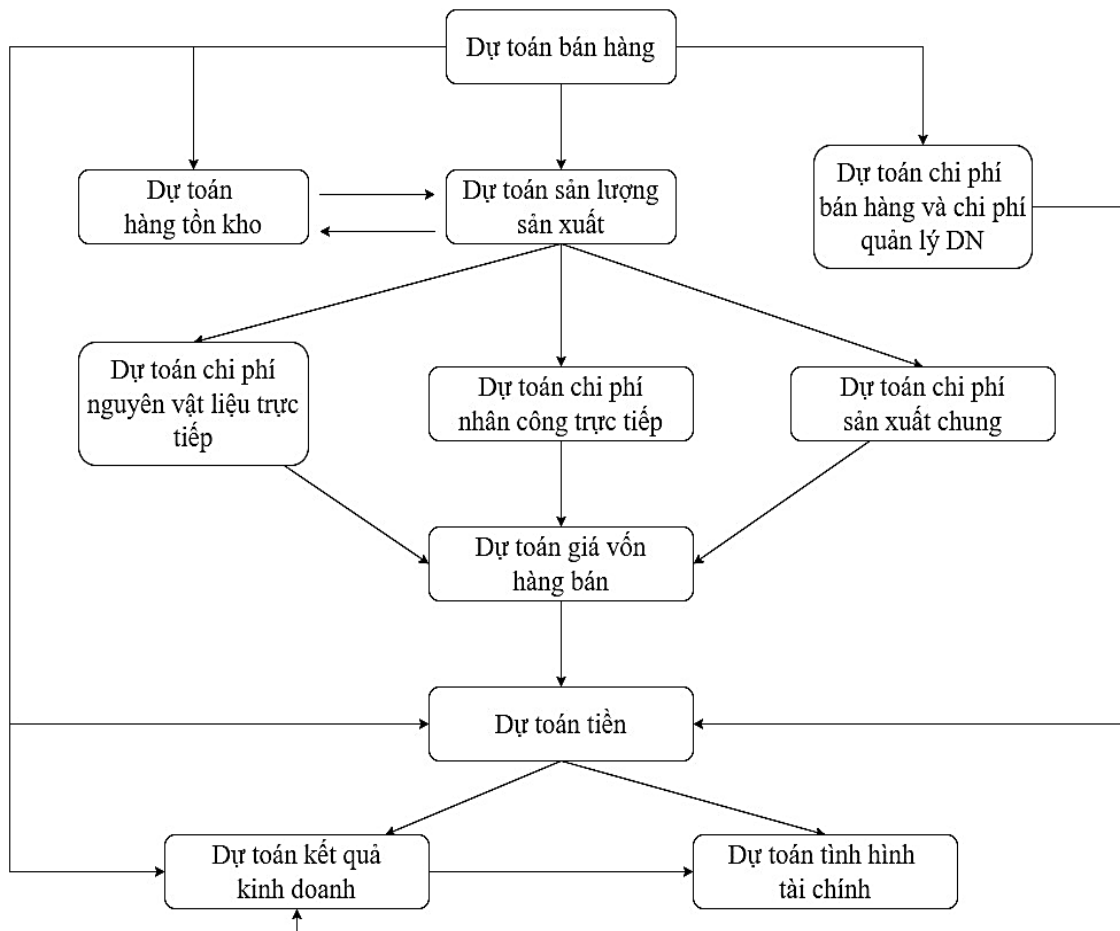
Để xây dựng ĐMCP có thể áp dụng *Phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật* hoặc *Phương pháp thống kê kinh nghiệm* hoặc áp dụng đồng thời cả 2 phương pháp. Tuy nhiên, dù theo phương pháp nào, ĐMCP cũng được xây dựng riêng theo giá và lượng cho từng yếu tố đầu vào của sản xuất sản phẩm, bao gồm các loại định mức về CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC và các chi phí ngoài sản xuất (CPBH, CPQLDN). Định mức các khoản chi phí chung được xây dựng riêng cho định mức định phí và định mức biến phí, đồng thời phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ hợp lý nhằm tính toán chính xác chi phí chung cho từng đối tượng chịu chi phí.

Trong bối cảnh CMCN 4.0 bùng nổ mạnh mẽ, phần mềm sử dụng cho KTQT rất đa dạng, bao gồm: hệ điều hành, phần mềm quản lý mạng, các phần mềm tiện ích (diệt virus, sao lưu, ...), phần mềm hỗ trợ (MS Word, MS Excel, ...), phần mềm kế toán (PMKT), phần mềm ERP, phần mềm quản lý sản xuất, phần mềm quản lý kho, ... Mỗi phần mềm có những tiện ích và vai trò nhất định trong quá trình thực hiện các công việc KTQT. Tại các DN, công tác xây dựng ĐMCP có thể được tổ chức thực hiện thủ công hoặc thông qua việc sử dụng các phần mềm để hỗ trợ.

1.3.1.2 Tổ chức lập dự toán sản xuất kinh doanh

“Dự toán là một bản kế hoạch chi tiết về mục tiêu cần đạt được kết hợp với khả năng huy động và sử dụng các nguồn lực trong quá trình hoạt động SXKD trong tương lai của DN theo các chỉ tiêu số lượng, giá trị nhằm giúp nhà quản lý chủ động trong quá trình điều hành, quản lý DN” (Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, 2020).

Hệ thống dự toán SXKD trong DN đa dạng và có thể chia thành nhiều loại theo các tiêu thức phân loại khác nhau. Theo nội dung dự toán, có thể khái quát hệ thống dự toán SXKD qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 1.2: Hệ thống dự toán SXKD trong DN

(Nguồn: Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, 2020)

Ngoài ra, nếu xét theo thời gian thì hệ thống dự toán gồm dự toán ngắn hạn và dự toán dài hạn. Trong ngắn hạn, dự toán được lập theo năm sau đó chi tiết cho quý, tháng, tuần, ngày. Nếu xét theo tính chất biến động của dự toán thì hệ thống dự toán gồm dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Dự toán tĩnh được lập dựa trên một mức độ hoạt động cụ thể. Ngược lại, dự toán linh hoạt là sự tính toán chi phí, doanh thu và

lợi nhuận tại nhiều mức độ hoạt động. Dự toán linh hoạt có thể lập trước hoặc sau kỳ kế hoạch: nếu lập trước kỳ kế hoạch thì chúng là một bộ phận không thể thiếu trong quá trình hoạch định và được xem là công cụ của hoạch định; Ngược lại, nếu lập sau kỳ kế hoạch thì chúng là một công cụ của kiểm soát.

Bộ phận lập dự toán: các dự toán được nhân sự ở các phòng ban phối kết hợp xây dựng, thường dưới sự điều hành của Trưởng phòng kế toán, cụ thể: Bộ phận kinh doanh/bán hàng lập dự toán bán hàng, bộ phận quản lý sản xuất lập dự toán sản lượng sản xuất, bộ phận kinh doanh/quản lý sản xuất/quản lý kho/kế toán lập dự toán HTK, bộ phận vật tư/kỹ thuật/kế toán lập dự toán CPNVLTT, bộ phận nhân sự/quản lý sản xuất/kế toán lập dự toán CPNCTT, bộ phận quản lý sản xuất/quản đốc/kế toán lập dự toán CPSXC, bộ phận kinh doanh/bán hàng/kế toán lập dự toán CPBH và CPQLDN, bộ phận kế toán lập dự toán giá vốn, dự toán tiền, dự toán KQKD, dự toán tình hình tài chính.

Nguồn thông tin và các loại thông tin cần thu nhận:

Thông tin bên trong DN: thông tin dự báo, kế hoạch SXKD; thông tin ĐMCP; chính sách kinh doanh của DN; các thông tin về tài sản, nguồn vốn, dòng tiền hiện có; thông tin liên quan đến nhân lực, vật tư và máy móc thiết bị hiện có và khả năng huy động; báo cáo đánh giá thực hiện dự toán kỳ trước, ...

Thông tin bên ngoài DN: thông tin về sự tăng trưởng của thị trường; các chính sách vĩ mô của Nhà nước ảnh hưởng đến DN; hạn ngạch xuất nhập khẩu; sự phát triển của khoa học kỹ thuật ảnh hưởng đến hoạt động SXKD của DN; sự biến động của tình hình cung cầu, giá cả của NVL; sự biến động của tỷ giá hối đoái, lãi suất ngân hàng; thông tin khách hàng, nhà cung cấp, đối thủ cạnh tranh; ...

Thu thập và xử lý thông tin phục vụ dự toán SXKD:

Nhân sự được phân công thực hiện sẽ liên hệ với các phòng ban chức năng để có thu thập thông tin cần thiết, tạo thành bộ cơ sở dữ liệu phục vụ lập dự toán SXKD.

Đối với thông tin bên trong DN: Các thông tin dự báo, kế hoạch SXKD có thể thu thập từ bộ phận kinh doanh/kế hoạch; các thông tin về tài sản, nguồn vốn, dòng tiền hiện có và báo cáo đánh giá thực hiện dự toán kỳ trước được thu thập ở phòng kế toán; thông tin ĐMCP thu thập ở phòng kế toán/kỹ thuật; thông tin liên quan đến vật tư có thể thu thập ở bộ phận kho/vật tư; ... Những thông tin không sẵn có, nhân sự phụ trách có thể tự xác định bằng những phương pháp KTQT phù hợp hoặc yêu cầu các phòng ban thu thập bổ sung.

Đối với các thông tin bên ngoài DN: các thông tin về thị trường, các chính sách của Nhà nước, hạn ngạch xuất nhập khẩu, thông tin về khách hàng, đối thủ cạnh tranh,... có thể thu thập ở phòng kinh doanh/bán hàng; thông tin về tiến bộ khoa học kỹ thuật thu thập ở phòng kỹ thuật/phòng R&D; thông tin liên quan đến cung cầu, giá cả vật tư, nhà cung cấp thu thập ở phòng vật tư; thông tin tỷ giá hối đoái, lãi suất ngân hàng thu thập ở phòng kế toán. Những thông tin không sẵn có, nhân sự phụ trách có thể yêu cầu các phòng ban chức năng thu thập bổ sung hoặc tự thu thập bằng cách điều tra thực nghiệm, phỏng vấn chuyên gia hoặc từ website của Tổng cục thống kê, cơ quan quản lý, các hiệp hội nghề nghiệp, ...

Phương pháp lập dự toán SXKD:

Có nhiều phương pháp lập dự toán SXKD khác nhau, mỗi phương pháp có ưu nhược điểm riêng, DN có thể áp dụng một trong các phương pháp sau:

Lập dự toán theo phương pháp gia tăng là phương pháp lập dự toán truyền thống, được sử dụng phổ biến nhất. Dự toán được lập căn cứ vào kết quả thực tế của kỳ hiện tại cộng với số lượng gia tăng được thêm vào theo tỷ lệ lạm phát hoặc tăng trưởng dự kiến để xác định số liệu cho kỳ tiếp theo. Phương pháp này dễ hiểu, dễ thực hiện, dễ phân cấp công việc, phù hợp với các DN có các hoạt động ở kỳ hiện tại đang có hiệu quả, đạt năng suất và kinh tế. Tuy nhiên, do dự toán được lập trên cơ sở quá khứ với các dấu hiệu tăng lên nên tính không hiệu quả trong quá khứ sẽ bị kéo dài sang kỳ dự toán do chi phí thường không được xem xét kỹ lưỡng nên phương pháp này không mang lại hiệu quả mong muốn và không phù hợp với các DN có hoạt động SXKD kém ổn định.

Lập dự toán xuất phát từ cấp số không: với các DN mong muốn đánh giá lại hoạt động hàng năm từ con số không, loại bỏ các hoạt động không hiệu quả và lạc hậu, hạn chế phát sinh các chi phí không cần thiết giúp DN ứng phó với sự thay đổi của môi trường kinh doanh từ năm này qua năm khác và có hoạt động SXKD biến động thường xuyên thì nên sử dụng phương pháp này.

Lập dự toán trên cơ sở điều chỉnh liên tục: các DN thường xuyên phải đối mặt với tình trạng không chắc chắn dẫn đến khó khăn trong lập kế hoạch hoặc dự toán chính xác thì đây là phương pháp lập dự toán phù hợp.

Trình tự lập dự toán SXKD:

Tùy theo đặc điểm hoạt động SXKD, đặc điểm phân cấp quản lý của mỗi DN mà trình tự lập dự toán có thể là lập dự toán từ trên xuống, lập dự toán phối hợp và lập dự toán từ dưới lên. Trong đó, lập dự toán từ dưới lên chịu nhiều ảnh hưởng của

lý luận quản lý hiện đại, nhấn mạnh cơ chế khuyến khích cổ vũ nhân viên cùng tham gia nhiều hơn là ép buộc, thay cho quản lý kiểu truyền thống, tập quyền trước đây, nên lập dự toán từ dưới lên đem lại chất lượng dự toán tốt hơn cả.

Tương tự như xây dựng ĐMCP, DN có thể lựa chọn sử dụng các phần mềm phù hợp để hỗ trợ trong công tác lập dự toán SXKD.

1.3.2 Tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện

Trên cơ sở dự toán đã được xây dựng, các bộ phận có liên quan trong DN tổ chức thực hiện dự toán. Trong kỳ, KTQT thu thập và xử lý các thông tin phản ánh các sự kiện kinh tế phát sinh. Những thông tin này là cơ sở để nhà quản trị ra quyết định điều hành hoạt động DN, là căn cứ để xây dựng dự toán cho kỳ tiếp theo.

Thông tin thực hiện cần thu thập và xử lý:

Các thông tin tài chính phản ánh những hoạt động kinh tế đã phát sinh trong quá trình hoạt động SXKD của DN, bao gồm: chi phí và GTSP; doanh thu và KQKD; lao động và tiền lương; NVL, CCDC, TSCĐ; công nợ. Các thông tin này trong các DNSX rất đa dạng và phức tạp do đặc điểm hoạt động SXKD và yêu cầu quản lý nên cần được phân loại để đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị. Chi phí là chỉ tiêu được các nhà quản trị quan tâm hơn cả, do đó ngoài các cách phân loại chi phí phục vụ KTTC như phân loại theo tính chất, nội dung kinh tế, theo chức năng hoạt động, theo mối quan hệ với thời kỳ xác định KQKD thì DN có thể phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí, theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị, theo TTTN, chi phí phục vụ ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh để làm căn cứ thông tin cho việc áp dụng các kỹ thuật, phương pháp KTQT. Chỉ tiêu *doanh thu* có thể phân loại theo phương thức bán hàng, phương thức thanh toán, theo khu vực, theo từng nhóm sản phẩm, theo loại hoạt động chủ yếu. *NVL* có thể phân loại theo nhà cung cấp, theo mục đích sử dụng, theo từng kho bảo quản, theo kế hoạch sản xuất. *Công nợ* có thể được theo dõi chi tiết theo từng chủ nợ, kỳ hạn nợ cũng như chất lượng các khoản nợ....

Các thông tin phi tài chính phản ánh kết quả thực hiện năng lực sản xuất; thông tin thực hiện về khách hàng, đối thủ cạnh tranh, nhà cung cấp, thị trường kinh doanh; thông tin chính sách của Nhà nước được ban hành có liên quan đến hoạt động SXKD của DN.

Bộ phận thu nhận và xử lý thông tin: Xét về tính chất, thông tin thực hiện bao gồm thông tin tiền và thông tin phi tiền. Nếu là các thông tin tiền thì cuối cùng đều có ở phòng kế toán. Như vậy, bộ phận thu nhận và xử lý thông tin thực hiện chủ

yếu là bộ phận KTQT phòng kế toán. Tuy nhiên, có nhiều thông tin thực hiện phát sinh tại các tổ, đội, phân xưởng sản xuất, các phòng ban chức năng (thủ kho/quản đốc/bộ phận KCS/kinh doanh/bán hàng,...). Do đó, nhân sự ở các bộ phận này sẽ tiến hành thu thập và xử lý ban đầu, nhân sự KTQT phòng kế toán sẽ tiếp nhận và xử lý về mặt kế toán để có thông tin đáp ứng nhu cầu nhà quản trị.

Phương pháp thu thập thông tin thực hiện:

Các hoạt động kinh tế được mô tả bởi tên gọi, nội dung và tính chất nên khi thu thập các nội dung dữ liệu cho từng hoạt động chính là xác định tên gọi hoạt động, hoạt động đó liên quan đến nguồn lực, đối tượng nào? Thời gian và địa điểm xảy ra? ... Để tiết kiệm chi phí mà vẫn đảm bảo thu thập đầy đủ, chính xác các thông tin của từng hoạt động cũng như đảm bảo được tính thống nhất về số liệu giữa KTQT và KTTC, KTQT sử dụng tối đa những thông tin đã được KTTC thu thập và chỉ tiến hành thu thập những thông tin còn thiếu.

Đối với các thông tin tài chính, KTQT thường dựa vào hệ thống chứng từ trong KTTC. Những thông tin còn thiếu, KTQT thu thập bằng cách bổ sung chỉ tiêu vào các chứng từ hiện có hoặc thông qua các chứng từ kế toán được thiết kế riêng.

Đối với các thông tin phi tài chính, KTQT sử dụng những dữ liệu sẵn có ở các phòng ban. Ngoài ra, trong quá trình thực hiện các phương pháp KTQT, nếu KTQT cần thêm thông tin, nhân sự ở các phòng ban chức năng sẽ được phân công thu thập bổ sung phù hợp với chức năng của các phòng ban theo quy định của DN.

Ngoài ra, để thu thập các thông tin tài chính và phi tài chính, KTQT còn có thể sử dụng phương pháp quan sát, điều tra, phỏng vấn để có được những thông tin chính xác, đầy đủ phản ánh thực tế các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ.

Phương pháp xử lý thông tin KTQT:

Những thông tin thực hiện trên các chứng từ, bảng kê, biên bản là những thông tin rời rạc nên để có thể phản ánh vào các tài khoản kế toán, các sổ kế toán, báo cáo KTQT thì nhân sự KTQT phòng kế toán cần xử lý những thông tin này.

Thứ nhất, mã hóa thông tin theo yêu cầu quản lý

Thông tin đã thu thập cần được mã hóa nhằm thiết lập cơ sở dữ liệu giúp người sử dụng thông tin có thể nhận biết được các đối tượng kinh tế, tài chính phát sinh một cách dễ dàng, tạo điều kiện thuận lợi cho việc lưu trữ, tìm kiếm thông tin. Các đối tượng có thể mã hóa là các khách hàng, các nhà cung cấp, NVL, thành phẩm, hàng hóa, ... Hệ thống mã hóa có thể xây dựng bằng nhiều cách khác nhau như mã hóa liên tiếp, mã hóa khối, mã hóa gọi nhớ nhưng cần đảm bảo dễ nhớ và

có thời gian sử dụng lâu dài. Bộ mã cần đảm bảo thống nhất trên phạm vi toàn DN và thuận tiện cho quá trình trao đổi thông tin. Nội dung này thường được thực hiện khi cài đặt phần mềm quản lý/ PMKT hoặc ngay trong quá trình thu thập thông tin.

Thứ hai, vận dụng phương pháp tính giá

Phương pháp tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh chi phí có liên quan đến từng loại vật tư, sản phẩm, hàng hóa. Hay nói cách khác, đây là việc **xác định giá trị ghi sổ của tài sản**, tức là dùng thước đo giá trị để biểu hiện các đối tượng kế toán có thước đo khác về thước đo chung nhằm phản ánh, cung cấp các thông tin tổng hợp cần thiết để thực hiện các phương pháp khác của kế toán. Tài sản của DNSX có rất nhiều loại và được tạo thành trong một khoảng thời gian nhất định thông qua việc mua sắm, xây dựng, sản xuất và đầu tư. Tuy khác nhau về tính chất, mục đích sử dụng nhưng việc tính giá ban đầu phải phản ánh được các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc hình thành tài sản đó. Việc xác định giá trị ban đầu của các tài sản, trong đó có cả sản phẩm hình thành từ quá trình sản xuất nhằm ghi sổ, lập báo cáo, kế toán sử dụng các phương pháp, quy định của chuẩn mực kế toán, hướng dẫn của chế độ kế toán. Tuy nhiên, dưới góc độ quản trị, thông tin về CPSX có thể được sử dụng theo nhiều mục đích khác nhau với những điều kiện, hoàn cảnh tình huống khác nhau, nên nhân viên kế toán cần thiết phải vận dụng các phương pháp kỹ thuật đặc thù của KTQT để tập hợp và xác định chi phí nhằm cung cấp thông tin theo những mục đích khác nhau của quản trị DN.

Các phương pháp xác định chi phí bao gồm:

Xác định chi phí theo công việc: áp dụng cho các DN có hoạt động SXKD theo các đơn đặt hàng, mỗi đơn đặt hàng có số lượng sản phẩm, tiêu chuẩn kỹ thuật, thời gian bắt đầu và hoàn thành khác nhau. Nhà quản trị cần thông tin về chi phí để thực hiện từng đơn hàng trước khi nó được sản xuất nhằm xem xét khả năng thực hiện của DN để xác định có hay không chấp nhận đơn hàng. CPNVLTT, CPNCTT là những chi phí trực tiếp, được tập hợp cho từng đơn hàng. CPSXC được tập hợp theo phân xưởng sau đó phân bổ cho các đối tượng liên quan vào cuối kỳ kế toán. Tuy nhiên, nhà quản trị lại cần có thông tin về GTSP ngay khi hoàn thành và giao khách hàng. Do đó, KTQT cần ước tính tỷ lệ phân bổ CPSXC, khoản chênh lệch phân bổ thừa/ thiếu CPSXC cho các đơn hàng được xử lý cuối kỳ.

Mô hình xác định chi phí dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - ABC) được sử dụng để tập hợp và phân bổ chi phí các nguồn lực vào các hoạt động dựa trên mức độ sử dụng các nguồn lực. Để áp dụng mô hình này, quy trình SXKD của

DN phải được chia thành các hoạt động. Chi phí phát sinh để thực hiện hoạt động chung nào sẽ được tập hợp cho hoạt động chung đó. Kế toán sẽ phân bổ các chi phí liên quan đến từng hoạt động chung cho các đối tượng tính giá theo mức độ hoạt động của đối tượng đó.

Xác định chi phí theo quá trình sản xuất: áp dụng cho các DNSX có quy trình công nghệ sản xuất liên tục qua nhiều giai đoạn công nghệ, sản phẩm có tính đồng nhất. Đối tượng tập hợp chi phí theo phương pháp này là từng công đoạn sản xuất hoặc từng phân xưởng. Do đó, nhân viên kế toán thực hiện thu thập chi phí trong một khoảng thời gian (theo tháng, quý) theo từng giai đoạn, từng phân xưởng. Cuối kỳ, nhân viên kế toán lập báo cáo sản xuất cho từng phân xưởng, giai đoạn sản xuất cung cấp cho nhà quản trị kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả.

Xác định chi phí theo mục tiêu: Trong môi trường cạnh tranh khốc liệt, giá bán phải do thị trường quyết định. Dựa vào giá bán dự kiến và lợi nhuận mục tiêu, nhà quản trị xác định chi phí trần có thể chấp nhận (mang tính cố định). Tiếp theo, nhà quản trị ước tính CPSX theo các điều kiện cụ thể của DN. Chi phí mục tiêu được xác lập dựa trên chi phí trần có thể chấp nhận và chi phí ước tính theo điều kiện của DN. Chi phí mục tiêu không thể vượt qua chi phí trần. Từ chi phí mục tiêu, các ĐMCP được xây dựng để kiểm soát chi phí. Phương pháp này phù hợp với các DN sản xuất theo đơn đặt hàng, quá trình thiết kế và sản xuất sản phẩm phức tạp, gồm nhiều công đoạn, hoạt động với môi trường sản xuất hiện đại, tự động hóa cao.

Phương pháp xác định chi phí theo Kaizen Costing: Kaizen costing quan tâm đến nhận diện những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo giúp loại bỏ các chi phí không cần thiết nhằm gia tăng giá trị cho DN. Phương pháp này thường sử dụng kết hợp với phương pháp chi phí mục tiêu để tạo được hiệu quả cao trong kiểm soát chi phí.

Ngoài ra, DN còn có thể áp dụng phương pháp xác định chi phí thực tế, phương pháp chi phí ước tính, phương pháp chi phí định mức.

Các phương pháp tính giá thành:

Các nhà quản lý DN quan tâm nhiều tới phạm vi các chi phí tính vào giá thành của sản phẩm nên để cung cấp thông tin GTSP đáp ứng yêu cầu nhà quản trị, KTQT có thể áp dụng các phương pháp sau:

Tính giá thành theo chi phí toàn bộ: GTSP gồm CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC. Nếu DN sản xuất nhiều loại sản phẩm thì CPSXC sẽ được phân bổ theo những phương pháp và tiêu thức phù hợp.

Tính giá thành theo chi phí trực tiếp: chỉ có biến phí sản xuất được tính vào GTSP, gồm CPNVLTT, CPNCTT và biến phí sản xuất chung. Định phí sản xuất chung được coi là chi phí thời kỳ như CPBH và CPQLDN, được báo cáo là một khoản chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong từng giai đoạn hoạt động của DN. Do đã xác định riêng chi phí biến đổi và chi phí cố định nên kế toán thường không phải thực hiện phân bổ chi phí.

Thứ ba, tổ chức ghi nhận vào các tài khoản chi tiết, sổ kế toán cho từng đối tượng theo mục đích quản trị

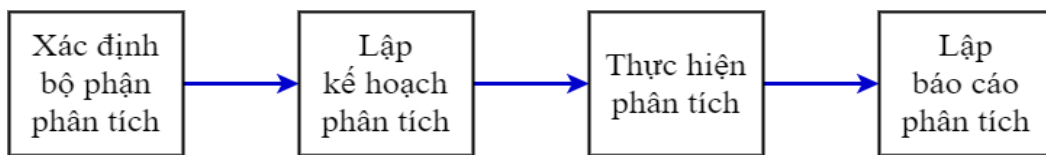
Các DN có thể căn cứ vào đặc điểm hoạt động, quy mô cũng như yêu cầu quản lý để xây dựng hệ thống tài khoản KTQT phù hợp. Dựa vào hệ thống tài khoản tổng hợp và các tài khoản chi tiết của KTTTC, nhân sự KTQT có thể mở các tài khoản cấp 2, 3, 4,... đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin KTQT của từng cấp quản trị. Các tài khoản có thể mở chi tiết theo từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, quy cách hay chi tiết theo bộ phận, theo người chịu trách nhiệm, theo khách hàng, ... Đồng thời, có thể được mở chi tiết theo số thực hiện và số dự toán/ định mức. Các tài khoản phải đảm bảo có mối quan hệ với nhau, đảm bảo tính thống nhất về ký hiệu, cấp độ; việc chi tiết hóa tài khoản không được làm sai lệch nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép của tài khoản.

Sau khi thiết kế các tài khoản chi tiết phù hợp, kế toán mở các sổ chi tiết tương ứng để theo dõi, ghi nhận số liệu thực hiện. Các sổ kế toán chi tiết được thiết kế phải phản ánh được các số liệu thực hiện cũng như định mức/dự toán... nhằm thuận tiện cho việc kiểm tra tình hình thực hiện định mức/dự toán, đảm bảo cho việc phân tích thường xuyên các chỉ tiêu kinh tế, tài chính, cung cấp các thông tin phục vụ lập báo cáo KTQT. Việc thiết lập mối liên hệ liên kết giữa các sổ kế toán là một phần quan trọng trong tổ chức xử lý thông tin KTQT. Căn cứ vào đặc điểm hoạt động, quy mô của DN, khối lượng và tính chất phức tạp của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, yêu cầu của công tác quản lý, trình độ nghiệp vụ và năng lực của nhân viên kế toán cùng các điều kiện và phương tiện vật chất trang bị cho công tác kế toán, hệ thống sổ kế toán được tổ chức theo các hình thức khác nhau để phù hợp.

Trong bối cảnh CMCN 4.0, các phần mềm quản lý và PMKT hỗ trợ rất nhiều cho công tác kế toán, đặc biệt là công tác thu thập và xử lý thông tin thực hiện. Do vậy, tùy thuộc vào nhu cầu của nhà quản trị và điều kiện thực tế để DN lựa chọn áp dụng phần mềm phù hợp.

1.3.3 Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị

Thông tin KTQT phục vụ quản trị nội bộ nên nội dung và thời gian phân tích hoàn toàn phụ thuộc vào nhu cầu của nhà quản trị: có thể được yêu cầu một cách định kỳ theo tuần, tháng, quý, năm hoặc yêu cầu đột xuất. Do đó, rất khó để thiết lập quy trình hay thời gian cố định cho toàn bộ nội dung phân tích thông tin KTQT. Tuy nhiên, nếu không chủ động phân công bộ phận thực hiện, xác định sơ bộ các nội dung cùng phương pháp phân tích thì khi có yêu cầu từ phía nhà quản trị, các bộ phận trong DN sẽ thiếu sự phối kết hợp, lúng túng trong quá trình thực hiện công việc. Quy trình tổ chức phân tích thông tin KTQT có thể xác định như sau:



Sơ đồ 1.3: Quy trình tổ chức phân tích thông tin KTQT

(Nguồn: Đoàn Văn Anh và Phạm Đức Hiếu, 2021)

Bước 1: Xác định bộ phận phân tích

Nhân sự phân tích thông tin KTQT có thể được tổ chức thành bộ phận độc lập hoặc kiêm nhiệm nhưng phải có đủ năng lực và trình độ chuyên môn.

Bước 2: Lập kế hoạch phân tích

Là bước công việc tiếp theo nhằm tạo ra tất cả tiền đề và điều kiện cụ thể trước khi tiến hành thực hiện phân tích. Đây là khâu công việc quan trọng, ảnh hưởng đến chất lượng, thời hạn và tác dụng của phân tích thông tin KTQT đối với việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Tùy tính chất từng loại thông tin được nhà quản trị yêu cầu mà kế hoạch phân tích có thể được lập từ đầu năm hoặc phát sinh trong kỳ SXKD. Về cơ bản, nội dung lập kế hoạch phân tích bao gồm:

Xác định phạm vi phân tích: phạm vi phân tích được xác định gồm không gian và thời gian phân tích. Trong đó, không gian phân tích có thể là phân tích bộ phận hoặc phân tích tổng thể. Thời gian phân tích được xác định gồm thời gian chuẩn bị và thực hiện phân tích.

Xác định nội dung phân tích: căn cứ vào mục đích phân tích, KTQT đưa ra các chỉ tiêu cần phân tích. Nội dung KTQT theo mục tiêu, ngoài phục vụ lập kế hoạch còn phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, phục vụ ra quyết định. Do đó, nội dung phân tích có thể chia làm 2 nhóm như sau:

(1) Nội dung phân tích thông tin phục vụ kiểm tra, kiểm soát và đánh giá thành quả hoạt động

Căn cứ vào thông tin dự toán và thông tin thực hiện, KTQT tiến hành phân tích biến động, nguyên nhân biến động và tư vấn cho nhà quản trị các phương án để nhà quản trị có thể ra các quyết định điều chỉnh hoạt động SXKD và khen thưởng cho các cá nhân, bộ phận.

Theo tính chất, các chỉ tiêu phân tích có thể chia thành 2 nhóm:

Nhóm chỉ tiêu tài chính gồm các chỉ tiêu được phản ánh bằng thước đo giá trị như chi phí, doanh thu, kết quả, ... Với chỉ tiêu doanh thu, DN có thể sử dụng phương pháp so sánh để tính toán chênh lệch giữa thực tế năm nay với thực tế các năm trước hoặc so sánh thực tế với dự toán theo từng sản phẩm/ phương thức thanh toán/phương thức bán hàng/theo khu vực địa lý, Đồng thời, tìm ra nguyên nhân tăng giảm bằng cách áp dụng phương pháp thay thế liên hoàn. Tương tự, với chỉ tiêu chi phí, KTQT có thể so sánh chênh lệch giữa thực tế với dự toán của từng khoản mục chi phí theo từng sản phẩm/nhóm sản phẩm/hợp đồng, ...; phân tích ảnh hưởng của các yếu tố đến từng khoản mục chi phí bằng phương pháp thay thế liên hoàn.

Ngoài ra, nhân sự phụ trách phân tích có thể sử dụng phương pháp bảng biểu để hệ thống hóa số liệu; sử dụng phương pháp đồ thị để hình ảnh hóa kết quả phân tích giúp người đọc dễ nhớ, dễ hiểu.

Nhóm chỉ tiêu phi tài chính: gồm các chỉ tiêu được phản ánh bằng các thước đo khác nhau như tỷ lệ sản phẩm lỗi/hỏng, tỷ lệ khách hàng hài lòng, tỷ lệ khách hàng khiếu nại, thời gian giao hàng, hiệu quả làm việc của người lao động, đánh giá thái độ của nhân viên với nhiệm vụ được giao, ...

Các chỉ tiêu phân tích sẽ gắn với từng cấp quản trị. Đồng thời, phân tích thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả sẽ rõ ràng hơn khi thực hiện theo từng TTTN. Mỗi TTTN là một đơn vị trong DN, đặt dưới sự lãnh đạo của một nhà quản trị mà đã được giao nhiệm vụ phải đạt được các kết quả theo thỏa thuận (Võ Văn Nhị và cộng sự, 2019). Do đó, mỗi TTTN sẽ gắn với quyền lợi và trách nhiệm của những người đứng đầu các TTTN với kết quả hoạt động SXKD chung của DN. Trong DNSX, cơ bản có thể phân chia thành 4 TTTN, bao gồm:

Trung tâm đầu tư: nhà quản trị có quyền điều hành và chịu trách nhiệm đối với thành quả và hiệu quả của vốn đầu tư. Các chỉ tiêu phân tích tập trung vào hiệu quả đầu tư (hiệu quả sử dụng vốn, vị thế của DN trên thị trường, ...)

Trung tâm lợi nhuận: nhà quản trị chỉ được quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm đối với lợi nhuận đạt được trong bộ phận đó (các chi nhánh, đơn vị hạch toán phụ thuộc, ...). Các chỉ tiêu phân tích tập trung vào tăng giảm lợi nhuận, nguyên nhân tăng giảm lợi nhuận.

Trung tâm doanh thu: là bộ phận tạo ra doanh thu cho DN, vì vậy nhà quản trị của trung tâm chỉ có quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm về doanh thu phát sinh trong bộ phận đó. Các chỉ tiêu phân tích bao gồm tăng giảm doanh thu và nguyên nhân tăng giảm doanh thu.

Trung tâm chi phí: là TTTN mà người quản lý chỉ có quyền điều hành quản lý các chi phí phát sinh thuộc bộ phận mình quản lý. Trung tâm chi phí có thể là bộ phận (phân xưởng, tổ, đội, ...) hoặc từng giai đoạn hoạt động (giai đoạn làm thô, giai đoạn cắt gọt, giai đoạn đánh bóng,...). Các chỉ tiêu phân tích tập trung vào tăng giảm chi phí và nguyên nhân tăng giảm chi phí của từng bộ phận.

(2) Nội dung phân tích thông tin phục vụ ra quyết định

Việc ra quyết định của nhà quản trị là quá trình lựa chọn phương án tối ưu từ nhiều phương án khác nhau. Mỗi phương án được xem xét là một tình huống khác nhau về doanh thu, chi phí, lợi ích, ... Do vậy, để ra được quyết định đúng đắn đòi hỏi nhà quản trị phải cân nhắc lựa chọn phương án phù hợp nhất. Theo mục tiêu, thời gian và cơ sở thông tin cho việc ra quyết định, các quyết định của nhà quản trị có thể chia thành 2 loại cơ bản là quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn.

Các quyết định ngắn hạn là các quyết định có tác dụng trong khoảng thời gian tương đối ngắn, trong vòng 1 năm tính từ khi phát sinh các chi phí đầu tư theo các quyết định đó đến khi thu được các nguồn lợi. Các dạng quyết định ngắn hạn này phát sinh một cách thường xuyên, liên tục trong quá trình điều hành được nhà quản trị cấp trung gian và cấp cơ sở thường xuyên đưa ra. Quyết định ngắn hạn ảnh hưởng chủ yếu đến thu nhập trong thời gian ngắn hạn nên phương án lựa chọn phù hợp là lợi nhuận mà DN sẽ thu được trong kỳ cao hơn các phương án khác; thường gắn với việc sử dụng và tận dụng năng lực sản xuất hiện có của DN sao cho có hiệu quả nhất mà không cần phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm TSCĐ và thường bỏ qua thời giá của tiền tệ.

Căn cứ vào cơ sở thông tin và kỹ thuật xử lý, phân tích thông tin phục vụ ra quyết định ngắn hạn có thể chia thành 3 nhóm:

Nhóm 1: Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận (CVP)

Phân tích mối quan hệ CVP là phân tích mối quan hệ cấu thành giữa các yếu tố liên quan đến biến phí, định phí, khối lượng sản phẩm tiêu thụ, giá bán và lợi nhuận. Từ đó, KTQT cung cấp các thông tin quan trọng, đáng tin cậy để nhà quản trị ra các quyết định liên quan đến việc thay đổi cơ cấu doanh thu, tỷ trọng, tỷ lệ giữa các yếu tố nhằm đạt được lợi nhuận tối ưu.

Nhóm 2: Phân tích thông tin phục vụ định giá bán sản phẩm trong ngắn hạn

Định giá sản phẩm là một loại quyết định quan trọng của các nhà quản trị cấp cao. Dưới góc nhìn của DN, giá bán sản phẩm phải đủ để bù đắp chi phí và hình thành mức lợi nhuận hợp lý cho DN. Dưới góc nhìn của khách hàng, giá bán của sản phẩm phải phản ánh được giá trị của sản phẩm đó. Các lý thuyết kinh tế đều cho rằng, giá cả và cầu về một sản phẩm có mối quan hệ nghịch: nếu giá càng cao, thì cầu về sản phẩm sẽ giảm và ngược lại. Do đó, DN sẽ phải quyết định giá bán sản phẩm ở mức nào để có được mức lợi nhuận chấp nhận được và phù hợp với nhu cầu của khách hàng và thị trường với sản phẩm của DN. Phương pháp định giá được sử dụng nhiều nhất là phương pháp chi phí cộng thêm (thêm vào một khoản tiền đối với chi phí của sản phẩm để bù đắp chi phí hoạt động và tạo nên lợi nhuận cho DN). KTQT cung cấp các thông tin liên quan chi phí cơ sở (biến phí toàn bộ sản phẩm, giá thành sản xuất, sản phẩm chuyển nhượng nội bộ), phân tích các thông tin liên quan đến số tiền cộng thêm để giúp nhà quản trị ra quyết định giá bán hợp lý.

Ngoài ra DN còn định giá bán sản phẩm trong những trường hợp đặc biệt như đơn đặt hàng đột xuất nằm ngoài kế hoạch SXKD; máy móc, nhân công của DN đang giai đoạn nhàn rỗi; DN tạo quan hệ với khách hàng mới, ... Những tình huống này, KTQT cần phân tích các thông tin liên quan đến giá bán sản phẩm trong mối quan hệ với khả năng sản xuất của máy móc thiết bị, khả năng làm việc của nhân công, nguồn cung vật tư để tư vấn cho nhà quản trị.

Nhóm 3: Phân tích thông tin thích hợp

Nếu thu thập thông tin đầy đủ về doanh thu, chi phí của các phương án như phân tích CVP để ra quyết định kinh doanh, KTQT sẽ gặp nhiều khó khăn. Mặt khác, làm như vậy có thể không đáp ứng được yêu cầu về tính kịp thời của quyết định. Do vậy, KTQT cần phải lựa chọn thu thập thông tin thích hợp cho việc ra quyết định, là những thông tin phải liên quan tới tương lai và phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn. Mỗi tình huống ra quyết định thì thông tin thích hợp có thể khác nhau. Khi nhận dạng thông tin thích hợp cần phải căn cứ vào tiêu chuẩn đánh giá thông tin của mỗi tình huống cụ thể. Tuy nhiên, chi phí cơ hội luôn là thông tin thích hợp và chi phí chìm luôn là thông tin không thích hợp. Phương pháp này thường được sử dụng để tư vấn nhà quản trị ra quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận/ một sản phẩm, quyết định bán ngay nửa thành phẩm hay tiếp tục hoàn thiện sản phẩm rồi mới bán, quyết định trong điều kiện năng lực SXKD có giới hạn, ...

Các quyết định dài hạn là những quyết định liên quan đến quá trình đầu tư vốn để phục vụ mục tiêu lâu dài của DN. Các quyết định dài hạn thường gặp như quyết định đầu tư mở rộng sản xuất; quyết định lựa chọn loại máy móc thiết bị cần đầu tư; quyết định mua sắm hay thuê mướn TSCĐ, ...

Quyết định dài hạn thường đòi hỏi vốn đầu tư lớn, thời gian đầu tư lâu dài, không phải lúc nào cũng vì mục tiêu lợi nhuận và chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố vĩ mô như tình hình kinh tế, văn hóa, chính trị. Do đó, để đưa ra được các quyết định dài hạn phải dựa trên nhiều nguồn thông tin tài chính và phi tài chính trong và ngoài DN. Các phương pháp KTQT được sử dụng để phân tích thông tin phục vụ ra quyết định dài hạn chủ yếu: phương pháp hiện giá thuần NPV, phương pháp kỳ hoàn vốn TPB, phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian IRR.

Bước 3: Thực hiện phân tích

Là quá trình thực hiện các nội dung công việc đã được xác định trong kế hoạch phân tích. Kết quả của bước công việc này mang tính quyết định của cả quá trình phân tích. Chuyên gia phân tích cần kiểm tra tính hợp pháp, chính xác và thống nhất của các tài liệu, loại bỏ những tài liệu không đạt yêu cầu, lựa chọn những tài liệu cần thiết, phù hợp cho phân tích; tính toán phân tích nhân tố ảnh hưởng và dự đoán.

Hiện nay, các phần mềm quản lý và PMKT hỗ trợ nhiều cho công tác phân tích từ tổng hợp đến tính toán các chỉ tiêu theo yêu cầu của nhà quản trị.

Bước 4: Lập báo cáo phân tích

Kết thúc quá trình phân tích thông tin, bộ phận KTQT phải nêu được kết luận phân tích, viết báo cáo phân tích. Nội dung báo cáo phụ thuộc vào mục tiêu, phạm vi, nội dung phân tích.

1.3.4 Tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

Tổ chức cung cấp thông tin KTQT bao gồm các nội dung sau:

Bộ phận cung cấp thông tin KTQT: tùy theo phân công của nhà quản trị, các bộ phận trong DN sẽ cung cấp các thông tin KTQT tương ứng với chức năng, nhiệm vụ của mình như nhân sự KTQT phòng kế toán cung cấp thông tin KTQT về chi phí, doanh thu và lợi nhuận; bộ phận kho cung cấp thông tin KTQT vật tư, thành phẩm; bộ phận quản lý sản xuất cung cấp thông tin KTQT liên quan đến chất lượng và số lượng sản phẩm, tiến độ sản xuất; ...

Đối tượng và thời gian cung cấp thông tin KTQT: Báo cáo KTQT được lập để phục vụ cho nhu cầu sử dụng thông tin cho các nhà quản trị của DN. Đối tượng

nhận thông tin KTQT là ban lãnh đạo của DN và những người tham gia quản lý, điều hành hoạt động SXKD của DN. Thông tin KTQT được cung cấp cho các nhà quản trị ở cấp nào, cung cấp vào thời gian nào tùy thuộc vào yêu cầu cụ thể trong từng trường hợp: (1) Các nhà quản trị cấp cơ sở cần những thông tin KTQT chi tiết, liên tục mang tính tác nghiệp nhằm giúp điều hành hoạt động và nâng cao hiệu quả hoạt động của DN nên thông tin cần cập nhật thường xuyên, hàng ngày hoặc hàng tuần; (2) Các nhà quản trị cấp trung cần các thông tin KTQT tổng hợp, đều đặn theo kỳ nhằm quản lý theo chức năng, bộ phận và cải tiến hiệu quả của hoạt động kinh doanh của DN nên các thông tin mang tính chiến thuật cần được cung cấp định kỳ theo tháng, theo quý; (3) Các nhà quản trị cấp cao quan tâm đến những thông tin KTQT có tính khái quát, dự đoán giúp hoạch định chiến lược của DN nên thông tin cần cung cấp định kỳ theo năm. Ngoài ra, tại bất kể thời điểm nào trong kỳ, khi nhà quản trị có yêu cầu thì KTQT sẽ cung cấp thông tin theo chức năng, nhiệm vụ của mình.

Hình thức và nội dung cung cấp thông tin KTQT: hình thức cung cấp thông tin KTQT cần đặt trong mối quan hệ với cơ sở hạ tầng CNTT mà DN đang áp dụng. Đối với các DN trang bị cơ sở hạ tầng CNTT ở mức cơ bản là xử lý dữ liệu thì hệ thống báo cáo KTQT sẽ được in và chuyển thủ công hoặc gửi file mềm qua internet đến các nhà quản trị. Các DN áp dụng cơ sở hạ tầng CNTT một cách đồng bộ từ thu thập, xử lý đến cung cấp thông tin thì báo cáo KTQT sẽ được truyền đạt đến các nhà quản trị thông qua hệ cơ sở dữ liệu trên hệ thống phần mềm và có thể in thêm dạng bản cứng nếu được yêu cầu. Báo cáo KTQT không yêu cầu hình thức và kết cấu mang tính chuẩn mực như báo cáo KTTC mà phụ thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị.

Mỗi DN có thể có số lượng và nội dung báo cáo KTQT khác nhau, nhưng về cơ bản gồm các hệ thống báo cáo KTQT chính như sau:

Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh: cung cấp các thông tin định hướng, các chỉ tiêu kế hoạch để chuẩn bị các điều kiện đảm bảo và tổ chức triển khai, giám sát trên tất cả các lĩnh vực hoạt động của DN, là cơ sở để đánh giá kết quả thực hiện, bao gồm báo cáo ĐMCP và các báo cáo dự toán.

Hệ thống báo cáo tình hình thực hiện: cung cấp thông tin về tình hình thực hiện hoạt động SXKD của DN, tình hình thực hiện các định mức và dự toán SXKD, làm cơ sở cho các cấp quản lý điều hành, kiểm soát và có những điều chỉnh kịp thời nhằm đạt được các mục tiêu đề ra. Hệ thống báo cáo này được thực hiện theo luồng thông tin từ dưới lên trên. Ở cấp càng thấp thì báo cáo càng chi tiết, cấp càng cao thì

cũng những chỉ tiêu đó nhưng được tổng hợp ở mức cao hơn phù hợp với yêu cầu quản lý. Hệ thống báo cáo bao gồm: (1) Báo cáo về việc sử dụng các yếu tố đầu vào; (2) Báo cáo về tình hình sản xuất; (3) Báo cáo tình hình tiêu thụ; (4) Báo cáo về các khoản đầu tư; (5) Báo cáo tình hình doanh thu, chi phí, kết quả theo từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, thị trường; (6) Báo cáo công nợ phải thu, phải trả; (7) Báo cáo tình hình sử dụng vốn.

Hệ thống báo cáo về biến động kết quả và nguyên nhân biến động của các hoạt động kinh doanh: cung cấp thông tin chênh lệch giữa thực hiện với dự toán và nguyên nhân chênh lệch để giúp nhà quản trị tìm ra công việc nào chưa đạt yêu cầu, những chỗ bất hợp lý trong kế hoạch, dự toán, từ đó điều chỉnh kịp thời. Hệ thống báo cáo bao gồm: (1) Báo cáo biến động về doanh thu/ chi phí/ kết quả/ HTK, ...; (2) Báo cáo phân tích nguyên nhân của biến động.

Hệ thống báo cáo phân tích (phục vụ thông tin dự báo tương lai để tư vấn nhà quản trị ra quyết định): cung cấp thông tin để tư vấn cho nhà quản trị ra quyết định chính xác, kịp thời, đảm bảo mục tiêu hoạt động của SXKD của bộ phận hay toàn DN. Hệ thống báo cáo bao gồm: (1) nhóm báo cáo phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng, lợi nhuận CVP; (2) nhóm báo cáo phân tích thông tin thích hợp của KTQT cho việc ra quyết định; (3) nhóm báo cáo phân tích tình hình tài chính của DN.

Tổ chức phản hồi thông tin KTQT

Các nhân sự chịu trách nhiệm cung cấp thông tin KTQT phải đồng thời thu thập ý kiến về chất lượng thông tin KTQT từ các nhà quản trị trong DN thông qua phỏng vấn hàng ngày, phỏng vấn sau khi cung cấp báo cáo hoặc bảng khảo sát được thực hiện định kỳ theo tháng/ quý/ năm. Dựa vào kết quả phản hồi, các nhân sự này đánh giá và tìm nguyên nhân những thông tin chưa đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị. Nếu các nguyên nhân xuất phát từ việc ghi chép sai và xử lý chưa đúng trình tự thì xác định bộ phận chịu trách nhiệm thông tin đó để xử lý phù hợp. Nếu nguyên nhân xuất phát từ hạ tầng CNTT thì những nhân sự chịu trách nhiệm cung cấp từng nội dung thông tin KTQT cần có sự trao đổi với bộ phận CNTT và nhà quản trị để cải thiện hệ thống CNTT nhằm đáp ứng tốt hơn yêu cầu nhà quản trị.

1.3.5 Tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị

Tổ chức nhân sự và tổ chức phương tiện thực hiện KTQT không tách biệt hoàn toàn mà có sự tác động qua lại lẫn nhau. Nhân sự quyết định đến việc lựa chọn và hiệu quả sử dụng phương tiện thực hiện; ngược lại, phương tiện thực hiện cũng tác động đến việc bố trí nhân sự và hiệu quả làm việc của nhân sự thực hiện KTQT.

1.3.5.1 Tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị

Vấn đề nhân sự để thực hiện KTQT có ý nghĩa quan trọng hàng đầu trong tổ chức KTQT của DN. Nhân sự thực hiện KTQT cần được bố trí, sắp xếp để từng cá nhân phát huy được cao nhất sở trường của mình đồng thời tác động tích cực đến những bộ phận hoặc cá nhân khác có liên quan. Cụ thể các bước như sau:

Bước 1: Xác định các công việc cần thực hiện

Ngày nay nhân sự thực hiện KTQT không chỉ làm công việc kế toán chi phí như trước đây mà đã thực hiện nhiều công việc hơn như xây dựng ĐMCP, lập dự toán SXKD, tham gia và đóng góp nhiều hơn cho công tác kiểm soát, đánh giá hiệu quả và ra quyết định của DN.

Bước 2: Xác định mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTQT

Để thực hiện đầy đủ các công việc KTQT, người làm KTQT không chỉ thuộc phòng kế toán mà còn làm việc ở các phòng ban chức năng khác trong DN hay làm việc trong các nhóm chức năng chéo (Bamber và cộng sự, 2008) nên nhân sự thực hiện KTQT bao gồm 2 bộ phận:

Nhân sự thực hiện KTQT thuộc Phòng Kế toán: là những người trong phòng kế toán chịu trách nhiệm tổng hợp thông tin KTQT, xây dựng ĐMCP, phân tích so sánh thực hiện với dự toán, phân tích lợi ích giữa các phương án kinh doanh, DN có thể tổ chức nhân sự thực hiện KTQT trong phòng kế toán theo một trong ba hình thức tách biệt/ kết hợp/ hỗn hợp với KTTC phù hợp với quy mô, số lượng nghiệp vụ phát sinh, cơ cấu tổ chức của DN.

Những nhân sự thực hiện KTQT bên ngoài phòng kế toán: là những nhân sự thực hiện đồng thời công việc KTQT và các việc chuyên môn theo phòng ban như nhân sự phòng kỹ thuật ngoài thực hiện các công việc thiết kế sản phẩm thì đồng thời tham gia vào quá trình xây dựng ĐMCP; nhân sự phòng quản lý sản xuất tham gia vào quá trình xây dựng ĐMCP, thu thập, đánh giá, phân tích các khoản mục chi phí ở phân xưởng; nhân sự phòng kế hoạch/kinh doanh tham gia vào quá trình lập dự toán bán hàng, Tất cả các nhân sự đa chức năng ở các phòng ban bên ngoài phòng kế toán đều làm việc để báo cáo cho nhà quản trị các thông tin KTQT phản ánh hoạt động SXKD của DN.

Bước 3: Xác định các phần hành KTQT và các bộ phận thực hiện công việc KTQT bên ngoài phòng kế toán

Công việc KTQT được cả nhân sự thực hiện KTQT thuộc phòng kế toán và các phòng ban chức năng khác thực hiện. Do đó, việc xác định các bộ phận KTQT gồm 2 nội dung: (1) xác định các phần hành KTQT thuộc phòng kế toán và (2) các bộ phận thực hiện công việc KTQT bên ngoài phòng kế toán.

Việc xác định các phần hành KTQT thuộc phòng kế toán phụ thuộc vào các chu trình nghiệp vụ, khối lượng dữ liệu. Các phần hành KTQT có thể được phân chia theo các đối tượng kế toán như kế toán tiền mặt, kế toán tiền gửi, kế toán các khoản phải thu,...; theo các hoạt động của DN như KTQT mua hàng, KTQT bán hàng, KTQT thanh toán, ... hoặc kết hợp cả 2 cách trên.

Đối với các bộ phận thực hiện công việc KTQT bên ngoài phòng kế toán như nhân sự thực hiện xây dựng các loại ĐMCP, lập dự toán SXKD, thu thập số liệu thực hiện, cung cấp thông tin thì tùy thuộc cơ cấu tổ chức của DN mà công việc KTQT được phân công phù hợp cho nhân sự các phòng ban chức năng.

Tóm lại, các bộ phận thực hiện công việc KTQT bên trong và bên ngoài phòng kế toán đều cần được phân công công việc rõ ràng, có quy chế lề lối làm việc và các quy định về quan hệ trong nội bộ DN và với đối tác bên ngoài. Nếu DN sử dụng ERP, mọi nghiệp vụ đều được nhập liệu và xử lý trên cùng một hệ thống, một nghiệp vụ kinh tế có thể liên quan đến nhiều phân hệ, dữ liệu có tính kế thừa giữa các phân hệ, nên DN cần quy định rõ ràng các chức năng của từng phân hệ, tránh chồng chéo công việc giữa các phân hệ. Ví dụ, nghiệp vụ hàng mua về nhập kho, DN cần quy định sẽ do phân hệ mua hàng hay phân hệ kho phụ trách. Kết quả của bước 3 là các mô tả chi tiết công việc cho từng bộ phận KTQT và các quy trình thể hiện mối quan hệ công việc giữa các phòng ban thuộc bộ máy nhân sự thực hiện KTQT của DN.

Bước 4: Phân công lao động KTQT

Dựa vào bảng mô tả công việc của từng bộ phận KTQT, DN tiến hành phân công, bố trí lao động đảm bảo phù hợp với khối lượng và mức độ phức tạp của các nghiệp vụ ở từng bộ phận cũng như trình độ của người lao động. Bộ phận KTQT nào có khối lượng nghiệp vụ nhiều, phức tạp sẽ cần nhiều nhân sự, và yêu cầu nhân sự có trình độ cao hơn. Ngược lại, các bộ phận có nghiệp vụ đơn giản thì một nhân viên KTQT có thể phụ trách nhiều bộ phận. Việc phân công nên đảm bảo từng cá nhân phát huy được cao nhất sở trường của mình, đồng thời tác động tích cực đến những cá nhân khác có liên quan.

Trình độ chuyên môn của người làm KTQT được thể hiện qua bằng cấp đào tạo. Những nhân sự có trình độ đại học trở lên, hiểu biết đầy đủ và tuân thủ luật pháp, có kiến thức đầy đủ về KTQT sẽ có lợi thế cạnh tranh hơn trong công việc, nâng cao hiệu quả kinh doanh (CIMA, 2015). Ngoài ra, họ có thể nâng cao trình độ thông qua học và đạt các chứng chỉ từ một số tổ chức nghề nghiệp uy tín trên thế

giới (ACCA, CIMA, ...) và có khả năng vận dụng những kiến thức đó trong công việc được giao. Ngày nay, trong bối cảnh khoa học công nghệ ngày càng phát triển, ngoài kiến thức chuyên môn, nhân sự thực hiện KTQT cần có kỹ năng sử dụng CNTT hoặc ở mức cao hơn là chuyển đổi số, sử dụng các phần mềm ứng dụng. Người làm KTQT phải thực hiện các nhiệm vụ được giao một cách tận tâm, không được vi phạm các quy tắc đạo đức nghề nghiệp gồm cần trọng khi tiến hành công việc và giữ vững các cam kết, nỗ lực trong mỗi việc làm để tránh cung cấp thông tin gây hiểu lầm hoặc giải thích sai (CIMA, 2018). Người làm KTQT sẽ tham gia vào quá trình thiết kế, giám sát hệ thống kiểm soát chi phí của DN do đó họ cũng giám sát cách ứng xử của nhà quản trị khi xuất hiện những hành vi vi phạm chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Nếu có bất cứ sự vi phạm nào được phát hiện, nhân viên KTQT có thể chất vấn hành vi sai sót và báo cáo lên cấp có thẩm quyền, tố cáo nếu được yêu cầu. Nhân sự thực hiện KTQT còn phải có khả năng làm việc theo nhóm, quan hệ tốt với các bộ phận, phòng ban khác trong DN.

Sau khi phân công lao động cho các bộ phận thực hiện KTQT, mỗi nhân viên cần có 1 hồ sơ gồm những tài liệu cá nhân, trong đó có đầy đủ các bảng mô tả công việc của bộ phận mà nhân viên đó phụ trách, các hướng dẫn chi tiết quy trình xử lý nghiệp vụ, các sơ đồ có liên quan giúp cho mỗi nhân viên hiểu rõ và làm tốt công việc của mình, đồng thời giúp cho việc đánh giá kiểm soát nội bộ của DN và đánh giá kết quả thực hiện công việc của mỗi nhân sự thực hiện KTQT.

1.3.5.2 Tổ chức phương tiện thực hiện kế toán quản trị

Để thực hiện công việc KTQT, người làm KTQT cần có sự hỗ trợ của các trang thiết bị phần cứng, phần mềm và hệ thống mạng viễn thông.

Trang thiết bị phần cứng: bao gồm hệ thống máy tính cho các nhân sự thực hiện KTQT toàn DN, phòng điện toán, hệ thống máy chủ, thiết bị kết nối mạng và các thiết bị ngoại vi khác như máy in, máy đọc mã vạch, ... Đây là điều kiện tiên quyết để triển khai ứng dụng CNTT trong công tác KTQT. Tùy quy mô mà DN có thể có phòng máy tính riêng hoặc máy chủ có chức năng quản lý thông tin từ các bộ phận, phòng ban, chi nhánh cho toàn DN.

Mạng viễn thông phục vụ KTQT: DN có thể lựa chọn mạng nội bộ, mạng internet, extranet, Enterprise Social Network - ESN,... để kết nối và chia sẻ thông tin. Thiết kế hệ thống mạng phải đảm bảo hỗ trợ tích cực cho hoạt động quản lý nói chung và thực hiện công việc KTQT nói riêng cũng như phải đảm bảo tính bảo mật cho thông tin của DN.

Phần mềm: Với sự phát triển của CNTT hiện nay, phần mềm sử dụng cho KTQT rất đa dạng, bao gồm hệ điều hành, phần mềm quản lý mạng, các phần mềm tiện ích (diệt virus, sao lưu, ...), phần mềm hỗ trợ (MS Word, MS Excel, ...), PMKT, phần mềm ERP, phần mềm quản lý sản xuất, phần mềm quản lý kho, ... Vai trò của các phần mềm trong quá trình thực hiện các công việc KTQT như sau:

Ms Excel là một phần mềm giúp DN thực hiện xây dựng ĐMCP, lập dự toán SXKD, ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Người làm KTQT có thể sử dụng Ms Excel để tự thiết lập được tất cả các mẫu chứng từ, sổ kế toán, báo cáo KTQT theo mong muốn của chủ DN với chi phí rất thấp. Tuy nhiên, Ms Excel không tự động kết chuyển bút toán, không tự tìm lỗi sai, không cho phép nhiều người dùng cùng làm việc, yêu cầu người thực hiện phải thành thạo các hàm tính phức tạp nên không phải là một công cụ tối ưu hỗ trợ công tác KTQT đòi hỏi tính nhanh chóng và chính xác ngày càng cao như hiện nay.

Phần mềm quản lý sản xuất giúp DN tính toán khấu hao TSCĐ, chi phí sửa chữa, bảo trì máy móc, chi phí vật tư, dự báo chi phí, sản lượng dựa vào nhu cầu và tình hình DN nên giúp DN thực hiện việc xây dựng định mức CPSX hiệu quả.

Phần mềm quản lý kho giúp DN cập nhật thay đổi hàng hóa hàng ngày, lưu lịch sử giao dịch, cảnh báo mặt hàng sắp hết, mặt hàng tồn quá lâu, ... Phần mềm này tham gia vào việc lập dự toán, ghi nhận, xử lý và phân tích thông tin về HTK.

PMKT là giải pháp hỗ trợ DN thu thập, lưu trữ và thực hiện các loại BCTC, báo cáo KTQT. PMKT thực hiện công việc xây dựng ĐMCP, lập dự toán SXKD, thu nhận và xử lý thông tin thực hiện, phân tích và cung cấp thông tin kế toán. PMKT có thể cập nhật số liệu nhanh chóng, xử lý thông tin một cách tự động, cảnh báo lỗi, cung cấp báo cáo kịp thời, dễ dàng sử dụng, dễ dàng truy cập thông tin khi có internet giúp nhân viên KTQT cập nhật và xử lý thông tin nhanh chóng, chính xác nên ngày càng được ứng dụng rộng rãi trong các DN. Tuy nhiên, thông tin trên PMKT không có sự liên kết trực tiếp với thông tin của các phòng ban khác trong DN nên nhiều thông tin KTQT không được cập nhật tự động lên bộ cơ sở dữ liệu của PMKT, nhân viên kế toán phải thu thập số liệu từ các phòng ban rồi nhập liệu vào PMKT. Vì vậy, cơ sở dữ liệu trên PMKT không được cập nhật theo thời gian thực (real time). Đồng thời, PMKT không theo dõi, xử lý được các thông tin CPSX phức tạp, gồm nhiều công đoạn; không có tính năng phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, phân tích chi phí hỗn hợp; ... Vì vậy, PMKT phải kết hợp với các

phần mềm quản lý sản xuất, Ms Excel. ... trong quá trình thực hiện công việc KTQT nên chưa phải là một phần mềm tối ưu cho công tác KTQT. Ngoài ra, PMKT chỉ thực hiện trích khấu hao theo đường thẳng, tiêu thức phân bổ thường theo khối lượng hoặc số lượng sản phẩm sản xuất nên ảnh hưởng đáng kể đến tính chính xác của CPSX cho từng sản phẩm.

ERP là hệ thống hoạch định nguồn lực DN dùng để quản lý tất cả các hoạt động của DN. Thay vì phải sử dụng nhiều phần mềm độc lập, rời rạc và không tạo được sự liên kết thì với ERP, mọi phần mềm sẽ được tích hợp vào một hệ thống duy nhất: quản trị tài chính kế toán, quản trị nguồn nhân lực, quản lý HTK, quản lý thông tin khách hàng. Do đó, ERP không chỉ giúp DN đơn giản hóa, tự động hóa các hoạt động kế toán như PMKT mà ERP giúp DN có một hệ cơ sở dữ liệu tập trung, được cập nhật theo thời gian thực nên bất cứ lúc nào thông tin về chi phí, doanh thu, lợi nhuận, nhân sự, khách hàng, HTK, ... cũng được xử lý, cung cấp cho nhà quản trị một cách đầy đủ và chính xác; các công việc KTQT như xây dựng ĐMCP, dự toán, phân bổ chi phí, ... được thực hiện nhanh chóng, hiệu quả. Nhân sự thực hiện KTQT thông qua phân quyền trên ERP là có thể truy cập và sử dụng hệ cơ sở dữ liệu tập trung của DN. Kết quả công việc của từng nhân sự cũng được cập nhật trực tiếp trên hệ thống cơ sở dữ liệu chung của toàn DN.

Với những ưu điểm vượt trội của PMKT và ERP, đa số các DN hiện nay đều ứng dụng 2 loại phần mềm này là phần mềm chủ yếu thực hiện công việc KTQT. Vì vậy, luận án tập trung nghiên cứu cách thức thực hiện công việc KTQT khi DN ứng dụng PMKT hoặc ERP. Sự khác biệt về đặc điểm, tính năng của PMKT và ERP dẫn đến có sự khác biệt rõ rệt trong tiến trình xử lý thông tin của 2 loại phần mềm này. Mức độ ứng dụng công nghệ khác nhau, việc tổ chức KTQT khác nhau đáng kể.

Hiện nay, xu hướng ứng dụng các thành tựu khoa học công nghệ ngày càng mạnh mẽ, vai trò của phương tiện thực hiện KTQT ngày càng tăng lên. Do đó, để nâng cao chất lượng, tính an toàn, bảo mật của thông tin KTQT, DN càng cần quan tâm đến tổ chức quản trị người dùng, kiểm soát, bảo mật và lưu trữ thông tin.

Quản trị người dùng: Trong môi trường số hóa, một cá nhân có thể truy cập không giới hạn các thông tin trong máy tính, chương trình và dữ liệu của các bộ phận khác, dẫn đến khả năng gian lận là rất lớn. Do đó, để đảm bảo an toàn dữ liệu, cần phân chia trách nhiệm cập nhật và quyền truy cập cơ sở dữ liệu cho từng nhân sự thực hiện KTQT theo phạm vi trách nhiệm của mình.

Kiểm soát thông tin: thông tin cần được kiểm soát chất lượng bằng các văn bản quy định và các kỹ thuật trên hệ thống phần mềm từ khâu thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT. Đồng thời, các cá nhân trong DN phải có sự đồng ý của người phân tích thông tin mới được phép khai thác thông tin trên hệ thống.

Bảo mật thông tin: do vai trò rất quan trọng đối với hoạt động SXKD của DN nên dữ liệu KTQT phải đảm bảo tính chính xác, riêng tư, toàn vẹn, nhất quán và có thể phục hồi trong các trường hợp phát sinh sự cố kỹ thuật. Mọi thao tác trên hệ thống máy tính phục vụ KTQT phải nằm dưới sự kiểm soát của người phụ trách và các cán bộ kỹ thuật được giao nhiệm vụ cụ thể. Cán bộ kỹ thuật phải tuân thủ nghiêm ngặt chế độ sao lưu và kiểm tra dữ liệu định kỳ đúng quy định. DN phải kiểm tra, kiểm soát và hạn chế mức cao nhất việc đưa thông tin từ bên ngoài vào hệ thống thông qua usb, đĩa mềm, các file mềm để giảm tối đa khả năng lây nhiễm virus vào hệ thống. Từng bộ phận phải chịu trách nhiệm về tình trạng lây nhiễm virus của các máy tính do mình quản lý.

Lưu trữ thông tin: để đảm bảo tính an toàn và hiệu quả trong công tác lưu trữ dữ liệu KTQT, dữ liệu cần được lưu trên các bản mềm khác nhau (lưu trên đĩa, USB hoặc ứng dụng công nghệ lưu trữ đám mây, blockchain, ...) và được đánh số thứ tự rõ về nguồn dữ liệu, thời gian, đảm bảo cho việc cung cấp dữ liệu sau này. Đồng thời, DN cần in các dữ liệu trên phần mềm để lưu trữ cùng với các dữ liệu KTQT dưới dạng văn bản như các chứng từ kế toán. Các dữ liệu bản cứng là nguồn tài liệu quan trọng để khi cần thiết có thể tìm lại đối chiếu, kiểm tra nên cần được bảo quản cẩn thận, tránh hư hỏng, mục nát. Séc và giấy tờ có giá cần được quản lý như tiền.

1.4 Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

Để đưa ra được các kiến nghị phù hợp và xác thực nhất giúp tổ chức KTQT tại các DN khoa học và hiệu quả hơn, việc tìm hiểu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT là cần thiết.

1.4.1 Các lý thuyết nền tảng

Các nhà nghiên cứu đã sử dụng nhiều lý thuyết nền tảng để giải thích sự tác động của các yếu tố đến tổ chức KTQT trong các DNSX. Tuy nhiên, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tâm lý, lý thuyết quan hệ chi phí – lợi ích là 3 lý thuyết được sử dụng nhiều nhất. Trong luận án, NCS lựa chọn 3 lý thuyết này làm lý thuyết nền tảng để nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DNSX.

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency theory) được phát triển từ lý thuyết tổ chức (Organisational theory) vào khoảng giữa những năm 1960. Theo thuyết ngẫu nhiên: không có phương pháp nào là tốt nhất để có thể xử lý mọi tình huống mà DN gặp phải; các quy trình và cơ cấu của một DN phải phù hợp với môi trường của nó; để hoạt động hiệu quả thì DN cần đảm bảo sự phù hợp giữa các mối quan hệ bên trong (cơ cấu tổ chức) và bên ngoài (đặc điểm môi trường); DN sẽ hoạt động hiệu quả hơn khi có cấu trúc quản lý phù hợp với các nhiệm vụ và bản chất của từng nhóm công việc và đặc điểm môi trường cụ thể (Lawrence và Lorsch, 1967). Như vậy có thể thấy, một cách thức tổ chức DN tốt nhất là một cách thức tổ chức phù hợp nhất với môi trường, chiến lược, công nghệ, quy mô, văn hóa của DN (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2003).

Lý thuyết ngẫu nhiên bắt đầu được áp dụng trong các nghiên cứu thuộc lĩnh vực KTQT từ giữa những năm 1970 (Hutaibat, 2005). Otley (1980) cho rằng không có một hệ thống KTQT nào có thể áp dụng cho tất cả các DN trong mọi ngữ cảnh hay không có cách thức tổ chức KTQT nào có thể áp dụng cho mọi DN, trong mọi tình huống. Tổ chức KTQT muốn hiệu quả phải thích hợp với các yếu tố môi trường bên trong và bên ngoài DN. Các yếu tố bên trong DN: **Quy mô DN** (Emmanuel và cộng sự, 1990; Chenhall và Langfield-Smith, 1998; Bùi Tiến Dũng, 2018; ...); **mức độ phân quyền** (Otley, 1980; Chenhall, 1986; Gordon, 2000; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012, 2016; ...); **cơ cấu tổ chức DN** (Abdel-Kader & Luther, 2008; Tuan Mat, 2011); **nhận thức của nhà quản trị** (Nyakuwanika, 2012; Shixian, 2014; Trần Ngọc Hùng, 2016); **sự tham gia của nhà quản trị** (Saunders and Jones, 1992; Ahmad, 2012; Bùi Tiến Dũng, 2018); **công nghệ sản xuất** (Otley, 1980; Choe, 2004; Chenhall, 2007; Tuan Mat, 2010; Bùi Tiến Dũng, 2018; ...); **đặc điểm quá trình sản xuất** (Abdel-Kader & Luther, 2008; Klein, 2014); **trình độ CNTT** (Chae và cộng sự, 2014; Thái Anh Tuấn, 2019); **chiến lược kinh doanh** (Tuan Mat, 2011). Các yếu tố môi trường bên ngoài gồm có: **mức độ cạnh tranh** (Otley, 1980; Saunders and Jones, 1992; Trần Ngọc Hùng, 2016; Bùi Tiến Dũng, 2018;...); **mức độ sở hữu của Nhà nước** (Trần Ngọc Hùng, 2016); **môi trường kinh doanh** (Otley, 1980; Emmanuel và cộng sự, 1990; Saunders and Jones, 1992; Bogale, 2013); **nguồn lực khách hàng** (Abdel-Kader & Luther, 2008).

Lý thuyết tâm lý (Psychological theory): tác giả của thuyết tâm lý Mary Parker Pollet nhấn mạnh năng suất lao động không chỉ do yếu tố vật chất quyết định mà còn do nhu cầu tâm lý xã hội của con người. Trong quá trình làm việc, người lao

động có các mối quan hệ với nhau và với các nhà quản trị, hiệu quả của quản trị phụ thuộc vào việc giải quyết các mối quan hệ này. Nếu tạo được quan hệ tốt đẹp trong quá trình làm việc, thì lao động mới đạt hiệu quả cao.

Mock (1972), Rowe và các cộng sự (2007) áp dụng lý thuyết tâm lý để tìm hiểu tác động của các hành vi của cá nhân đối với KTQT trong các quá trình lập ngân sách, kiểm soát và ra quyết định. Theo đó, quá trình hoạch định ngân sách, quá trình kiểm soát, đánh giá và ra quyết định phải tạo được động lực và hướng đến việc nâng cao hiệu suất các bộ phận. Ví dụ, việc thiết lập các ĐMCP và các chỉ tiêu đánh giá phải chú trọng đến nâng cao hiệu suất và giải quyết hài hòa lợi ích giữa các bộ phận trong DN bên cạnh việc tiết kiệm chi phí để khuyến khích được mọi người trong DN nỗ lực phấn đấu vì mục tiêu chung của DN. Đồng thời, tổ chức KTQT trong DN phải xem xét đến các mối quan hệ trong DN: quan hệ giữa cấp trên với cấp dưới, quan hệ giữa các bộ phận trong DN với nhau.

Như vậy, dựa vào thuyết tâm lý, có thể giải thích các yếu tố **văn hóa doanh nghiệp** (Chia, 2007; Alper Erserim, 2012; Trần Ngọc Hùng, 2016; ...), **nhận thức về sự bất ổn môi trường** (Hutaibat, 2005; Abdel-Kader & Luther, 2008; Trần Ngọc Hùng, 2016;...), **sự quan tâm của nhà quản trị** (Thái Anh Tuấn, 2019), **trình độ nhân sự thực hiện KTQT** (Ahmad, 2012; Bùi Tiến Dũng, 2018; Phan Hương Thảo, 2020; ...) có tác động đến tổ chức KTQT trong DN.

Lý thuyết quan hệ lợi ích - chi phí (Cost - Benefit Theory): các nhà nghiên cứu như Sanford (1986), Nick (1993), Stuart (2010) đều chỉ ra rằng, lựa chọn một dự án hay một quyết định phải đảm bảo nguyên tắc là lợi ích mang lại phải lớn hơn chi phí bỏ ra. Do đó, **chi phí tổ chức KTQT** phải được xem xét trong mối quan hệ với lợi ích thu được. Chi phí đầu tư cho tổ chức KTQT bao gồm chi phí để tạo ra và duy trì hệ thống KTQT: chi phí chuyên gia tư vấn, chi phí nhân viên KTQT, chi phí trang thiết bị (phần cứng, phần mềm,...), phí lưu trữ thông tin. Lợi ích của tổ chức KTQT là lợi ích do thông tin KTQT mang lại cho DN. Như vậy, với một DN có quy mô nhỏ, nghiệp vụ phát sinh đơn giản thì việc đầu tư một bộ máy KTQT cồng kềnh với hàng loạt các công cụ kỹ thuật KTQT phức tạp sẽ không phù hợp do lợi ích mang lại từ tổ chức KTQT không tương xứng với chi phí bỏ ra. Ngược lại, với một DN có quy mô lớn, nghiệp vụ phát sinh nhiều, có tính phức tạp thì việc đầu tư một khoản chi phí tương ứng cho tổ chức KTQT là hợp lý. Bên cạnh đó, nhu cầu thông tin KTQT, mức độ chấp nhận chi phí tổ chức KTQT của nhà quản trị có tính quyết định đến các nội dung và mức độ khả thi của tổ chức KTQT.

1.4.2 Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất

Từ tổng quan các công trình nghiên cứu tiền nhiệm cũng như sử dụng 3 lý thuyết nền tảng là lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tâm lý và lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí, có thể khái quát các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DNSX gồm: Quy mô DN, mức độ phân quyền, cơ cấu tổ chức DN, nhận thức của nhà quản trị, sự tham gia của nhà quản trị, sự quan tâm của nhà quản trị, cam kết của nhà quản trị, công nghệ sản xuất, đặc điểm quá trình sản xuất, trình độ CNTT, trình độ nhân sự thực hiện KTQT, chiến lược kinh doanh, nhận thức về sự bất ổn của môi trường, chi phí tổ chức KTQT, văn hóa DN, mức độ cạnh tranh, mức độ sở hữu của Nhà nước, môi trường kinh doanh, nguồn lực khách hàng.

Trong những yếu tố kể trên, yếu tố “quy mô DN”, “công nghệ sản xuất”, “mức độ cạnh tranh”, “trình độ nhân sự thực hiện KTQT” và những yếu tố liên quan đến nhà quản trị được đề cập nhiều nhất trong các nghiên cứu. Đồng thời, có những yếu tố giống nhau hoặc có sự tương đồng giữa các nhóm, do đó tác giả tiến hành hiệu chỉnh và lược bớt các yếu tố để xây dựng mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DNSX. Bốn yếu tố “nhận thức của nhà quản trị”, “sự tham gia của nhà quản trị”, “cam kết của nhà quản trị” và “sự quan tâm của nhà quản trị” với tổ chức KTQT đều thể hiện quan điểm của nhà quản trị về tổ chức KTQT. Nhà quản trị có hiểu biết về KTQT sẽ thấy được vai trò và tác dụng của thông tin KTQT với quản lý DN dẫn đến nhu cầu thông tin KTQT để ra quyết định. Từ đó, nhà quản trị sẽ quan tâm đến tổ chức KTQT trong DN và sẵn sàng tham gia hỗ trợ cũng như đưa ra những cam kết để KTQT trong DN được tổ chức khoa học, hợp lý và mang lại hiệu quả hơn (Zwelihle Nzuzwa, 2013; Bùi Tiến Dũng, 2018; Phan Hương Thảo, 2020). Vì vậy, theo tác giả, 4 yếu tố này có nét tương đồng, có thể gộp chung lại và đo lường duy nhất qua yếu tố “quan điểm của nhà quản trị về tổ chức KTQT”, gọi tắt là “quan điểm của nhà quản trị”. Hai biến quan sát của yếu tố “quan điểm của nhà quản trị” sử dụng trong mô hình là kiến thức của nhà quản trị về các nội dung tổ chức KTQT và sự tham gia hỗ trợ tổ chức KTQT của nhà quản trị DN.

Yếu tố “cơ cấu tổ chức DN” được coi là đặc tả chính thức về nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm của từng thành viên, bộ phận và phòng ban của DN. Đồng thời, cơ cấu tổ chức của DN xác định mối quan hệ giữa các bộ phận cấu thành nên DN, thể hiện qua sự giao tiếp, kiểm soát và mô hình quyền lực, hay cơ cấu tổ chức biểu hiện mức độ phân quyền ra quyết định. Từ đó tác động đến thiết

kế hệ thống KTQT vì hệ thống KTQT phải tuân thủ theo cơ cấu tổ chức chung của DN. DN xác định càng rõ ràng, đầy đủ các phòng ban thì việc xác định thông tin KTQT nào cần thu thập ở đâu sẽ thuận lợi, đầy đủ hơn cũng như việc phân công thực hiện các công việc của KTQT ở từng phòng ban được khoa học, hợp lý hơn. Giữa các phòng ban có mối liên hệ càng chặt chẽ và hỗ trợ lẫn nhau trong thực hiện mục tiêu chung của DN thì giúp cho quá trình lập dự toán, thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin được thuận lợi, nhanh chóng, chính xác và đảm bảo dòng chảy thông tin thông suốt hơn. Đồng thời, DN có sự phân quyền rõ ràng, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của từng cấp quản trị sẽ tạo ra nhu cầu sử dụng thông tin KTQT để ra quyết định của các nhà quản trị (Abdel-Kader & Luther, 2008; Tuan Mat, 2010). Mức độ phân quyền thể hiện việc cấp trên trao cho cấp dưới quyền và trách nhiệm trong việc ra quyết định (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Thái Anh Tuấn, 2019). Do đó, yếu tố “cơ cấu tổ chức DN” bao hàm “mức độ phân quyền” nên có thể gộp chung 2 yếu tố này và đo lường thông qua duy nhất yếu tố đại diện là “cơ cấu tổ chức DN”.

Trong DNSX, hoạt động sản xuất của DN được thể hiện ở nhiều khía cạnh khác nhau, không chỉ bao gồm quy trình công nghệ sản xuất mà còn bao hàm các yếu tố đầu vào về NVL, nhân công, máy móc thiết bị, mô hình quản lý như TQM, JIT (Abdel-Kader & Luther, 2008; Klein, 2014). Do đó, tác giả sử dụng duy nhất 1 yếu tố đại diện là “đặc điểm quá trình sản xuất” vì yếu tố này không chỉ thể hiện qua công nghệ sản xuất mà còn bao gồm cả hệ thống quản lý sản xuất, đặc điểm vật tư, nhân công, máy móc thiết bị. Các công đoạn sản xuất được thiết kế và kiểm soát càng chặt chẽ; vật tư, lao động được xác định càng đầy đủ, rõ ràng; máy móc thiết bị và kỹ thuật sản xuất càng hiện đại và hệ thống quản lý sản xuất hiện đại thì càng tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT trong DN.

Để tổ chức KTQT, DN cần bỏ ra chi phí về đầu tư công nghệ phục vụ KTQT, chi phí tư vấn từ các tổ chức, chuyên gia, chi phí đào tạo nguồn nhân lực thực hiện KTQT. Những chi phí này chỉ được chấp nhận khi nhà quản trị DN có nhu cầu thông tin KTQT và đánh giá lợi ích thu về từ thông tin KTQT lớn hơn chi phí bỏ ra (Phan Hương Thảo, 2020). Do đó, việc chấp nhận chi phí tổ chức KTQT mang nặng tính chủ quan và phụ thuộc vào nhận thức của nhà quản trị nên yếu tố “chi phí tổ chức KTQT” được xem xét không đưa vào mô hình nghiên cứu với tư cách là một biến độc lập mà được đo lường thông qua yếu tố “quan điểm của nhà quản trị” với nội dung nhà quản trị chấp nhận đầu tư chi phí để tổ chức KTQT.

Khi “nhận thức về sự bất ổn của môi trường” của nhà quản trị tăng lên thì nhà quản trị có xu hướng yêu cầu thông tin KTQT nhiều hơn để giảm thiểu sự không chắc chắn và cải thiện hiệu quả của các quyết định quản lý (Abdel-Kader & Luther, 2008), từ đó tác động đến tổ chức KTQT trong DN. Tuy nhiên, vấn đề này mang nặng tính cảm quan từ phía người chủ DN (Trần Ngọc Hùng, 2016) cũng như phụ thuộc vào nhận thức của nhà quản trị nói chung và hiểu biết của nhà quản trị về tác dụng của thông tin KTQT nói riêng hay nói cách khác là “quan điểm của nhà quản trị”. Đồng thời, yếu tố “nhận thức về sự bất ổn của môi trường” chịu tác động từ các yếu tố như môi trường chính trị, mâu thuẫn sắc tộc, tôn giáo, bất đồng giữa các đảng phái chính trị, tình trạng hòa bình hoặc chiến tranh, Tuy nhiên, những vấn đề này không phù hợp với tình hình nghiên cứu tại Việt Nam (Trần Ngọc Hùng, 2016). Do đó, tác giả không đưa yếu tố này vào mô hình nghiên cứu một cách độc lập mà đo lường thông qua nhân tố đại diện “quan điểm của nhà quản trị”.

Với các yếu tố “chiến lược kinh doanh”, “mức độ sở hữu của nhà nước” và “nguồn lực khách hàng”, có rất ít bằng chứng qua các nghiên cứu cụ thể ở Việt Nam và trên thế giới về ảnh hưởng của những yếu tố này đến tổ chức KTQT trong DN. Hơn nữa, giai đoạn hiện nay, đa số các DN đều đã tiến hành cổ phần hóa, trừ những DN tham gia SXKD các mặt hàng nhà nước độc quyền như điện, nước, dầu khí thì nhà nước mới có sự can thiệp vào hoạt động SXKD nói chung và tổ chức KTQT nói riêng. Yếu tố “nguồn lực khách hàng” không được đưa vào mô hình nghiên cứu vì ở Việt Nam gần như không thể tiến hành xác định và đo lường được các tiêu chí về mức độ mạnh yếu đối với nguồn lực khách hàng nên việc đo lường tác động của yếu tố này đến tổ chức KTQT tại các DNSX là không khả thi (Trần Ngọc Hùng, 2016).

Alper Erserim (2012) đã chỉ ra rằng các biên quan sát của yếu tố “văn hóa DN” có tác động đến tổ chức KTQT trong DN bao gồm văn hóa hỗ trợ và văn hóa quản lý theo mục tiêu. Văn hóa hỗ trợ thể hiện qua cách hỗ trợ qua lại lẫn nhau giữa các phòng ban, bộ phận trong DN, hay là hỗ trợ từ cấp trên đối với cấp dưới, giữa đồng nghiệp với nhau. Văn hóa quản lý theo mục tiêu thể hiện qua sự đồng thuận cao trong mục tiêu chung của DN, của từng phòng ban cũng như sự tôn trọng và tuân thủ các mục tiêu, quy định trong DN. Những nội dung này có nét tương đồng và được phản ánh phần nào qua mối liên hệ, sự hỗ trợ lẫn nhau giữa các phòng ban, quy định của DN về chức năng, nhiệm vụ từng bộ phận, phòng ban trong yếu tố “cơ cấu tổ chức DN”. Do đó, yếu tố “văn hóa DN” không được đo lường riêng biệt, thay vào đó có thể xem xét ảnh hưởng của yếu tố này qua thang đo “cơ cấu tổ chức DN”.

Quy mô DN càng lớn thì KTQT càng được tổ chức hiện đại, khoa học và hợp lý hơn. Theo Abdel-Kader và Luther, R. (2008), Ahmad, K (2012) yếu tố “quy mô DN” thể hiện qua doanh thu, số lượng nhân viên hoạt động bình quân, số lượng các phòng ban, vốn điều lệ. Tuy nhiên, ở Việt Nam, tiêu chí về doanh thu, số lao động có tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm và tổng nguồn vốn là 3 tiêu chí được sử dụng phổ biến để xác định quy mô DN. Do đó, để phù hợp với bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam, tác giả sử dụng doanh thu, số lao động có tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm và tổng nguồn vốn là các biến quan sát cho yếu tố quy mô DN.

Nhân sự thực hiện KTQT có trình độ càng cao thì khả năng thành công của tổ chức KTQT càng lớn. Yếu tố này được đo lường thông qua hệ thống chứng chỉ/bằng cấp có chuyên môn phù hợp của người làm KTQT (Trần Ngọc Hùng, 2016). Tuy nhiên, để thực hiện tốt các công việc KTQT, nhân sự KTQT còn cần các kỹ năng mềm (kỹ năng sử dụng máy tính, kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng tự học, kỹ năng sử dụng và khai thác ứng dụng CNTT vào trong công việc); khả năng phân tích, báo cáo và tư vấn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Đồng thời, để tăng cường chuyên môn nghề nghiệp, DN cần có các chương trình đào tạo phát triển cho người làm KTQT (Nguyễn Thành Hưng, 2017; Phan Hương Thảo, 2020).

Hiện nay, nhu cầu thông tin của nhà quản trị ngày càng đa dạng, phức tạp, yêu cầu tính chính xác và thời gian cung cấp nhanh chóng nên ứng dụng CNTT vào thực hiện KTQT là một yêu cầu bắt buộc. Trình độ CNTT càng cao thì việc áp dụng các kỹ thuật KTQT càng thuận lợi, công việc KTQT của các nhân sự thực hiện càng nhanh chóng, chính xác hay mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT tăng lên (Thái Anh Tuấn, 2019). Yếu tố “trình độ CNTT” đo lường thông qua hệ thống phần cứng, phần mềm và mạng viễn thông (Choe, 2004; Chae và cộng sự, 2014).

Yếu tố “môi trường kinh doanh” có nét tương đồng hoặc ít nhất cũng chịu ảnh hưởng bởi yếu tố “mức độ cạnh tranh”. Khi mức độ cạnh tranh của thị trường tăng lên, môi trường hoạt động kinh doanh của DN sẽ càng khó khăn hơn. Những yếu tố khác tác động đến môi trường kinh doanh như những vấn đề bất ổn về chính trị, mâu thuẫn sắc tộc, chiến tranh, ... không phù hợp với tình hình nghiên cứu tại Việt Nam (Trần Ngọc Hùng, 2016). Do đó, có thể gộp chung hai yếu tố này và đo lường thông qua duy nhất yếu tố đại diện là “mức độ cạnh tranh”. Yếu tố “mức độ cạnh tranh” có thể diễn giải, đo lường qua: cạnh tranh về giá, cạnh tranh trong việc phát triển sản phẩm mới, cạnh tranh về các kênh phân phối/marketing, cạnh tranh về thị phần/doanh thu, cạnh tranh về nguồn nguyên liệu (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2016).

Với những lập luận trên kết hợp với các lý thuyết liên quan và các nghiên cứu thực nghiệm đã được trình bày, tác giả cho rằng, 7 biến độc lập với tổng số 26 biến quan sát tác động đến tổ chức KTQT trong DNSX gồm: “quan điểm của nhà quản trị”, “cơ cấu tổ chức DN”, “đặc điểm quá trình sản xuất”, “quy mô DN”, “trình độ nhân sự thực hiện KTQT”, “trình độ CNTT”, “mức độ cạnh tranh”. Đồng thời, các yếu tố này đều có tác động tích cực thúc đẩy tổ chức KTQT tại các DNSX. Vì vậy, tác giả đưa ra 7 giả thuyết nghiên cứu như sau:

Giả thuyết H1: Yếu tố “Quan điểm của nhà quản trị” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Giả thuyết H2: Yếu tố “Cơ cấu tổ chức DN” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Giả thuyết H3: Yếu tố “Đặc điểm quá trình sản xuất” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

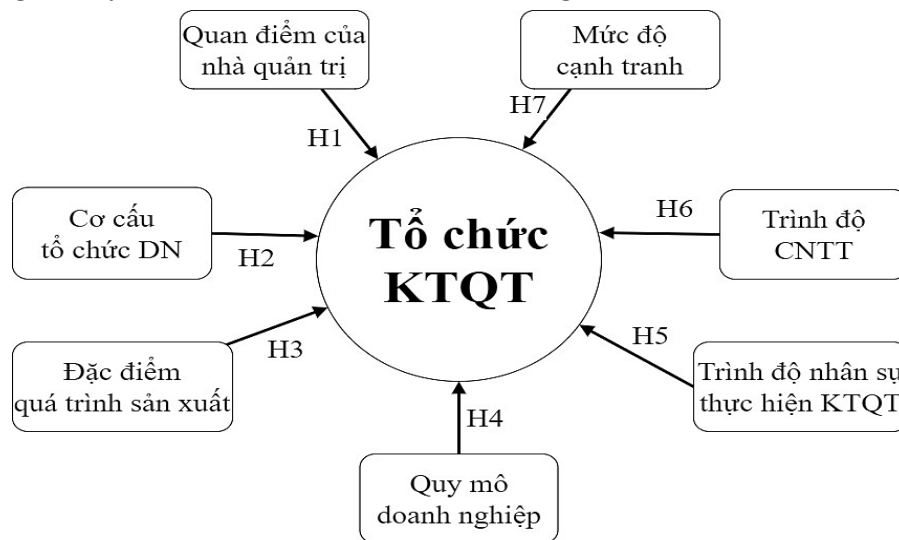
Giả thuyết H4: Yếu tố “Quy mô DN” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Giả thuyết H5: Yếu tố “Trình độ nhân sự thực hiện KTQT” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Giả thuyết H6: Yếu tố “Trình độ CNTT” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Giả thuyết H7: Yếu tố “Mức độ cạnh tranh” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

Các giả thuyết được liên kết theo mô hình nghiên cứu sau:



Sơ đồ 1.4: Mô hình lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 của luận án đã tập trung trình bày và làm rõ lý luận chung về tổ chức KTQT trong DNSX. *Thứ nhất* là lý luận cơ bản về KTQT trong DN bao gồm khái niệm, bản chất của KTQT; nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị. *Thứ hai* là khái niệm, yêu cầu và nguyên tắc tổ chức KTQT trong DN. *Thứ ba* là nội dung tổ chức KTQT trong DNSX bao gồm tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD; tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện; tổ chức phân tích thông tin KTQT; tổ chức cung cấp thông tin KTQT; tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Nội dung cuối cùng của chương 1 làm sáng tỏ các lý thuyết nền tảng và đề xuất mô hình lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNSX.

CHƯƠNG 2: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM

2.1 Tổng quan về các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

2.1.1 Lịch sử hình thành và phát triển của ngành cơ khí Việt Nam

Cơ khí hay còn gọi là ngành kỹ thuật cơ khí tạo ra các loại thiết bị và máy móc, công cụ, vật dụng cho mọi ngành trong nền kinh tế quốc dân, mang lại sự hữu ích cho con người và tạo điều kiện để các ngành kinh tế khác phát triển tốt hơn. Đây còn là ngành phân tích các hệ vật lý tĩnh và động nhằm mục đích phục vụ công việc thiết kế trong các lĩnh vực như sản xuất máy bay, ô tô và các phương tiện khác, trong các hệ thống gia nhiệt, làm lạnh và trong các thiết bị đồ gia dụng, máy móc, vũ khí,... Kỹ thuật cơ khí luôn là một trong những ngành then chốt đối với sự phát triển kinh tế - xã hội toàn cầu. Ngày nay, tất cả các máy móc vận hành trong các dây chuyền sản xuất, hoạt động ở mọi nơi (trên và dưới mặt đất, trên bề mặt biển và dưới đáy biển, trên không gian và cả ngoài vũ trụ,...) đều có sự đóng góp to lớn của các DNCK.

Tại Việt Nam, ban đầu ngành cơ khí đơn thuần là nghề thủ công tạo ra công cụ sản xuất, binh khí... phục vụ công cuộc xây dựng và bảo vệ đất nước. Dưới thời Pháp thuộc, tuy đã được phát triển nhưng cơ khí chưa trở thành một ngành theo đúng nghĩa. Đến năm 1958, khi Nhà máy Cơ khí Trần Hưng Đạo được xây dựng, thì nền móng ngành cơ khí mới được nhen nhóm. Từ đó đến nay, cơ khí đã phát triển khá toàn diện, đã có sự chuyên môn hóa ở một số lĩnh vực, trình độ công nghệ ngày một tiến bộ, đóng vai trò là ngành công nghiệp “xương sống” của nền sản xuất xã hội, góp phần quan trọng vào sự nghiệp công nghiệp hóa – hiện đại hóa đất nước.

Theo số liệu của Tổng cục thống kê, từ 2015, ngành công nghiệp chế biến - chế tạo duy trì đóng góp vào GDP ở mức từ 21 – 24%, trở thành ngành kinh tế đóng góp nhiều nhất vào GDP. Trong ngành công nghiệp chế biến – chế tạo, phân ngành cơ khí là phân ngành có tỷ trọng doanh thu lớn nhất, duy trì ở mức từ 16 – 18.5% tổng doanh thu thuần SXKD của ngành. Về số lượng DN, các DNCKVN tăng nhanh, từ khoảng 10.000 DN (năm 2010) lên 34.315 DN năm 2020 (chiếm hơn 31% tổng số DN chế biến chế tạo), tạo việc làm cho hơn 1.2 triệu lao động. Về số lượng lao động, hơn 90% các DNCKVN có quy mô lao động dưới 50 người, 8.5% DN (2930 DN) có từ 50 lao động trở lên, trên 300 lao động là 2.06% (707 DN) - **phụ lục 2.1**. Về quy mô vốn, hơn 70% các DNCKVN có quy mô vốn dưới 10 tỷ, từ 10 – 50 tỷ chiếm gần 20%, từ 50 tỷ trở lên có hơn 3000 DN ($\approx 10\%$) (**phụ lục 2.2**).

Bên cạnh những kết quả đã đạt được, ngành cơ khí Việt Nam vẫn còn nhiều hạn chế: chất lượng sản phẩm của DN nội nói chung còn thấp, giá thành cao, thiếu sức cạnh tranh; các DN nội chưa làm chủ được công nghệ lõi hoàn chỉnh; còn thiếu nhiều DNCK lớn, mang tầm cỡ quốc tế, đóng vai trò dẫn dắt ngành; không nhiều DNCK hoạt động đa lĩnh vực; các DNCKVN chủ yếu thực hiện gia công, tham gia hợp đồng phụ thay vì làm nhà thầu chính; trình độ cơ khí chế tạo, đặc biệt là cơ khí chính xác còn lạc hậu so với nhiều nước; trình độ quản trị SXKD của các DNCKVN tiệm cận thời kỳ CMCN lần thứ 3; việc xây dựng tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật của ngành cơ khí chưa được quan tâm đúng mức, thiếu đồng bộ; tiêu chí đầu thầu trong nhiều trường hợp còn tạo lợi thế cho các DNCK nước ngoài.

2.1.2 Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

2.1.2.1 Đặc điểm về sản phẩm cơ khí

Sản phẩm cơ khí ngoài là các **máy móc, thiết bị hoàn thiện** về công năng như ô tô, xe máy, thiết bị điện, ... thì sản phẩm cơ khí còn có thể là **chi tiết, bộ phận máy** hay còn gọi là linh kiện, phụ tùng: bánh răng, trục, van, cam, hộp tốc độ, xích líp, Trong giai đoạn hiện nay, các sản phẩm linh kiện, phụ tùng là nhóm sản phẩm được sản xuất nhiều nhất của ngành cơ khí Việt Nam.

Các sản phẩm cơ khí phải đảm bảo tuân thủ chặt chẽ các yêu cầu kỹ thuật về công năng, hình dáng, màu sắc, kích thước, khả năng chịu lực, chịu ăn mòn, chịu nhiệt để đảm bảo các bộ phận có thể kết nối với nhau tạo thành thiết bị hoàn chỉnh có hoạt động ổn định theo đúng thiết kế ban đầu. Do đó, hoạt động SXKD của các DNCKVN phải tuân thủ các tiêu chuẩn quản lý như ISO 9001; ISO 14001; ISO 26000;... để đảm bảo chất lượng sản phẩm. Toàn bộ các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất phải đảm bảo các yêu cầu kỹ thuật nghiêm ngặt để sản phẩm được tạo ra đáp ứng đúng yêu cầu khách hàng, đảm bảo uy tín cho DN. Do đó, trước khi sản xuất, các thông tin về vật tư, nhân công, máy móc thiết bị đều cần được cung cấp kịp thời, đầy đủ và chính xác để nhà quản trị có cơ sở kiểm soát quá trình sản xuất và ra các quyết định, đặc biệt là quyết định về giá bán sản phẩm. Trong quá trình sản xuất, KTQT phải phản ánh chính xác, kịp thời các chi phí phát sinh, báo cáo những bất thường để nhà quản trị có giải pháp điều chỉnh kịp thời. Bên cạnh đó, trong lĩnh vực cơ khí, mức độ cạnh tranh giữa các sản phẩm cơ khí của DN trong nước và hàng nhập khẩu là rất lớn, đặc biệt trong công nghiệp phụ trợ cho các tập đoàn sản xuất ô tô, xe máy và thiết bị điện, điện tử nên việc không ngừng tiết kiệm CPSX để có giá bán hợp lý sẽ tạo lợi thế cạnh tranh rất lớn cho các DN. Vì vậy, KTQT tại các DNCKVN không chỉ cần cung cấp đầy đủ thông tin về ĐMCP, chi

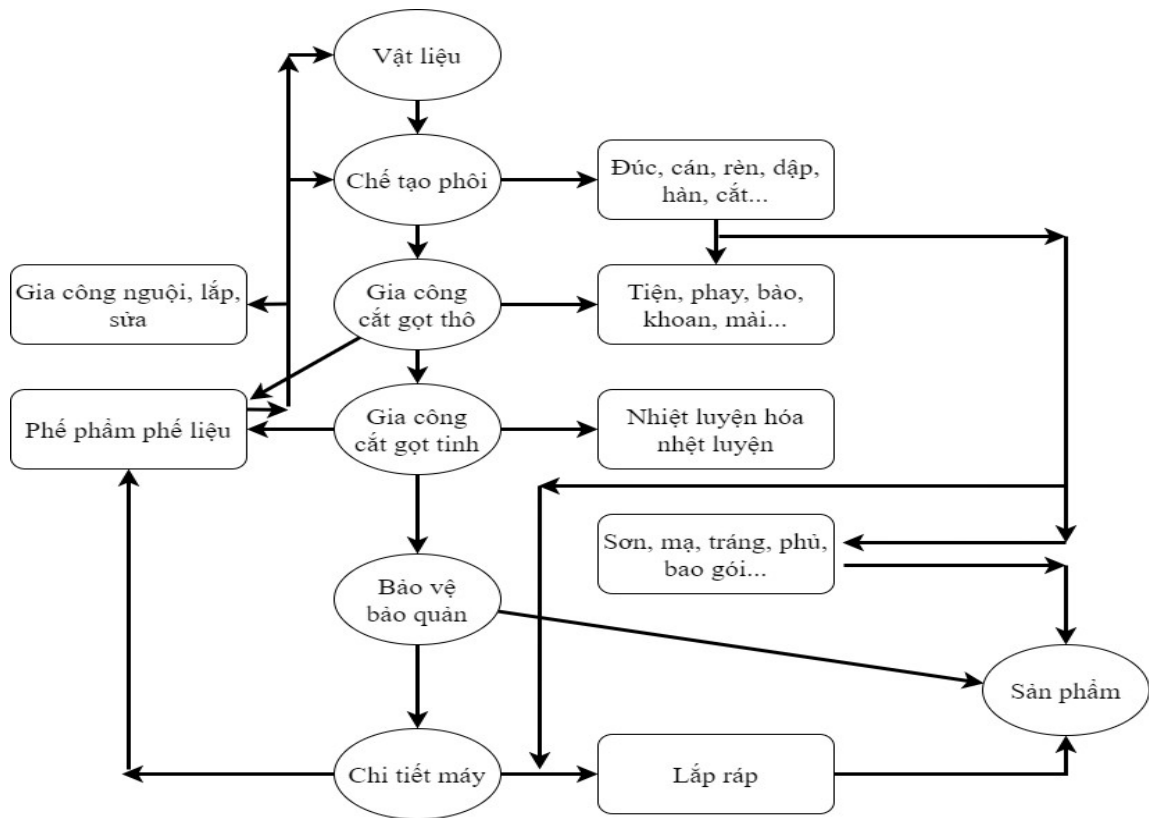
phí thực hiện mà còn phải liên tục tìm ra các giải pháp để tiết kiệm chi phí giúp DN tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường. Điều này tác động đến các nội dung công việc của KTQT, đến việc bố trí, sắp xếp nhân sự thực hiện KTQT và việc lựa chọn các kỹ thuật KTQT phù hợp.

Ngoài ra, sản phẩm cơ khí phục vụ sản xuất và đời sống, do đó, các DNCK luôn phải nghiên cứu phát triển sản phẩm mới để theo kịp với thị hiếu của khách hàng. ĐMCP sản phẩm mới cần được xây dựng thường xuyên, yêu cầu thông tin cung cấp phải nhanh chóng, chính xác phục vụ sản xuất kịp thời đơn đặt hàng, làm căn cứ tin cậy cho các công việc KTQT tiếp theo trong quy trình KTQT.

2.1.2.2 Đặc điểm về sản xuất

Về công nghệ sản xuất: CMCN 4.0 diễn ra, các công nghệ mới đã làm thay đổi hoàn toàn cách thức sản xuất, đặt ra yêu cầu cấp thiết trong việc đổi mới công nghệ với các DNCK. Tuy nhiên trên thực tế, việc chuyển giao công nghệ mới của các DNCKVN còn gặp nhiều khó khăn, phụ thuộc chủ yếu vào nước ngoài. Tỷ lệ sử dụng công nghệ cao ở các DNCKVN chỉ đạt 2%, rất thấp so với các nước trong khu vực (Bộ Kế hoạch và Đầu tư, 2020). Do đó, việc áp dụng các mô hình quản trị hiện đại để nâng cao hiệu quả SXKD như quản trị chất lượng toàn diện (TQM), hệ thống sản xuất tinh gọn và linh hoạt, ... tại các DNCKVN gặp nhiều khó khăn.

Về quy trình sản xuất: quy trình sản xuất trong lĩnh vực cơ khí bao gồm nhiều giai đoạn: mua sắm, bảo quản, dự trữ NVL; chuẩn bị công cụ dụng cụ (CCDC), máy móc thiết bị sản xuất; chuẩn bị mặt bằng sản xuất và tiến hành sản xuất (theo các công đoạn như chế tạo phôi, gia công cắt gọt, gia công nhiệt luyện, lắp ráp, đóng gói). Tất cả các giai đoạn đều đòi hỏi phải tuân thủ chặt chẽ theo thiết kế đã được xây dựng. Các công đoạn sản xuất sẽ được thực hiện ở các phân xưởng/tổ, đội với những nhiệm vụ chuyên môn khác nhau như đúc, cán, cắt, rèn, hàn, dập, đục, tiện, phay, khoan, mài. Mỗi công đoạn sản xuất bao gồm nhiều nguyên công, mỗi nguyên công có thể bao gồm một hay nhiều quy trình công nghệ sản xuất khác nhau. Quá trình sản xuất đòi hỏi các công đoạn, nguyên công có mối liên hệ chặt chẽ với nhau và đảm bảo nguyên tắc đúng và đủ (Just in time), khép kín từ khâu sản xuất đến khâu nhập kho thành phẩm để luôn đảm bảo năng suất và chất lượng sản phẩm. Do đó, trong lĩnh vực cơ khí, việc áp dụng tự động hóa sản xuất và sử dụng CNTT ở mức độ cao là xu hướng tất yếu và cần thiết với các DN. Có thể khái quát quá trình sản xuất trong các DNCK qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.1: Quá trình sản xuất trong các DN cơ khí

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Do những đặc điểm trong quá trình sản xuất nên các khoản mục CPSX ở các DNCK rất phức tạp, dẫn đến việc xây dựng ĐMCP tại các DNCK thường sử dụng phương pháp kỹ thuật và yêu cầu sự tham gia của nhiều phòng ban bên ngoài phòng kế toán. Để cung cấp kịp thời, đầy đủ và chính xác thông tin CPSX thực tế theo từng công đoạn/ sản phẩm/ đơn hàng cho nhà quản trị DN đòi hỏi phải KTQT phải được thiết kế phù hợp từ nhân sự, phương tiện và phương pháp KTQT. Ngoài ra, nhà máy sản xuất của các DNCK thường đặt ở xa các trung tâm thành phố lớn để tránh ô nhiễm môi trường cũng ảnh hưởng đến bố trí nhân sự thực hiện KTQT.

2.1.2.3 Đặc điểm về vật liệu

Vật liệu dùng trong sản xuất cơ khí rất đa dạng, phức tạp bao gồm kim loại (sắt, thép, inox, ...) và phi kim loại (nhôm, nhựa, ...). Các vật liệu này không chỉ cần đảm bảo đúng tiêu chuẩn về hình dáng, kích thước, chất liệu mà còn phải đảm bảo đúng chất lượng theo thiết kế. Vì thế, việc lựa chọn nhà cung cấp vật tư cần phải xem xét nhiều khía cạnh: chất lượng vật tư, phương thức và thời gian vận chuyển, giá cả, ... Thông tin nhập, xuất, tồn kho phải được theo dõi chặt chẽ, kịp thời về cả số lượng, chủng loại và chất lượng của từng loại vật tư để đảm bảo cung cấp thông tin cho nhà

quản trị điều hành hoạt động SXKD được diễn ra đúng kế hoạch. Do đó, nhân sự thực hiện KTQT NVL phải có năng lực phù hợp, tuân thủ nghiêm túc quy trình công việc.

Bên cạnh đó, các NVL phục vụ sản xuất cơ khí đa số được nhập khẩu nhưng hiện nay, giá cả các NVL có xu hướng tăng trong khi nhu cầu sản phẩm cơ khí lại giảm vì ảnh hưởng của khủng hoảng kinh tế, dịch bệnh. Một số NVL không có tính thay thế, chỉ sử dụng 1 lần nên DN rất khó chủ động trong việc mua dự trữ sẵn nên việc lập dự toán CPNVLTT của các DNCKVN gặp rất nhiều khó khăn.

2.1.2.4 Đặc điểm về nguồn nhân lực

Trong các DNCK, NCTT chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số người lao động của DN. NCTT thường được phân thành nhiều bộ phận/tổ, đội sản xuất thực hiện các công đoạn khác nhau trong quy trình sản xuất sản phẩm. Do đó, CPNCTT phát sinh theo nhiều công đoạn và nhiều bộ phận khác nhau, cần được tập hợp đầy đủ và chính xác để cung cấp thông tin phục vụ nhà quản trị hoạch định, kiểm soát và ra quyết định. Định mức CPNCTT cần được thực hiện chi tiết, đầy đủ về cả số lượng và đơn giá cho từng công đoạn sản xuất, từng nguyên công. Tuy nhiên, trên thực tế, hệ thống định mức kỹ thuật cụ thể cho từng loại nguyên công chưa được nhiều DN xây dựng, gây khó khăn cho quá trình tính toán định mức CPSX.

Trong thời kỳ khoa học công nghệ ngày càng phát triển, yêu cầu về khả năng làm chủ công nghệ, khoa học là rất quan trọng với các DNCK. Tuy nhiên, các DNCKVN hiện đang thiếu nguồn nhân lực có trình độ, có tính sáng tạo. Lực lượng nghiên cứu triển khai, trước hết là đội ngũ tư vấn thiết kế còn nhiều hạn chế, chưa đáp ứng tốt yêu cầu của các công trình, dự án về thiết bị cơ khí đồng bộ. Do đó ảnh hưởng đến năng lực sản xuất, khả năng cạnh tranh của các DNCKVN.

2.1.2.5 Đặc điểm máy móc thiết bị

Sản phẩm cơ khí đa dạng nên quá trình sản xuất sử dụng nhiều loại máy móc thiết bị như máy đúc, máy cắt laser, máy cắt CNC, máy dập, máy tiện, máy hàn, máy tích hợp, ... Tính đến hiện nay, chỉ 10% các DNCKVN sử dụng máy móc thiết bị hiện đại, 38% ở mức trung bình, còn lại hơn 50% là lạc hậu và rất lạc hậu (Bộ Kế hoạch và Đầu tư, 2020). Các máy móc thiết bị dùng trong cơ khí có công suất lớn, yêu cầu chi phí đầu tư ban đầu cao, thời gian thu hồi vốn lâu nên nội dung dự toán nguồn tiền phục vụ đầu tư máy móc thiết bị rất quan trọng. Chi phí khấu hao thường chiếm tỷ trọng lớn trong CPSX nên thông tin khấu hao có vai trò quan trọng trong các quyết định của nhà quản trị. Do đó, người làm KTQT phải tư vấn cho nhà quản trị lựa chọn phương pháp khấu hao, phân bổ chi phí khấu hao phù hợp.

2.1.2.6 Đặc điểm chi phí sản xuất kinh doanh

Theo chức năng hoạt động, chi phí SXKD của các DNCKVN bao gồm 2 loại là CPSX và chi phí ngoài sản xuất.

CPSX bao gồm CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC. Do đặc thù sản phẩm cơ khí đa dạng, phức tạp về chủng loại, chất lượng, hình dáng, kích thước, ... nên các khoản mục CPSX lĩnh vực cơ khí có nội dung phức tạp, nhiều yếu tố có tính chất biến đổi khác nhau. Những đặc trưng riêng biệt của CPSX ngành cơ khí như sau:

CPNVLTT: CPNVLTT thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng CPSX. Mỗi loại sản phẩm được cấu thành bởi nhiều NVL, bao gồm NVL chính, NVL phụ, nhiên liệu. Do đó, CPNVLTT của sản phẩm bao gồm Chi phí NVL chính và chi phí nguyên, nhiên liệu phụ. *Chi phí NVL chính* là những khoản mục chi phí NVL chiếm tỷ trọng chủ yếu trong giá thành sản phẩm, tùy từng DN quy định tỷ lệ %, nhưng thông thường chiếm trên 30% tổng CPNVLTT thì được coi là NVL chính. Trong các DN sản xuất, lắp ráp các máy móc, thiết bị hoàn chỉnh thì chi phí NVL chính là chi phí cho các chi tiết chính cấu thành nên sản phẩm như trục máy, động cơ, vật liệu chế tạo các bộ phận chính của sản phẩm như sắt, thép, inox.... Trong các DN sản xuất linh phụ kiện, các bộ phận, chi tiết máy thì chi phí NVL chính là chi phí cho các vật liệu chính tạo nên sản phẩm như sắt, thép, gang, đồng, inox, do sản phẩm cơ khí đa dạng về chủng loại, chất lượng nên vật liệu dùng trong cơ khí rất phức tạp về chất lượng, hình dạng, độ dày mỏng, màu sắc. Do đó, dù cùng một chất liệu nhưng khi xác định chi phí có thể phải phân thành rất nhiều loại chi phí tương ứng đặc điểm của NVL, ví dụ thép trong cơ khí bao gồm nhiều loại thép (thép ống, thép cán, thép thanh đặc, ...) với độ dày, kích thước khác nhau. Hoạt động sản xuất công nghiệp phụ trợ cho các tập đoàn lớn trên thế giới chiếm tỷ trọng rất lớn ở các DNCKVN. Những DN tham gia công nghiệp hỗ trợ thường được khách hàng yêu cầu cụ thể nhà cung cấp vật liệu chính để đảm bảo chất lượng vật tư phục vụ sản xuất, từ đó đảm bảo chất lượng thành phẩm nên CPNVLTT không phải lúc nào cũng do DN tự quyết định. *Chi phí nguyên, nhiên liệu phụ* là chi phí cho các nguyên liệu phụ, nhiên liệu phục vụ quá trình sản xuất sản phẩm, chiếm tỉ trọng từ 5 – 12% trong tổng CPNVLTT như chi phí gas, than, sơn, dung môi, ... Tương tự NVL chính, các NVL phụ, nhiên liệu dùng trong cơ khí cũng rất đa dạng, phức tạp. Ví dụ, sơn dùng trong sản xuất cơ khí có thể có màu sắc, chất lượng, tính chất rất khác nhau nên chi phí cũng khác nhau. Bên cạnh các DN coi các chi phí cho vật tư phụ, nhiên liệu là CPNVLTT thì một số DN coi đây là chi phí dùng chung cho sản xuất nhiều sản phẩm nên xếp vào CPSXC. Các DN

thường được chủ động lựa chọn nhà cung cấp các vật tư phụ. CPNVLTTC cần được theo dõi đầy đủ, chính xác cả về mặt số lượng, giá trị, chủng loại từ khâu xây dựng định mức, lập dự toán và sản xuất.

Chi phí NCTT: gồm tiền lương và các khoản trích theo lương của NCTT sản xuất sản phẩm ở phân xưởng. Trong đó, tiền lương thường bao gồm lương chính, lương làm thêm giờ, các khoản phụ cấp độc hại, phụ cấp tay nghề, phụ cấp ăn ca, tiền thưởng, bảo hiểm... Qua khảo sát các DNCK thì CPNCTT thường chiếm tỉ trọng từ 20 – 35% GTSP, đều được xác định dựa trên khối lượng công việc hoàn thành (sản phẩm hoặc nguyên công). Những sản phẩm có yêu cầu độ chính xác, phức tạp càng cao thì tỷ trọng CPNCTT càng lớn. Những năm gần đây, việc áp dụng tự động hóa vào sản xuất dẫn đến các công việc thủ công dần được thay thế bằng máy móc, rô bốt, ... Do vậy, CPNCTT có xu hướng chuyển dịch dần sang CPSXC, tỷ trọng CPNCTT trong tổng CPSX có xu hướng giảm dần, tỷ trọng CPSXC có xu hướng tăng lên.

CPSXC: khoản mục chi phí này có sự khác nhau rất lớn giữa các DN do đặc thù sản phẩm sản xuất, tuy nhiên, về cơ bản đều bao gồm:

- Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương (phụ cấp ăn trưa, phụ cấp độc hại, tiền làm tăng ca, bảo hiểm, ...) của quản đốc phân xưởng, nhân viên phụ trách điện phân xưởng, nhân viên vệ sinh phân xưởng, ...

- Chi phí CCDC: là chi phí của các CCDC phục vụ sản xuất như que hàn, dây hàn, mũi khoan, mũi khoét, băng dính, lò xo, keo, các loại thước đo, các loại khuôn để đúc, bộ đập kim loại, các loại máy có giá trị dưới 30 triệu như máy hàn, máy mài, ... Tại một số DN, chi phí NVL phụ, nhiên liệu được cho vào CPSXC.

- Chi phí khấu hao TSCĐ: chi phí khấu hao của các máy móc thiết bị phục vụ sản xuất ở phân xưởng. Hiện nay, do các máy móc thiết bị ngày càng hiện đại, công nghệ cao nên nguyên giá rất lớn, dẫn đến chi phí khấu hao tăng lên, tỷ trọng chi phí khấu hao trong GTSP ngày càng cao.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: là chi phí cho tiền điện, điện thoại, nước, sửa chữa, bảo dưỡng máy móc, ...

- Chi phí bằng tiền khác: sản phẩm cơ khí ngày càng được yêu cầu cao hơn về chất lượng, công nghệ sản xuất, do đó NCTT và quản đốc thường xuyên phải tham gia các khóa đào tạo, huấn luyện nâng cao tay nghề. Chi phí đào tạo, huấn luyện được các DNCKVN coi là chi phí bằng tiền khác. Ngoài ra, những chi phí cho các hoạt động họp, tổng kết, ... ở phân xưởng cũng được hạch toán vào khoản mục này.

Chi phí ngoài sản xuất: là những chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất, bao gồm CPBH, CPQLDN, chi phí tài chính và chi phí khác. *CPBH* gồm chi phí cho nhân viên bán hàng (lương và các khoản phụ cấp theo lương), chi phí vật liệu bán hàng, chi phí CCDC bán hàng, chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ bán hàng, chi phí quảng cáo, tiếp thị, chi tham dự triển lãm, chi phí dịch vụ mua ngoài (điện, nước, ...) và chi phí bằng tiền khác. *CPQLDN* bao gồm chi phí cho nhân sự các bộ phận quản lý (lương và các khoản trích theo lương của ban giám đốc, phòng kế toán, phòng tổ chức nhân sự, ...), chi phí văn phòng phẩm, chi phí CCDC, chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho hoạt động quản lý, chi phí dịch vụ mua ngoài (điện, nước, internet, ...) và chi phí bằng tiền khác (chi tham dự hội nghị, hội thảo, ...). *Chi phí tài chính* ở các DNCKVN chủ yếu là chi phí lãi vay và khoản lỗ do chênh lệch tỷ giá. *Chi phí khác* là những chi phí phát sinh bất thường trong kỳ như chi thanh lý, nhượng bán TSCĐ, chi do bị phạt vi phạm hợp đồng kinh tế, ...

2.1.2.7 Phương thức tổ chức sản xuất

Tùy theo quy mô sản xuất, trang bị kỹ thuật, quy trình công nghệ và đặc điểm sản phẩm sản xuất mà các DNCKVN có các phương thức tổ chức sản xuất sau:

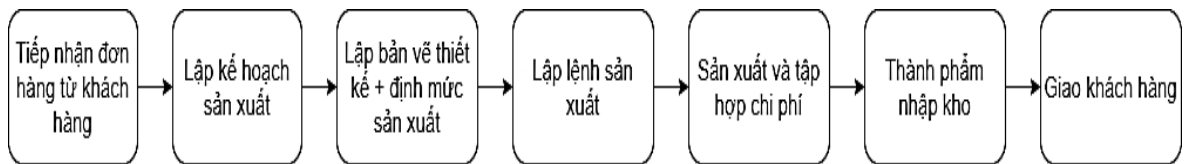
Sản xuất đơn chiếc theo đơn đặt hàng: sản phẩm được sản xuất ra với số lượng ít theo đơn đặt hàng, ít lặp lại, chủng loại mặt hàng rất đa dạng, thường gặp trong các đơn đặt hàng đột xuất. Mỗi sản phẩm có yêu cầu khác nhau nên ĐMCP thường được xây dựng mới, DN không dự trữ hoặc lập dự phòng các sản phẩm này. CPSX thực tế được thu nhận lần đầu nên việc đảm bảo tính chính xác, kịp thời gặp nhiều khó khăn. Có 67/180DN (37.2%) có phương thức tổ chức sản xuất này, sản phẩm chủ yếu thuộc ngành hàng gia dụng, thiết bị điện.

Sản xuất hàng loạt theo đơn đặt hàng: sản phẩm được chế tạo theo lô (loạt) được lặp đi lặp lại thường xuyên trong một khoảng thời gian nhất định với số lượng trong loạt tương đối nhiều (vài trăm đến hàng nghìn) như sản phẩm máy bơm, động cơ điện, phụ tùng ô tô, xe máy, ... cung cấp cho các nhà máy sản xuất ô tô, xe máy, thiết bị điện, điện tử trong và ngoài nước. Chi phí các sản phẩm này thường có định mức rõ ràng. Nếu sản phẩm đã được sản xuất nhiều năm thì việc thu nhận, xử lý, phân tích thông tin CPSX thực tế đã được thực hiện nhiều kỳ. Kế toán tương đối thành thạo trong xử lý các thông tin về doanh thu, chi phí các sản phẩm này. 180/180 DN có phương thức tổ chức sản xuất này.

Sản xuất đại trà (sản xuất hàng khối): sản xuất đồng loạt những sản phẩm do DN tự nghiên cứu nhu cầu thị trường, tự thiết kế và tiến hành sản xuất, chào hàng,

cung cấp ra thị trường. Phương thức tổ chức sản xuất này rất dễ cơ khí hóa và tự động hóa như sản xuất đồ gia dụng, xe máy, ô tô, xe đạp, KTQT thường có dữ liệu quá khứ, định mức, dự toán và đã quen với việc ghi nhận CPSX phát sinh. 100% DN có tổ chức sản xuất đại trà. Tuy nhiên, nếu các DN sản xuất hàng công nghiệp phụ trợ cho các tập đoàn lớn như Honda, Toyota, ... thường phải ký cam kết với khách hàng. Do đó, các DN này không sản xuất để bán đại trà ra thị trường các sản phẩm phụ trợ (Công ty cổ phần Xích líp Đông Anh, Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội,...).

Có thể khái quát các phương thức tổ chức sản xuất qua các sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.2: Tổ chức sản xuất kinh doanh sản phẩm cơ khí theo đơn đặt hàng



Sơ đồ 2.3: Tổ chức sản xuất kinh doanh sản phẩm cơ khí đại trà

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mỗi phương thức tổ chức sản xuất có yêu cầu thông tin đầu vào khác nhau, có cách thức tổ chức dữ liệu, xây dựng ĐMCP, lập dự toán, ghi nhận và xử lý thông tin thực hiện khác nhau. Một DN có thể có nhiều phương thức tổ chức sản xuất nên có thể áp dụng nhiều quy trình xây dựng ĐMCP, dự toán có thể lập đồng thời theo năm và theo đơn hàng, áp dụng song song nhiều phương pháp xác định chi phí.

2.1.2.8 Đặc điểm thị trường

Trong những năm qua, các DNCKVN đã tham gia ngày càng sâu vào chuỗi cung ứng toàn cầu nên sản phẩm cơ khí của Việt Nam không chỉ được tiêu thụ ở thị trường trong nước mà còn được xuất khẩu sang nhiều quốc gia trên thế giới (Nhật Bản, Trung Quốc, Hàn Quốc, Mỹ, EU, ...). Thế mạnh của ngành cơ khí Việt Nam tập trung ở 3 phân ngành là xe máy và phụ tùng linh kiện xe máy; cơ khí gia dụng và dụng cụ; ô tô và phụ tùng ô tô. Trong đó, nổi bật nhất là hoạt động sản xuất, cung ứng linh kiện phụ tùng cơ khí cho nhiều hãng ô tô, xe máy và các doanh nghiệp FDI như Honda, Hyundai, Toyota, Piaggio, ...

Mặc dù đã đạt được một số thành tựu đáng ghi nhận, song các DNCKVN còn chịu sự cạnh tranh gay gắt từ sản phẩm nhập khẩu. Việc mở rộng thị trường còn

hiều khó khăn do thiếu thông tin và năng lực của các DN nội chưa đủ mạnh. Tuy nhiên, việc Việt Nam tham gia nhiều FTA giúp các DNCKVN có cơ hội xuất khẩu tới nhiều thị trường hơn và thu hút đầu tư nước ngoài vào Việt Nam tốt hơn.

Mỗi thị trường sẽ có nhu cầu loại sản phẩm và yêu cầu tiêu chuẩn khác nhau. Do đó, KTQT cần cung cấp đầy đủ thông tin về khách hàng, thị trường, ... để hỗ trợ nhà quản trị lựa chọn khách hàng, thị trường tiêu thụ đem lại lợi ích tối ưu cho DN.

2.1.3 Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Trong 180 DNCKVN khảo sát: xét theo loại hình DN, có 97 công ty cổ phần (53.9%), 83 công ty TNHH (46.1%); xét theo quy mô vốn, 84 DN (46.7%) có quy mô vốn từ 50 – dưới 100 tỷ, 96 DN (53.3%) có quy mô vốn từ 100 tỷ trở lên.



Hình 2.1: Loại hình DN và quy mô vốn của các DN khảo sát

Các DNCK là công ty cổ phần: có Đại hội đồng cổ đông, cơ quan có thẩm quyền cao nhất của DN, tiếp đến là Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát (công ty có trên 11 cổ đông là cá nhân hoặc có cổ đông là tổ chức sở hữu trên 50% vốn cổ phần đều có Ban kiểm soát), Ban giám đốc. Bên dưới là các đơn vị trực thuộc, phòng ban chức năng. Nếu công ty theo mô hình *không có Ban kiểm soát* thì bắt buộc phải có ít nhất 20% số thành viên Hội đồng quản trị là thành viên độc lập và có Ủy ban kiểm toán trực thuộc Hội đồng quản trị (Điều 137 Luật Doanh nghiệp 2020). Minh họa cho mô hình các công ty cổ phần là Công ty cổ phần Xích líp Đông Anh (**Phụ lục 2.3**).

Các DNCK là công ty TNHH: bao gồm cả công ty TNHH một thành viên và công ty TNHH hai thành viên trở lên và không có Đại hội đồng cổ đông, hội đồng quản trị. Một số DN có Hội đồng thành viên, ban kiểm soát. Đứng đầu các DN này là Tổng giám đốc/Giám đốc, bên dưới là các phòng ban chức năng, đơn vị trực thuộc. Minh họa cho mô hình công ty TNHH là Công ty TNHH MTV cơ khí Quang Trung (**phụ lục 2.4**).

Đa số các DNCKVN hiện nay tổ chức quản lý và hoạt động theo mô hình trực tuyến. Phương thức quản lý tại các DNCKVN theo tính mệnh lệnh là chủ yếu. Mỗi

DN tùy vào đặc điểm hoạt động SXKD, quy mô mà sắp xếp, phân công quyền hạn, trách nhiệm từng bộ phận khác nhau. Tuy nhiên, về cơ bản có các phòng ban chức năng như sau: *khối kinh doanh, khối kỹ thuật, khối quản lý sản xuất, nhà máy/phân xưởng, khối hỗ trợ (phòng kế toán, phòng nhân sự, phòng hành chính, ...* Chức năng mỗi phòng ban được trình bày chi tiết ở **phụ lục 2.5**. Các phòng ban chịu sự quản lý trực tiếp của Ban giám đốc, thực hiện chức năng, nhiệm vụ được phân công và theo cơ chế quản lý một thủ trưởng, các công việc được truyền đạt từ trên xuống theo các tuyến đã qui định. Tại mỗi phòng ban đều có người chịu trách nhiệm, được phân công công việc rõ ràng nên đã tạo điều kiện thuận lợi cho việc xác lập các TTTN. Đồng thời, công việc KTQT được thực hiện bởi nhân sự nhiều phòng ban, công việc KTQT ở mỗi phòng ban sẽ phụ thuộc vào chức năng của từng phòng ban. Từ đó ảnh hưởng đến tổ chức nhân sự thực hiện KTQT, quy trình thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT trong DN.

2.1.4 Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán: Qua khảo sát, 145/180 DN (80.5%) áp dụng mô hình tập trung, toàn bộ công tác kế toán được tập trung ở đơn vị cấp trên, hay còn gọi là 1 cấp, các đơn vị cấp dưới (phụ thuộc) không cần tổ chức công tác kế toán riêng. 35/180 DN (19.5%) áp dụng mô hình vừa tập trung vừa phân tán, là những DN có quy mô lớn, địa bàn hoạt động rộng, nhiều đơn vị trực thuộc. Các DN này đều có Phòng kế toán trung tâm tổng hợp và lập báo cáo toàn tổng công ty, còn các chi nhánh, nhà máy thì tùy vào quy mô, yêu cầu và trình độ quản lý sẽ có những đơn vị trực thuộc có tổ chức kế toán riêng, những đơn vị phụ thuộc không tổ chức kế toán riêng.

Các phần hành trong bộ máy kế toán của các DNCKVN được tổ chức kết hợp giữa đối tượng kế toán và chu trình nghiệp vụ. Tùy theo đặc điểm hoạt động SXKD, yêu cầu quản trị của từng DN, tên các phần hành kế toán có thể đặt tên khác nhau nhưng về cơ bản đều bao gồm: Kế toán trưởng; kế toán tổng hợp; kế toán vật tư, CCDC, thành phẩm; kế toán TSCĐ, đầu tư xây dựng cơ bản; kế toán chi phí và giá thành; kế toán tiền lương và các khoản thanh toán với người lao động; kế toán bán hàng, công nợ, thanh toán; kế toán vốn bằng tiền và các phần hành khác (**phụ lục 2.6**). Tùy thuộc đặc thù từng DN mà các DN có thể có đầy đủ hoặc gộp các phần hành kế toán lại với nhau. Đồng thời, 180/180DN đều tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT. Kế toán trưởng/Giám đốc tài chính là người

phụ trách điều hành công việc trong Phòng. Các nhân viên kế toán tùy theo phân công để tiến hành ghi nhận, xử lý thông tin kế toán, lập BCTC và báo cáo quản trị.

Chính sách kế toán áp dụng:

Niên độ kế toán bắt đầu từ ngày 01/01 và kết thúc vào ngày 31/12 hàng năm.

BCTC được trình bày bằng đồng Việt Nam, theo nguyên tắc giá gốc và phù hợp với Chuẩn mực kế toán Việt Nam, chế độ kế toán Doanh nghiệp Việt Nam.

Chế độ kế toán áp dụng: 146/180 DN (81.1%) áp dụng TT 200/2014/TT-BTC, còn lại 34/180 DN (18.9%) áp dụng TT 133/2016/TT-BTC.

Hình thức kế toán chủ yếu tại các DNCKVN là hình thức Nhật ký chung với 92/180 DN (chiếm 51.1%), Chứng từ ghi sổ có 68/180 DN (37.8%), các DN còn lại sử dụng hình thức Nhật ký chứng từ và Nhật ký sổ cái.

Phương pháp tính giá trị hàng xuất kho được áp dụng chủ yếu là bình quân gia quyền cuối kỳ với 172/180 DN (95.5%).

Phương pháp hạch toán HTK được áp dụng chủ yếu là kê khai thường xuyên với 167/180 DN (92.8%), 13/180DN (7.2%) áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ.

Khấu hao TSCĐ theo phương pháp khấu hao đường thẳng.

Phần mềm sử dụng trong công tác kế toán: 35/180 DN (19.4%) sử dụng ERP và 145/180 DN (80.6%) sử dụng PMKT. Như vậy, 100% các DN ứng dụng PMKT hoặc phần mềm ERP là phần mềm chủ yếu thực hiện công tác kế toán, không DN nào sử dụng duy nhất Ms Excel trong quá trình thực hiện các công việc kế toán mà Ms Excel được sử dụng như một phần mềm kết hợp, đặc biệt là với các DN ứng dụng PMKT. Như luận giải ở phần lý luận về phương tiện thực hiện KTQT, phần mềm ứng dụng khác nhau thì cách thức thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kế toán nói chung và KTQT nói riêng sẽ khác nhau; việc phân công, sắp xếp nhân sự thực hiện KTQT cũng sẽ khác nhau. Do đó, khi nghiên cứu các nội dung tổ chức KTQT tại các DNCKVN, tác giả phân loại các DN trong mẫu khảo sát thành 2 nhóm: nhóm 1 là các DN ứng dụng ERP, nhóm 2 là các DN ứng dụng PMKT trong công tác kế toán. Theo kết quả khảo sát, 35 DN ứng dụng ERP đều là các DN có quy mô lớn, có hoạt động SXKD ổn định.

2.2 Nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Kết quả khảo sát nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị tại 180 DNCKVN được lựa chọn cho kết quả ở bảng 2.1 như sau:

Bảng 2.1: Kết quả khảo sát nhu cầu thông tin KTQT

Nhu cầu thông tin KTQT	Số lượng mẫu	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
Thông tin định hướng hoạt động kinh doanh	427	3	5	3.41	.704
Thông tin tình hình thực hiện	427	3	5	4.68	.551
Thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả	427	2	5	2.98	.840
Thông tin phục vụ ra quyết định	427	2	5	2.97	.720

(Nguồn: Kết quả điều tra của tác giả)

Nhà quản trị tại các DNCKVN quan tâm nhiều nhất đến thông tin tình hình thực hiện với mức điểm bình quân là 4.68/5 điểm. Thứ hai là thông tin định hướng hoạt động kinh doanh với 3.41/5 điểm. Thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả; thông tin phục vụ ra quyết định ít được quan tâm hơn với số điểm lần lượt là 2.98 và 2.97. Kết quả này phù hợp với kết quả phỏng vấn tại các DN điển hình: Các nhà quản trị quan tâm nhiều đến thông tin thực hiện cũng như ĐMCP để điều hành hoạt động SXKD hàng ngày của DN. Việc đánh giá thành quả hay ra quyết định vẫn được các nhà quản trị dựa trên kinh nghiệm là chủ yếu.

2.3 Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

2.3.1 Thực trạng tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

2.3.1.1 Thực trạng tổ chức xây dựng định mức chi phí

Các loại định mức: Qua khảo sát các DN, không DN nào xây dựng tất cả các loại ĐMCP. Kết quả chi tiết được thể hiện qua bảng sau:

Bảng 2.2: Các loại định mức chi phí được xây dựng trong các DNCKVN

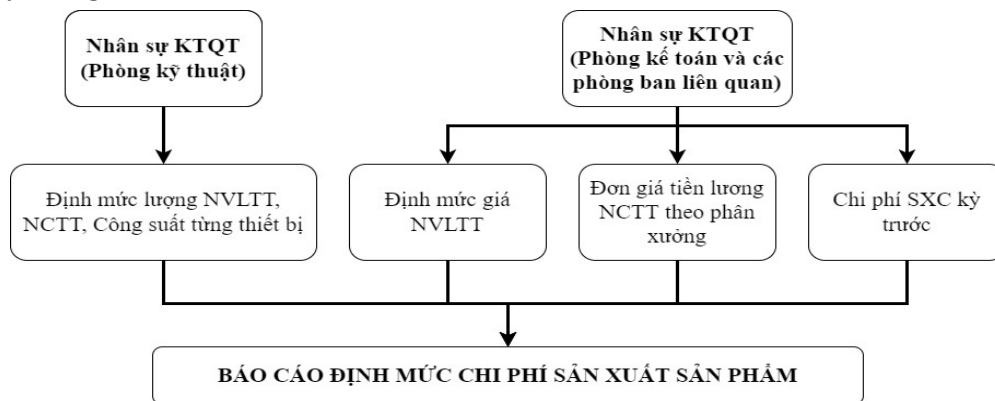
Các loại ĐMCP	DN áp dụng ERP		DN áp dụng PMKT		Tổng số	
	Số DN	TT %	Số DN	TT%	Số DN	TT%
Định mức CPNVLTT	35	100	145	100	180	100
Định mức CPNCTT	35	100	145	100	180	100
Định mức CPSXC	35	100	0	0	35	19.4
Định mức CPBH	28	80	0	0	28	15.5
Định mức CPQLDN	28	80	0	0	28	15.5

(Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả)

180/180 DN được khảo sát đều tiến hành xây dựng định mức CPNVLTT và CPNCTT dựa trên định mức lượng và định mức giá của từng khoản mục chi phí. Điều này phù hợp với đặc thù sản phẩm cơ khí đòi hỏi độ chính xác rất cao về số lượng, chất lượng và chủng loại NVL lẫn thao tác sản xuất. Một thao tác không chính xác hoặc một loại vật tư không đảm bảo thì thành phẩm có thể bị lỗi, hỏng, cần tốn thêm chi phí sửa chữa hoặc không thể sử dụng (**phụ lục 2.9, 2.10**). Định mức lượng CPNVLTT được xác định dựa vào định mức lượng và định mức giá của NVL chính và NVL phụ. Trong 35 DN ứng dụng ERP, 100% các DN xây dựng định mức CPSXC, 28/35 DN (80%) xây dựng định mức CPBH và CPQLDN, đều là những DN lớn, có hoạt động SXKD ổn định.

Trong các DN nhóm 2 không DN nào xây dựng định mức CPSXC, CPBH, CPQLDN. Điều này ảnh hưởng rất lớn đến việc cung cấp thông tin định mức CPSX kịp thời và chính xác cũng như khả năng dự toán KQKD toàn DN. Qua phỏng vấn tại Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, Công ty TNHH Lam Sơn: *định mức các khoản mục chi phí chung liên quan đến nhiều phòng ban trong DN nhưng DN chưa ban hành quy trình xây dựng ĐMCP đầy đủ cũng như chưa phân công bộ phận chủ trì làm đầu mối phụ trách chung nên hiện nay chưa xây dựng định mức cho các khoản mục chi phí chung.*

Bộ phận xây dựng ĐMCP: nhiều phòng ban trong DN (phòng kỹ thuật, phòng quản lý sản xuất, phòng kế toán, , ...) tham gia xây dựng ĐMCP. Tuy nhiên, mỗi DN có bộ phận phụ trách chính việc xây dựng ĐMCP khác nhau. Do sản xuất cơ khí phức tạp, đòi hỏi chuyên môn đặc thù nên chủ yếu *Phòng kỹ thuật* sẽ phụ trách chính việc xây dựng ĐMCP (118/180 DN, 65.5%); có 62/180 DN (34.4%) do *Phòng kế toán* phụ trách chính. Một cách khái quát, cách thức các phòng ban tham gia xây dựng ĐMCP tại các DNCKVN như sau:



Sơ đồ 2.4: Bộ phận xây dựng định mức CPSX tại các DN khảo sát

(Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả)

ĐMCP do phòng kế toán xây dựng có ưu điểm chi tiết, ghi chép các khoản mục phục vụ kiểm tra, kiểm soát, hệ thống hóa tốt hơn nhưng do không hiểu rõ về yêu cầu kỹ thuật cơ khí nên khó phát hiện nhanh các sai sót trong quá trình xây dựng ĐMCP. Ngược lại, Phòng kỹ thuật có chuyên môn về cơ khí nên các khoản mục vật tư, nhân công, máy móc thiết bị được theo dõi tốt hơn, nhưng hiểu biết về KTQT bị hạn chế nên số liệu không thuận lợi cho các công việc KTQT tiếp theo.

Thông tin phục vụ xây dựng ĐMCP: Theo kết quả điều tra, các DN chủ yếu sử dụng các tiêu chuẩn định mức kỹ thuật trên bản vẽ thiết kế sản phẩm, chi phí thực tế nhiều kỳ, quy định hiện hành của DN về tài sản, lao động, các khoản mục CPBH, CPQLDN để xây dựng ĐMCP (**phụ lục 2.9, 2.11, 2.12, 2.13**). Thông qua phỏng vấn, kế toán trưởng tại một số DN nghiên cứu điển hình chỉ ra rằng *kết quả thực hiện ĐMCP trong quá khứ rất quan trọng trong việc xây dựng ĐMCP; các thông tin định mức tiêu hao máy móc thiết bị, CCDC, nhân công chỉ được sử dụng ở một số DN quy mô lớn có ứng dụng ERP, hoạt động sản xuất hàng loạt là chủ yếu, đồng thời, các DN chủ yếu quy định thời gian làm việc trên 1 ca, 1 ngày, thời gian nghỉ giữa ca, tỷ lệ các khoản trích theo lương, tỷ lệ thưởng, ... còn định mức thời gian, đơn giá cho từng nguyên công được rất ít DN thực hiện. Do đó việc kiểm soát thời gian lao động, CPNCTT cũng như chi phí CCDC, chi phí khấu hao chưa đạt kết quả như mong muốn.*

Trường hợp sản phẩm được sản xuất lần đầu thì các DN sử dụng thông tin chi phí thực tế của sản phẩm tương tự để xây dựng định mức CPSX. Đồng thời có 89/180DN (49.4%) tiến hành sản xuất thử để xác định định mức CPSX. Qua phỏng vấn, nhà quản trị Công ty cổ phần Xích líp Đông Anh, Công ty TNHH Lam Sơn cho biết *những hợp đồng với các tập đoàn lớn như Honda, Toyota, ... thường có số lượng lớn, đối tác thường yêu cầu sản xuất thử, sản phẩm đạt yêu cầu thì hợp đồng mới được ký kết. Nên CPSX thử là căn cứ tin cậy để xây dựng ĐMCP cho sản xuất sản phẩm.*

Rất ít DN sử dụng thông tin từ quan sát trực tiếp, thống kê thực tế làm cơ sở để xây dựng định mức, vì theo các nhà quản trị *việc quan sát trực tiếp muốn đem lại thông tin đáng tin cậy cần được thực hiện nhiều lần, trong nhiều kỳ nên tốn kém chi phí và thời gian, chỉ phù hợp với các sản phẩm được sản xuất hàng loạt trong nhiều kỳ trong khi đa số các DNCK hiện nay sản xuất đa dạng sản phẩm, số sản phẩm sản xuất lần đầu chiếm tỉ trọng lớn nên rất ít DN thu thập thông tin này.*

Chỉ 78/180DN (43.3%) có thống kê thực tế và dự báo điều kiện SXKD nên số liệu ĐMCP tại các DN còn lại chưa hoàn toàn phù hợp với năng lực của DN.

Những thông tin bên ngoài DN như chính sách của nhà cung cấp, chính sách giá của đối thủ cạnh tranh, các thông tin vĩ mô liên quan như sự phát triển khoa học kỹ thuật, tỷ giá hối đoái, ... cũng được các DNCKVN thu thập trong quá trình xây dựng ĐMCP. Tuy nhiên, qua phỏng vấn tại các DN nghiên cứu điển hình, *các DN tập trung nhiều vào thông tin về hạn ngạch xuất nhập khẩu, tỷ giá hối đoái do đặc thù các DNCK có NVL, máy móc thiết bị chủ yếu là nhập khẩu nên các thông tin này có ảnh hưởng lớn đến CPSX.*

Thu thập và xử lý thông tin phục vụ xây dựng ĐMCP: Qua khảo sát, những thông tin liên quan đến định mức CPSX được thu thập nhiều nhất.

Tại các DN sử dụng ERP (35/180DN), việc thu thập thông tin phục vụ xây dựng ĐMCP được thực hiện tương đối nhanh chóng, thuận lợi vì DN có bộ cơ sở dữ liệu tập trung. Bộ phận được phân công xây dựng ĐMCP truy cập hệ thống cơ sở dữ liệu (theo phân quyền) là có thể sử dụng các thông tin cần thiết. Bộ cơ sở dữ liệu được nhiều phòng ban trong DN cùng xây dựng. Thông thường, bộ phận kỹ thuật sẽ cập nhật lên hệ thống thông tin tiêu hao lượng NVL chính, NVL phụ, CCDC, số giờ công, thời gian sử dụng máy móc thiết bị, tỷ lệ hao hụt cho phép. Những khoản mục không chi tiết được trên bản vẽ thiết kế thì sẽ không bóc tách được để xây dựng định mức. Số liệu các khoản mục chi phí phát sinh các năm trước đã được phòng kế toán cập nhật theo thời gian phát sinh. Điều kiện sản xuất thực tế được phân xưởng và phòng quản lý cập nhật. Thông tin thị trường, chính sách nhà cung cấp được phòng bán hàng/kinh doanh cập nhật. Phòng quản lý sản xuất hoặc phòng kế toán cập nhật cách thức phân bổ những chi phí chung cho từng sản phẩm. Bộ cơ sở dữ liệu của các DN này tương đối đầy đủ, rõ ràng do để áp dụng ERP, DN đã phải hệ thống các công việc cần thực hiện (ít nhất là ở mức cơ bản) và phân công cho từng phòng ban liên quan. Khi có đầy đủ dữ liệu, nhân sự phụ trách xây dựng ĐMCP xử lý thông tin và thao tác chức năng xây dựng ĐMCP trên hệ thống.

Tại các DN sử dụng PMKT (145/180DN) do dữ liệu không liên kết trên phạm vi toàn DN nên nhân sự phụ trách xây dựng ĐMCP phải liên hệ với các phòng ban liên quan để thu thập số liệu. 67/145DN (46.2%) các DN nhóm 2 sử dụng PMKT để xử lý thông tin và tính toán ĐMCP, 78/145DN (53.8%) DN nhóm 2 sử dụng Ms Excel, phần mềm quản lý sản xuất để xây dựng ĐMCP. Qua phỏng vấn kế toán trưởng tại Công ty TNHH Lam Sơn và Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, do quy trình sản xuất phức tạp, nhiều công đoạn nên PMKT hiện tại không đáp ứng được yêu cầu xây dựng ĐMCP chi tiết cho từng công đoạn, bắt buộc DN sử dụng phần mềm khác để thực hiện.

Do tốn kém thời gian và kinh phí nên rất ít DN thu thập thông tin phục vụ xây dựng ĐMCP bằng việc quan sát, đo lường thực tế. Ví dụ, các chi phí sơn mạ, hàn xì cần quan sát và thử nghiệm nhiều lần để có định mức chính xác, làm căn cứ kiểm soát chi phí, nhưng đa số các DN lấy số liệu quá khứ làm quy chuẩn hoặc tính theo tiêu hao thực tế của công nhân sản xuất, dẫn đến chưa kiểm soát chặt chẽ chi phí.

Thời gian xây dựng ĐMCP: Kết quả khảo sát cho thấy 100% DN đều xây dựng ĐMCP theo đơn hàng. Do đó, việc xây dựng ĐMCP diễn ra bất cứ thời gian nào trong năm, phụ thuộc thời điểm có đơn hàng. Bên cạnh đó, 156/180DN (86.7%) có hoạt động sản xuất hàng loạt, đơn hàng ổn định nhiều năm còn xây dựng ĐMCP theo kỳ kinh doanh với các mặt hàng sản xuất hàng loạt như Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội, Công ty cổ phần xich líp Đông Anh, ...

Phương pháp xây dựng ĐMCP:

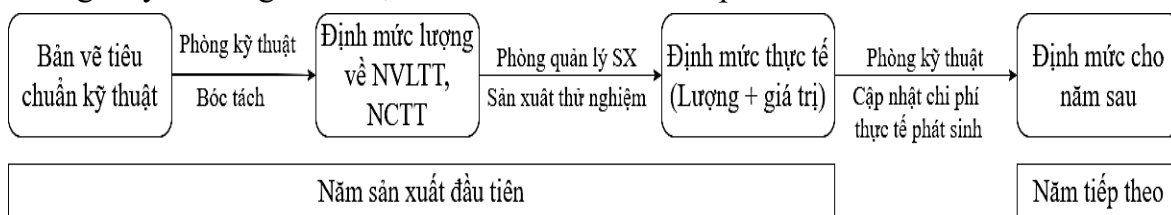
Do đặc thù sản xuất tuân thủ thiết kế tuyệt đối, nên 180/180DN sử dụng kết hợp phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật và phương pháp thống kê kinh nghiệm để xây dựng ĐMCP, đảm bảo việc sản xuất tuân thủ đúng thiết kế ban đầu của sản phẩm cũng như xem xét đến thực tế tiêu hao nhiều kỳ. Định mức CPNVLTT, CPNCTT được các DNCK xây dựng dựa trên định mức lượng và định mức giá của từng khoản mục chi phí (**phụ lục 2.9, 2.10**). Định mức lượng của các NVL phụ thường được tính toán theo tỷ lệ % so với lượng của NVL chính. Trong kì, nếu tiêu hao vật tư nhiều hơn định mức do ảnh hưởng của điều kiện sản xuất hoặc chất lượng vật tư thì các DN tiến hành điều chỉnh số liệu ĐMCP phù hợp với thực tế.

Định mức CPSXC thường không được bóc tách riêng định mức định phí và định mức biến phí mà quy định tiêu chuẩn cho từng khoản mục theo tỷ lệ % nhất định so với chi phí trực tiếp hoặc với sản lượng sản phẩm sản xuất: Lương quản đốc được quy định theo tỷ lệ % với lương NCTT, chi phí điện nước và CCDC quy định theo CPNVLTT, chi phí khấu hao theo tỷ lệ % khối lượng/số lượng sản phẩm sản xuất. Phòng văn kế toán trưởng Công ty cổ phần xich líp Đông Anh *định mức tiền lương quản đốc phân xưởng được quy định bằng 12 -15% CPNCTT, chi phí điện, nước mỗi tháng được quy định từ 3 – 5% CPNVLTT phát sinh trong tháng, định mức chi phí CCDC là 1% CPNVLTT, chi phí khấu hao tính của từng sản phẩm tính theo tỷ lệ % sản lượng sản xuất của từng sản phẩm/ tổng sản lượng cả tháng của phân xưởng*. Định mức CPBH, CPQLDN cũng không được bóc tách thành định mức định phí và định mức biến phí mà được quy định theo tỷ lệ % so với doanh thu, lợi nhuận hoặc lượng tiêu thụ (*Công ty cổ phần tập đoàn Thành Công, CPBH là 2% doanh thu, CPQL là 1% doanh thu*).

Bên cạnh đó, trình tự và cách thức xây dựng định mức CPSX cho mỗi phương thức tổ chức sản xuất ở các DN khảo sát lại khác nhau.

Đối với sản phẩm sản xuất hàng loạt theo đơn đặt hàng và sản xuất đại trà

Hai phương thức tổ chức sản xuất có điểm chung là sản xuất sản phẩm với số lượng lớn và quy trình xây dựng định mức CPSX sản phẩm tương tự nhau. Tuy nhiên, cách thức xây dựng định mức CPSX năm đầu tiên khác các năm tiếp theo. Năm đầu, phòng kỹ thuật căn cứ vào thiết kế của sản phẩm để bóc tách các yếu tố vật tư, nhân công, thiết bị; phòng vật tư/kế toán xác định định mức giá, từ đó phòng kế toán xây dựng định mức lý tưởng cho sản phẩm và yêu cầu phòng quản lý sản xuất tiến hành sản xuất thử (81/180DN, 45%). Từ kết quả sản xuất thử và thông tin dự báo về điều kiện máy móc thiết bị cũng như trình độ nhân công của DN, Phòng kế toán/kỹ thuật xác định định mức CPSX sản phẩm, lượng hao hụt cho phép để trình Ban lãnh đạo công ty phê duyệt. Từ các năm tiếp theo, bộ phận phụ trách sẽ căn cứ vào định mức CPSX năm đầu và chi phí thực tế phát sinh của các năm trước, mục tiêu của năm hiện tại cũng như những thay đổi về giá vật tư, điều kiện sản xuất để cập nhật số liệu định mức CPSX.



Sơ đồ 2.5: Quy trình xây dựng định mức CPSX sản phẩm sản xuất hàng loạt

(Nguồn: Công ty cổ phần Xích lập Đông Anh)

Đối với sản phẩm sản xuất đơn lẻ theo đơn đặt hàng

Tại hầu hết các DNCK, các sản phẩm này không được sản xuất thử nghiệm do khách hàng đặt 1 lần và tỷ lệ lặp lại rất ít. Nếu có sản phẩm tương tự thì KTQT sử dụng định mức CPSX và chi phí thực tế của sản phẩm tương tự và điều chỉnh số liệu dựa vào kinh nghiệm của kỹ sư. Nếu không có sản phẩm tương tự, định mức CPSX được xây dựng mới. Thời gian từ lúc nhận đơn hàng đến khi bàn giao thành phẩm của các đơn hàng này thường ngắn nên khi có đơn đặt hàng, phòng kỹ thuật bóc tách sơ bộ bản vẽ thiết kế để xác định các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất, bộ phận KTQT ước tính CPSX để trình ban giám đốc làm căn cứ xác định giá bán. Tuy nhiên, không phải DN nào cũng xây dựng quy trình đầy đủ, rõ ràng và các phòng ban cũng luôn tuân thủ quy trình để cung cấp thông tin cho KTQT dẫn đến số liệu định mức CPSX thiếu chính xác, thiếu kịp thời làm giá thành dự kiến khác biệt với thực tế: định mức thấp hơn thực tế gây ra lỗ hoặc quá cao so với chi phí thực tế dẫn đến báo giá

cao so với thị trường, khách hàng không chấp nhận. Khi đơn hàng được xác nhận, bộ phận kỹ thuật mới bóc tách chi tiết thiết kế để sản xuất sản phẩm. Khi sản phẩm được giao cho khách hàng, đa số DN chưa xác định được CPSX thực tế phát sinh để cung cấp cho nhà quản trị do cuối tháng DN mới tập hợp, phân bổ các chi phí chung.

2.3.1.2 Thực trạng tổ chức lập dự toán sản xuất kinh doanh

Loại dự toán: Qua khảo sát, 100% DN (180/180 DN) tổ chức lập dự toán SXKD nhưng không DN nào xác định đầy đủ các nội dung dự toán. Các DN chủ yếu lập dự toán tiêu thụ, sản lượng sản xuất, HTK, CPNVLT, CPNCTT. Dự toán CPSXC được 19.4% DN (35/180 DN) thực hiện; dự toán giá vốn, CPBH, CPQLDN chỉ được 15.5% DN (28/180 DN) xác định nên chỉ 28/180 DN lập dự toán KQKD, đều là những DN có quy mô lớn và đã ứng dụng ERP. Dự toán tiền và dự toán tình hình tài chính chưa được các DN quan tâm. Nhiều DN gọi các bản dự toán là bản kế hoạch/ dự kiến (kế hoạch SXKD, dự kiến doanh thu,... **phụ lục 2.14, 2.15**).

Xét theo thời gian, các DN chủ yếu lập dự toán ngắn hạn (180/180DN), chỉ 11.7% DN (21/180DN) lập dự toán dài hạn, tập trung ở các DN có quy mô lớn, định hướng phát triển rõ ràng và có ứng dụng ERP. Theo tính chất dự toán, 100% DN lập dự toán tĩnh, không DN nào lập dự toán linh hoạt.

Bảng 2.3: Kết quả khảo sát các loại dự toán được lập tại các DN khảo sát

Các loại dự toán	DN áp dụng ERP		DN áp dụng PMKT		Tổng số	
	Số DN	TT %	Số DN	TT%	Số DN	TT%
Dự toán ngắn hạn	35	100	145	100	180	100
Dự toán dài hạn	21	60	0	0	21	11.7
Dự toán tĩnh	35	100	145	100	180	100
Dự toán linh hoạt	0	0	0	0	0	0
Dự toán tiêu thụ	35	100	145	100	180	100
Dự toán sản lượng sản xuất	35	100	145	100	180	100
Dự toán hàng tồn kho	35	100	145	100	180	100
Dự toán CPNVLT	35	100	145	100	180	100
Dự toán CPNCTT	35	100	145	100	180	100
Dự toán CPSXC	35	100	0	0	35	19.4
Dự toán giá vốn hàng bán	28	80	0	0	28	15.5
Dự toán CPBH	28	80	0	0	28	15.5
Dự toán CPQLDN	28	80	0	0	28	15.5
Dự toán KQKD	28	80	0	0	28	15.5
Dự toán tiền	0	0	0	0	0	0
Dự toán tình hình tài chính	0	0	0	0	0	0

(Nguồn: Kết quả điều tra của tác giả)

Qua khảo sát, việc xây dựng hệ thống dự toán SXKD vẫn được tiến hành theo thói quen, kinh nghiệm là chủ yếu mà chưa xác lập quy trình, nhân lực, thông tin và phương pháp đầy đủ, rõ ràng, đặc biệt là dự toán cho mảng sản xuất đơn chiếc.

Bộ phận lập dự toán:

Công tác lập dự toán là sự kết hợp giữa các phòng ban, 100% các DN được khảo sát có sự tham gia của Phòng kế toán, kinh doanh, kế hoạch, quản lý sản xuất. Tuy nhiên, phụ thuộc vào phân công của nhà quản trị ở mỗi DN, bộ phận chịu trách nhiệm tập hợp các nội dung dự toán, lập dự toán SXKD tổng thể khác nhau. Bộ phận kế toán (67/180DN, 37.2%), bộ phận kế hoạch (69/180DN, 38.4%) là 2 bộ phận được phân công phụ trách việc xây dựng báo cáo dự toán tổng thể của DN nhiều nhất, sau đó là bộ phận kinh doanh với 24.4%.

Thông tin phục vụ lập dự toán SXKD: các DN sử dụng cả thông tin bên trong và bên ngoài DN làm cơ sở lập dự toán (180/180DN, 100%). Các thông tin bên trong DN được sử dụng nhiều là thông tin ĐMCP; thông tin về nguồn lực máy móc thiết bị, nhân công, vật tư; thông tin thực hiện các kỳ trước; ... Phỏng vấn sâu tại các DN điển hình, *chỉ một số ít DN thu thập đầy đủ, chi tiết các thông tin về năng lực sản xuất của nhân công, máy móc thiết bị theo tháng, quý (Phụ lục 2.16)*. Tại các DN không thu thập đầy đủ thông tin về năng lực sản xuất thường xảy ra hiện tượng không kịp trả hàng đúng kế hoạch. Đối với các thông tin bên ngoài DN, thông tin về hạn ngạch xuất nhập khẩu và tỷ giá hối đoái được quan tâm nhiều nhất do đặc thù NVL, máy móc ở các DNCK chủ yếu được nhập khẩu và tỷ trọng sản phẩm xuất khẩu tương đối lớn. Thông tin về chính sách vĩ mô của Nhà nước liên quan đến hoạt động của DN, thông tin khách hàng, nhà cung cấp chưa được các DN quan tâm đúng mức.

Thu thập và xử lý thông tin phục vụ dự toán

Tại các DN ứng dụng ERP, thông tin phục vụ dự toán được cập nhật trên cùng một hệ thống. Nhân sự được phân công lập dự toán truy cập vào hệ thống để sử dụng các thông tin cần thiết. Các bộ phận, phòng ban liên quan trong DN nhập liệu các thông tin vào hệ thống theo chức năng của phòng ban mình để hình thành bộ cơ sở dữ liệu phục vụ dự toán. Qua phỏng vấn các DN điển hình, *thông thường bộ phận kế toán cập nhật các số liệu hiện có về tài sản, nguồn vốn, dòng tiền cũng như số liệu đánh giá thực hiện dự toán kỳ trước, tỷ giá hối đoái; bộ phận kinh doanh cập nhật thông tin dự báo, kế hoạch SXKD, thông tin khách hàng, đối thủ cạnh tranh, hạn ngạch xuất nhập khẩu hàng hóa; bộ phận vật tư cập nhật thông tin nhà cung cấp, diễn biến giá vật tư, hạn ngạch nhập khẩu vật tư; bộ phận quản lý sản xuất cập nhật thông tin liên quan đến khả năng sản xuất và cung ứng hàng hóa, ...*

Tại các DN ứng dụng PMKT, nhân sự phụ trách lập nội dung dự toán nào sẽ liên hệ các phòng ban chức năng liên quan để thu thập thông tin cần thiết.

Phương pháp dự toán: Kết quả khảo sát cho thấy các DN chủ yếu sử dụng phương pháp gia tăng (78.9%, 142/180 DN). Phương pháp điều chỉnh liên tục được 38/180 DN (21.1%) sử dụng, tập trung chủ yếu ở các DN quy mô lớn và có ứng dụng ERP. Qua phỏng vấn nhà quản trị một số DN ứng dụng ERP cho thấy: *trước đây các DN cũng sử dụng phương pháp lập dự toán gia tăng, tuy nhiên, sự xuất hiện của đại dịch Covid 19 đã tác động rất lớn đến hoạt động SXKD của các DN nên dự toán liên tục bị điều chỉnh.* Một số DN không áp dụng phương pháp điều chỉnh liên tục nguyên nhân là do ứng dụng PMKT nên thông tin làm căn cứ để vận dụng phương pháp này không được cung cấp kịp thời, đầy đủ.

Trình tự lập dự toán:

Các DN chủ yếu xây dựng dự toán theo trình tự từ dưới lên (86.7%, 156/180DN). Từ kế hoạch chung của DN, nhà quản trị cấp cơ sở sẽ căn cứ vào số liệu kỳ trước, năng lực của bộ phận mình, ĐMCP để lập dự toán cho bộ phận mình sau đó chuyển lên trưởng các phòng ban tổng hợp. Số liệu của các phòng ban sẽ được trình lên ban giám đốc để đánh giá mức độ khả thi, hình thành dự toán chính thức. Các DN còn lại (24/180DN, 13.3%) áp dụng mô hình lập dự toán kết hợp. Ban lãnh đạo DN họp bàn, xác định dự toán cho toàn công ty, sau đó các chỉ tiêu được giao về cho các Phòng ban liên quan. Các phòng ban sẽ giao chỉ tiêu cho các bộ phận cơ sở. Các bộ phận này căn cứ khả năng cụ thể của mình tiến hành điều chỉnh bản dự toán cho phù hợp và báo cáo lên cấp trên trực tiếp. Sau đó trưởng các phòng ban đánh giá lại và báo cáo ban lãnh đạo DN. Ban lãnh đạo DN tổng hợp ý kiến, kết hợp đánh giá tình hình vĩ mô và khả năng của DN để xác định dự toán chính thức.

2.3.2 Thực trạng tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện

Về cơ bản các DN tham gia khảo sát đều đã thực hiện đầy đủ các bước thu thập thông tin thực hiện từ xác định thông tin cần thu thập, nguồn thông tin, bộ phận thu thập, cách thức thu thập và xử lý thông tin. Tuy nhiên, căn cứ xác định thông tin KTQT cần thu thập của các DN có sự khác biệt: 53.3% DN (96/180 DN) dựa trên nhu cầu thông tin của nhà quản trị; 17/180DN (9.4%) dựa trên khả năng thu thập của KTQT; chỉ 37.2% (67/180DN) kết hợp cả 2 yếu tố trên, tập trung ở các DN có quy mô lớn. Qua phỏng vấn một số kế toán trưởng, *do căn cứ xác định thông tin cần thu thập chưa đầy đủ, nhân sự KTQT chủ yếu làm theo thói quen và kinh nghiệm mà ít tuân thủ nghiêm túc quy định nên thông tin KTQT còn chưa đáp ứng tốt nhu cầu thông tin của nhà quản trị.*

Thông tin thực hiện được thu thập và xử lý:

100% DN (180/180 DN) tiến hành thu thập *thông tin tài chính* phản ánh tình hình thực hiện các hoạt động SXKD của DN.

Đối với thông tin về doanh thu và KQKD được các DN thu thập theo lĩnh vực hoạt động như doanh thu bán hàng, doanh thu bán hàng nội bộ, doanh thu hoạt động tài chính. Thu nhập khác và chi phí khác cũng được theo dõi. Ngoài ra, doanh thu và KQKD còn được các DN theo dõi theo thị trường như doanh thu nội địa và doanh thu xuất khẩu hoặc chi tiết theo các khu vực nhỏ hơn để phục vụ việc kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận.

Việc sử dụng chi phí đảm bảo tiết kiệm và hiệu quả là nội dung mà nhà quản trị ở các DNCKVN đặc biệt quan tâm. Do đó, các DN được khảo sát đều thu thập các thông tin chi phí phát sinh và tiến hành nhận diện, phân loại chi phí. Các DN phân loại chi phí chủ yếu theo tính chất, nội dung kinh tế (100%), theo chức năng hoạt động (100%), theo mối quan hệ với lợi nhuận và xác định KQKD (84.4%). Việc phân loại chi phí theo 3 tiêu thức này phục vụ công tác xây dựng ĐMCP, tập hợp chi phí thực tế phát sinh, xác định KQKD, tuy nhiên, chưa có nhiều tác dụng cho việc ra quyết định của nhà quản trị. 52/180DN (28.9%) DN trả lời có nhìn nhận chi phí theo mức độ hoạt động, chủ yếu là các DN ứng dụng ERP. Qua phỏng vấn kế toán trưởng tại 3 DN là Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội, Công ty Cổ phần dụng cụ cơ khí xuất khẩu, Công ty cổ phần xích líp Đông Anh: *mặc dù không sử dụng trực tiếp khái niệm định phí và biến phí, không có bảng nhận diện định phí và biến phí, xong các DN này có nhìn nhận chi phí theo mức độ hoạt động.* Một số ít DN (47/180 DN, 26.1%) có phân loại chi phí theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí (Công ty cổ phần cơ khí Đông Anh Licogi, Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội, ...). Các DN đã sơ bộ hình thành các TTTN nên KTQT bắt đầu phân loại chi phí theo các TTTN. Các tiêu thức phân loại chi phí phục vụ nhà quản trị ra quyết định như phân loại theo khả năng kiểm soát chi phí, phân loại phục vụ ra quyết định chưa được các DN áp dụng. Theo tìm hiểu tại các DN điển hình, mặc dù nhà quản trị cũng như kế toán trưởng có nhận thức được sự cần thiết của việc phân loại chi phí phục vụ KTQT nhưng do tính chất phức tạp của các khoản mục chi phí cũng như trình độ nhân sự thực hiện KTQT còn hạn chế nên hiện tại các DN chủ yếu phân loại chi phí phục vụ KTTC.

Bảng 2.4: Thực trạng phân loại chi phí trong các DN khảo sát

Tiêu thức phân loại	DN áp dụng ERP		DN áp dụng PMKT		Tổng số	
	Số DN	TT %	Số DN	TT %	Số DN	TT %
Theo tính chất, nội dung kinh tế	35	100	145	100	180	100
Theo chức năng hoạt động	35	100	145	100	180	100
Theo mối quan hệ với thời kỳ xác định kết quả	35	100	117	80.7	152	84.4
Theo mức độ hoạt động	32	91.4	20	13.8	52	28.9
Theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí	32	91.4	15	10.3	47	26.1
Theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị	0	0	0	0	0	0
Phục vụ ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh	0	0	0	0	0	0
Theo trung tâm trách nhiệm	35	100	145	100	180	100

(Nguồn: Kết quả điều tra của tác giả)

Đối với NVL, các DN thường căn cứ vào vai trò của NVL với quá trình sản xuất để phân loại thành NVL chính, NVL phụ, nhiên liệu. Trong đó, NVL chính thường được phân loại chi tiết hơn: theo nhà cung cấp, theo kho hàng. CCDC được phân loại theo công năng là chủ yếu. TCSD được phân loại theo đặc tính kỹ thuật như nhà cửa, vật kiến trúc; máy móc thiết bị; phương tiện vận tải, ... Công nợ của DN thường được chi tiết theo ngày vay, đối tượng vay, thời hạn thanh toán để đảm bảo việc thu nợ và trả nợ đầy đủ, kịp thời. Việc đánh giá chất lượng các khoản nợ chưa được các DN quan tâm đúng mức.

Đối với các thông tin phi tài chính, tùy từng loại thông tin mà mức độ quan tâm của các DN là khác nhau. Cụ thể với từng nhóm thông tin như sau:

Các thông tin về kết quả thực hiện năng lực sản xuất, máy móc, lao động được nhiều DN tiến hành thu thập (85/180DN, 47.2%) – **Phụ lục 2.17, 2.18**. Tuy nhiên, qua phỏng vấn sâu thì không phải DN nào cũng đánh giá một cách thường xuyên mà thường cuối mỗi năm DN mới tập hợp để đánh giá do đó các nhận định thiếu tính kịp thời. Ví dụ, năng lực sản xuất của DN nếu tính cả năm thì có thể đảm bảo sản xuất (cả máy móc và con người) nhưng thực tế tại các DNCK thường xuyên gặp tình trạng đơn hàng phát sinh đột xuất vào 1 khoảng thời gian ngắn trong năm nên DN gặp khó khăn trong tổ chức hoạt động SXKD: máy móc sản xuất liên tục, có thể là 3 ca/ ngày, dẫn đến khả năng bị hư hỏng, sản phẩm sản xuất ra không đảm bảo chất lượng; NCTT đang sản xuất đơn hàng này lại bị huy động sản xuất đơn hàng khác, phải làm tăng ca, ảnh hưởng đến chất lượng công việc; nhân viên kế toán cũng gặp khó khăn trong việc phản ánh chính xác các khoản mục chi phí. Giờ công

sẽ được ghi nhận tăng thêm dẫn đến CPNCTT tăng so với dự toán nhưng nhân viên kế toán không có chuyên môn sâu về cơ khí để xác định tính hợp lý của việc tăng chi phí. Chi phí thực tế vượt dự toán, trong khi giá bán thường được xác định từ trước khi sản xuất nên nhiều đơn hàng có tình trạng lỗ nhưng giá bán không thể điều chỉnh và vẫn phải giao hàng cho khách.

180/180 DN (100%) tham gia khảo sát đều trả lời có thu thập thông tin thực hiện bên ngoài DN. Qua phỏng vấn, *các DN đặc biệt quan tâm đến đơn khiếu nại của khách hàng, phản hồi chất lượng sản phẩm; chất lượng, thời gian cung ứng và giá cả của nhà cung cấp; thông tin về các mặt hàng, chính sách bán hàng mới xuất hiện của đối thủ cạnh tranh (Phụ lục 2.19)*. Một số DN chưa quan tâm đến thông tin về các chính sách hỗ trợ của Nhà nước, trong khi, sản xuất cơ khí nhận được rất nhiều ưu đãi của Nhà nước như hỗ trợ chi phí phát triển công nghệ, miễn giảm thuế thu nhập DN, ... nên còn chưa tận dụng được các ưu đãi để phát triển SXKD.

Bộ phận thực hiện: 180/180 DN được khảo sát đều trả lời nhân sự KTQT thuộc phòng kế toán, nhân sự ở các bộ phận phát sinh thông tin thực hiện (Phân xưởng, Kho Vật tư, bộ phận kinh doanh, ...) tham gia vào quá trình thu thập thông tin KTQT thực hiện: Bộ phận kinh doanh ghi nhận doanh thu, CPBH; phòng kế toán ghi nhận CPQLDN, chi phí tài chính; phòng vật tư ghi nhận thông tin chi phí mua hàng, CPNVLT; Quản đốc ghi nhận CPNCTT, CPSXC, ... Do áp dụng mô hình kết hợp với KTTC nên quá trình thu nhận thông tin thực hiện KTQT tại phòng kế toán được các kế toán thực hiện lồng ghép với công việc KTTC.

Phương pháp thu thập thông tin thực hiện:

Tất cả 100% DN (180/180 DN) được khảo sát trả lời sử dụng chứng từ kế toán để thu thập thông tin tài chính phát sinh trong kỳ. Do tổ chức bộ máy kế toán tại các DN được khảo sát đều theo mô hình kết hợp KTQT với KTTC nên hệ thống chứng từ kế toán được sử dụng cho cả mục đích KTTC và KTQT. Bên cạnh các chứng từ theo quy định, các DN bổ sung thêm một số chỉ tiêu vào các chứng từ sẵn có hoặc thiết kế thêm các chứng từ nội bộ để đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị (**phụ lục 2.20, 2.21, 2.22, 2.23**). Tại các DN ứng dụng ERP, thông tin thực tế phát sinh tại bộ phận nào được nhân sự tại các bộ phận đó cập nhật trực tiếp trên hệ cơ sở dữ liệu tập trung. Khi có nhu cầu, nhân viên kế toán và các phòng ban chức năng khác chỉ cần truy cập hệ thống là có thể sử dụng thông tin. Ngược lại, các DN sử dụng PMKT thì kế toán viên tiếp nhận chứng từ từ các bộ phận nguồn phát sinh nghiệp vụ kinh tế rồi tiến hành nhập liệu và lưu trữ thông tin vào phần mềm.

Qua khảo sát, các DN đã thiết lập quy trình thu thập và kiểm tra tài liệu nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán. Tuy nhiên, không phải tất cả các nhân sự trong DN đều thực hiện các quy định một cách đầy đủ, nghiêm túc, các bộ phận còn thiếu sự phối hợp nhịp nhàng để thông tin được luân chuyển chính xác và kịp thời. Theo kết quả phỏng vấn, nguyên nhân có thể là do: (1) *trình độ nhân sự thực hiện KTQT chưa tốt*; (2) *quy trình lập và luân chuyển chứng từ thiết kế thiếu hợp lý*. Đặc thù sản xuất cơ khí hết sức phức tạp, nhiều DN gặp khó khăn trong việc xây dựng quy trình luân chuyển chứng từ đáp ứng thực tiễn hoạt động SXKD. Ví dụ với phiếu nhập xuất kho, do đặc thù số lượng vật tư nhập xuất kho trong ngày nhiều dẫn đến thủ kho thường xuyên quá tải công việc, không kịp thời ghi nhận đầy đủ các nghiệp vụ phát sinh, kế toán CPSX thường phải kiểm tra, tìm kiếm nguyên nhân sai sót, điều chỉnh lại số liệu. Vấn đề này thường xảy ra ở các DN có quy mô vừa, sử dụng phần mềm quản lý kho kết hợp PMKT như Công ty TNHH Lam Sơn, ...

Tất cả các DN được khảo sát đều sử dụng kết hợp chứng từ bằng giấy và chứng từ điện tử. Các DN ứng dụng thành công ERP đang dần chuyển sang dùng toàn bộ chứng từ điện tử, còn lại đa số các DN ngoài hóa đơn điện tử thì các chứng từ khác vẫn được lập trên PMKT sau đó in, luân chuyển đến các bộ phận liên quan để cập nhật thông tin và nhập liệu thủ công vào PMKT. Điều này gây tốn thêm thời gian nhập liệu, kiểm tra, đối chiếu lại chứng từ ở mỗi bộ phận, mỗi công đoạn, khả năng sai sót xảy ra nhiều hơn việc dùng chứng từ điện tử tích hợp trên ERP.

Đối với các thông tin phi tài chính: KTQT sử dụng các thông tin trên các biên bản, báo cáo nội bộ như báo cáo năng lực sản xuất, báo cáo tiến độ sản xuất, báo cáo tình hình lao động, báo cáo lỗi khiếu nại khách hàng, ... Các thông tin còn thiếu, nhân sự KTQT sẽ yêu cầu các phòng ban chức năng thu thập bổ sung hoặc tự tiến hành thu thập qua các phương tiện truyền thông như website của VAMI, VASI, website của các bộ ban ngành liên quan (Bộ Khoa học công nghệ, Bộ Công thương, Tổng cục thống kê), ... Kế toán viên thu nhận và tiến hành xử lý về mặt kế toán.

Các phương pháp thu thập thông tin thực hiện khác như quan sát, điều tra, phỏng vấn được rất ít DN sử dụng do tốn kém thời gian, nguồn lực. 2/180 DN (1.1%) quan sát, thống kê từng yếu tố cấu thành chi phí để đánh giá lại một cách thường xuyên số liệu ĐMCP để đảm bảo hợp lý, tối ưu quy trình, tối ưu hóa chi phí (Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội, Công ty cổ phần cơ khí Đông Anh).

Phương pháp xử lý thông tin KTQT

Thứ nhất, mã hóa thông tin

Do đặc thù đa dạng, phức tạp của vật tư, thành phẩm, CCDC, TSCĐ, nhà cung cấp tại các DNCK nên 100% DN (180/180 DN) tiến hành mã hóa các thông tin này. Các nội dung thông tin về khách hàng, nhân viên được 86.7% (144/180 DN) mã hóa. Bộ mã các DN sử dụng gồm nhiều tầng lớp liên tiếp dạng kết hợp cả chữ và số. Việc sắp xếp chữ và số đều theo thứ tự tăng dần khi thiết lập mã hóa **(Phụ lục 2.24)**.

Tuy nhiên, mức độ đồng nhất, chính xác của bộ mã ở mỗi DN là khác nhau. Một số DN không đồng nhất bộ mã trên phạm vi toàn DN dẫn đến quá trình thu thập, kết chuyển, xử lý thông tin gặp rất nhiều khó khăn, nhất là các DN ứng dụng PMKT vì thông tin KTQT được thu thập từ nhiều phần mềm (phần mềm quản lý sản xuất, Ms Excel, phần mềm bóc tách thiết kế sản phẩm, ...).

Thứ hai, vận dụng phương pháp tính giá: phương pháp tính giá tài sản mua ngoài, tài sản hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành, HTK, xác định chi phí kinh doanh dựa vào các phương pháp của KTTC. KTQT tại các DNCK tập trung chủ yếu vào CPSX và GTSP sản xuất, doanh thu và lợi nhuận.

Bảng 2.5: Phương pháp xác định CPSX và GTSP tại các DNCKVN

Phương pháp xác định chi phí, giá thành	DN áp dụng ERP		DN áp dụng PMKT		Tổng số	
	Số DN	TT %	Số DN	TT %	Số DN	TT %
Phương pháp chi phí thực tế	35	100	145	100	180	100
Phương pháp chi phí ước tính	35	100	0	0	35	19.4
Phương pháp chi phí định mức	0	0	0	0	0	0
Phương pháp xác định chi phí đơn đặt hàng	35	100	145	100	180	100
Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất	29	82.8	127	87.6	156	86.7
Phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC)	0	0	0	0	0	0
Phương pháp xác định chi phí Kaizen costing	0	0	0	0	0	0
Phương pháp chi phí mục tiêu	35	100	77	53.1	112	62.2
Xác định giá thành theo chi phí toàn bộ	35	100	145	100	180	100
Xác định giá thành theo chi phí trực tiếp	0	0	0	0	0	0

(Nguồn: Kết quả điều tra của tác giả)

Qua khảo sát, 100% các DN ứng dụng ERP đều xác định chi phí theo phương pháp ước tính kết hợp với phương pháp chi phí thực tế. 100% các DN ứng dụng PMKT sử dụng phương pháp xác định chi phí thực tế. Nguyên nhân là do khi áp dụng hệ thống ERP, bắt buộc các DN phải xây dựng được định mức CPSXC để cập

nhập vào phần mềm, đảm bảo việc xác định CPSX theo thời gian thực (real time): CPNVLTT, CPNCTT được ghi nhận theo phương pháp chi phí thực tế phát sinh và CPSXC dùng chi phí ước tính theo định mức. Ngược lại, CPSXC tại các DN áp dụng PMKT đều được phân bổ theo sản phẩm vào cuối tháng hoặc đầu tháng sau.

Bên cạnh đó, 156/180 DN (86.7%) các DN kết hợp xác định chi phí theo quá trình sản xuất và theo đơn đặt hàng. Điều này phù hợp với đặc thù sản xuất cơ khí gồm nhiều công đoạn, một sản phẩm sử dụng nhiều máy móc, nhân công và DN nào cũng có hoạt động sản xuất theo đơn đặt hàng (**phụ lục 2.25, 2.26, 2.27, 2.28**). Có 24/180 DN chỉ áp dụng xác định chi phí theo đơn đặt hàng mà không tách theo quá trình sản xuất như Công ty TNHH MTV cơ khí 17, Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, ...

Các phương pháp xác định CPSX theo KTQT hiện đại như phương pháp ABC, Kaizen costing, ... chưa được các DN áp dụng. Theo các kế toán trưởng tại các DN nghiên cứu điển hình *mặc dù hiểu được tác dụng các phương pháp KTQT hiện đại (phương pháp ABC giúp đối tượng chịu chi phí được chuyển từ sản phẩm sang quá trình hoạt động làm cho thông tin về giá thành đảm bảo chính xác, khách quan hơn; phương pháp Kaizen Costing làm rõ những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo nhằm loại bỏ các chi phí không cần thiết để gia tăng giá trị cho DN, ...)*, đồng thời nhà quản trị tại một số DN có quy mô lớn cũng yêu cầu tiếp cận các phương pháp này. Tuy nhiên, *việc nhận diện các hoạt động chung của DN, lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp với từng hoạt động chưa thể thực hiện vì (1) trình độ nhân sự KTQT còn hạn chế, (2) đặc thù sản xuất cơ khí rất phức tạp, bao gồm nhiều công đoạn, yêu cầu kỹ thuật khắt khe, đòi hỏi người làm kế toán phải am hiểu sâu sắc về sản xuất cơ khí mới có thể theo dõi, kiểm soát và ghi nhận chi phí cho từng hoạt động một cách đầy đủ, chính xác, (3) kế toán viên thực hiện đồng thời cả KTTC và KTQT nên khối lượng công việc rất lớn, thường xuyên phải làm thêm giờ, nên chất lượng công việc chưa thật sự đảm bảo dẫn đến phương pháp ABC chưa được áp dụng. Với Kaizen Costing, để áp dụng phương pháp này, DN cần hệ thống lại toàn bộ quá trình SXKD theo mô hình Kaizen, đòi hỏi thời gian, sự tham gia của tất cả các bộ phận trong DN nhưng từ thực tiễn kinh doanh cho thấy để thực hiện việc này các DN gặp rất nhiều khó khăn nên phương pháp Kaizen Costing chưa được áp dụng.*

Phương pháp chi phí mục tiêu: tất cả 180/180 DN khảo sát (100%) đều có phương thức tổ chức sản xuất theo đơn đặt hàng, giá bán được xác định trước khi đưa vào sản xuất và 163/180 DN khảo sát (90.5%) sản xuất hàng đại trà bán ra thị

trường. Tuy nhiên, chỉ 112/180 DN (62.2% DN) bước đầu tiếp cận phương pháp chi phí mục tiêu để xác định CPSX sản phẩm theo công thức:

Chi phí mục tiêu = giá bán mục tiêu – lợi nhuận mục tiêu

Trong đó, giá bán mục tiêu được căn cứ vào giá bán các sản phẩm tương tự trên thị trường của bản thân DN và của các đối thủ cạnh tranh trong và ngoài nước. Nhân sự phòng kinh doanh/bán hàng/Marketing sẽ thu thập thông tin và báo cáo ban giám đốc. DN sẽ tiến hành họp trao đổi với phòng thiết kế, phòng kế toán, phòng kỹ thuật để thống nhất giá mục tiêu và lợi nhuận mục tiêu của DN. Từ đó xác định giá thành mục tiêu. Các đơn hàng sản xuất đơn chiếc theo đơn đặt hàng thì đưa vào sản xuất ngay còn đơn hàng với số lượng lớn hoặc hàng sản xuất đại trà, KTQT sử dụng thông tin CPSX thử, nếu đáp ứng được giá bán và lợi nhuận mục tiêu thì sẽ tiến hành sản xuất đại trà theo thông số kỹ thuật của sản phẩm. Ngược lại, nếu không đạt giá bán và lợi nhuận mục tiêu thì DN sẽ xử lý theo các cách sau: (1) *thỏa thuận lại với khách hàng để tăng giá bán với hàng sản xuất theo đơn đặt*; (2) *điều chỉnh tăng giá bán sản phẩm đại trà*; (3) *giảm lợi nhuận mục tiêu*. Qua phỏng vấn thì các DN chủ yếu chọn *giảm lợi nhuận mục tiêu* để giữ được khách hàng hoặc tăng được số lượng hàng bán ra thị trường.

Với phương pháp xác định giá thành: 100% áp dụng phương pháp giá thành theo chi phí toàn bộ, bao gồm CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC (**Phụ lục 2.29**). Phương pháp xác định giá thành theo chi phí trực tiếp không được DN nào áp dụng.

Xác định doanh thu, chi phí kinh doanh, KQKD: Bên cạnh xử lý đáp ứng yêu cầu của KTTC, nhân viên phòng kế toán còn tiến hành xử lý thông tin đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị như theo dõi chi tiết doanh thu, KQKD theo khách hàng, theo địa bàn kinh doanh, ... Chi phí kinh doanh được chi tiết theo từng khoản mục, từng yếu tố, từng bộ phận sử dụng, từng đơn đặt hàng hoặc theo từng địa điểm phát sinh.

Thứ ba, ghi nhận vào tài khoản, sổ kế toán cho từng đối tượng theo mục đích quản trị: 100% DN (180/180 DN) không sử dụng hệ thống tài khoản riêng cho KTQT, mà sử dụng hệ thống tài khoản kế toán chung với KTTC của DN, được xây dựng theo Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC. Có 78.3% (141/180) DN sử dụng hệ thống tài khoản chi tiết thành 3 cấp; 21.7% DN (39/180DN) chi tiết thành 4 cấp. Ví dụ, tại Công ty cổ phần cơ điện Tomeco: Tài khoản lương được chi tiết theo từng tổ sản xuất (tổ gò, tổ hàn, tổ tiện, tổ nguội, tổ phôi, ...), tài khoản giá vốn được chi tiết theo từng nhóm sản phẩm (giá vốn quạt ly tâm, giá vốn quạt hướng trục, giá vốn hàng phụ kiện, giá vốn hàng công nghiệp phụ trợ; ...). Trong khi tài khoản

NVL chỉ được chi tiết đến cấp 2, theo NVL chính, phụ, nhiên liệu, phụ tùng, tài liệu và vật liệu khác nhưng thực tế mỗi loại NVL lại có rất nhiều chủng loại khác nhau: NVL chính có thép và inox nhưng DN có nhiều loại thép có kích thước, hình dáng, chất lượng, độ dày mỏng khác nhau như thép tấm các kích thước, thép tròn các loại đường kính. Do đó, hệ thống tài khoản hiện tại chưa đảm bảo theo dõi đầy đủ thông tin.

Về tổ chức sổ kế toán: 100% DN (180/180DN) tổ chức sổ kế toán theo cách kết hợp giữa nội dung kinh tế và công dụng. Hiện nay, toàn bộ các DN đã ứng dụng phần mềm để thực hiện công việc kế toán nói chung và KTQT nói riêng nên việc kết xuất ra các sổ kế toán được thực hiện đơn giản, nhanh chóng và theo nhiều loại sổ khác nhau. Tuy nhiên, các sổ kế toán vẫn chủ yếu phục vụ KTTC. Thiết kế các sổ chi tiết còn chưa thực sự khoa học, thiếu nhiều nội dung phục vụ quản lý nên làm hạn chế trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Bên cạnh hệ thống sổ kế toán, các DN đã lập bảng kê theo dõi tình hình nhập kho theo hóa đơn, xuất kho theo lệnh sản xuất, bảng tổng hợp doanh thu – giá vốn theo tháng, bảng tổng hợp lương theo tổ, theo phòng ban, ... đáp ứng tốt hơn yêu cầu về thông tin của nhà quản trị (**phụ lục 2.30, 2.31**).

2.3.3. Thực trạng tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị

Qua khảo sát 180 DN thì không DN nào thực hiện đầy đủ các bước của tổ chức phân tích thông tin bao gồm xác định bộ phận phân tích, lập kế hoạch phân tích, thực hiện phân tích, lập báo cáo phân tích, đặc biệt là bước lập kế hoạch.

Bộ phận phân tích: 100% các DN (180/180 DN) được khảo sát không tổ chức thành bộ phận độc lập mà tổ chức kiêm nhiệm. Thông tin KTQT sẽ do trưởng các phòng ban phụ trách phân tích theo chức năng từng phòng ban, chủ yếu là phòng kế toán, phòng kỹ thuật, phòng quản lý sản xuất, phòng kinh doanh (180/180DN, 100%). Điều này, theo tác giả là phù hợp với đặc thù các DNCKVN vì sản xuất cơ khí rất phức tạp nên để đáp ứng đầy đủ và chính xác nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị thì cần sự tham gia của nhiều phòng ban khác nhau, phòng kế toán rất khó để thực hiện độc lập việc phân tích như các DNSX khác.

Lập kế hoạch phân tích

Phạm vi phân tích: 156/180DN (86.7%) được khảo sát tiến hành phân tích cả bộ phận và phân tích tổng thể giúp đánh giá toàn diện tình hình và kết quả hoạt động SXKD của DN. Thông tin KTQT được phân tích theo từng phân xưởng, sản phẩm, từng khoản mục, từng phòng ban và toàn DN. Tuy nhiên, qua khảo sát, KTQT tại các DN tập trung chủ yếu vào phân tích CPSX vì mục tiêu lớn nhất của nhà quản trị là kiểm soát CPSX để hạ giá thành, tăng tính cạnh tranh cho sản phẩm.

Một số DN có quy mô vừa, do nhà quản trị không đánh giá đầy đủ vai trò của thông tin KTQT trong điều hành và ra quyết định kinh doanh nên không có nhu cầu phân tích tổng thể, chỉ yêu cầu thông tin KTQT trong một số trường hợp như chấp nhận hay từ chối một đơn hàng, tiếp tục hay loại bỏ 1 sản phẩm/1 bộ phận (Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, Công ty TNHH Lam Sơn, ...) nên thông tin KTQT chưa phát huy tối đa vai trò với quản lý DN.

Về thời gian phân tích: các DN chủ yếu tiến hành phân tích theo quý (147/180DN, 81.7%), theo năm (100%, 180/180DN), chỉ 33.3% DN (60/180DN) có phân tích định kỳ theo tháng và 19.4% (35/180DN) phân tích định kỳ theo tuần. Ngoài ra tất cả các DN đều trả lời là có tiến hành phân tích đột xuất khi nhà quản trị yêu cầu. Nguyên nhân được giải thích qua phỏng vấn tại các DN điển hình là do *lượng nghiệp vụ phát sinh quá nhiều, các nhân sự thực hiện KTQT của DN lúc nào cũng trong tình trạng làm việc hết khả năng, không thể thu xếp thời gian để phân tích một cách thường xuyên. Mặc dù số liệu chi phí, doanh thu được ghi nhận hàng ngày và tổng hợp theo tháng, nhưng thường đến cuối quý mới tiến hành phân tích.*

Nội dung phân tích: qua khảo sát, các DN phân tích các nội dung như sau:

Phân tích thông tin phục vụ kiểm tra/ kiểm soát và đánh giá thành quả:

Tất cả 100% các DN khảo sát đều tiến hành phân tích biến động của các chỉ tiêu doanh thu, chi phí, lợi nhuận, ... (**Phụ lục 2.32, 2.33, 2.34**). Các chỉ tiêu tài sản và nguồn vốn được đa số các DN phân tích (156/180DN, 86.7%). Các DN chưa quan tâm đến phân tích nội dung này chủ yếu là các DN có quy mô vừa. Qua phỏng vấn kế toán trưởng tại một số DN điển hình, nguyên nhân xuất phát từ cả 2 phía nhà quản trị và nhân sự thực hiện KTQT. *Thứ nhất là do hạn chế trong khả năng vận dụng các kỹ thuật KTQT nên nội dung phân tích còn sơ sài. Thứ hai là do nhà quản trị DN không đánh giá đầy đủ ý nghĩa của thông tin KTQT trong việc kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả nên không yêu cầu KTQT phân tích.*

Chỉ 21/180DN (11.7%) các DN phân tích nguyên nhân biến động các chỉ tiêu. Đồng thời, qua khảo sát sâu ở các DN có phân tích nguyên nhân biến động thì nội dung phân tích còn sơ sài, mang tính định tính mà chưa phân tích ảnh hưởng của các nhân tố định lượng đến sự biến động của các chỉ tiêu kinh tế, ví dụ như ảnh hưởng của số lượng hàng bán và đơn giá bán đến sự biến động của doanh thu, ảnh hưởng của số lượng sản phẩm và định mức tiêu hao NVLTT tới CPNVLTT, ...

Các thước đo phi tài chính chỉ được phân tích biến động ở 41/180DN (22.7%), trong đó có 21/180DN (11.7%) có phân tích nguyên nhân biến động (**Phụ lục 2.35**).

Đối với nội dung phân tích thông tin theo các TTTN, qua khảo sát thực tế, các DNCKVN đã sơ bộ hình thành đủ 4 TTTN là trung tâm đầu tư, trung tâm doanh thu, trung tâm chi phí và trung tâm lợi nhuận. Việc kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả trong các DN đã bắt đầu được thực hiện với từng TTTN. Các TTTN được phân cấp và phân quyền tương đối rõ ràng và có nhà quản trị chuyên trách có đủ trình độ chuyên môn nghiệp vụ để thực hiện công việc. Đứng đầu trung tâm đầu tư là hội đồng quản trị, quản lý trung tâm lợi nhuận là giám đốc/Tổng giám đốc DN, phụ trách trung tâm doanh thu là Trưởng các phòng ban kinh doanh/Marketing/bán hàng/xuất nhập khẩu, chịu trách nhiệm trung tâm chi phí là trưởng các phòng ban khối vật tư/kỹ thuật/phân xưởng, tổ đội.

Kết quả phỏng vấn sâu cho thấy, *do nhu cầu thông tin của nhà quản trị cấp cao đặt trọng tâm vào các trung tâm chi phí là các phân xưởng sản xuất nên KTQT tập trung đánh giá hiệu quả tại các trung tâm này. Ngược lại, các TTTN chi phí là các bộ phận, phòng ban chức năng như phòng nhân sự, phòng kinh doanh, phòng kế toán, ... chưa được chú trọng đánh giá hiệu quả vì các công việc ở các bộ phận này thường là các công việc chung cho toàn DN, chi phí phát sinh và kết quả thu về liên quan đến nhiều bộ phận, khó đo lường chính xác cho từng phòng ban. Ngoài ra, rất ít DN xây dựng DMCP cho các khoản mục chi phí ngoài sản xuất. Do đó, nhân sự thực hiện KTQT thiếu các thông tin cần thiết để tiến hành phân tích.*

Các trung tâm doanh thu, lợi nhuận chưa được quan tâm thỏa đáng, nội dung phân tích còn sơ sài, chủ yếu đánh giá sự biến động tăng giảm giữa thực tế với kế hoạch đã được phê duyệt hoặc giữa bộ phận với tổng thể. Các nội dung phân tích nguyên nhân tăng giảm chưa được thực hiện đầy đủ.

Với các nội dung phân tích trên, phương pháp so sánh, phương pháp sơ đồ, biểu mẫu được các DN khảo sát sử dụng nhiều nhất. Phương pháp thay thế liên hoàn, phương pháp cân đối, phương pháp Dupont chưa được sử dụng.

Nội dung phân tích thông tin phục vụ ra quyết định:

Kết quả khảo sát cho thấy, do đặc thù sản xuất cơ khí phức tạp, nhiều công đoạn, tuân thủ chặt chẽ tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật, máy móc thiết bị có giá trị lớn, ... nên tại các DNCKVN, nhà quản trị có nhu cầu thông tin phục vụ ra quyết định cả tác nghiệp/ ngắn hạn và cả mang tính chiến lược/dài hạn.

Các quyết định ngắn hạn:

Phân tích mối quan hệ CVP: 100% DN được khảo sát đều trả lời chưa phân tích mối quan hệ CVP để có thông tin tư vấn cho nhà quản trị ra quyết định liên

quan đến thay đổi định phí, biến phí, doanh thu, sản lượng và kết cấu hàng bán. Chỉ 19/180DN (10.5%) bước đầu ứng dụng phân tích CVP vào việc xác định doanh thu và sản lượng hòa vốn. Tại các DN chưa áp dụng CVP, các kế toán trưởng cho biết, *mặc dù có hiểu biết cơ bản về phương pháp CVP nhưng việc phân định biến phí và định phí làm cơ sở thông tin để áp dụng phương pháp tại DN chưa được thực hiện.*

Phân tích thông tin phục vụ định giá bán sản phẩm: tất cả các DN đều trả lời có sử dụng phương pháp định giá dựa vào giá thành sản xuất theo chi phí toàn bộ là chi phí cơ sở, DN cộng thêm tỷ lệ % nhất định vào chi phí cơ bản theo mục tiêu lợi nhuận của DN: Giá bán sản phẩm = chi phí cơ sở x (1+ tỷ lệ cộng thêm)

Trong đó: Chi phí cơ sở = CPNVLTT + CPNCTT + CPSXC

Tỷ lệ cộng thêm = Mức lợi nhuận mong muốn/ Tổng chi phí cơ sở

Tỷ lệ cộng thêm giữa các DN, giữa các loại sản phẩm là khác nhau tùy vào quan điểm của nhà quản trị mỗi DN. Thậm chí trong cùng một DN, cùng một sản phẩm nhưng ở mỗi giai đoạn khác nhau thì DN lại quyết định tỷ lệ % cộng thêm là khác nhau. Tuy nhiên, thông thường tỷ lệ này là 10 – 30%, trong đó đã bao gồm cả % dự trừ chi phí phát sinh ngoài định mức. Cách làm này đơn giản, nhưng có nhiều hạn chế vì phản ánh lợi ích của người bán thay vì phản ánh giá trị của sản phẩm đối với khách hàng. Đồng thời, phần cộng thêm vào chi phí cho thấy cả phần chi phí liên quan tới hoạt động không hiệu quả cũng được chuyển cho khách hàng. Hơn nữa, DN chưa tính đến CPBH và CPQLDN, cuối tháng, cuối quý, cuối năm mới tính toán, phân bổ để xác định lợi nhuận thực tế. Đối với các hợp đồng đã được ký kết, giá bán đã được xác định nhưng nếu có sự biến động lớn về giá vật tư đầu vào, nhà quản trị sẽ cần thông tin để quyết định có điều chỉnh giá hay không, tiếp tục thực hiện hay dừng hợp đồng.

Có 17/180DN (9.4%) trả lời có định giá theo sản phẩm chuyển nhượng nội bộ. Theo điều tra của tác giả, đây đều là những DN có hoạt động sản xuất linh kiện, phụ tùng phục vụ cho hoạt động lắp ráp tại chính DN như các DN sản xuất, lắp ráp ô tô; các DN sản xuất thiết bị điện, điện tử.

Bên cạnh đó, các DN thường xuyên có các đơn hàng phát sinh nằm ngoài kế hoạch sản xuất của DN, khi DN đang thực hiện các đơn hàng khác gây rất nhiều khó khăn cho các bộ phận trong việc đảm bảo khả năng sản xuất đúng cam kết với khách hàng. Những đơn hàng này thường là các đơn hàng đơn chiếc với những yêu cầu rất riêng về sản phẩm. Phỏng vấn sâu tại các DN nghiên cứu điển hình, nhà quản trị

thường chỉ quan tâm đến thông tin giá thành dự kiến, so sánh với mức giá đối tác chi trả để đưa ra quyết định có chấp nhận hay từ chối đơn hàng mà không dựa nhiều vào thông tin thống kê khả năng sản xuất của máy móc thiết bị, nguồn cung vật liệu cũng như năng lực của nhân công. Đồng thời, nhân sự KTQT không có hiểu biết đầy đủ về kỹ thuật định giá cho những đơn hàng đặc biệt trong khi thực tế khảo sát tại các DN cho thấy, các đơn hàng phát sinh thường có chi phí vật tư, NCTT cao hơn bình thường do yêu cầu thời gian giao vật tư nhanh chóng, nhân công phải làm tăng ca. Dẫn đến nhà quản trị chưa đánh giá đầy đủ về lãi/lỗ dự kiến, khả năng sản xuất nên nhiều khi DN không kịp trả đơn hàng theo đúng kế hoạch hoặc đơn hàng bị lỗ.

Phân tích thông tin thích hợp: kỹ thuật này được sử dụng tại 39/180DN (21.6%), nhiều nhất trong các kỹ thuật KTQT phục vụ ra quyết định. Các DN chủ yếu sử dụng vào việc phân tích thông tin hỗ trợ cho quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận/một sản phẩm; quyết định tự sản xuất hay mua ngoài; quyết định bán ngay nửa thành phẩm hay tiếp tục chế biến. Ví dụ trong giai đoạn 2020 – 2021, do ảnh hưởng của dịch bệnh Covid 19, Nhà nước đã nhiều lần ban hành quy định giãn cách xã hội, ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động SXKD của các DN nói chung và các DNCK nói riêng. Trong những đợt giãn cách, nếu DN muốn duy trì hoạt động SXKD thì phải áp dụng sản xuất 3 tại chỗ (sản xuất, cách ly, ăn nghỉ tại chỗ) gây phát sinh nhiều chi phí. Do đó, nhà quản trị phải đưa ra lựa chọn dừng sản xuất hoặc duy trì sản xuất 3 tại chỗ. Bộ phận KTQT phải cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí cả 2 phương án cho nhà quản trị lựa chọn phương án nào đem lại hiệu quả tốt hơn, đảm bảo duy trì được thu nhập cho người lao động, giữ được uy tín với khách hàng.

Quá trình sản xuất cơ khí thường bao gồm nhiều công đoạn, yêu cầu máy móc thiết bị, công nghệ sản xuất phức tạp nên không phải DNCK nào cũng đủ năng lực thực hiện tốt tất cả các khâu sản xuất. Do đó, nhà quản trị tại các DNCK thường phải đưa ra quyết định tự sản xuất hay thuê ngoài một/một vài công đoạn sản xuất: KTQT sẽ tính toán phương án chi phí tự sản xuất hoặc thuê ngoài kết hợp với các yếu tố về chất lượng sản phẩm, phương thức vận chuyển, ... Ví dụ: tại Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, DN nghiên cứu phương án thuê ngoài công đoạn sơn thì sẽ tiết kiệm chi phí hơn tự thực hiện. Tuy nhiên, phương án này tốn thời gian vận chuyển và chất lượng khó kiểm soát nên DN đã quyết định tự hoàn thiện. Ngược lại, tại Công ty cổ phần xích líp Đông Anh, công đoạn mạ được DN thuê ngoài để tiết kiệm chi phí và có được chất lượng tốt hơn nhờ công nghệ hiện đại của DN đối tác.

Phỏng vấn sâu tại một số DN trả lời không ứng dụng phương pháp phân tích thông tin thích hợp trong việc hỗ trợ ra quyết định, tác giả nhận thấy: trong quá trình làm việc, khi nhà quản trị có yêu cầu, người làm KTQT vẫn tính toán, so sánh các phương án, xây dựng các báo cáo phân tích để giúp nhà quản trị ra quyết định. Tuy nhiên, có thể do nhân sự thực hiện KTQT tại các DN này không hiểu cách làm hiện tại được gọi là phương pháp “phân tích thông tin thích hợp” trong KTQT nên đã lựa chọn là không sử dụng kỹ thuật này. Do đó, số lượng DN ứng dụng kỹ thuật này trên thực tế có thể nhiều hơn con số 39 DN.

Đối với các quyết định dài hạn: qua điều tra, các DN đều phải đưa ra các quyết định liên quan đến mua sắm máy móc, thiết bị mới; thay thế, cải tạo máy móc thiết bị cũ; đầu tư, mở rộng quy mô kinh doanh. Tuy nhiên, nhân sự KTQT tại các DN chưa sử dụng các phương pháp KTQT như phương pháp hiện giá thuần, phương pháp kỳ hoàn vốn, phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian. Do đó, thông tin cung cấp hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định dài hạn còn rất đơn giản, chỉ tính toán một vài chỉ tiêu liên quan đến sản lượng, doanh thu, chưa xét đến yếu tố thời gian, chiết khấu dòng tiền, ảnh hưởng vĩ mô, trong khi, những quyết định dài hạn thường yêu cầu vốn lớn, thời gian đầu tư dài và phải cân nhắc rất kỹ lưỡng.

Thực hiện phân tích: các nội dung phân tích có trong kế hoạch sẽ được các chuyên gia phân tích tiến hành theo dự kiến. Những nội dung phân tích phát sinh ngoài kế hoạch sẽ được phân công cho các bộ phận chức năng liên quan theo phân cấp của DN thực hiện. Các nội dung phát sinh thường được yêu cầu phân tích nhanh chóng để kịp thời cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Lập báo cáo phân tích: Nội dung báo cáo phụ thuộc vào mục tiêu, phạm vi, nội dung phân tích. Qua khảo sát, báo cáo phân tích tại các DNCKVN trình bày những bảng biểu, sơ đồ, kết luận về hoạt động SXKD của DN, những nguyên nhân ảnh hưởng (chủ yếu là nguyên nhân định tính) đến tình hình và kết quả đó, những biện pháp giúp DN tăng hiệu quả hoạt động SXKD, cải thiện tình hình tài chính.

2.3.4 Thực trạng tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

Trong số 180 DN được điều tra, chỉ có 19.4% DN (35/180 DN – đều là những DN ứng dụng ERP) thực hiện đầy đủ 4 nội dung là xác định bộ phận cung cấp; đối tượng và thời điểm cần cung cấp thông tin KTQT; xác định hình thức và nội dung cung cấp thông tin KTQT phù hợp và xác định quy trình phản hồi thông tin KTQT. Đa số các DN chưa chú ý tới quy trình phản hồi thông tin (145/180 DN, 80.6%).

Bộ phận cung cấp thông tin KTQT: Tại các DNCK được khảo sát, thông tin KTQT được cung cấp bởi nhiều bộ phận tương ứng với chức năng, nhiệm vụ của mình: 180/180 DN (100%) trả lời việc cung cấp thông tin KTQT có sự tham gia của Phòng kế toán, Phòng kinh doanh, Phòng kỹ thuật, Phòng QLSX; 45/180 DN (25%) có sự tham gia của Phòng vật tư, đều là những DN có quy mô lớn, nghiệp vụ mua vật tư phát sinh thường xuyên với số lượng lớn. Thông tin KTQT liên quan đến vật tư đầu vào sản xuất ở các DN có quy mô vừa như Công ty TNHH Lam Sơn, Công ty cổ phần cơ điện Tomeco thường được báo cáo bởi Phòng kế toán.

Đối tượng được cung cấp thông tin KTQT: kết quả khảo sát cho thấy, báo cáo KTQT tại các DNCK được cung cấp chủ yếu cho *Nhà quản trị cấp cao* (bao gồm hội đồng quản trị và Ban giám đốc) và nhà quản trị cấp trung gian (phụ trách các phòng ban). Chỉ 37.2% DN (67/180 DN) cung cấp thông tin KTQT đến nhà quản trị cấp cơ sở (tổ trưởng tổ sản xuất, quản đốc phân xưởng, trưởng bộ phận). Qua phỏng vấn tại Công ty TNHH MTV Cơ khí 17 và Công ty cổ phần Xích líp Đông Anh, *nguyên nhân thông tin KTQT cung cấp cho nhà quản trị cấp cơ sở chưa nhiều vì: những nhà quản trị cấp cơ sở chủ yếu là kỹ sư cơ khí, thợ cơ khí lành nghề hoặc nhân sự có chuyên môn khác (bán hàng, nhân sự, quản lý kho, ..). Họ không hiểu biết nhiều về KTQT nên trong quá trình làm việc họ chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, kiến thức chuyên môn mà rất ít sử dụng các thông tin KTQT.*

Thời điểm cung cấp thông tin KTQT: theo kết quả khảo sát, báo cáo KTQT tại các DNCK được cung cấp theo cả định kỳ và đột xuất theo yêu cầu của nhà quản trị. Với những báo cáo định kỳ, chủ yếu các DN vẫn quan tâm đến các báo cáo theo quý (147/180 DN, 81.7%) và theo năm (180/180 DN, 100%), cho các nhà quản trị cấp trung và cấp cao.

Hình thức cung cấp thông tin KTQT: 180/180 DN được khảo sát đều trả lời kết hợp hình thức cung cấp thông tin dưới dạng bản in và bản điện tử, tuy nhiên mức độ sử dụng mỗi hình thức lại khác nhau giữa các DN. Trong các DN ứng dụng ERP, gần như 100% báo cáo được lập và cung cấp trên hệ thống cơ sở dữ liệu dùng chung của DN. Trong những DN ứng dụng PMKT thì báo cáo được cung cấp dưới cả 2 hình thức bản in và bản điện tử. Các báo cáo trình bày bảng số liệu, sơ đồ, biểu đồ và được diễn giải bằng lời văn tương đối dễ tiếp cận cho người sử dụng.

Nội dung thông tin cung cấp: Tùy vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị và đặc thù hoạt động SXKD của từng DN mà KTQT sẽ lập hệ thống báo cáo KTQT khác nhau. Nội dung các báo cáo có thể do DN tự thiết kế hoặc yêu cầu công ty phần mềm tư vấn hoặc dùng mẫu có sẵn trong phần mềm.

Bảng 2.6: Một số báo cáo KTQT tại các DN khảo sát

Tên báo cáo	Đối tượng cung cấp	Thời điểm cung cấp
Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh		
Báo cáo định mức chi phí	Nhà quản trị cấp cơ sở	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo dự toán bán hàng	Nhà quản trị cấp trung gian	Định kỳ
Dự toán sản lượng sản xuất	Nhà quản trị cấp cơ sở và cấp trung gian	Tuần, tháng
Dự toán CPSX	Nhà quản trị cấp cơ sở và cấp trung gian	Định kỳ
...		
Hệ thống báo cáo tình hình thực hiện		
Báo cáo nhập, xuất, tồn NVL, CCDC, thành phẩm	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo về máy móc thiết bị	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo tình hình thực hiện sản xuất theo phân xưởng	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ
Báo cáo CPSX	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo GTSP	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo doanh thu tiêu thụ	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ /theo yêu cầu
Báo cáo theo dõi tiến độ thanh toán	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận/toàn DN	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Định kỳ
....		
Hệ thống báo cáo về biến động kết quả và nguyên nhân biến động		
Báo cáo biến động chi phí, giá thành	Nhà quản trị cấp cao	Định kỳ/theo yêu cầu
Báo cáo biến động doanh thu	Nhà quản trị cấp cao	Định kỳ
Báo cáo biến động KQKD	Nhà quản trị cấp cao	Định kỳ
....		
Hệ thống báo cáo phân tích		
Báo cáo phân tích doanh thu, chi phí, KQKD của các phương án kinh doanh	Nhà quản trị cấp trung gian và cấp cao	Theo yêu cầu
...		

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Thực trạng từng hệ thống báo cáo như sau:

Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh: 100% DN tiến hành lập hệ thống báo cáo này nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc chuẩn bị các điều kiện để SXKD, điều hành hoạt động SXKD và làm nền tảng để đánh giá kết quả thực hiện. Tuy nhiên, tất cả các báo cáo dự toán đang được lập ở dạng dự toán tĩnh (**Phụ lục 2.15, 2.36, 2.37**)

Hệ thống báo cáo tình hình thực hiện: 100% DN xây dựng để cung cấp thông tin về tình hình thực hiện hoạt động SXKD, tình hình thực hiện dự toán/định mức giúp nhà quản trị điều hành, kiểm soát và ra quyết định (**Phụ lục 2.25, 2.26, 2.27**).

Hệ thống báo cáo về biến động kết quả và nguyên nhân của các hoạt động kinh doanh: 100% DN tiến hành phân tích biến động bằng cách so sánh giữa thực hiện với dự toán/kế hoạch ở từng bộ phận và trên góc độ toàn DN (**Phụ lục 2.32, 2.33, 2.34, 2.35**) nhưng chỉ 21/180DN (11.7%) phân tích nguyên nhân biến động nhưng nội dung phân tích còn rất sơ sài, chưa phân tích ảnh hưởng bởi các nhân tố định lượng. Do đó, thông tin cung cấp cho nhà quản trị chưa phản ánh đầy đủ nguyên nhân biến động để có quyết định điều chỉnh phù hợp.

Hệ thống báo cáo phân tích (phục vụ thông tin dự báo tương lai để tư vấn nhà quản trị ra quyết định): có 39/180DN (21.6%) đã tiến hành lập các báo cáo phân tích để cung cấp thông tin cho nhà quản trị lựa chọn những phương án SXKD tối ưu, trong đó chủ yếu là các DN ứng dụng ERP. Những báo cáo này được lập khi DN phát sinh các tình huống cần nhà quản trị ra quyết định.

Phản hồi thông tin KTQT: về cơ bản, sau khi nhận được thông tin, nhà quản trị đều có phản hồi thông tin. Tuy nhiên việc phản hồi thông tin KTQT chỉ được xây dựng thành quy trình tại các DN ứng dụng ERP (35/180DN) với tiêu chí thông tin chính xác, đầy đủ, kịp thời và bảo mật. Qua phỏng vấn sâu tại một số DN thì quy trình đang trong quá trình hoàn thiện nên đa số nhà quản trị sẽ phản hồi với trưởng các bộ phận. Trưởng các bộ phận sẽ chỉ đạo nhân viên dưới quyền cập nhật thông tin.

Đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT: kết quả khảo sát mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT thể hiện qua bảng sau:

Bảng 2.7: Mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT

Thông tin KTQT	Số lượng mẫu	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
Thông tin định hướng hoạt động kinh doanh	427	1	5	3.43	0.856
Thông tin tình hình thực hiện	427	2	5	3.58	0.738
Thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả	427	1	5	3.11	0.909
Thông tin phục vụ ra quyết định	427	2	5	3.12	0.638

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát tại các DNCKVN)

Kết quả phân tích cho thấy, nhà quản trị đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin định hướng hoạt động kinh doanh, thông tin tình hình thực hiện ở mức trung bình khá (3.43 và 3.58/5 điểm). Mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả và thông tin phục vụ ra quyết định ở mức thấp hơn (3.11 và 3.12/5 điểm). Qua phỏng vấn nhà quản trị tại các DN nghiên cứu điển hình, còn *nhiều thông tin nhà quản trị cần như phân tích các yếu tố định lượng ảnh hưởng đến sự biến động của doanh thu, chi phí, lợi nhuận; phân tích CPSX trong mối liên hệ với kết quả sản xuất; phân tích CPKD trong mối liên hệ với doanh thu; phân tích sự khác biệt giữa kết quả của các phương án kinh doanh; phân tích phục vụ các quyết định dài hạn ... chưa được KTQT cung cấp đầy đủ và kịp thời.* Theo kế toán trưởng tại các DN nghiên cứu điển hình, nguyên nhân dẫn đến việc thông tin KTQT còn chưa đáp ứng tốt nhu cầu của nhà quản trị là vì: *(1) sản xuất cơ khí có tính chất phức tạp, qua nhiều công đoạn, vật tư đa dạng chủng loại, sản phẩm kết cấu phức tạp, thay đổi thường xuyên nên KTQT tại các DNCK được đánh giá là khó và phức tạp; (2) mức độ hiểu biết về KTQT của đội ngũ nhân viên kế toán còn nhiều hạn chế; (3) nghiệp vụ phát sinh nhiều nên các kế toán viên thường xuyên trong tình trạng làm việc quá tải nên thường lựa chọn tập trung vào các công việc KTTC, công việc mang tính bắt buộc theo quy định của pháp luật.*

2.3.5 Thực trạng tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị

2.3.5.1 Thực trạng tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị

100% DN được khảo sát đều có tổ chức nhân sự thực hiện KTQT, tuy nhiên chưa DN nào thực hiện đầy đủ các bước khi tổ chức nhân sự thực hiện KTQT là *xác định các công việc cần thực hiện trước khi xác định mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTQT, xác định các phần hành KTQT và bộ phận thực hiện công việc KTQT bên ngoài phòng kế toán, phân công lao động KTQT dẫn đến các công việc KTQT hay bị chồng chéo, hiệu quả làm việc chưa cao.*

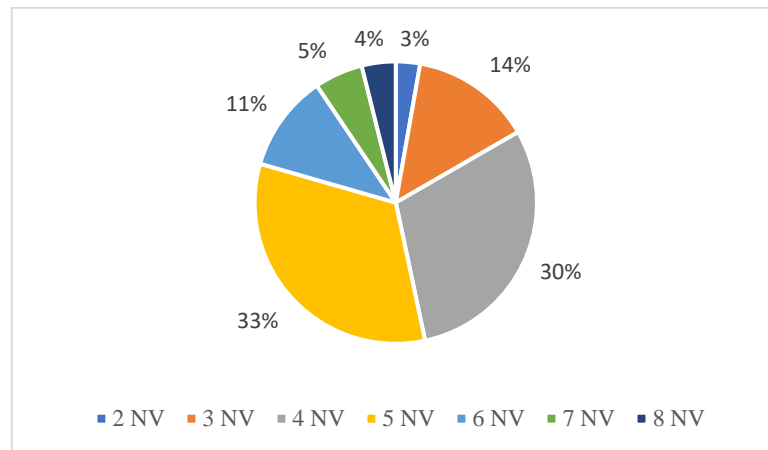
Xác định các công việc KTQT cần thực hiện: Các công việc của KTQT như xây dựng định mức, lập dự toán SXKD, phân tích thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, phân tích thông tin phục vụ ra một số quyết định tại các DN khảo sát được thực hiện tại các phòng ban bên ngoài phòng kế toán. Tuy nhiên, các DN không coi đó là công việc của KTQT mà quan điểm các công việc KTQT là của riêng phòng kế toán, bao gồm ghi nhận chi tiết các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, phân bổ chi phí, ... nghiêng về kế toán chi tiết nhiều hơn là KTQT.

Xác định mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTQT: 100% DN quan điểm nhân sự thực hiện KTQT chỉ là nhân sự thuộc phòng kế toán và tổ chức theo mô hình kết hợp, các nhân viên Phòng kế toán vừa thực hiện công việc KTTC và vừa thực hiện công việc KTQT. Nhân sự thuộc các bộ phận khác có thực hiện công việc KTQT (bộ phận kỹ thuật, bộ phận vật tư, bộ phận quản lý, bộ phận kinh doanh, bộ phận kế hoạch,) chưa được coi là bộ phận thuộc bộ máy nhân sự thực hiện KTQT. Vì vậy, sự liên kết thông tin với kế toán viên quản trị thiếu chặt chẽ dẫn đến thông tin KTQT cung cấp cho nhà quản trị chưa đảm bảo tính tập trung, chưa có đầu mối chịu trách nhiệm chỉ đạo chung.

Xác định các bộ phận thực hiện công việc KTQT: Kết quả khảo sát cho thấy với các phân hành KTQT trong phòng kế toán, 180/180 DN phân chia các phân hành KTQT theo hướng kết hợp giữa đối tượng kế toán và chu trình nghiệp vụ. Trong đó các phân hành về HTK, CPSX và GTSP là những phân hành được các DNCK đánh giá là quan trọng hơn cả. Điều này phù hợp với đặc thù của các DNCK là phức tạp về các yếu tố đầu vào, quy trình sản xuất nhiều công đoạn, phát sinh chi phí phức tạp. Công việc KTQT ở các phòng ban khác được phân công theo chức năng từng phòng ban. Chỉ 22.2% DN (40/180DN) có bảng mô tả công việc cho từng bộ phận KTQT, tập trung ở các DN có quy mô lớn và ứng dụng ERP. Tuy nhiên, qua khảo sát sâu, các bảng mô tả công việc cho các vị trí trong phòng kế toán *chủ yếu quy định về các công việc phục vụ KTTC, các công việc KTQT chưa được cụ thể, mối quan hệ làm việc với các phòng ban chưa được làm rõ*. Trong số 40 DN có bảng mô tả công việc thì chỉ 27 DN (67.5%) trả lời là nhân viên thực hiện nghiêm túc, đầy đủ các quy định đã được ban hành.

Phân công lao động KTQT: trong phòng kế toán, không có DN nào phân công mỗi kế toán phụ trách một phân hành kế toán mà 1 nhân sự sẽ kiêm nhiệm nhiều phân hành để tiết kiệm chi phí. Sự phân công này mang tính cố định nên các cá nhân ít có khả năng thay thế lẫn nhau khi cần thiết. Việc xây dựng một số ĐMCP, dự toán do nhân sự bên ngoài phòng kế toán thực hiện thì chưa có liên kết chặt chẽ với phòng kế toán. Tại các phòng ban, các nhân sự cũng thường thực hiện kiêm nhiệm nhiều công việc để tiết kiệm chi phí.

Để tìm hiểu rõ hơn về chất lượng nhân sự thực hiện KTQT, tác giả tìm hiểu về số lượng, trình độ, kỹ năng của những nhân sự này. Vì cho rằng nhân sự thực hiện KTQT là các kế toán nên số lượng nhân sự thực hiện KTQT được trả lời chỉ thể hiện số nhân viên kế toán của DN. Số lượng DN có 4 và 5 nhân viên kế toán chiếm chủ yếu. Điều này tương đối phù hợp vì các DN được khảo sát đều có quy mô vừa và lớn, hoạt động SXKD phức tạp cần nhiều nhân viên kế toán.



Hình 2.2: Kết quả khảo sát số lượng nhân sự KTQT

Trình độ của nhân sự thực hiện KTQT thể hiện qua bảng sau:

Bảng 2.8: Kết quả khảo sát trình độ nhân sự thực hiện KTQT

Trình độ nhân sự KTQT	Số lượng	Tỷ trọng (%)
1. Không được đào tạo đúng chuyên ngành	49	5.8
2. Được đào tạo đúng chuyên ngành	793	94.2
Trong đó:		
Tốt nghiệp sau đại học	35	4.2
Tốt nghiệp đại học	582	69.1
Tốt nghiệp cao đẳng	124	14.7
Tốt nghiệp trung cấp	52	6.2
Có chứng chỉ CIMA, CPA Úc, ...	6	0.71
3. Có chứng chỉ ngoại ngữ (Anh, Nhật,...)	28	3.3

(Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả)

Kế toán viên ở các DN khảo sát có trình độ đại học là chủ yếu. Tuy nhiên, rất ít người có chứng chỉ quốc tế (0.71%), số lượng nhân sự có chứng chỉ ngoại ngữ chưa nhiều (3.3%) nên khả năng làm việc bằng ngoại ngữ hiện còn nhiều hạn chế.

Kết quả điều tra nhận định về nhân sự thực hiện KTQT cả bên trong và bên ngoài phòng kế toán (**phụ lục 2.38**) cho thấy: Đối với kỹ năng sử dụng các ứng dụng CNTT của nhân sự thực hiện KTQT ở các phòng ban, 100% DN (180/180 DN) đều trả lời là ở mức cơ bản trở lên, có khả năng khai thác được các ứng dụng CNTT đáp ứng yêu cầu công việc. Trong khi đó, vẫn còn 31.7% DN (57/180 DN) trả lời là nhân viên bộ phận kho và quản đốc phân xưởng còn chưa thực sự đáp ứng được yêu cầu công việc. Qua tìm hiểu, bộ phận kho thường là những nhân sự có trình độ trung cấp, cao đẳng nghề nên khả năng tối ưu hóa các ứng dụng CNTT vào công việc chưa cao. Quản đốc phân xưởng là người trực tiếp theo dõi, ghi nhận số lượng, kết quả sản xuất

của NCTT nhưng do các quản đốc chủ yếu xuất phát từ công nhân sản xuất nên khả năng thực hiện theo các yêu cầu của KTQT còn hạn chế, trách nhiệm trong công việc chưa cao. Chỉ 32/180DN (17.8%) trả lời nhân sự thực hiện KTQT hiểu cơ bản về các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp của KTQT, còn lại là có hiểu biết rất hạn chế, công việc hàng ngày thực hiện theo thói quen, kinh nghiệm mà chưa có một văn bản hướng dẫn nào về đạo đức nghề nghiệp được triển khai tại DN.

2.3.5.2 Tổ chức phương tiện thực hiện kế toán quản trị

Đối với hệ thống trang thiết bị phần cứng: Kết quả điều tra cho thấy trang thiết bị phần cứng tại đa số các DN được khảo sát đều đầy đủ về lượng, tuy nhiên chỉ 20/180 DN (11.1%) đánh giá tốt về chất lượng (**phụ lục 2.38**). Qua phỏng vấn các kế toán trưởng tại các DN nghiên cứu điển hình, *do quá trình sử dụng thiết bị bị hao mòn, gây ra tình trạng máy tính bị treo, máy in bị lỗi, bàn phím bị hỏng, ... nhưng DN chưa kịp thời thay thế, sửa chữa gây ảnh hưởng đến quá trình làm việc.* Tại một số DN lớn như Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội có phòng CNTT thì chất lượng hệ thống phần cứng phục vụ KTQT được đảm bảo tốt hơn.

Mạng viễn thông: 100% DN (180/180 DN) sử dụng mạng internet, intranet trong khi thực hiện các công việc KTQT. Tuy nhiên, người lao động phải đến làm việc trực tiếp tại DN mới có thể truy cập vào cơ sở dữ liệu của DN nên intranet chưa đáp ứng yêu cầu xử lý công việc mọi lúc, mọi nơi. Có 48/180 DN (26.7% DN) sử dụng extranet, cho phép người lao động hoặc các đối tác có khả năng truy xuất từ bên ngoài qua internet, qua đó cho phép truyền nhận thông tin dễ dàng, người lao động có thể làm việc mọi nơi, mọi lúc giúp đảm bảo hoạt động SXKD của DN.

Phần mềm thực hiện KTQT: Qua khảo sát có 35/180 DN (19.4%) sử dụng ERP (DN nhóm 1) và 145 DN (80.6%) sử dụng PMKT (DN nhóm 2). Tất cả 180 DN đều kết hợp sử dụng Excel trong quá trình thực hiện các công việc KTQT, đặc biệt là các DN sử dụng PMKT đều phải kết hợp MS Excel trong quá trình theo dõi chi tiết CPSX theo phân xưởng, phân bổ các khoản mục chi phí chung theo yêu cầu nhà quản trị. Các DN nhóm 2 sử dụng kết hợp phần mềm quản lý kho (145/180DN, 80.6%), phần mềm quản lý sản xuất (67/180DN, 37.2%). Nhân sự KTQT của các DN nhóm 2 phải có bước nhập (input) dữ liệu nên tốn thêm thời gian và thường gặp lỗi ở bước này. Khảo sát sâu tại các DN nghiên cứu điển hình, các phần mềm thực hiện KTQT có cả loại được thiết kế riêng và loại đóng gói nên mức độ đáp ứng yêu cầu công việc ở mỗi DN là khác nhau, phần mềm thiết kế riêng được đánh giá tốt hơn.

Do còn nhiều bất cập trong tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT nên nhà quản trị ở 136/180DN (75.6%) đánh giá nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT tại DN mới đáp ứng ở mức cơ bản các yêu cầu công việc, thậm chí, “*Việc tổ chức nhân sự thực hiện KTQT vẫn chắp vá và chạy theo sự vụ, chưa mang tính hệ thống*” – Giám đốc Công ty TNHH Lam Sơn.

Thực trạng quản trị người dùng, bảo mật, kiểm soát và lưu trữ thông tin:

Theo kết quả khảo sát, các DN có thiết kế các quy trình, thủ tục để quản trị người dùng, kiểm soát, bảo mật và lưu trữ thông tin trên hệ thống phần mềm hỗ trợ KTQT. Tuy nhiên chỉ 37/180 DN (20.5%) (chủ yếu là các DN ứng dụng ERP) quy định các nội dung này thành văn bản chính thức, tuy nhiên chỉ ở mức độ tổng quát, chưa thật sự chi tiết và chặt chẽ nên mức điểm chỉ đạt 1.69/5 điểm (**phụ lục 2.39**).

Quản trị người dùng: 100% DN đều tiến hành phân quyền trên hệ thống cho từng người dùng với tất cả các quyền như cập nhật danh mục, chứng từ, tài liệu,... Tuy nhiên, việc phân quyền tại một số DN chưa thật sự khoa học, hợp lý gây ảnh hưởng đến hiệu quả công việc nên mức điểm đánh giá chỉ đạt 4.01/5 điểm. Đồng thời 100% DN trả lời phần mềm có khả năng lưu vết các hành động của người dùng đảm bảo kiểm soát mọi hành động của người dùng trên hệ thống với mức điểm 5/5.

Kiểm soát thông tin: tất cả các DN đều quy định phải kiểm tra chứng từ, tài liệu trước khi nhập liệu vào hệ thống tuy nhiên mức độ chặt chẽ của quy định tại các DN là khác nhau, điểm trung bình là 3.9/5 điểm. Tìm hiểu sâu tại một số DN có quy mô vừa như Công ty cổ phần cơ điện Tomeco, do chưa có quy định bằng văn bản và chế tài xử lý nghiêm khắc nếu có sai phạm nên nhân sự thực hiện KTQT còn lơ là trong khâu kiểm tra thông tin trước khi nhập liệu. Đồng thời, theo tác giả, vật tư, thành phẩm, chi phí ở các DNCK đa dạng về chủng loại, phức tạp về thông tin nên dễ xảy ra sai sót.

Tuy nhiên, các DN đều trả lời đã thiết lập các bước kiểm duyệt rất rõ ràng trên hệ thống phần mềm để đảm bảo thông tin được xử lý đúng trình tự (4.63/5 điểm). Các phương pháp phân tích cho từng chỉ tiêu kinh tế cũng được quy định ngay từ khi triển khai hệ thống phần mềm, đảm bảo sự thống nhất trên góc độ toàn DN. Tuy nhiên, nội dung kiểm soát việc luân chuyển chứng từ, thông tin giữa các bộ phận phòng ban chức năng, đặc biệt là các DN sử dụng PMKT còn nhiều hạn chế do dữ liệu không được cập nhật trên cùng một hệ thống, thông tin luân chuyển thủ công, trao đổi rời rạc giữa các bộ phận dẫn đến việc kiểm soát thông tin còn nhiều bất cập nên điểm đánh giá ở mức trung bình là 3.19/5 điểm.

Bảo mật thông tin: Do phân quyền truy cập, khai thác và chỉnh sửa tới từng người dùng nên thông tin tại các DNCKVN về cơ bản đã hạn chế được việc rò rỉ thông tin KTQT ra bên ngoài DN hoặc truy cập trái phép vào hệ thống cơ sở dữ liệu. 100% các DN đều có những cán bộ kỹ thuật chuyên trách kiểm soát hệ thống phần mềm phục vụ KTQT nhưng mức điểm đánh giá chỉ đạt khá là 3.81/5 điểm. Đồng thời việc sao lưu, kiểm tra dữ liệu định kỳ còn chưa được thực hiện nghiêm túc ở các DN, mức điểm tương đối thấp (2.72/5 điểm). Dẫn đến tình trạng mất dữ liệu hoặc không khôi phục được dữ liệu nếu xảy ra sự cố. Còn 43/180 DN (23.9%) chưa có hệ thống tường lửa để bảo vệ thông tin khỏi sự truy cập trái phép từ bên ngoài hoặc xâm nhập của virus vào hệ thống. Hơn 50% DN còn lại chỉ đánh giá mức độ an toàn của hệ thống tường lửa ở mức trung bình.

Tổ chức lưu trữ thông tin: 96/180DN (53.3%) lưu trữ dữ liệu nhờ ứng dụng công nghệ đám mây, đảm bảo tính an toàn, thuận tiện cho người sử dụng. 100% DN kết hợp lưu trữ thông tin dưới cả bản in và bản mềm trên hệ thống cơ sở dữ liệu của DN, thời gian lưu trữ đảm bảo theo quy định. Đối với các dữ liệu bản in thì tính khoa học, hợp lý dễ tìm ở mức trung bình (3.01/5 điểm). Còn 36/180DN (20%) trả lời công tác lưu trữ ở DN chưa đảm bảo do số lượng nghiệp vụ phát sinh quá nhiều trong khi nhân lực thì hạn chế. Trách nhiệm bảo quản, bảo mật tài liệu bản in cho từng cá nhân và bộ phận được quy định ở tất cả các DN nhưng mức độ nghiêm túc trong quá trình thực hiện chỉ đạt mức trung bình, với điểm số 3.36/5 điểm.

2.4 Kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

2.4.1 Xác lập mô hình nghiên cứu

Từ mô hình nghiên cứu ban đầu được xây dựng dựa trên các lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tâm lý, lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí và tham khảo các nghiên cứu tiền nhiệm, tác giả thảo luận nhóm với 9 chuyên gia về sự phù hợp, tính khả thi và ý nghĩa của các biến độc lập trong mô hình nghiên cứu. Các biến độc lập trong mô hình lý thuyết bao gồm 7 yếu tố như sau: “quan điểm của nhà quản trị”, “cơ cấu tổ chức DN”, “đặc điểm quá trình sản xuất”, “quy mô DN”, “trình độ nhân sự thực hiện KTQT”, “trình độ CNTT”, “mức độ cạnh tranh”.

Yếu tố quan điểm của nhà quản trị: 9/9 chuyên gia đều cho rằng tổ chức KTQT bao gồm những nội dung gì và được thực hiện như thế nào phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Nhà quản trị có hiểu biết về KTQT, nhận thức được tầm quan trọng của thông tin KTQT trong việc điều hành và quản lý DN sẽ

phát sinh nhu cầu thông tin KTQT nhiều hơn và thể hiện quan tâm hơn đến tổ chức KTQT. Đồng thời, để tổ chức KTQT mang lại hiệu quả đòi hỏi DN không chỉ phải bỏ ra chi phí cho nhân sự, phương tiện thực hiện mà còn phải thay đổi thói quen làm việc của toàn bộ nhân sự trong DN, cơ cấu tổ chức DN nên cần sự chấp nhận của nhà quản trị về chi phí tổ chức KTQT cũng như sự cam kết mạnh mẽ, sự tham gia hỗ trợ từ nhà quản trị. Do đó, quan điểm nhà quản trị là một yếu tố làm cho tổ chức KTQT trong DN được thuận lợi hơn.

Yếu tố cơ cấu tổ chức DN: đặc thù các DNCKVN bao gồm nhiều bộ phận chức năng liên quan đến kỹ thuật, kế hoạch, quản lý sản xuất, kinh doanh, phân xưởng, kho, ... Mỗi DN tổ chức theo một cách thức khác nhau, có thể theo chức năng, theo sản phẩm hoặc theo khu vực địa lý. Điều này tác động đến việc xác định cơ cấu tổ chức các phòng ban, mối quan hệ giữa các phòng ban. Từ đó, tác động đến tổ chức nhân sự thực hiện KTQT, đến quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin KTQT. DN xác định rõ ràng, đầy đủ các phòng ban thì việc xác định thông tin KTQT nào cần thu thập ở đâu sẽ thuận lợi, đầy đủ hơn cũng như việc phân công thực hiện các công việc KTQT được khoa học, hợp lý hơn. Giữa các phòng ban có mối liên hệ chặt chẽ và hỗ trợ lẫn nhau trong việc thực hiện mục tiêu chung của DN thì công việc KTQT được thực hiện thuận lợi hơn. Đồng thời, DN có sự phân quyền rõ ràng, phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của từng cấp quản trị sẽ tạo ra nhu cầu sử dụng thông tin KTQT để ra quyết định của các nhà quản trị được phân quyền. Điều này thúc đẩy nhu cầu tổ chức KTQT. Do vậy, 9/9 chuyên gia đều cho rằng nên lựa chọn “cơ cấu tổ chức DN” là một biến trong mô hình nghiên cứu.

Yếu tố đặc điểm quá trình sản xuất: theo ý kiến các chuyên gia, các DNCKVN có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, gồm nhiều công đoạn; vật tư rất đa dạng về kích thước, hình dáng, chất lượng; số lượng nguyên công và chi phí phát sinh phức tạp; nhiều máy móc thiết bị tham gia vào quá trình sản xuất. Do đó, thiết kế các công đoạn sản xuất; bố trí vật tư, lao động; sử dụng máy móc thiết bị và kỹ thuật sản xuất; hệ thống quản lý sản xuất sẽ ảnh hưởng rất lớn đến xây dựng định mức, lập dự toán, quy trình và nội dung thu thập thông tin KTQT, việc phân chia các TTTN và việc bố trí nhân sự thực hiện KTQT. Kết quả 9/9 chuyên gia đồng ý yếu tố “đặc điểm quá trình sản xuất” cần được đưa vào mô hình nghiên cứu.

Yếu tố quy mô DN: các chuyên gia đều nhất trí rằng các công ty có quy mô lớn thường có khối lượng nghiệp vụ phát sinh lớn, cơ cấu tổ chức phức tạp làm tăng nhu cầu sử dụng thông tin để kiểm soát, đánh giá thành quả và ra quyết định. Đồng

thời, các DN quy mô lớn thường có tiềm lực tài chính tốt hơn để đầu tư nhân lực cả về mặt số lượng và chất lượng, nâng cao chất lượng phương tiện thực hiện KTQT, tạo điều kiện áp dụng các phương pháp kỹ thuật KTQT. Tuy nhiên, 8/9 chuyên gia đồng thuận quan điểm là dù quy mô DN là một yếu tố tác động tích cực đến tổ chức KTQT thì việc thay đổi quy mô để tăng cường tổ chức KTQT cũng khó thực hiện vì hàng loạt các vấn đề liên quan đến vốn, nhân lực, thị trường tiêu thụ, ... Kết quả, 8/9 chuyên gia nhất trí không nên đưa biến này vào mô hình nghiên cứu. Quan điểm này tương đồng với kết quả nghiên cứu của Thái Anh Tuấn (2019).

Yếu tố trình độ CNTT: theo các chuyên gia, giai đoạn hiện nay, nhà quản trị cần nhiều thông tin hơn để ra quyết định nên thông tin KTQT phải được cung cấp nhanh chóng và chính xác hơn. Từ đó, DN có nhu cầu hiện đại hóa phương tiện thực hiện KTQT ... Mức độ ứng dụng CNTT ảnh hưởng đáng kể đến việc bố trí nhân sự, phân công thu thập, xử lý và cung cấp thông tin KTQT. Trong các DNCKVN, khối lượng dữ liệu mà KTQT xử lý là rất lớn, nhà quản trị có nhu cầu thông tin thường xuyên, liên tục để điều hành quá trình SXKD. Do đó cả 9/9 chuyên gia nhất trí trình độ CNTT là một yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT.

Yếu tố trình độ nhân sự thực hiện KTQT: theo các chuyên gia, trình độ của nhân sự thực hiện KTQT sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật KTQT trong DN cũng như việc bố trí, sắp xếp các vị trí trong bộ máy nhân sự thực hiện KTQT, đến việc triển khai và hiệu quả sử dụng các phương tiện thực hiện KTQT. Để lựa chọn, áp dụng được các phương pháp, kỹ thuật KTQT phù hợp với đặc thù hoạt động SXKD của DN, đòi hỏi người làm công việc KTQT phải có trình độ chuyên môn, sự hiểu biết nhất định về KTQT. Bên cạnh đó, nhân sự thực hiện KTQT cần có các kỹ năng mềm phù hợp với vị trí làm việc cũng như khả năng phân tích, báo cáo và tư vấn cho nhà quản trị ra quyết định. Ngoài ra, để phù hợp với thực tiễn kinh doanh, các chương trình đào tạo phát triển chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp là cần thiết. Do đó, 9/9 chuyên gia thống nhất đây là yếu tố quan trọng đảm bảo cho sự thành công của tổ chức KTQT trong DN.

Theo các chuyên gia, yếu tố *mức độ cạnh tranh* mặc dù là một yếu tố bên ngoài DN tác động đến tổ chức KTQT nhưng mức độ tác động của cạnh tranh đến tổ chức KTQT lại phụ thuộc vào cảm nhận chủ quan của nhà quản trị. Nếu nhà quản trị đánh giá đầy đủ về mức độ cạnh tranh cũng như nhận thức đầy đủ vai trò của thông tin KTQT thì họ sẽ đưa ra sự chỉ đạo, tham gia giám sát, hỗ trợ thực hiện, chấp nhận các chi phí nhằm thúc đẩy việc tổ chức KTQT tốt hơn. Vì vậy, 9/9

chuyên gia nhất trí yếu tố này có thể được xem xét thông qua yếu tố *quan điểm của nhà quản trị*.

Các chuyên gia thống nhất không bổ sung yếu tố nào vào mô hình nghiên cứu.

Dựa vào các lý thuyết nền và nghiên cứu tiền nhiệm, cùng với kết quả thảo luận với các chuyên gia, mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN gồm 5 biến độc lập là *quan điểm của nhà quản trị (QD)*, *đặc điểm quá trình sản xuất (SX)*, *trình độ CNTT (CN)*, *trình độ nhân sự thực hiện KTQT (TD)*, *cơ cấu tổ chức DN (CC)* và 1 biến phụ thuộc là *tổ chức KTQT tại các DNCKVN (TC)*. Đồng thời các yếu tố trong mô hình nghiên cứu đề xuất đều là những yếu tố có tác động thuận chiều với tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Vì vậy, tác giả đưa ra 5 giả thuyết nghiên cứu:

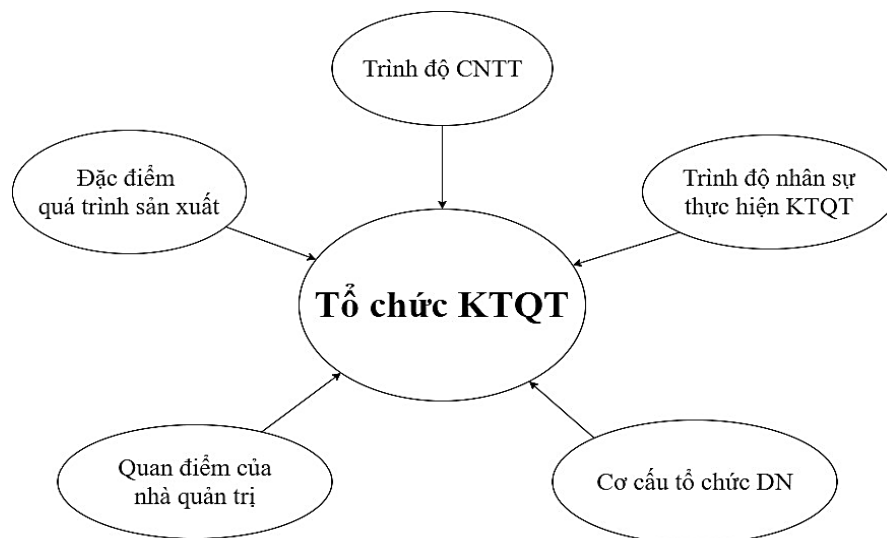
Giả thuyết H1: Yếu tố “Quan điểm của nhà quản trị” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN

Giả thuyết H2: Yếu tố “Đặc điểm quá trình sản xuất” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN

Giả thuyết H3: Yếu tố “Trình độ CNTT” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN

Giả thuyết H4: Yếu tố “Trình độ nhân sự thực hiện KTQT” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN

Giả thuyết H5: Yếu tố “Cơ cấu tổ chức DN” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN.



Sơ đồ 2.6: Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN

Dựa trên các câu hỏi đã được sử dụng ở các nghiên cứu tiền nhiệm trong và ngoài nước (Choe, 2004; Abdel-Kader và Luther, 2008; Tuan Mat, 2010; Ahmad, 2012; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Klein, 2014; Chae và cộng sự, 2014; Trần Ngọc Hùng, 2016; Bùi Tiến Dũng, 2018; Phan Hương Thảo, 2020), cùng với kết quả thảo luận với chuyên gia, tác giả đã tập hợp, rút bớt, hiệu chỉnh các thang đo phù hợp với thực tế đặc điểm SXKD tại các DKCKVN (**phụ lục 5.0**). Mô hình nghiên cứu của tác giả có sự khác biệt với mô hình của Bùi Tiến Dũng (2018), một trong số rất ít đề tài nghiên cứu trực tiếp các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DNSX bằng phương pháp định lượng. Bùi Tiến Dũng (2018) không đưa yếu tố *cơ cấu tổ chức DN* vào mô hình nghiên cứu. Trong khi, KTQT là một bộ phận của DN, nên tổ chức KTQT có thể chịu tác động bởi cơ cấu tổ chức của DN.

2.4.2 Kết quả phân tích dữ liệu

2.4.2.1 Kiểm định độ tin cậy của thang đo

Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo được thể hiện qua bảng sau:

Bảng 2.9: Tổng hợp đánh giá độ tin cậy của thang đo

Thang đo	Số biến quan sát	Hệ số Cronbach's Alpha	Hệ số tương quan biến tổng thấp nhất	Kết luận
TC	5	0.868	0.633	Đạt yêu cầu
QD	4	0.807	0.583	Đạt yêu cầu
SX	4	0.848	0.525	Đạt yêu cầu
CN	3	0.689	0.445	Đạt yêu cầu
TD	4	0.835	0.637	Đạt yêu cầu
CC	3	0.853	0.575	Đạt yêu cầu

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Kết quả cho thấy tất cả các biến độc lập và biến phụ thuộc đều có hệ số Cronbach's Alpha từ 0.689 đến 0.868 ≥ 0.6 nên đạt yêu cầu về độ tin cậy. Hệ số Corrected Item-Total Correlation của tất cả các biến quan sát của các biến độc lập và biến phụ thuộc đều > 0.3 , đảm bảo yêu cầu. Do đó, 23 biến quan sát đều có ý nghĩa và đảm bảo độ tin cậy, được đưa vào phân tích những bước tiếp theo.

2.4.2.2 Phân tích nhân tố khám phá EFA

Kết quả phân tích EFA cho các **biến độc lập** với hệ số KMO = 0.616 > 0.5 , hệ số Sig Bartlett's Test = 0.000 < 0.05 , các biến quan sát có tương quan với nhau trong yếu tố, phân tích nhân tố khám phá EFA là phương pháp phù hợp để phân tích mô hình trong các bước tiếp theo.

Bảng 2.10: Kết quả phân tích KMO và kiểm định thang đo Barlett's của các biến độc lập

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.616
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5673.281
	df	153
	Sig.	.000

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Số liệu phân tích tổng phương sai trích cho thấy có 5 yếu tố được trích với tiêu chí Eigenvalue > 1 với tổng phương sai tích lũy là $72.353\% \geq 50\%$, do vậy mô hình EFA là phù hợp (**phụ lục 2.40**).

Kết quả ma trận xoay (**phụ lục 2.41**) cho thấy các biến đã được gom lại thành 5 nhóm như tác giả đề xuất ban đầu. Không có biến quan sát nào tải lên cả 2 yếu tố, không có biến quan sát nào không có hệ số tải, không có biến quan sát nào được chuyển qua đo lường cho yếu tố khác. Chính vì vậy, các biến đều được giữ lại mà không cần phải loại bỏ bất cứ biến nào đồng thời nhóm biến quan sát cho từng yếu tố được giữ nguyên.

Sau khi phân tích EFA với các biến độc lập, tác giả tiếp tục tiến hành phân tích EFA với biến phụ thuộc và thu được kết quả như bảng dưới đây:

Bảng 2.11: Kết quả phân tích KMO và kiểm định thang đo Barlett's của biến phụ thuộc

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.773
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1130.975
	Df	10
	Sig.	.000

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Dựa vào bảng kết quả có thể thấy hệ số KMO = $0.773 > 0.5$, hệ số Sig Bartlett's Test = $0.000 < 0.05$. Điều này cho thấy phân tích nhân tố khám phá là hoàn toàn phù hợp, các biến quan sát có tương quan với nhau trong yếu tố và có ý nghĩa thống kê tại mức 0.05.

Kết quả tổng phương sai trích của biến phụ thuộc cho thấy có 1 nhân tố được trích tại Eigenvalues bằng $3.289 > 1$. Tổng phương sai trích = $65.784\% \geq 50\%$ nên mô hình EFA là phù hợp. Nhân tố này giải thích được 65.784% biến thiên dữ liệu của 5 biến quan sát tham gia vào EFA. Tất cả các biến quan sát đều có hệ số tải > 0.5, có ý nghĩa thống kê tốt. Ma trận xoay không xuất hiện. Thang đo đảm bảo tính đơn hướng, các biến quan sát của biến phụ thuộc hội tụ khá tốt (**phụ lục 2.42**).

2.4.2.3 Phân tích tương quan Pearson

Theo bảng kết quả (**phụ lục 2.43**), hệ số tương quan tuyến tính của 5 biến độc lập với biến phụ thuộc “Tổ chức KTQT tại các DNCKVN” có giá trị nằm trong khoảng từ 0.261 đến 0.507, có nghĩa các biến độc lập đều có mối tương quan với biến phụ thuộc, có mối quan hệ thuận chiều với nhau. Các biến số trong mô hình đều tương quan và có ý nghĩa thống kê với giá trị Sig đều < 0.05 .

2.4.2.4 Phân tích hồi quy tuyến tính bội

Đưa 5 yếu tố trong mô hình nghiên cứu vào phân tích hồi quy nhằm đánh giá mức độ phù hợp của mô hình hồi quy tuyến tính bội bằng phương pháp Enter. Giá trị của mỗi yếu tố được dùng để phân tích hồi quy là giá trị trung bình của các biến quan sát thuộc yếu tố đó. Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính bội như sau:

Bảng 2.12: Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính bội

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.702 ^a	.493	.487	.33086	1.886
a. Predictors: (Constant), CC, TD, QD, SX, CN					
b. Dependent Variable: TC					

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Giá trị R bình phương hiệu chỉnh (Adjusted R Square) = 0.487 cho thấy các biến độc lập đưa vào phân tích hồi quy ảnh hưởng 48.7% sự biến thiên của biến phụ thuộc, còn lại 51.3% là do các biến ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên. Giá trị DW = 1.886 nằm trong khoảng từ 1.5 – 2 nên kết quả không vi phạm giả định tự tương quan chuỗi bậc nhất (Yahua Qiao, 2011).

Bảng 2.13: Phân tích phương sai ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	44.843	5	8.969	81.928	.000 ^b
	Residual	46.087	421	.109		
	Total	90.930	426			
a. Dependent Variable: TC						
b. Predictors: (Constant), CC, TD, QD, SX, CN						

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Kiểm định F = 81.928, Giá trị Sig = 0.000 < 0.05 nên mô hình hồi quy là phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được.

Bảng 2.14: Hệ số của mô hình hồi quy chính thức

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-.280	.184		-1.522	.129		
	QD	.479	.037	.489	12.897	.000	.837	1.195
	SX	.101	.036	.122	2.837	.005	.652	1.535
	CN	.242	.041	.256	5.874	.000	.635	1.574
	TD	.160	.028	.203	5.705	.000	.953	1.050
	CC	.102	.033	.123	3.123	.002	.771	1.296

a. Dependent Variable: TC

(Nguồn: Kết quả xử lý SPSS của tác giả)

Các biến độc lập đều có Sig < 0.05, do đó đều có ý nghĩa thống kê, có tác động lên biến phụ thuộc. Hệ số VIF của các biến độc lập đều nhỏ hơn 2, do vậy dữ liệu không vi phạm giả định đa cộng tuyến (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Hệ số hồi quy đều > 0, tất cả các biến độc lập đưa vào phân tích hồi quy đều tác động cùng chiều tới biến phụ thuộc. Dựa vào độ lớn của hệ số hồi quy chuẩn hóa Beta, thứ tự mức độ tác động từ mạnh nhất tới yếu nhất của các biến độc lập đến biến phụ thuộc *tổ chức KTQT* tại các DNCKVN, ta có phương trình hồi quy chuẩn hóa sau:

$$TC = 0.489 QD + 0.256 CN + 0.203 TD + 0.123 CC + 0.122 SX + \varepsilon$$

Biểu đồ Histogram thể hiện phân dư của mô hình có giá trị trung bình xấp xỉ bằng 0 và độ lệch chuẩn bằng 0.994 (≈ 1) nên phân phối phần dư của mô hình hồi quy mà tác giả xây dựng có phân phối gần với phân phối chuẩn (đồ thị có dạng hình chuông), do vậy các giả định của mô hình hồi quy không bị vi phạm (**phụ lục 2.44**).

2.4.3 Bàn luận kết quả nghiên cứu

Qua nghiên cứu định lượng bằng phần mềm SPSS, có 5 yếu tố ảnh hưởng thuận chiều đến *tổ chức KTQT* trong các DNCKVN theo thứ tự lần lượt là *quan điểm của nhà quản trị, trình độ công nghệ thông tin, trình độ nhân sự thực hiện KTQT, cơ cấu tổ chức DN* và *đặc điểm quá trình sản xuất*. Kết quả này có sự khác biệt về thứ tự các yếu tố ảnh hưởng với nghiên cứu của Bùi Tiến Dũng (2018) thực hiện với các DNSX giấy. Bùi Tiến Dũng (2018) chỉ ra *công nghệ và kỹ thuật sản xuất* có sự tác động mạnh và căn bản nhất đến các nội dung *tổ chức KTQT*, tiếp theo đó là *đến quy mô DN, sự tham gia của nhà quản lý, trình độ nhân viên kế toán*. Trần Ngọc Hùng (2016) chỉ ra *nhận thức của người chủ/điều hành DN* có tác động đáng kể (xếp thứ 2 trong các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng *KTQT* tại các DN nhỏ và vừa). Cụ thể từng yếu tố trong mô hình như sau:

“*Quan điểm của nhà quản trị*” (QD) có tác động mạnh nhất đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN với hệ số Beta chuẩn hóa là 0.489. Có nghĩa là, trong điều kiện các yếu tố khác không đổi, quan điểm của nhà quản trị tăng thêm 1 đơn vị sẽ tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT 0.489 đơn vị. Kết quả này phù hợp với các nghiên cứu trước đây như của Ahmad (2012), Trần Ngọc Hùng (2016), Bùi Tiến Dũng (2018), Phan Hương Thảo (2020).

“*Trình độ công nghệ thông tin*” (CN) là yếu tố thứ hai tác động đến tổ chức KTQT. Trong điều kiện các yếu tố khác không đổi, sự gia tăng ứng dụng CNTT 1 đơn vị sẽ tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT 0.256 đơn vị. Kết quả nghiên cứu này phù hợp với các nghiên cứu trước đây của Choe (2004), Halbouni (2014), Chae và cộng sự (2014), Thái Anh Tuấn (2019).

“*Trình độ nhân sự thực hiện KTQT*” (TD): khi những yếu tố khác không thay đổi, nếu trình độ nhân sự thực hiện KTQT tăng 1 đơn vị thì sẽ tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT là 0.203 đơn vị. Kết quả nghiên cứu này phù hợp với các nghiên cứu trước đây của Bùi Tiến Dũng (2018), Thái Anh Tuấn (2019), Phan Hương Thảo (2020).

“*Cơ cấu tổ chức DN*” (CC) có tác động cùng chiều đến tổ chức KTQT trong DNCKVN nhưng mức độ không lớn. Khi những yếu tố khác không thay đổi, nếu cơ cấu tổ chức DN tăng 1 đơn vị thì sẽ tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT là 0.123 đơn vị. Kết quả này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008), Tuan Mat (2010) và Đoàn Ngọc Phi Anh (2012).

“*Đặc điểm quá trình sản xuất*” (SX) có tác động đến tổ chức KTQT nhưng mức độ ảnh hưởng không lớn. Khi những yếu tố khác không thay đổi, nếu đặc điểm quá trình sản xuất tăng 1 đơn vị thì sẽ tăng cường mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT là 0.122 đơn vị. Kết quả này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Abdel-Kader & Luther (2008), Klein (2014) và Bùi Tiến Dũng (2018).

2.5 Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Qua quá trình khảo sát tại các DNCKVN, tác giả nhận thấy các DN đã nhận thức tầm quan trọng của KTQT ngày một rõ nét hơn. Thực tiễn tổ chức KTQT tại các DNCKVN đã bắt đầu được đầu tư triển khai hoàn thiện và khoa học hơn, đặc biệt là ở các DN có quy mô lớn và đã triển khai ứng dụng ERP. Tuy nhiên vẫn còn những hạn chế cần tiếp tục khắc phục để có được nguồn thông tin đảm bảo chính xác, đầy đủ, thích hợp, kịp thời và bảo mật phục vụ nhà quản trị DN.

2.5.1 Những kết quả đạt được

2.5.1.1 Về tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

Việc tổ chức xây dựng ĐMCP đã được các DN thực hiện tương đối bài bản, khoa học về cả nhân sự, phương pháp và phương tiện thực hiện. Phần lớn các DN quy mô lớn và có ứng dụng ERP đã xây dựng định mức CPSXC, CPBH và CPQLDN làm cơ sở tin cậy cho lập dự toán SXKD, kiểm soát, đánh giá thành quả và ra quyết định tốt hơn. Các sản phẩm mới đưa vào sản xuất (với số lượng lớn) có quá trình sản xuất thử để có thông tin xây dựng ĐMCP.

Công tác lập dự toán SXKD tại các DN đã đáp ứng được phần nào chức năng hoạch định của nhà quản trị, giúp DN tận dụng được các nguồn lực tham gia vào quá trình hoàn thành mục tiêu chung của DN. Mô hình, phương pháp và loại dự toán đã được các DN sử dụng tương đối phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của các DNCK. Các nội dung dự toán cơ bản như dự toán tiêu thụ, dự toán sản lượng sản xuất, dự toán HTK, dự toán CPNVLT, dự toán CPNCTT đã được các DN xác định. Bên cạnh đó, dự toán CPSXC, dự toán giá vốn, dự toán KQKD và dự toán dài hạn đã được thực hiện ở đa số các DN có quy mô lớn và đã ứng dụng ERP.

2.5.1.2 Về tổ chức thu nhận và xử lý thông tin thực hiện

Thông tin thực hiện tại các DNCKVN được thu nhận tương đối đầy đủ. Quá trình thu thập các thông tin này được thực hiện dựa vào hệ thống chứng từ của KTTC và có sự phối kết hợp với các phòng ban chức năng trong DN. Những thông tin chưa được phản ánh trên các chứng từ của KTTC thì bộ phận KTQT tổ chức thu thập thêm qua các chứng từ được thiết kế riêng theo yêu cầu quản trị nội bộ. Cách làm này vừa đảm bảo tiết kiệm thời gian, chi phí so với làm riêng 2 hệ thống chứng từ cũng như đảm bảo độ tin cậy của thông tin. Thông tin thu thập bao gồm cả thông tin tài chính và phi tài chính, thông tin bên trong DN và thông tin bên ngoài DN, đáp ứng cơ bản nhu cầu thông tin phục vụ điều hành, kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả cũng như ra quyết định của nhà quản trị. Nhờ ứng dụng CNTT, công tác thu thập thông tin được thực hiện nhanh chóng, thuận tiện và chính xác hơn trước đây rất nhiều, đáp ứng ngày càng tốt hơn nhu cầu thông tin của nhà quản trị, đặc biệt là các DN ứng dụng ERP đang dần chuyển sang dùng toàn bộ chứng từ điện tử giúp thông tin được tích hợp nhanh chóng vào bộ cơ sở dữ liệu dùng chung.

Thông tin sau khi thu thập được tổ chức xử lý ngày một hoàn thiện hơn, áp dụng nhiều phương pháp, công cụ của KTQT hơn trước. Các thông tin KTQT đều được các DN phân loại, mã hóa theo từng loại, nhóm bước đầu đáp ứng yêu cầu quản trị. CPSX được xác định theo quá trình sản xuất (từng phân xưởng, tổ đội) cho các

sản phẩm sản xuất hàng loạt phù hợp với đặc thù sản xuất nhiều công đoạn, theo quy trình khép kín, một sản phẩm sử dụng nhiều máy móc, nhân công và xác định chi phí theo đơn đặt hàng cho các sản phẩm sản xuất theo đơn đặt hàng, tạo điều kiện thuận lợi đánh giá kết quả từng đơn hàng. Các DN đã sơ bộ hình thành các TTTN nên KTQT bắt đầu phân loại chi phí theo các TTTN. Một số DN đã áp dụng phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, tập trung chủ yếu vào các DN ứng dụng ERP, tạo cơ sở thông tin cho việc áp dụng các phương pháp kỹ thuật KTQT. Phương pháp xác định giá thành theo chi phí toàn bộ được 100% DN áp dụng. Cách thức phân bổ chi phí chung được đánh giá là đơn giản, đem lại kết quả nhanh chóng và tương đối sát với chi phí thực tế phát sinh: CPSXC phân bổ theo khối lượng sản phẩm hoàn thành hoặc CPNVLT; các chi phí ngoài sản xuất được xác định theo tỷ lệ % so với doanh thu.

Các tài khoản và sổ kế toán cũng đã thiết kế chi tiết hơn so với KTTC, các bảng kê cũng được lập để phục vụ các yêu cầu thông tin của nhà quản trị. Thông tin phản ánh trên các tài khoản kế toán và sổ kế toán của các DN ứng dụng ERP đã bước đầu đảm bảo theo thời gian thực (real time) giúp nhà quản trị có căn cứ tin cậy và nhanh chóng trong việc ra quyết định.

2.5.1.3 Về tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị

Các DN khảo sát đều đã tiến hành phân tích thông tin KTQT giúp nhà quản trị có thể kiểm tra, kiểm soát và đánh giá thành quả thông qua việc so sánh đối chiếu chênh lệch. Mỗi phòng ban trong DN chịu trách nhiệm phân tích các nội dung phù hợp với chức năng, nhiệm vụ của mình. Doanh thu, chi phí ở các DN khảo sát đã được đánh giá cho từng sản phẩm, từng chi nhánh, đại lý cũng như tỷ trọng của từng bộ phận trong tổng doanh thu giúp nhà quản trị đánh giá sự phù hợp của cơ cấu mặt hàng kinh doanh; tỷ trọng từng bộ phận chi phí trong tổng chi phí giúp nhà quản trị đánh giá mức độ hợp lý của cơ cấu chi phí. Nội dung phân tích các nguyên nhân (định tính) tác động đến kết quả SXKD đã được 1 số DN quy mô lớn, đã ứng dụng ERP bước đầu phân tích.

Đối với phân tích thông tin hỗ trợ ra quyết định, một số DN đã bước đầu vận dụng những phương pháp kỹ thuật KTQT như phân tích thông tin thích hợp giúp nhà quản trị ra được các quyết định về giá bán sản phẩm, chấp nhận hay từ chối đơn hàng đặc biệt, số lượng sản phẩm sản xuất, lựa chọn nguồn cung cấp vật tư, (tập trung chủ yếu ở các DN ứng dụng ERP).

2.5.1.4 Về tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

Nhìn chung, hệ thống báo cáo KTQT cung cấp cho nhà quản trị các cấp tại tất cả các DN khảo sát đều ngày càng hoàn thiện về cả nội dung và hình thức, được các

nhà quản trị đánh giá cơ bản đáp ứng nhu cầu. Hệ thống báo cáo không chỉ bao gồm các báo cáo phục vụ định hướng hoạt động kinh doanh, báo cáo tình hình thực hiện mà còn bao gồm các báo cáo phân tích chênh lệch và báo cáo phân tích phục vụ ra quyết định. Nội dung báo cáo linh hoạt, trình bày bằng cả lời văn, sơ đồ, bảng biểu đáp ứng tốt hơn yêu cầu nhà quản trị. Báo cáo có thể được lập định kỳ hoặc đột xuất theo yêu cầu của nhà quản trị. Hình thức cung cấp kết hợp cả bản mềm và bản cứng, thông qua email, trang web quản lý nội bộ hoặc các phần mềm. Tại các DN ứng dụng ERP do đã thực hiện đầy đủ việc xác định bộ phận cung cấp, đối tượng và thời điểm cung cấp thông tin KTQT, hình thức và nội dung cung cấp thông tin KTQT và đặc biệt là có quy trình phản hồi thông tin KTQT nên hệ thống báo cáo được tích hợp theo thời gian thực trên hệ thống, việc sử dụng và phản hồi thông tin được thực hiện nhanh chóng.

2.5.1.5 Về tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị

Các DNCKVN đã nhận thức ngày càng rõ tầm quan trọng của KTQT nên đã có sự chú trọng nhất định đến tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Nhà quản trị đánh giá nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT hiện tại cơ bản đáp ứng yêu cầu công việc. Nhân sự thực hiện KTQT trong phòng kế toán được tổ chức kết hợp giữa KTTC và KTQT, phù hợp với quy mô, đặc điểm SXKD của các DNCKVN. Đồng thời giúp DN tiết kiệm được chi phí vận hành bộ máy nhân sự thực hiện KTQT, công việc của nhân sự phòng kế toán không bị trùng lặp, chồng chéo, đảm bảo tính khoa học trong công việc, thông tin được cung cấp cho nhà quản trị một cách nhanh chóng, chính xác. Bộ phận KTQT trong phòng kế toán bước đầu có sự phối hợp với các bộ phận thực hiện KTQT ở các phòng ban khác trong DN.

Để đảm bảo các công việc KTQT được diễn ra nhanh chóng, hiệu quả, nhà quản trị tại một số DN đã tổ chức các buổi trao đổi chuyên môn giữa phòng kế toán và các phòng ban liên quan để giúp nhân sự KTQT phòng kế toán hiểu đầy đủ, chính xác về các đặc điểm quá trình sản xuất cơ khí cũng như ban hành các bản mô tả công việc để các bộ phận có căn cứ thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình. Về xác định các phần hành KTQT trong phòng kế toán đã có sự kết hợp giữa đối tượng kế toán và chu trình nghiệp vụ giúp phản ánh đầy đủ thông tin KTQT trong DN. Nhân sự thực hiện KTQT được đào tạo đúng chuyên ngành, có trình độ đại học trở lên chiếm tỷ trọng chủ yếu. Đồng thời, các kế toán có hiểu biết nhất định về KTQT. Nhân sự thực hiện công việc KTQT ở các phòng ban đảm bảo kỹ năng ứng dụng CNTT vào công việc.

Về phương tiện thực hiện KTQT: Các DN đều trang bị hệ thống máy tính cũng như mạng viễn thông, PMKT hoặc phần mềm ERP phục vụ công việc KTQT nhanh chóng, thuận tiện và chính xác hơn. Các DN đã bắt đầu sử dụng mạng extranet cho phép người dùng có thể truy cập dữ liệu từ xa, đáp ứng yêu cầu làm việc bất cứ ở đâu, bất cứ khi nào. Các DN đều tiến hành phân quyền người dùng trên hệ thống phần mềm. Các phần mềm đều có tính năng lưu vết mọi hành động của từng người dùng nên đảm bảo theo dõi được việc cập nhật, khai thác thông tin trên hệ thống. Các DN đều quy định kiểm tra chứng từ, tài liệu trước khi nhập liệu để đảm bảo chất lượng thông tin ban đầu trước khi tiến hành xử lý, phân tích. Các tài liệu KTQT dưới dạng bản in và bản mềm đều có quy định lưu trữ. Một số DN đã lưu trữ thông tin trên ứng dụng đám mây giúp đảm bảo an toàn thông tin và tăng hiệu quả sử dụng thông tin.

2.5.2 Những hạn chế

2.5.2.1 Về tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

Tổ chức xây dựng ĐMCP:

Định mức CPSX được xây dựng chủ yếu dựa trên thông số kỹ thuật của bản thiết kế sản phẩm, bao gồm: định mức lượng NVLTT, định mức lượng NCTT. Định mức giá chưa được quan tâm đúng mức. Hơn 80% DN (đều là các DN ứng dụng PMKT) được khảo sát chưa tiến hành xây dựng định mức CPSXC. Những năm gần đây, các DN luôn tìm kiếm và nhập khẩu những dây truyền sản xuất hiện đại nhằm nâng cao năng suất và chất lượng sản phẩm, đáp ứng tốt hơn nhu cầu của khách hàng nên tỷ trọng của CPNCTT ngày càng giảm, CPSXC ngày càng tăng. Tuy nhiên việc phân bổ CPSXC còn nhiều bất cập, ảnh hưởng đến tính chính xác của định mức CPSX sản phẩm, dẫn đến nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định sai lầm, gây thiệt hại cho DN. Định mức CPSXC cho từng sản phẩm được xác định theo một trong các cách sau: (1) theo tỷ trọng CPNVLTT của sản phẩm đó trên tổng CPSXC là chưa hợp lý, vì CPNVLTT cao không đồng nghĩa với tiêu hao máy móc, điện, nhân công quản lý phân xưởng sẽ nhiều; (2) theo CPSXC của kỳ trước hoặc CPSXC của sản phẩm tương tự cũng chưa phản ánh chính xác mức tiêu hao ở thời điểm hiện tại.

Nhiều DN sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí NVL phụ dùng chung cho nhiều sản phẩm là tỷ trọng khối lượng NVL chính của sản phẩm trong tổng khối lượng NVL chính hoặc tỷ trọng sản lượng sản phẩm sản xuất trên tổng sản lượng của DN là chưa thật sự phù hợp, bởi lẽ đôi khi sản phẩm có khối lượng nhỏ, căn cứ phân bổ là khối lượng của sản phẩm, thì chi phí vật tư phụ được phân bổ ít hơn song thực tế sản phẩm đó có thể tiêu hao nhiều chi phí vật tư hơn các sản phẩm có khối lượng lớn hơn.

Việc xây dựng ĐMCP liên quan đến nhiều bộ phận khác nhau, kết quả của bộ phận này sẽ là thông tin đầu vào của bộ phận khác. Tuy nhiên, thực tế quy trình làm việc của các bộ phận không phải lúc nào cũng diễn ra nhịp nhàng dẫn đến tình trạng định mức CPSX xây dựng thiếu chính xác, kịp thời.

Phương pháp thực nghiệm hoặc quan sát thống kê để thu thập thông tin xây dựng ĐMCP rất ít được sử dụng nên số liệu định mức CPSX thiếu tính tin cậy.

Về tổ chức lập dự toán SXKD: Các DN chưa quan tâm đúng mức đến dự toán dài hạn, đặc biệt là các DN có quy mô vừa. Dự toán ở tất cả các DN khảo sát đều là dự toán tĩnh, trong khi thực tế hiện nay nền kinh tế luôn biến động không ngừng. Bên cạnh đó, do mức độ hoạt động thực tế thường khác với mức độ hoạt động dự kiến nên so sánh dự toán tĩnh với kết quả thực tế thường ít có ý nghĩa trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí và thường dẫn đến những nhận định sai lầm về hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong DN.

Cơ sở thông tin phục vụ lập dự toán chưa đầy đủ. Đặc biệt, thông tin dự báo là một thông tin quan trọng để lập dự toán nhưng hiện nay các DN đều đang sử dụng phương pháp định tính để dự báo số liệu nên thông tin dự báo mang nặng tính chủ quan, thiếu tính tin cậy, ý kiến của những người có chức vụ cao nhất thường chi phối ý kiến của người khác hoặc phụ trách bán hàng thường chủ động giảm giá trị dự báo vì lo sợ số liệu này sẽ là định mức doanh số của họ.

Nhiều DN chưa tiến hành xây dựng dự toán CPSXC, dự toán CPBH, CPQLDN, KQKD, dự toán tài chính, do đó bức tranh dự toán tại các DN này chưa thật sự được rõ ràng và đầy đủ, DN không đủ căn cứ để đánh giá kết quả thực hiện, tập trung vào các DN ứng dụng PMKT, việc chi tiết hóa thông tin phục vụ nhu cầu quản trị còn hạn chế. Sự phối kết hợp giữa các bộ phận để tạo thành dự toán tổng thể của các DN còn chưa cao, dẫn đến chưa đáp ứng kịp thời nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị.

2.5.2.2 *Về tổ chức thu nhận và xử lý thông tin thực hiện*

Việc thu thập thông tin KTQT: chỉ 67/180DN kết hợp nhu cầu thông tin của nhà quản trị và khả năng thu thập của KTQT khi xác định thông tin cần thu thập, đều là các DN có quy mô lớn. Việc thu thập thông tin thực hiện tại các DN còn lại chưa được thiết kế quy trình khoa học mà đang được làm theo thói quen, kinh nghiệm của kế toán dẫn đến thông tin KTQT cung cấp cho nhà quản trị tại các DN này chưa đáp ứng tốt nhu cầu của nhà quản trị. Một số thông tin phi tài chính như năng lực sản xuất của nhân công, máy móc thiết bị chưa được thu thập thường

xuyên, gây ra tình trạng không đảm bảo thời gian giao hàng, ảnh hưởng uy tín của DN. Về cách thức thu thập thông tin thì nhiều DN do chưa triển khai ứng dụng ERP nên vẫn kết hợp giữa chứng từ, tài liệu điện tử và chứng từ, tài liệu bằng giấy, nhân sự KTQT phải thao tác nhập liệu lại vào hệ thống phần mềm và bàn giao giữa các bộ phận. Chính vấn đề này là nguyên nhân gây ra sai sót, chậm trễ ảnh hưởng dẫn đến tính chính xác và kịp thời của thông tin KTQT.

Việc nhận diện và phân loại chi phí của DNCKVN hiện nay vẫn chưa có nhiều tác dụng cho việc ra quyết định của nhà quản trị, đặc biệt ở nhóm DN ứng dụng PMKT. Các phương pháp phân loại chi phí như phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị, phục vụ ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh, ... chưa được sử dụng phổ biến. Đồng thời, việc xây dựng bảng nhận diện định phí và biến phí chưa được nhiều DN thực hiện nên công tác xây dựng ĐMCP và hạch toán chi phí chưa có căn cứ tin cậy. Một số yêu cầu của nhà quản trị đối với thông tin doanh thu, lợi nhuận vẫn còn chưa được đáp ứng.

Đặc thù sản xuất cơ khí bao gồm nhiều khoản mục chi phí phức tạp, cần đo lường, kiểm soát chặt chẽ cả về số lượng vật tư, nguyên công cũng như thời gian tiêu hao máy móc thiết bị. Tuy nhiên các phương pháp quan sát, điều tra, phỏng vấn được rất ít DN sử dụng để thu thập thông tin dẫn đến tính chính xác của số liệu các khoản mục CPSX chưa được kiểm soát một cách chặt chẽ.

Việc xử lý thông tin thực hiện:

Bộ mã hóa thông tin/đối tượng kế toán được các bộ phận khác nhau phụ trách xây dựng nên tại nhiều DN còn không đảm bảo tính nhất quán trên phạm vi toàn DN, nhất là những DN sử dụng PMKT. Điều này gây khó khăn cho việc trao đổi thông tin giữa các bộ phận, các phần mềm trong DN.

Việc phản ánh CPSX, GTSP còn nhiều hạn chế: ở hầu hết các DN, các khoản mục chi phí phát sinh đã được ghi nhận đầy đủ, tuy nhiên chưa được nhận diện theo đúng nội dung mà nó phản ánh. Ví dụ, một số chi phí liên quan đến NCTT như tiền ăn ca, phụ cấp độc hại, chi phí đào tạo NCTT nhưng lại được phản ánh vào CPSXC hoặc CPQLDN; chi phí điện nước, điện thoại, dịch vụ mua ngoài phát sinh ở phân xưởng nhưng được tính chung vào CPQLDN, ... Cách xử lý thông tin này làm ảnh hưởng đáng kể đến tính chính xác của chi phí ở từng bộ phận, ảnh hưởng đến việc xác định GTSP, giá bán sản phẩm, đánh giá thành quả ở từng TTTN. Việc phân bổ các khoản mục chi phí chung như CPSXC, CPBH, CPQLDN dựa trên số lượng sản phẩm sản xuất, doanh thu, chi phí trực tiếp mà không tính đến bản chất của từng hoạt

động để đánh giá mức hao phí chính xác nên nhiều phương pháp xác định chi phí của KTQT được đánh giá là phù hợp áp dụng tại các DNCK như phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng, theo quá trình sản xuất chưa phát huy hết tính ưu việt. Ngoài ra, phương pháp chi phí mục tiêu tương đối phù hợp với các DNCK nhưng chưa được các DN sử dụng hiệu quả. Phương pháp ABC, Kaizen costing,... chưa được áp dụng.

Nhiều DN đã đủ điều kiện để áp dụng phương pháp thực tế đích danh với HTK nhưng vẫn chưa áp dụng, gây ảnh hưởng đến tính chính xác của CPSX.

Các tài khoản liên quan ở nhiều DN chưa được phân cấp đáp ứng yêu cầu nhà quản trị, chưa DN nào có hệ thống tài khoản định mức/dự toán chi phí để tạo thuận lợi cho việc đối chiếu với số thực hiện. Nhiều DN thiếu chủ động trong thiết kế các chỉ tiêu trên bảng biểu, sổ kế toán trên phần mềm mà phụ thuộc vào công ty cung cấp giải pháp nên các bảng biểu, sổ kế toán chưa đáp ứng tốt yêu cầu thông tin của nhà quản trị.

2.5.2.3 Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị

Bộ phận phân tích: Các DN chưa phân công nhân sự hay phòng ban nào là đầu mối tổng hợp và điều phối các nội dung phân tích thông tin KTQT để cung cấp một bức tranh toàn cảnh về tình hình thực tế của DN cho nhà quản trị nên thông tin cung cấp còn rời rạc, thiếu tính hệ thống.

Về phạm vi phân tích: đa phần các DN tập trung nhiều vào đánh giá tăng giảm CPSX. Các chỉ tiêu CPBH, CPQLDN, doanh thu, lợi nhuận, các chỉ tiêu phi tài chính chưa được quan tâm đúng mức.

Về nội dung và phương pháp phân tích: các DN chủ yếu tập trung đánh giá sự biến động tăng giảm giữa thực hiện với kế hoạch/dự toán hoặc thực hiện năm nay với năm trước của các chỉ tiêu mà chưa quan tâm đúng mức đến phân tích nguyên nhân biến động, đặc biệt là các yếu tố định lượng để đề xuất các giải pháp phù hợp nhất. Do đó phương pháp thay thế liên hoàn hay phương pháp Dupont, ... chưa được áp dụng. Đối với phân tích thông tin phục vụ ra quyết định ngắn hạn, các phương pháp phân tích CVP, phân tích thông tin thích hợp chưa được ứng dụng nhiều để giúp cung cấp thông tin cho nhà quản trị lựa chọn phương án. Đối với phân tích thông tin phục vụ ra quyết định dài hạn, các phương pháp hiện giá thuần, phương pháp kỳ hoàn vốn, phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian chưa được áp dụng, thông tin cung cấp hỗ trợ nhà quản trị còn rất sơ sài.

Để lập được báo cáo KTQT có chất lượng, đáp ứng tốt yêu cầu thông tin của nhà quản trị thì quá trình thu thập, xử lý thông tin hình thành bộ cơ sở dữ liệu phải

được thực hiện bài bản, khoa học. Tuy nhiên, vấn đề này ở các DNCKVN còn nhiều bất cập dẫn đến nội dung phân tích chưa đảm bảo tính hệ thống mà còn chắp vá, vụn vặt hoặc thực hiện bị động khi nhà quản trị yêu cầu mà ít có sự chuẩn bị trước dẫn đến thông tin phân tích chưa đầy đủ và kịp thời cho nhà quản trị, đặc biệt ở các DN ứng dụng PMKT. Hiệu quả sử dụng thông tin KTQT trong điều hành quản lý hoạt động SXKD còn thấp, nhà quản trị đưa ra đánh giá chưa được tường minh.

2.5.2.4 Tổ chức cung cấp thông tin

Tại các DN khảo sát sử dụng PMKT, hệ thống báo cáo KTQT chưa được tích hợp trên một hệ cơ sở dữ liệu tập trung của DN. Nhân sự thực hiện KTQT ở các phòng ban khác nhau sử dụng các phần mềm khác nhau để lập báo cáo quản trị nên hệ thống báo cáo chưa đảm bảo tính nhất quán cao. Nhà quản trị khó khăn trong việc hệ thống hóa và sử dụng các báo cáo KTQT.

Ngoài ra, các chỉ tiêu trong hệ thống báo cáo phân tích chênh lệch ở các DNCKVN còn khá đơn giản, chưa đáp ứng đầy đủ yêu cầu quản trị DN. Các báo cáo phân tích nguyên nhân biến động thì gần như chưa thể hiện về mặt định lượng. Các báo cáo phục vụ ra quyết định còn ít được quan tâm. Quy trình phản hồi thông tin chưa được xây dựng rõ ràng ở nhiều DN. Do đó nhà quản trị còn chủ yếu dựa vào kinh nghiệm bản thân khi ra quyết định và đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu của thông tin KTQT chỉ đạt mức trung bình khá.

2.5.2.5 Về tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị

Theo quan điểm hiện tại của các nhà quản trị tại các DNCKVN thì nhân sự thực hiện KTQT chỉ giới hạn trong phòng kế toán nên các nhân sự bên ngoài phòng kế toán thực hiện một số công việc KTQT như xây dựng ĐMCP, lập dự toán một số nội dung, theo dõi vật tư, thành phẩm, ... chưa được coi là nhân sự thực hiện KTQT và họ cũng không coi KTQT là công việc của mình. Do đó, chưa có sự kết nối chặt chẽ giữa nhân sự thực hiện KTQT phòng kế toán với nhân sự thực hiện KTQT ở các phòng ban khác dẫn đến các thông tin KTQT chưa đáp ứng đầy đủ nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Hơn nữa, tại hầu hết các DN, kế toán viên tập trung chủ yếu vào KTTTC, phân công công việc KTQT và KTTTC chưa rõ ràng nên tính chủ động trong công việc không cao. Hơn nữa, 1 nhân viên kế toán thì kiêm nhiệm nhiều phần hành kế toán để tiết kiệm chi phí nên thường bị quá tải khi làm việc, dẫn đến chất lượng công việc chưa cao. Bảng mô tả công việc còn chưa đầy đủ, rõ ràng.

Các nhân sự thực hiện KTQT ở phòng kế toán mặc dù có bằng cấp đúng chuyên ngành nhưng hiểu biết về KTQT còn hạn chế, hiểu biết về chuyên môn cơ

khí chưa đầy đủ nên các phương pháp đặc thù của KTQT như phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, KTQT chiến lược, CVP, kỳ hoàn vốn, ... rất ít được sử dụng. Tỷ lệ nhân sự thực hiện KTQT có bằng cấp quốc tế như CIMA, CPA Úc,... cũng rất thấp nên khả năng tiếp cận các kiến thức KTQT hiện đại còn bị hạn chế. Ngoài ra, hiểu biết của các kế toán viên về IAS/IFRS gần như không có trong khi áp dụng IAS/IFRS là một xu hướng tất yếu trong tương lai gần và mang lại nhiều lợi ích cho KTQT: thông tin của KTTC tuân thủ theo IFRS sẽ phù hợp và chặt chẽ hơn cho nhà quản lý sử dụng trong việc ra quyết định, tạo sự thống nhất giữa thông tin của 2 hệ thống kế toán; khi áp dụng ISA/IFRS, các yêu cầu bên ngoài sẽ trở thành một phần thiết lập của quy trình thu thập thông tin và báo cáo KTQT và là một phần thiết yếu của tư duy quản lý đối với thông tin thích hợp cho việc ra quyết định. Do đó việc thu nhận và xử lý thông tin KTQT sẽ thuận lợi và đầy đủ hơn.

Các nhân sự thực hiện KTQT tại các phòng ban bên ngoài phòng kế toán hiểu biết rất ít về KTQT. Điển hình như bộ phận quản đốc các phân xưởng nắm giữ công việc rất quan trọng là phản ánh bước đầu về tình hình và kết quả sản xuất nhưng do chuyên môn chính là sản xuất cơ khí nên chất lượng ghi chép và phản ánh thông tin theo yêu cầu KTQT chưa đảm bảo.

Khả năng ứng dụng CNTT trong KTQT của các bộ phận trong DN chưa đồng đều, đặc biệt là tại bộ phận kho. Với số lượng vật tư, thành phẩm đa dạng, phức tạp về chủng loại, mẫu mã, chất lượng nên việc ghi chép rất phức tạp dẫn đến bộ phận kho tại nhiều DN còn loay hoay trong việc ứng dụng CNTT vào quản lý HTK.

Hệ thống mạng viễn thông của các DN vẫn chủ yếu dùng mạng internet và intranet, một số DN bắt đầu sử dụng extranet cho phép người lao động hoặc các đối tác có khả năng truy xuất từ bên ngoài qua internet. Tuy nhiên, đây là giao thức mạng một chiều không cho phép sự phản hồi qua lại, do đó vẫn chưa đáp ứng đầy đủ nhu cầu thông tin của DN trong giai đoạn mà thời lượng làm việc từ xa chiếm tỉ trọng lớn như hiện nay.

Hơn 80% DN áp dụng PMKT hỗ trợ công việc KTQT. Tuy nhiên, việc sử dụng PMKT còn nhiều hạn chế, như chưa phản ánh được quá trình phát sinh chi phí theo các phân xưởng, tính giá thành bán thành phẩm một cách chính xác nên phải kết hợp Excel trong quá trình thực hiện công việc KTQT. Đồng thời việc kết xuất và nhập liệu với các phần mềm QLSX, quản lý kho, ... mất nhiều thời gian, công sức do hệ thống mã hóa và nội dung thông tin thiếu thống nhất giữa các phòng ban. Nhiều DN chưa tiếp cận được các giải pháp ERP có giá hợp lý và chất lượng tốt.

Mặc dù có thiết kế các quy trình, thủ tục để quản trị người dùng, kiểm soát, bảo mật và lưu trữ thông tin trên hệ thống phần mềm thực hiện KTQT nhưng còn 80% các DN (các DN ứng dụng PMKT) chưa quy định thành văn bản chính thức. Các DN đã văn bản hóa các quy định thì nội dung còn chưa rõ ràng, cụ thể để bắt buộc người dùng tuân thủ chặt chẽ.

Việc phân quyền tại nhiều DN còn thiếu khoa học, gây ảnh hưởng đến hiệu quả công việc. Việc kiểm tra chứng từ trước khi nhập liệu còn chưa được thực hiện nghiêm túc do thiếu các văn bản quy định trách nhiệm. Quy trình quản lý, kiểm soát thông tin ở các DN đa số chưa được quy định chặt chẽ, mức độ tuân thủ quy định chưa cao dẫn đến thông tin vẫn bị ách tắc hoặc sai sót. Thông tin trên hệ thống dữ liệu không thường xuyên được sao lưu, kiểm tra định kỳ. Còn nhiều DN chủ quan chưa xây dựng hệ thống tường lửa để bảo vệ cơ sở dữ liệu do ngại tốn kém về chi phí dẫn đến sự xâm nhập của virus làm mất dữ liệu. Công tác lưu trữ dữ liệu còn nhiều bất cập dẫn đến việc truy vấn dữ liệu gặp khó khăn, ảnh hưởng đến chất lượng và thời gian cung cấp thông tin KTQT.

2.5.3 Nguyên nhân của những hạn chế

Những hạn chế về tổ chức KTQT trong các DNCKVN xuất phát từ cả nguyên nhân bên trong DN và bên ngoài DN.

Những nguyên nhân xuất phát từ bên trong DN:

Thứ nhất, do quan điểm của nhà quản trị: Nhà quản trị là yếu tố có tính quyết định đến mức độ khả thi và hiệu quả tổ chức KTQT. Ở các DNCKVN, ban lãnh đạo DN chủ yếu xuất thân từ kỹ sư cơ khí nên các hiểu biết về kinh tế nói chung và KTQT nói riêng còn nhiều hạn chế. Do đó, nhà quản trị chưa hiểu toàn diện tính hữu ích của thông tin KTQT trong việc hỗ trợ điều hành và ra quyết định. Vì vậy, nhà quản trị không yêu cầu quá nhiều thông tin KTQT mà vẫn ra quyết định dựa nhiều vào kinh nghiệm là chủ yếu dẫn đến tổ chức KTQT chưa thực sự được tạo điều kiện. Đồng thời, nhà quản trị tại các DN vẫn coi KTQT là công việc của riêng phòng kế toán nên các bộ phận khác trong DN dù thực hiện xây dựng ĐMCP, lập dự toán, phân tích thông tin KTQT nhưng không coi đó là công việc KTQT. Dẫn đến các công việc KTQT không có tính thống nhất cao trong toàn DN. Vai trò đầu mối điều phối các công việc, chỉ đạo và quy định những mẫu chứng từ, báo cáo, ... của người phụ trách kế toán trong DN chưa được thể hiện rõ nét. Điều này cũng phù hợp với kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT, nhân tố *Quan điểm của nhà quản trị* có ảnh hưởng đáng kể với hệ số Beta chuẩn hóa là 0.489.

Thứ hai, do phương tiện thực hiện KTQT tại các DNCKVN mới chỉ đáp ứng ở mức cơ bản. Ngoài ra, khả năng khai thác phần mềm hỗ trợ công việc KTQT của nhân sự thực hiện KTQT còn hạn chế. Hệ thống trang thiết bị phần cứng mới đủ về số lượng còn tốc độ xử lý công việc chưa được đánh giá cao. Các DN ứng dụng ERP chưa chú trọng vào việc lựa chọn nhà cung cấp (có uy tín, có quá trình đào tạo người dùng, triển khai và hậu mãi tốt) nên chưa tận dụng được hết tính ưu việt của ERP, đặc biệt là trong xây dựng ĐMCP, thu thập và xử lý thông tin thực hiện. Để tận dụng tính năng xây dựng ĐMCP, cập nhật thông tin chi phí theo thời gian thực (real time) thì DN phải đo lường được định mức CPSXC, CPNCTT nhưng hiện tại việc xây dựng định mức CPSXC, CPNCTT chi tiết, đầy đủ, nhanh chóng đang là hạn chế của hầu hết các DNCKVN. Các DN sử dụng PMKT phải sử dụng kết hợp các phần mềm khác trong quá trình thực hiện KTQT nên tốn thời gian kết chuyển số liệu, dễ xảy ra sai sót trong quá trình thu nhận, xử lý, kết chuyển thông tin. Các DN này cũng chưa xây dựng quy trình kiểm tra chéo. Tuy nhiên, việc triển khai ứng dụng ERP ở các DN này gặp không ít khó khăn do: chi phí đầu tư cho ERP lớn; nếu sử dụng ERP thì DN sẽ không thể duy trì được hệ thống kế toán 2 sổ như hiện tại nên nhà quản trị và kế toán đều không sẵn sàng. Thực tế này phù hợp với kết quả kiểm định mô hình, nhân tố *Trình độ CNTT* có ảnh hưởng tới tổ chức KTQT với hệ số Beta chuẩn hóa là 0.256.

Thứ ba, là do trình độ nhân sự thực hiện KTQT còn hạn chế. Trước tiên là nhân sự thực hiện KTQT thuộc phòng kế toán: dù được đào tạo đúng chuyên ngành nhưng hiểu biết, khả năng vận dụng kiến thức KTQT vào thực tế công việc chưa cao. Theo trả lời của các kế toán trưởng là do *trong quá trình học tập tại các cơ sở đào tạo, sinh viên kế toán không được tạo điều kiện thực tập các công việc của KTQT vì các DN coi đó là thông tin cần bảo mật*. Các kế toán viên thậm chí là kế toán trưởng còn nhầm lẫn giữa kế toán chi tiết và KTQT. Các nhân viên kế toán chỉ chú trọng vào học tập, nâng cao trình độ KTTC để thực hiện tốt các yêu cầu lập BCTC, quyết toán thuế. Việc học tập các chứng chỉ KTQT quốc tế vừa đòi hỏi khả năng ngoại ngữ lại có chi phí khá cao trong khi DN không có chính sách hỗ trợ nên có rất ít nhân viên kế toán có khả năng tiếp cận theo hướng này. Hơn nữa, theo các kế toán trưởng, *các công việc KTQT trong DNCK có khối lượng lớn và phức tạp do đặc điểm quá trình sản xuất nên kế toán gặp rất nhiều khó khăn trong quá trình thực hiện*. Thứ hai là nhân sự KTQT thuộc các phòng ban khác trong DN: đều thiếu hiểu biết về kế toán nói chung và KTQT nói riêng nên việc thực hiện các công việc

theo yêu cầu của KTQT là hết sức khó khăn. Cả 2 nhóm nhân sự thực hiện KTQT bên trong và bên ngoài phòng kế toán đều chưa được tiếp cận, đào tạo đầy đủ về đạo đức nghề nghiệp KTQT; các kỹ năng mềm hỗ trợ công việc KTQT còn hạn chế.

Thứ tư, do cơ cấu tổ chức của các DNCKVN. Hiện nay, các DNCKVN tổ chức bộ máy quản lý kiểu chức năng, quy trình nhận lệnh của các cấp là theo một đường thẳng nên gây mất thời gian để đưa ra và thực hiện các quyết định khả thi vì chuỗi mệnh lệnh phải được xử lý và thông qua bởi nhiều cấp lãnh đạo; cách biệt trong giao tiếp giữa cấp trên và cấp dưới; thay vì nhìn tổng thể tổ chức, mỗi nhà quản trị lo lắng cho kết quả hoạt động của bộ phận mình, thiếu sự phối hợp hành động với các bộ phận khác; trách nhiệm thực hiện mục tiêu chung dồn cho cấp lãnh đạo cao nhất. Người quản lý thường xuyên phải giải quyết mối quan hệ giữa bộ phận trực tuyến và chức năng. Lãnh đạo các phòng ban chức năng có nhiều ý kiến khác nhau, nên thường xuyên căng thẳng, đưa ra quyết định không kịp thời, ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh. Giữa các bộ phận trong DN không có nhiều cơ hội tương tác với nhau, khả năng nâng cao nghiệp vụ, học tập kiến thức bị hạn chế.

Những nguyên nhân xuất phát từ bên ngoài DN:

Thứ nhất, do hiện nay KTQT không phải là một công việc bắt buộc trong công tác kế toán của các DN Việt Nam như KTTC mà để phục vụ nhu cầu quản trị nội bộ, nên bộ phận kế toán trong DN vẫn chú trọng hơn vào KTTC. Thông tư 53/2006 của Bộ Tài chính là thông tư mới nhất hướng dẫn DN thực hiện KTQT, nhưng nội dung hướng dẫn tổ chức KTQT chưa cụ thể nội hàm “tổ chức”, chưa gắn với từng loại hình DN (DNSX, DN thương mại, DN dịch vụ). Do đó các DNCK gặp nhiều khó khăn khi tiến hành tổ chức KTQT nhằm mang lại thông tin hữu ích cho nhà quản trị.

Thứ hai, có rất ít các công trình nghiên cứu khoa học được thực hiện ở lĩnh vực quản trị các DNCKVN nói chung, đặc biệt đề tài liên quan đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN thì hoàn toàn chưa có. Do đó, các DNCKVN có rất ít tài liệu tham khảo về tổ chức KTQT. Hơn nữa, cũng không có một phương án mẫu nào chung được cho tất cả các DNCKVN vì sản phẩm cơ khí rất đa dạng, đặc thù hoạt động SXKD mỗi DN khác nhau nên các nội dung tổ chức KTQT khác nhau.

Thứ ba, các hiệp hội nghề nghiệp, các bộ ban ngành có liên quan như Bộ Công thương, Bộ Khoa học và công nghệ chưa phát huy hiệu quả: việc xây dựng các tiêu chuẩn kỹ thuật chung cho ngành cơ khí làm cơ sở xây dựng ĐMCP, kiểm soát chi phí cho các DN chưa được thực hiện, công việc này hiện tại phụ thuộc vào kinh nghiệm và hiểu biết của người làm KTQT ở mỗi DN; việc thu hút, kết nối các DNCK cùng chia sẻ kinh nghiệm, hỗ trợ nhau cùng phát triển còn rất hạn chế, ...

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 của luận án đã tập trung trình bày và làm rõ kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Thứ nhất, luận án đã làm rõ các đặc điểm của các DNCKVN ảnh hưởng đến tổ chức KTQT. Thứ hai, luận án làm rõ nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị và đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT trong các DNCKVN. Thứ ba, luận án trình bày thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN theo các nội dung: tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD, tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện, tổ chức phân tích thông tin KTQT, tổ chức cung cấp thông tin KTQT, tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Đồng thời, luận án cũng trình bày kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu tác động của 5 yếu tố đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Phần cuối cùng của chương, luận án đánh giá những kết quả đã đạt được cũng như những hạn chế còn tồn tại và nguyên nhân của hạn chế. Kết quả chương này là cơ sở để tác giả đưa ra các giải pháp, khuyến nghị trong chương tiếp theo của luận án.

CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CƠ KHÍ VIỆT NAM

3.1 Định hướng phát triển ngành cơ khí Việt Nam

Cơ khí có vị trí đặc biệt quan trọng trong sự nghiệp công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước của Việt Nam. Quyết định 319/QĐ-TTg về việc phê duyệt chiến lược phát triển ngành cơ khí Việt Nam đến năm 2025, tầm nhìn đến năm 2035 của Thủ tướng chính phủ ban hành ngày 15/3/2018 đã thể hiện rõ *quan điểm* của nhà nước ta về *định hướng phát triển ngành cơ khí*:

(1) Cơ khí được xác định là ngành công nghiệp nền tảng, có ý nghĩa chiến lược với sự phát triển nhanh, bền vững, nâng cao tính độc lập, tự chủ; đảm bảo khả năng tham gia sâu, có hiệu quả của nền kinh tế vào mạng sản xuất và phân phối toàn cầu, được quan tâm đầu tư thích đáng;

(2) Phát triển ngành cơ khí Việt Nam trọng tâm là cơ khí phục vụ sản xuất nông nghiệp, ô tô, thiết bị công trình công nghiệp, thiết bị điện và công nghiệp hỗ trợ ngành cơ khí trên cơ sở huy động hiệu quả các nguồn lực từ mọi thành phần kinh tế, trong đó chủ yếu là khu vực ngoài nhà nước;

(3) Phát triển ngành cơ khí Việt Nam trên cơ sở sử dụng nguồn nhân lực chất lượng cao và công nghệ tiên tiến, lấy cạnh tranh toàn cầu là động lực phát triển;

(4) Khai thác các lợi thế sẵn có và cơ hội quốc tế trong quá trình hội nhập; gắn kết sản xuất cơ khí với dịch vụ, thương mại, phát triển công nghiệp hỗ trợ ngành cơ khí chủ động tham gia sâu vào chuỗi giá trị, sản xuất công nghiệp thế giới;

(5) Chú trọng phát triển một số chuyên ngành, lĩnh vực cơ khí lưỡng dụng phục vụ quốc phòng, an ninh quốc gia;

(6) Phát triển ngành cơ khí Việt Nam trên cơ sở tăng trưởng xanh, phát triển bền vững và bảo vệ môi trường.

Mục tiêu tổng quát cho chiến lược phát triển ngành cơ khí Việt Nam đến năm 2035 là: phát triển với đa số các chuyên ngành có công nghệ tiên tiến, chất lượng sản phẩm đạt tiêu chuẩn quốc tế, tham gia sâu hơn nữa vào chuỗi giá trị toàn cầu, sử dụng năng lượng tiết kiệm, hiệu quả, cạnh tranh bình đẳng trong hội nhập quốc tế; đội ngũ lao động chuyên nghiệp, có kỷ luật và có năng suất cao, chủ động trong các khâu nghiên cứu, thiết kế, chế tạo sản phẩm cơ khí, cơ bản đáp ứng nhu cầu sản phẩm cơ khí của thị trường trong nước. Đối với xuất khẩu, đến giai đoạn 2030 sản lượng xuất khẩu đạt 40%, đến 2035 đạt 45% tổng sản lượng ngành cơ khí.

Mục tiêu cụ thể: đến năm 2025, tập trung phát triển một số phân ngành cơ khí ô tô, máy kéo, máy nông nghiệp, thiết bị công trình, thiết bị công nghiệp và thiết bị điện có khả năng đáp ứng cơ bản các yêu cầu của nền kinh tế và một phần xuất khẩu; đội ngũ lao động ngành cơ khí cơ bản có đủ trình độ đáp ứng nhu cầu của nền sản xuất hiện đại. Sau năm 2025, hình thành một số tổ hợp nhà thầu tư vấn và chế tạo có khả năng làm chủ công tác thiết kế, chế tạo nhóm thiết bị phụ, gói thầu EPC của các công trình công nghiệp; tập trung hỗ trợ một số DN trong nước có tiềm năng trở thành các tập đoàn mạnh trong chế tạo như ô tô, máy nông nghiệp và thiết bị điện; hình thành hệ thống DN công nghiệp hỗ trợ ngành cơ khí đạt tiêu chuẩn nhà cung cấp trực tiếp cho các DNSX sản phẩm hoàn chỉnh, chủ động tham gia vào chuỗi giá trị toàn cầu, với đối tượng DN vừa và nhỏ chiếm chủ đạo.

Việt Nam đang tiếp tục đẩy mạnh công nghiệp hóa – hiện đại hóa đất nước đã mở ra nhiều cơ hội cho ngành cơ khí: được tạo điều kiện để tiếp cận thông tin, tri thức, các công nghệ tiên tiến, từ đó giúp giảm chi phí chế tạo và sản xuất, giúp người lao động nâng cao trình độ chuyên môn, tăng năng suất, rút ngắn thời gian đưa sản phẩm ra thị trường, ... từ đó, làm thay đổi phương thức quản lý, quản trị trong sản xuất cơ khí. Bên cạnh đó, với vị trí địa lý thuận lợi cho xuất khẩu hàng hóa với các cảng biển lớn, môi trường chính trị ổn định, môi trường đầu tư liên tục được cải thiện, nền kinh tế trong nước năng động với tốc độ tăng trưởng cao và ổn định, nhu cầu các sản phẩm cơ khí tăng mạnh, sự quan tâm đặc biệt từ phía Nhà nước cùng các hiệp định thương mại tự do FTA được ký kết mở ra thị trường xuất khẩu rộng lớn sẽ tạo điều kiện cho ngành cơ khí phát triển. Tuy nhiên, do ký kết nhiều FTA nên dự địa để can thiệp bằng chính sách vào phát triển ngành cơ khí không còn nhiều do phải tuân thủ các cam kết quốc tế, mức độ cạnh tranh với các sản phẩm nhập khẩu ngày càng tăng khiến việc mở rộng thị trường gặp khó khăn. Trong khi đó, các DNCKVN đang tồn tại nhiều vấn đề: (1) thiếu thông tin thị trường; (2) chưa tối ưu được quy trình quản lý tổng thể DN và sản xuất, dẫn đến chậm tiến độ đơn hàng, giảm thiểu khả năng cạnh tranh trên thị trường, nhất là với các tập đoàn đa quốc gia có tiềm lực mạnh và các sản phẩm cơ khí nhập khẩu; (3) trình độ khoa học công nghệ của các DNCKVN còn thấp, sản phẩm cơ khí thiếu đầu ra nên các DNCKVN không có cơ hội đổi mới công nghệ; (4) nguyên phụ liệu như sắt thép, hợp kim màu chưa sản xuất được trong nước mà phải nhập khẩu từ nước ngoài; (5) nhân lực ngành cơ khí đang đối mặt với thực trạng thiếu và yếu cả về chất lượng và số lượng, lao động có trình độ chuyên môn và chứng chỉ hành

nghe giảm, đội ngũ tư vấn thiết kế chưa đạt trình độ, đáp ứng yêu cầu của các công trình, dự án; (6) Hiệp hội ngành nghề chưa phát huy hiệu quả, chưa thu hút được sự tham gia của các DN trong ngành cũng như liên kết chặt chẽ các DN thành viên với nhau. Vì vậy, để ngành cơ khí tăng khả năng cạnh tranh và phát triển bền vững thì phải có sự hỗ trợ từ nhiều phía và bản thân các DNCKVN phải đổi mới toàn diện, trong đó một nội dung rất quan trọng là đổi mới tổ chức KTQT một cách khoa học để nâng cao chất lượng thông tin KTQT cung cấp cho các nhà quản trị điều hành hoạt động SXKD và ra các quyết định chính xác và kịp thời hơn.

3.2 Yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Thứ nhất, hoàn thiện tổ chức KTQT trước hết cần phải tuân thủ những nguyên tắc về tổ chức KTQT đã được trình bày ở mục 1.2.3, bao gồm (1) nguyên tắc khoa học, hợp lý; (2) nguyên tắc phù hợp; (3) nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả; (4) nguyên tắc KTQT toàn cầu của CGMA (2017). Theo đó, hoàn thiện tổ chức KTQT phải phù hợp với đặc thù hoạt động SXKD của DN, với nhu cầu của nhà quản trị. Sản phẩm cơ khí yêu cầu chính xác tuyệt đối theo thiết kế, mẫu mã sản phẩm thay đổi thường xuyên, đặc thù phân cấp quản lý từ các tổ, phân xưởng sản xuất đến các phòng ban chức năng nên toàn bộ quá trình lập dự toán, thu thập, xử lý và phân tích thông tin phức tạp hơn so với các DNSX thông thường. Do đó, tổ chức KTQT phải rất khoa học, hợp lý để nhà quản trị có thông tin một cách đầy đủ, kịp thời và chính xác với chi phí tổ chức KTQT thấp hơn lợi ích do thông tin KTQT mang lại.

Thứ hai, tổ chức KTQT phải đảm bảo yêu cầu hội nhập quốc tế và ứng dụng các thành tựu của CMCN 4.0. Tổ chức KTQT phải kế thừa một cách có chọn lọc kinh nghiệm của các nước phát triển cũng như của các DN đã làm tốt vấn đề này. Có như vậy, các DN mới bắt kịp xu thế hội nhập, phù hợp các chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế nhưng vẫn đảm bảo phù hợp với đặc điểm nền kinh tế của Việt Nam, điều kiện cụ thể của các DNCKVN. Hơn nữa, tổ chức KTQT phải trên cơ sở điều kiện về CNTT của các DN để sắp xếp lại và hoàn thiện chứ không phá vỡ hay làm mới hoàn toàn cơ cấu tổ chức hiện có, gây khó khăn cho DN khi áp dụng.

Thứ ba, hoàn thiện tổ chức KTQT cần có tính mở, tính linh hoạt để có thể phù hợp với sự phát triển của các DN. Kinh tế thế giới không ngừng phát triển, nên các DN phải vận động không ngừng để thích nghi với sự thay đổi đó. Là bộ phận cung cấp thông tin chủ yếu cho nhà quản trị trong việc điều hành và ra quyết định, tổ chức KTQT phải có khả năng thay đổi một cách nhanh chóng, bắt kịp với yêu cầu ngày càng cao của nhà quản trị.

3.3 Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

3.3.1 Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

3.3.1.1 Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức

ĐMCP là căn cứ quan trọng để DN tiến hành lập dự toán chi phí SXKD cũng như kiểm tra, kiểm soát, đánh giá thành quả và ra quyết định. Do đó, nội dung này cần được tất cả các DNCKVN đặc biệt quan tâm hoàn thiện, dù là DN có quy mô vừa hay lớn. Việc xây dựng định mức CPSX cần phải được thực hiện trên căn cứ thông tin tài chính và phi tài chính đầy đủ, rõ ràng; quy trình xây dựng cần cụ thể, phân công trách nhiệm chặt chẽ và có thời gian hoàn thành cho từng bộ phận để có định mức CPSX kịp thời trước khi nhận đơn chính thức của khách hàng.

Tất cả các sản phẩm của DN gồm sản phẩm sản xuất đơn chiếc theo đơn đặt hàng, sản phẩm đã được sản xuất nhiều năm với số lượng lớn hay sản phẩm sản xuất năm đầu tiên với số lượng lớn, đều phải xây dựng định mức CPSX theo một quy trình đầy đủ, chặt chẽ cho cả định mức lượng và định mức giá của các khoản mục CPSX. Trong đó, những sản phẩm được sản xuất trong thời gian dài, đã có số liệu ĐMCP, cần tiến hành kiểm tra lại tính hợp lý của định mức một cách thường xuyên bằng việc quan sát, thực nghiệm để đảm bảo việc sử dụng CPSX của DN là hợp lý. Đồng thời, phải phân tích các nhân tố chủ quan và khách quan tác động đến thực tế tiêu hao chi phí, điều kiện hiện tại của nhân lực, máy móc kết hợp với những điều kiện dự kiến cho tương lai để xây dựng ĐMCP hợp lý và khả thi hơn. Tác giả đề xuất một quy trình xây dựng định mức CPSX hoàn chỉnh ở **phụ lục 3.1**. Các DN đã có sẵn quy trình xây dựng định mức CPSX có thể dùng làm căn cứ để bổ sung, hoàn thiện hơn quy trình hiện tại. Các DN chưa hệ thống các công việc xây dựng định mức thành quy trình có thể sử dụng quy trình được đề xuất này và điều chỉnh cho phù hợp với đặc thù riêng của DN. Từng bước trong quy trình cụ thể như sau:

Bước 1: Bóc tách định mức lượng

Từ thiết kế sản phẩm, bộ phận kỹ thuật sẽ sử dụng phần mềm kỹ thuật bóc tách bản vẽ để xác định được các công đoạn sản xuất, lượng NVLTT, NCTT và CPSX chung từng công đoạn.

(1) Định mức lượng NVLTT: NVL để sản xuất sẽ được xác định đầy đủ về chủng loại NVL, số lượng, chất lượng, kích thước, hình dạng, chất liệu, màu sắc, yêu cầu kỹ thuật từng loại thể hiện ở *Bảng định mức lượng NVLTT* của sản phẩm. Với định mức hao hụt, tỷ lệ sai hỏng cho phép, lượng dư gia công, bộ phận kỹ thuật

cần dựa vào bảng theo dõi nhật ký sản xuất để nắm được số liệu này trong quá khứ, từ đó xác định định mức. Những chi phí NVL phụ như sơn, dung môi, chất rắn, cùng lúc liên quan nhiều sản phẩm cần được phân bổ theo tiêu thức phù hợp với đặc thù từng loại (**Phụ lục 3.2**).

(2) Xác định các nguyên công để sản xuất sản phẩm, số lượng quy trình công nghệ trong từng nguyên công: ngoài dựa vào thiết kế sản phẩm, DN nên kết hợp quá trình sản xuất thử hoặc quan sát thực tế để xác định định mức lượng về NCTT, trình bày ở *Bảng Định mức lượng NCTT*. Số liệu này đã được xét đến thời gian thực hiện từng quy trình công nghệ, nhu cầu cá nhân, thời gian máy nghỉ, thời gian cho sản phẩm hỏng trong định mức. Từ đó xác định được năng suất trong 1 ca làm việc của NCTT dựa vào chất lượng tay nghề, bậc thợ, thâm niên.

(3) CPSXC: là loại chi phí gián tiếp cùng lúc liên quan đến nhiều loại sản phẩm sản xuất với sự phát sinh của nhiều hoạt động khác nhau nên quá trình xác định CPSXC cho từng sản phẩm cần phải dựa trên căn cứ phân bổ phù hợp. Do đó, để tính toán chính xác được định mức lượng CPSXC cho 1 sản phẩm, quản đốc phân xưởng/ quản lý sản xuất phải đo lường/ước lượng được thời gian sản xuất 1 đơn vị sản phẩm. DN có thể sử dụng chip điện tử gắn trực tiếp vào từng máy móc, thiết bị để đo lường hoặc tiến hành bấm giờ thủ công.

Bước 2: Xác định giá ước tính

(1) Căn cứ thông tin lượng NVLTT, bộ phận vật tư sẽ thu thập các thông tin về giá mua vật tư, chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản; so sánh đối chiếu số liệu giá, chất lượng NVL và chính sách giữa các nhà cung cấp để có được phương án tốt nhất làm định mức giá NVLTT cho DN, thể hiện ở *Bảng giá mua NVLTT ước tính*.

(2) Bộ phận nhân sự hoặc bộ phận quản lý sản xuất sẽ xác định đơn giá từng nguyên công ước tính. Thay vì dựa vào kinh nghiệm chủ quan của kỹ sư như hiện tại, DN nên xây dựng *Bảng định mức lao động* gồm loại nguyên công, đơn giá khoán từng nguyên công để sản xuất từng loại sản phẩm/dòng sản phẩm. Căn cứ để xác định là số liệu quá khứ và số liệu từ quan sát, đo lường thực tế. Bộ phận kỹ thuật kết hợp với Bộ phận quản lý sản xuất, bộ phận nhân sự tiến hành đo lường, quan sát trong thực tế để xác định thời gian từng quy trình công nghệ trong 1 nguyên công. Sử dụng mức lương trung bình tháng của 1 NCTT phụ trách từng quy trình công nghệ để xác định chi phí cho từng quy trình công nghệ rồi tổng hợp chi phí từng nguyên công. Kết hợp với số liệu trong quá khứ của CPNCTT của sản phẩm đó hoặc sản phẩm tương đương (kích thước, công năng gần giống) để đánh giá và đưa ra con số định mức hợp lý. Cách làm thể hiện qua **phụ lục 3.3**.

(3) Đối với CPSXC: Hiện nay, các DNCKVN đều sử dụng phương pháp tính khấu hao theo đường thẳng nên mỗi tháng đều xác định được chi phí khấu hao cho từng máy móc thiết bị. Quản đốc phân xưởng phụ trách ước tính số ca, số ngày hoạt động của từng thiết bị trong tháng. Trong một ca, xác định số giờ máy chạy, số giờ máy nghỉ cũng như thời gian bảo dưỡng từng máy trong 1 tháng. Ví dụ: một thiết bị chạy 22 ngày/ tháng, 3 ca/ ngày, 8h/1 ca, mỗi ca nghỉ 0.5h và 1 tháng bảo dưỡng máy hết 4h. Số giờ máy chạy trong tháng chưa bao gồm thời gian bảo dưỡng là:

$$7.5\text{h/ca} \times 3 \text{ ca/ngày} \times 22 \text{ ngày} = 22.5 \times 22 = 495 \text{ giờ máy chạy/ tháng.}$$

$$\text{Thời gian máy chạy theo kế hoạch/tháng: } 495 - 4 = 491\text{h.}$$

KTQT sẽ ước tính định mức CPSXC cho 1 sản phẩm như sau:

Bảng 3.1: Định mức CPSXC cho 1 sản phẩm

Tổng CPSXC kế hoạch cho 1 tháng	A
Số giờ máy chạy	B
CPSXC cho 1 giờ máy	C = A/B
Định mức CPSXC ước tính cho 1 sản phẩm theo công thức	Chi phí của 1 giờ máy x thời gian sản xuất 1 sản phẩm

Bước 3: Tổng hợp định mức CPSX

Khi đã có tất cả các số liệu định mức lượng và giá của tất cả các khoản mục CPNVLT, CPNCTT và CPSXC, bộ phận KTQT thông qua hệ thống phần mềm để xây dựng bảng định mức CPSX của từng loại sản phẩm (**phụ lục 3.4**).

Phương pháp xác định định mức CPSXC được trình bày ở trên có ưu điểm đơn giản, dễ thực hiện, phù hợp với các DN đang ứng dụng ERP, giúp DN có số liệu CPSXC dự tính để cập nhật CPSX theo thời gian thực. Tuy nhiên, cách làm này chưa tạo điều kiện thuận lợi cho xây dựng dự toán tổng thể theo dạng dự toán linh hoạt và cung cấp thông tin hỗ trợ ra quyết định. Do đó, tác giả đề xuất DN có thể áp dụng đồng thời phương pháp trên với phương pháp xây dựng định mức CPSXC theo mô hình ứng xử của chi phí bao gồm định mức định phí SXC, định mức biến phí SXC. Căn cứ xác định *định mức định phí SXC* là CPSXC thực tế đã phát sinh và các tiêu thức phân bổ CPSXC cố định cho từng sản phẩm. Với *định mức biến phí SXC*, nếu có thể xác định trực tiếp cho từng loại sản phẩm, KTQT xác định tương tự định mức CPNVLT và định mức CPNCTT. Nếu CPSXC biến đổi dùng chung cho nhiều loại sản phẩm, KTQT lựa chọn tiêu thức làm căn cứ phân bổ hợp lý (theo số giờ máy hoặc số giờ làm việc của NCTT, ...). Từ đó, KTQT tính toán được định mức CPSXC. Đối với CPBH, CPQLDN, cũng là những chi phí hỗn hợp nên cách xây dựng định mức tương tự với định mức CPSXC.

3.3.1.2 Hoàn thiện tổ chức lập dự toán sản xuất kinh doanh

Trong điều kiện thị trường nhiều biến động như hiện nay, không có gì đảm bảo chắc chắn rằng DN sẽ sản xuất và tiêu thụ được bao nhiêu sản phẩm, do đó, để chủ động trong hoạt động SXKD, theo tác giả, các DNCKVN thay vì sử dụng phương pháp lập dự toán tĩnh đều nên lập dự toán linh hoạt với nhiều mức độ hoạt động dự kiến khác nhau. Tuy nhiên, các DN chỉ nên đưa ra 3 - 4 mức độ hoạt động khác nhau, vì nếu đưa ra quá nhiều mức độ hoạt động sẽ dẫn đến sự phức tạp không cần thiết. Ví dụ, với sản phẩm Van bi Kuma 15 tại Công ty Xích líp Đông Anh, tác giả đề xuất lập dự toán linh hoạt với 3 mức sản xuất và tiêu thụ dự kiến là 96000, 106000 và 116000 cái. Báo cáo dự toán linh hoạt này sẽ giúp Công ty dự tính được tình hình doanh thu, chi phí và lợi nhuận có thể theo các trường hợp lạc quan nhất (116000 cái), thận trọng nhất (96000 cái) hay có khả năng nhất (106000 cái).

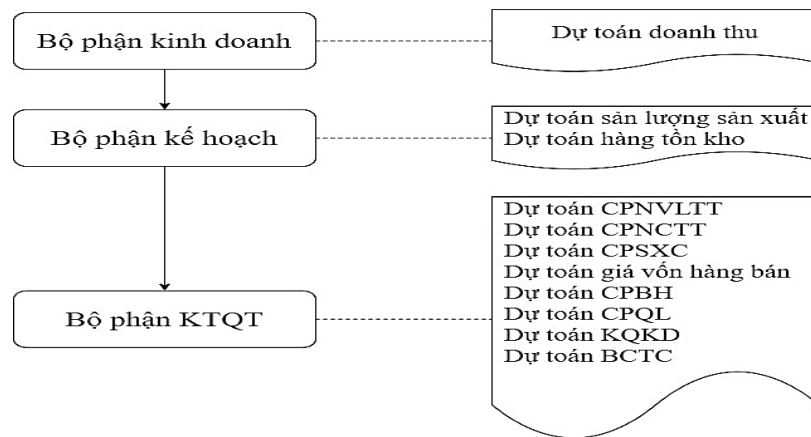
**Bảng 3.2: Dự toán KQKD linh hoạt
Sản phẩm Van bi Kuma 15 tay ABS năm 2021**

Stt	Chỉ tiêu	ĐVT	Định mức/ 1 cái	Mức hoạt động		
1	Số lượng hàng bán	Cái		96,000	106,000	116,000
2	Doanh thu tiêu thụ	1.000đ	73	7,008,000	7,738,000	8,468,000
3	Tổng biến phí {(3.1)+(3.2)+(3.3)+(3.4)+(3.5)}		42.679	4,097,161	4,523,949	4,950,737
3.1	Biến phí NVLTT	1.000đ	25.224	2,421,504	2,673,744	2,925,984
3.2	Biến phí NCTT	1.000đ	3.03	290,957	321,265	351,573
3.3	Biến phí sản xuất chung	1.000đ	1.72	165,309	182,528	199,748
3.4	Biến phí bán hàng	1.000đ	7.88	756,864	835,704	914,544
3.5	Biến phí quản lý	1.000đ	4.82	462,528	510,708	558,888
4	Số dư đảm phí {(2)-(3)}	1.000đ	30.32	2,910,839	3,214,051	3,517,263
5	Tổng định phí {(5.1)+(5.2)+(5.3)}	1.000đ		1,190,010	1,190,010	1,190,010
5.1	Định phí sản xuất chung	1.000đ		307,002	307,002	307,002
5.2	Định phí bán hàng	1.000đ		504,576	504,576	504,576
5.3	Định phí quản lý	1.000đ		378,432	378,432	378,432
6	Lợi nhuận trước thuế {(4)-(5)}	1.000đ		1,720,829	2,024,041	2,327,254

Từ dự toán linh hoạt, lãnh đạo DN sẽ có cơ sở quyết định chọn mức độ hoạt động phù hợp với năng lực thực hiện của DN và đặc điểm của môi trường kinh doanh. Ngoài ra, do mức độ hoạt động thực tế thường khác với dự kiến, nên nhờ lập dự toán linh hoạt, sau khi kết thúc kỳ kinh doanh, DN có thể xác định chi phí dự kiến cho mức độ hoạt động thực tế để làm cơ sở so sánh với chi phí thực tế phát

sinh. Chênh lệch giữa chi phí thực tế phát sinh với chi phí được phép phát sinh cho mức độ hoạt động thực tế đó sẽ giúp cho các đơn vị đánh giá các nhà quản trị của các bộ phận đã thực hiện trách nhiệm kiểm soát chi phí của họ như thế nào.

Để xây dựng dự toán tổng thể, tác giả đề xuất DN cần làm rõ các bộ phận tham gia, chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận, tránh tình trạng chồng chéo công việc hoặc khi phát sinh vấn đề các bộ phận đùn đẩy trách nhiệm cho nhau như hiện tại. Đồng thời, DN nên phân công phòng kế toán là bộ phận chuyên trách quản lý toàn bộ hệ thống dự toán tổng thể trong DN. Tùy quy mô, đặc thù từng DN, tên gọi từng phòng ban, số lượng nhân sự phụ trách từng công việc có thể khác nhau nhưng về cơ bản sẽ bao gồm các bộ phận chính như sau:



Sơ đồ 3.1: Quy trình xây dựng hệ thống dự toán tổng thể

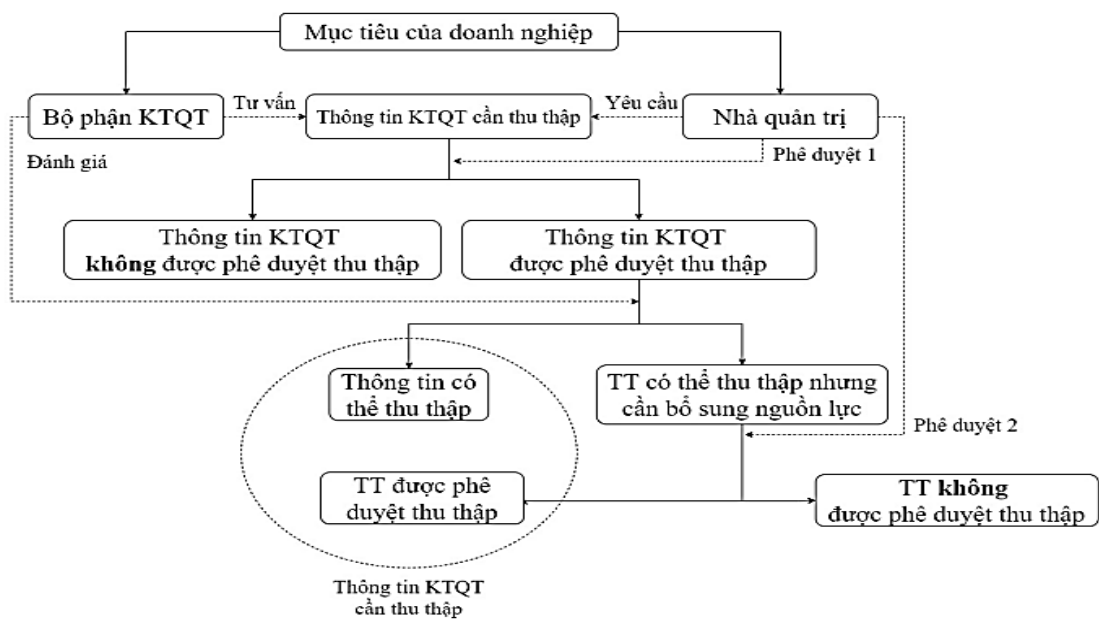
Thông tin để lập dự toán cần được thu thập đầy đủ hơn bao gồm thông tin dự báo SXKD, thông tin về khả năng thực hiện đơn hàng (máy móc thiết bị, nhân công, NVL); kế hoạch mở rộng đầu tư, cải tiến công nghệ, phương pháp sản xuất; kế hoạch bổ sung nhân sự để phát triển hệ thống; định hướng của nhà quản trị cho từng mảng, lĩnh vực; thông tin chính sách bán hàng; thông tin về nhà cung cấp, đối thủ cạnh tranh để DN có thể tránh được tình huống không kịp trả hàng đúng hạn, dự toán giá bán cao hơn đối thủ, ... Riêng với thông tin dự báo, thay vì căn cứ số liệu năm trước liền kề và tiến hành điều chỉnh tăng giảm 1 lượng nhất định, các DN nên áp dụng kết hợp các phương pháp định tính và định lượng để dự báo thông tin: Mua dữ liệu của công ty nghiên cứu thị trường, Phương pháp Delphi, phương pháp dự báo dựa vào dựa vào tốc độ phát triển trung bình, hàm xu thế, ...

Các nội dung dự toán nên được thực hiện trên một phân hệ riêng của phần mềm ERP/PMKT, nhà quản trị phân quyền truy cập và cập nhật số liệu cho từng cá nhân, bộ phận phụ trách. Kế toán trưởng DN sẽ là người duyệt từng bước dự toán. Công việc dự toán này được thực hiện theo năm và chi tiết cho từng quý, tháng.

3.3.2 Hoàn thiện tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện

3.3.2.1 Xác định nội dung thông tin KTQT cần thu thập

Thông tin KTQT chủ yếu cung cấp cho nhà quản trị trong việc ứng xử và ra các quyết định kinh doanh, không mang tính bắt buộc nên việc thu thập thông tin gì là hoàn toàn phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Vì vậy, trước khi tiến hành thu thập thông tin KTQT phải xác định nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Tuy nhiên, những thông tin được nhà quản trị yêu cầu không phải lúc nào cũng là đầy đủ nhất để giúp nhà quản trị ra quyết định chính xác. Do đó, bộ phận KTQT cần hiểu rõ mục tiêu của DN để tư vấn những thông tin KTQT mà nhà quản trị cần dùng nhưng chưa được yêu cầu để thông tin phục vụ ra quyết định của nhà quản trị là đầy đủ nhất. Căn cứ nhu cầu và danh sách thông tin được tư vấn nên thu thập thêm, nhà quản trị sẽ phê duyệt các thông tin KTQT cần thu thập. Từ danh mục này, bộ phận KTQT họp bàn để xác định những thông tin đã được thu thập của KTTC và chỉ thu thập những thông tin còn thiếu. Với những thông tin còn thiếu, bộ phận KTQT đánh giá khả năng thu thập thông tin (nhân sự, hạ tầng CNTT). Nếu cần bổ sung chi phí hay cải tổ hoạt động trong DN để có thể thu thập thông tin tốt hơn thì bộ phận KTQT xin ý kiến nhà quản trị. Từ đó xác định những thông tin có thể tiến hành thu thập. Những thông tin không được phê duyệt thu thập sẽ được báo cáo nhà quản trị. Việc xác định thông tin KTQT cần thu thập nên được tiến hành định kỳ 6 tháng hoặc 1 năm để thông tin KTQT hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định là tốt nhất với chi phí phù hợp.



Sơ đồ 3.2: Quy trình xác định thông tin KTQT cần thu thập

3.3.2.2 Nhận diện và phân loại chi phí

Ngoài các tiêu thức phân loại chi phí đang được áp dụng phổ biến tại các DNCKVN, tác giả đề xuất các DN nên phân loại chi phí theo mức độ hoạt động để có cơ sở áp dụng được nhiều phương pháp, kỹ thuật KTQT như dự toán linh hoạt, các phương pháp xác định giá thành, phân tích thông tin hỗ trợ ra quyết định. Trong đó: CPNVLTT là biến phí; CPNCTT là biến phí nếu tính lương theo sản phẩm, là chi phí hỗn hợp nếu tính theo thời gian và có thêm vượt định mức. Chi phí khấu hao TSCĐ của bộ phận sản xuất là định phí nếu DN tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng, là chi phí biến đổi nếu DN tính khấu hao theo sản lượng. Chi phí lương nhân viên phân xưởng là định phí nếu DN tính lương cố định theo tháng, là chi phí hỗn hợp nếu DN tính kết hợp lương cố định và lương theo sản phẩm (**Phụ lục 3.5**).

3.3.2.3 Phân công bộ phận thu thập thông tin kế toán quản trị

Vì thông tin KTQT thường được thu nhận ngay từ các đơn vị, bộ phận cơ sở như tổ đội, phân xưởng, phòng ban chức năng. Do đó, để đảm bảo thông tin thống nhất trên phạm vi toàn DN, thuận tiện cho quá trình tích hợp, phân tích thông tin, kế toán trưởng cần phối hợp với các phòng ban trong DN để rà soát, thống nhất cách thức, phân công trách nhiệm các bộ phận thu thập thông tin trong DN. Đồng thời, DN cần tiến hành rà soát, hoàn thiện các văn bản quy định hiện có hoặc ban hành mới các quy định để khắc phục tình trạng làm theo kinh nghiệm và các quy tắc truyền miệng gây nên các sự vụ như trùng lặp, thiếu, sót, sai thông tin, ảnh hưởng đến tính chính xác của thông tin KTQT như hiện tại.

3.3.2.4 Thu thập và xử lý thông tin thực hiện

a. Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán quản trị

Tác giả đề xuất nội dung của chứng từ KTQT phải thể hiện được “lĩnh vực hoạt động”, “loại chi phí”, “trung tâm trách nhiệm”, Ví dụ, chứng từ xuất kho cần thể hiện đầy đủ phục vụ sản xuất công đoạn hay phân xưởng nào, người lấy vật tư, so sánh số lượng và đơn giá giữa yêu cầu và thực tế, nếu phát sinh thì giải thích ở cột ghi chú, như vậy mới xác định được trách nhiệm nếu có lãng phí vật tư. Đặc biệt cần bổ sung thông tin về chủng loại vật tư để người lao động thêm 1 lần kiểm tra tính chính xác của vật tư cơ khí do đặc thù số lượng vật tư quá nhiều dễ nhầm lẫn (**phụ lục 3.6**). Ngoài ra, để việc thu thập thông tin KTQT được diễn ra nhanh chóng, chính xác, cũng như có thể theo dõi số liệu theo thời gian thực, KTQT cần hướng tới sử dụng toàn bộ chứng từ điện tử, hạn chế tối đa chứng từ bằng giấy. Trong quá trình lập chứng từ cần quy định các bước kiểm tra cụ thể trên phần mềm.

b. Mã hóa thông tin/đối tượng kế toán

Đặc thù của các DNCKVN là NVL, CCDC, thành phẩm, máy móc thiết bị rất đa dạng về chủng loại, kích thước, hình dạng, công năng, xuất xứ. Hình thức bán hàng đa dạng, có thể là ký kết và giao trực tiếp cho khách hàng (các công ty lắp ráp máy hoặc các công ty sản xuất phụ tùng ô tô, xe máy, ...) hay qua các đại lý hoặc các kênh phân phối (đồ gia dụng, thiết bị điện, ...). Tác giả đề xuất kế toán trưởng tại các DNCKVN cần tổ chức những buổi làm việc gồm tất cả các phòng ban trong DN để xây dựng/hoàn thiện một hệ thống mã hóa thống nhất toàn DN, đảm bảo ghi chép và truy xuất thông tin một cách nhanh chóng, dễ dàng. Bộ mã hóa của DN phải đảm bảo các yêu cầu sau: Số lượng ký tự trong bộ mã phải vừa đủ, bao gồm cả ký tự chữ cái và số; Hình thức bộ mã phải dễ nhớ để truy xuất thông tin thuận lợi và nhanh chóng; Bộ mã phải có tính mở để dễ dàng bổ sung khi các đối tượng được mã hóa có phát sinh tránh tình trạng bộ mã quá tải, hết khả năng mã hóa; Các thuộc tính của đối tượng đưa vào mã hóa để tạo ra các lớp phân loại phải được cố định; Bộ mã phải thuận lợi cho việc trao đổi dữ liệu giữa các phần mềm.

c. Tổ chức vận dụng hợp lý các phương pháp xác định chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Theo kết quả khảo sát ở chương 2, các DNCKVN chủ yếu kết hợp xác định chi phí theo quá trình sản xuất và theo đơn đặt hàng. Trong đó, chi phí chung thường được phân bổ theo doanh thu, sản lượng sản xuất, khối lượng sản phẩm, CPNVLT, ... Tuy nhiên, với những đặc thù trong hoạt động SXKD của lĩnh vực cơ khí thì các phương pháp xác định chi phí này chưa có nhiều ý nghĩa trong việc cung cấp thông tin giúp nhà quản trị tại các DNCK kiểm soát và ra quyết định. Tác giả đề xuất các DN có thể áp dụng đa dạng các phương pháp xác định chi phí, giá thành phù hợp với từng phương thức sản xuất và giai đoạn của vòng đời sản phẩm của DN.

Với những sản phẩm sản xuất đại trà/hàng loạt theo đơn đặt hàng (đã được sản xuất nhiều năm): với những sản phẩm này, việc tiết kiệm được CPSX được nhà quản trị tại các DNCKVN quan tâm hơn cả. Đồng thời, đặc thù sản xuất những sản phẩm này là số lượng sản phẩm sản xuất lớn, quy trình sản xuất liên tục, trải qua nhiều công đoạn nên tác giả đề xuất các DN tìm hiểu và áp dụng phương pháp Kaizen costing. Bản chất của phương pháp này là loại bỏ các chi phí không cần thiết bằng cách loại bỏ các hoạt động không có tác dụng trong quá trình sản xuất để gia tăng giá trị cho DN. Do đó, việc đầu tiên là DN phải đánh giá lại toàn bộ quy trình sản xuất sản phẩm hiện tại, xác định các hoạt động không có tác dụng. Từ

đó, xây dựng các quy trình khoa học, hợp lý hơn; đảm bảo năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, đào tạo công nhân viên thực hiện quy trình chuẩn để tiết kiệm thời gian; lượng hóa chính xác thời gian sản xuất tối ưu từng công đoạn, làm căn cứ xác định lại CPNCTT, CPSXC giúp KTQT xây dựng được định mức CPSX mới cũng như tập hợp, phân bổ chi phí chung chính xác hơn (**phụ lục 3.7, 3.8**). Tại các DNCK đang sản xuất phụ trợ cho các tập đoàn lớn như Honda, Toyota, ... phương pháp này là một xu thế tất yếu bởi vì các tập đoàn thường xuyên có hoạt động kiểm tra, giám sát tại các DNSX phụ trợ, yêu cầu cải tiến quy trình sản xuất theo phương pháp quản trị Kaizen nhằm tiết kiệm CPSX mà vẫn đảm bảo chất lượng sản phẩm.

Với những sản phẩm mới sản xuất lần đầu, sản phẩm được nâng cấp phiên bản mới (số lượng lớn): các DN nên áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu vì trong điều kiện cạnh tranh khốc liệt như hiện nay, giá bán phải do thị trường quyết định và hầu hết chi phí của sản phẩm cơ khí được xác định trong giai đoạn thiết kế, cơ hội để giảm chi phí đến từ việc thiết kế sao cho sản phẩm đơn giản hơn, tính năng tốt hơn và được khách hàng đánh giá cao hơn. Khi sản phẩm được đưa vào sản xuất, DN không có nhiều cơ hội để giảm đáng kể CPSX. Chi phí mục tiêu được xem là giới hạn chi phí để đạt được hiệu quả sản xuất mong muốn. Cụ thể:

Bước 1: Phòng kinh doanh/ phòng bán hàng nghiên cứu thị trường, đối thủ cạnh tranh để xác định giá bán sản phẩm. Tuy nhiên, đây chưa phải là giá bán mục tiêu. Giá bán này cần đưa ra trao đổi với phòng kế toán, phòng kỹ thuật, phòng quản lý sản xuất để xác định giá bán mục tiêu. Thông thường, để đảm bảo khả năng cạnh tranh, giá bán mục tiêu phải thấp hơn hoặc bằng giá bán của đối thủ cạnh tranh.

Bước 2: Các phòng ban trong DN cùng bàn bạc để xác định tỷ lệ sinh lời/doanh thu mục tiêu, từ đó tính toán lợi nhuận mục tiêu.

Bước 3: Xác định *chi phí mục tiêu = giá bán mục tiêu – lợi nhuận mục tiêu*.

Bước 4: Các phòng ban bóc tách CPSX dự kiến. Nếu chi phí dự kiến đáp ứng điều kiện của chi phí mục tiêu thì DN tiến hành sản xuất đại trà. Trong quá trình sản xuất, DN phải kiểm soát chi phí, đảm bảo CPSX thực tế phải \leq chi phí mục tiêu.

Kaizen costing quan tâm đến nhận diện những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo. Do đó, phương pháp chi phí mục tiêu có thể kết hợp với phương pháp Kaizen costing ở cả giai đoạn thiết kế (Kaizen chi phí định mức) và giai đoạn sản xuất đại trà (Kaizen chi phí thực tế) nhằm giúp DN tối ưu hóa CPSX.

Phân bổ CPSXC: trong các DNCKVN, CPSXC bao gồm nhiều khoản gián tiếp có tính chất khác nhau, phục vụ cho những mục đích khác nhau. Do quá trình

sản xuất sản phẩm sử dụng ngày càng nhiều máy móc thiết bị hiện đại thay thế con người nên CPSXC chiếm tỷ trọng ngày càng lớn trong tổng CPSX. Việc phân bổ CPSX theo một tiêu thức phân bổ cố định như hiện nay tại các DNCK (theo khối lượng sản phẩm, doanh thu, CPNVLTT, ...) là thiếu chính xác, có thể gây ra định giá bán cao hay quá thấp so với GTSP, ảnh hưởng đến quyết định của nhà quản trị. Vì vậy, tác giả đề xuất các DNCKVN áp dụng phương pháp phân bổ chi phí cho các đối tượng chi phí (sản phẩm) dựa trên các hoạt động mà sản phẩm đó yêu cầu (phương pháp ABC) giúp đem lại kết quả phân bổ chi phí chính xác hơn. Các bước của phương pháp ABC bao gồm: Nhận diện các hoạt động; chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động; tính toán mức phân bổ.

Xác định chi phí theo thời gian thực: việc xác định chi phí theo thời gian thực giúp nhà quản trị có những thông tin cần thiết, kịp thời để đưa ra những quyết định trong điều hành hoạt động SXKD thay vì đến cuối tháng, cuối quý mới có số liệu. Tại các DN ứng dụng PMKT, nội dung này chưa được thực hiện. Do đó, các DN đang ứng dụng PMKT cần có lộ trình chuyển sang ứng dụng ERP phục vụ quản trị DN. Tuy nhiên, ở nội dung này, tác giả không đi sâu vào phân tích tính ưu việt của ERP, hạn chế của PMKT mà muốn nhấn mạnh đến phương pháp xác định chi phí DN cần áp dụng để có số liệu chi phí cho việc tính GTSP theo thời gian thực. Các DN cần áp dụng kết hợp phương pháp xác định chi phí thực tế với phương pháp chi phí ước tính. Theo đó, trong kỳ, CPNVLTT và CPNCTT được tập hợp theo số liệu thực tế phát sinh còn CPSXC được phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo mức ước tính được tính toán từ đầu năm nên bất cứ thời điểm nào khi được yêu cầu, KTQT cũng có thể cung cấp thông tin chi phí, giá thành cho nhà quản trị. Cuối kỳ, KTQT tập hợp đầy đủ các khoản mục CPSXC phát sinh, tiến hành phân bổ chi phí thực tế phát sinh cho từng sản phẩm và xử lý phần chênh lệch giữa chi phí ước tính và chi phí thực tế phát sinh.

Về phương pháp tính giá HTK: Để thông tin chi phí được phản ánh chính xác với thực tế phát sinh, tác giả đề xuất cần áp dụng các phương pháp tính giá xuất kho khác nhau cho từng đối tượng vật tư, thành phẩm. Các vật tư có yêu cầu đích danh cho sản xuất từng loại sản phẩm (sản xuất theo đơn đặt hàng) thì áp dụng phương pháp thực tế đích danh: các loại động cơ, chi tiết máy riêng biệt của từng sản phẩm mà không thể sử dụng cho sản phẩm khác, các loại sơn, hóa chất mạ, các loại NVL chính (vì có giá biến động lớn và chi phí có tỷ trọng lớn trong tổng chi phí). Áp dụng phương pháp bình quân gia quyền cho các vật tư phụ tham gia vào

quá trình sản xuất nhiều loại sản phẩm mà không có yêu cầu đích danh cho từng sản phẩm được sản xuất (bu lông, ốc vít, gas, ...). Các thành phẩm được sản xuất với số lượng lớn, thời gian sản xuất kéo dài cũng có thể áp dụng tính giá xuất kho bình quân theo từng mặt hàng. Các thành phẩm được sản xuất theo đơn đặt hàng cần áp dụng phương pháp đích danh cho để phản ánh chính xác chi phí phát sinh cho từng đơn hàng. Tuy nhiên, muốn đảm bảo công tác KTQT HTK được tiến hành chính xác, nhanh chóng thì DN nên áp dụng quản lý hàng tồn theo 5S (Sàng lọc, Sắp Xếp, Sạch sẽ, Săn sóc, Sẵn sàng) để việc nhập kho, xuất kho và kiểm kê dễ dàng có thể quan sát bằng mắt thường, không mất thời gian tìm kiếm (**phụ lục 3.9**).

d. Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán quản trị

Nhằm cung cấp thông tin phục vụ yêu cầu quản trị, giúp nhà quản trị kiểm soát tốt quá trình thực hiện thì việc tổ chức chi tiết hóa các tài khoản kế toán là cần thiết. Tuy nhiên, việc chi tiết như thế nào cần phải xem xét một cách thận trọng, không làm phức tạp trong quá trình thực hiện. Trước tiên, dựa vào hệ thống tài khoản của KTTTC, KTQT thêm các cấp tài khoản để phản ánh các thông tin dùng cho quản trị nội bộ.

Bảng 3.3: Danh mục tài khoản

Tài khoản	Tên tài khoản	Bậc
152	Nguyên liệu, vật liệu	1
1521	Nguyên liệu, vật liệu chính	2
1521.01	Thép 10	3
1521.02	Thép 20	3
1522	Nguyên liệu, vật liệu phụ	2
1522.01	Gas	3
1522.02	Sơn	3
...		
621	CPNVLTT	1
6211	Chi phí NVL chính	2
6211.01	Chi phí thép 10	3
6211.01.ĐM	Chi phí thép 10 định mức	4
6211.01.CL	Chênh lệch thực tế/ định mức của Chi phí thép 10	4
...		

3.3.3 Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị

Về bộ phận phân tích: theo tác giả, để không phát sinh thêm chi phí cũng như tận dụng được nguồn nhân lực sẵn có, các DNCKVN không cần tổ chức bộ phận phân tích thông tin KTQT độc lập. Tuy nhiên, các DN cần xác định những ai sẽ phân tích và ai sẽ là người chịu trách nhiệm tổng hợp, điều phối công việc phân tích thông tin để công việc không bị chông chéo, đùn đẩy trách nhiệm. Đồng thời, DN cần xác định các công việc

cần làm, thời gian hoàn thành. Theo tác giả, trưởng các bộ phận kế toán, quản lý sản xuất, nhân sự, kỹ thuật, vật tư, kinh doanh, kế hoạch nên là các nhân sự phân tích để đảm bảo nội dung phân tích được toàn diện, trong đó Kế toán trưởng là đầu mối phụ trách điều phối, tổng hợp.

Về phạm vi phân tích: Tùy theo nhu cầu thông tin của nhà quản trị để xác định phạm vi phân tích. Nhưng theo tác giả, các DN nên phân tích toàn diện các vấn đề từ doanh thu, chi phí, KQKD thay vì đặt trọng tâm vào CPSX như hiện nay.

Hoàn thiện nội dung phân tích phục vụ kiểm tra, kiểm soát, đánh giá thành quả: tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị ở từng DN mà nội dung phân tích được xác định tương ứng. Tuy nhiên, theo tác giả, để kiểm soát và đánh giá toàn diện nhất hoạt động SXKD của DN, nội dung phân tích cần được thực hiện với cả 2 nội dung là phân tích biến động tăng giảm và phân tích nguyên nhân biến động cho các chỉ tiêu tài chính và phi tài chính gắn với từng TTTN. KTQT không chỉ tập trung phân tích thông tin CPSX ở các phân xưởng mà cần phân tích cả CPBH, CPQLDN, thông tin doanh thu, lợi nhuận, tình hình tài chính của DN. Nội dung và phương pháp phân tích cụ thể được tác giả trình bày ở **phụ lục 3.10 - 3.23**.

Phân tích thông tin KTQT phục vụ cho việc ra quyết định: Có rất nhiều quyết định mà nhà quản trị của các DNCKVN phải đưa ra trong quá trình điều hành, quản lý hoạt động SXKD của DN. Tác giả tập trung hoàn thiện nội dung phân tích thông tin KTQT phục vụ cho việc ra một số quyết định thường gặp:

- Quyết định giá bán sản phẩm:

Trường hợp DN nghiên cứu phát triển sản phẩm mới để sản xuất đại trà, cung cấp ra thị trường hoặc sản phẩm mà khách hàng đưa ra giá cung cấp sản phẩm khi đặt hàng: Vì điều kiện thị trường cạnh tranh ngày càng khốc liệt, nên tác giả đề xuất, với sản phẩm này nên áp dụng **phương pháp giá mục tiêu**. Tức là công việc bắt đầu bằng giá mà các khách hàng sẽ sẵn sàng chi trả. Sau đó mới xác định lợi nhuận mong muốn và phần chi phí tối đa mà DN có thể chi ra để sản xuất hoặc phân phối sản phẩm ra thị trường. Phòng Marketing cần phải thực hiện điều tra thị trường về sự quan tâm của khách hàng đối với sản phẩm mới và giá mà họ sẵn sàng trả cho sản phẩm. Phòng Kỹ thuật và phòng kế toán xác định các tiêu chuẩn kỹ thuật, định mức CPSX sản phẩm. Nếu sản phẩm được chấp nhận với mức giá mục tiêu, CPSX thỏa mãn yêu cầu, nhà quản trị có thể đưa ra quyết định sản xuất.

Trường hợp đơn hàng đặc biệt nằm ngoài kế hoạch SXKD của DN: khi năng lực sản xuất của DN còn nhàn rỗi, khi DN đang gặp khó khăn hoặc đơn hàng đột xuất của khách hàng lâu năm cần duy trì quan hệ, đơn hàng đột xuất của khách hàng

mới cần tạo quan hệ cho những hợp tác tiếp theo, cạnh tranh trong đấu thầu, ... Khi đó, bộ phận KTQT cần cung cấp thông tin **giá tối thiểu** (biên phí NVTTT + biên phí NCTT+ biên phí SXC + biên phí bán hàng và quản lý DN) có thể cung cấp cho khách hàng để nhà quản trị có thể quyết định giá bán hợp lý nhất để tận dụng tối đa năng lực sản xuất, duy trì và tạo các mối quan hệ kinh doanh cũng như thu được lợi nhuận cho DN.

- **Quyết định đầu tư máy móc thiết bị:** trình độ cơ khí chế tạo, đặc biệt là cơ khí chính xác của nước ta còn lạc hậu so với nhiều nước. Do đó, các DNCKVN muốn tạo ra những sản phẩm cơ khí đủ sức cạnh tranh trên thị trường, việc đầu tư máy móc sản xuất hiện đại là tất yếu. Tuy nhiên, giá trị của các máy móc thiết bị này rất lớn, vì thế để ra được quyết định có đầu tư hay không thì phải xem xét cẩn trọng nhiều yếu tố, giá trị của máy móc thiết bị mang lại phải đủ bù đắp vốn bỏ ra và đạt được một mức lợi nhuận kỳ vọng của nhà quản trị. Phương pháp phân tích được đề xuất là phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV – Net Present Value). Đây là phương pháp so sánh giá trị hiện tại của các dòng tiền thu với giá trị hiện tại của các dòng tiền chi của phương án mua máy móc thiết bị (**phụ lục 3.24**).

3.3.4 Hoàn thiện tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

Hình thức cung cấp thông tin: Theo tác giả, hình thức cung cấp thông tin sẽ phụ thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị và cơ sở hạ tầng CNTT mà DN đang có. Thông tin được cung cấp có thể dưới dạng bản cứng nộp trực tiếp, bản mềm qua email hoặc trực tuyến trên PMKT, ERP. Tuy nhiên, để thông tin được cung cấp nhanh chóng, các DN nên cung cấp thông tin bản mềm qua internet, các báo cáo bản in dùng để lưu trữ tại từng bộ phận chức năng phục vụ đối chiếu, kiểm soát.

Về thời gian cung cấp thông tin KTQT: thời gian cung cấp thông tin cần đáp ứng tốt nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Do đó, thời gian cung cấp bao gồm cả định kỳ theo tháng, quý, năm thông qua hệ thống báo cáo định kỳ và đột xuất khi được yêu cầu thông qua hệ thống báo cáo mang tính sự vụ.

Hệ thống báo cáo định kỳ: là những báo cáo được cung cấp một cách định kỳ theo tháng, quý, năm. KTQT cần có kế hoạch thu thập, xử lý, phân tích để cung cấp thông tin một cách đúng hạn, đầy đủ và chính xác. Có 3 nhóm báo cáo được cung cấp định kỳ là: các báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh, các báo cáo tình hình thực hiện, các báo cáo về biến động kết quả và nguyên nhân. Trong báo cáo không chỉ có bảng biểu, đồ thị mà nhân sự KTQT nên kết hợp trình bày, diễn giải bằng lời văn để thông tin KTQT được cung cấp đầy đủ, rõ ràng, dễ hiểu nhất cho người sử dụng thông tin. Đặc biệt là những báo cáo phân tích biến động và nguyên nhân.

Hệ thống báo cáo mang tính sự vụ: là những báo cáo được lập theo yêu cầu của nhà quản trị DN khi có nhu cầu thông tin KTQT để ra quyết định. Các báo cáo phân tích phục vụ ra quyết định thuộc hệ thống báo cáo này. Nội dung của những báo cáo này cần thể hiện được sự khác biệt giữa các phương án SXKD đang được xem xét, được thực hiện và hoàn thành sớm nhất có thể để nhà quản trị kịp thời đưa ra các quyết định điều hành hoạt động SXKD của DN. Các báo cáo này có thể là những báo cáo phân tích thông tin thích hợp, phân tích mối quan hệ CVP.

Phản hồi thông tin: Sau khi báo cáo quản trị được gửi đến nhà quản trị thì nhà quản trị cũng cần có phản hồi lại cho bộ phận KTQT về tính chính xác, đầy đủ, thích hợp, kịp thời và bảo mật của thông tin KTQT. Do đó, theo tác giả, DN cần rà soát thực trạng để xây dựng/hoàn thiện các quy định rõ ràng về thời gian, cách thức và đối tượng nhận phản hồi.

Thời gian phản hồi: tùy thuộc loại báo cáo mà thời gian phản hồi cũng khác nhau. Với các báo cáo định kỳ theo tuần, tháng, quý, năm thì nhà quản trị có thể phản hồi ngay hoặc 1-2 ngày sau khi nhận được báo cáo. Còn với các báo cáo mang tính sự vụ cần giải quyết nhanh chóng thì nhà quản trị cần phản hồi ngay cho bộ phận KTQT để bộ phận KTQT kịp thời điều chỉnh lại thông tin cho chính xác.

Cách thức phản hồi: bộ phận KTQT có thể chủ động phỏng vấn hoặc gửi bảng hỏi cho nhà quản trị để thu nhận thông tin phản hồi hoặc nhà quản trị sau khi đọc nội dung báo cáo có thể trao đổi trực tiếp thông tin cần chỉnh sửa, hoàn thiện.

Đối tượng nhận phản hồi: vì có nhiều nhân sự tại các phòng ban khác nhau tham gia vào quá trình phân tích thông tin KTQT cũng như nội dung báo cáo quản trị liên quan các bộ phận khác nhau, cho nên, ngoài kế toán trưởng là người chịu trách nhiệm cao nhất với các báo cáo quản trị thì các phòng ban liên quan từng báo cáo sẽ cùng nhận thông tin phản hồi để phối hợp xử lý cùng kế toán trưởng.

3.3.5 Hoàn thiện tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện kế toán quản trị

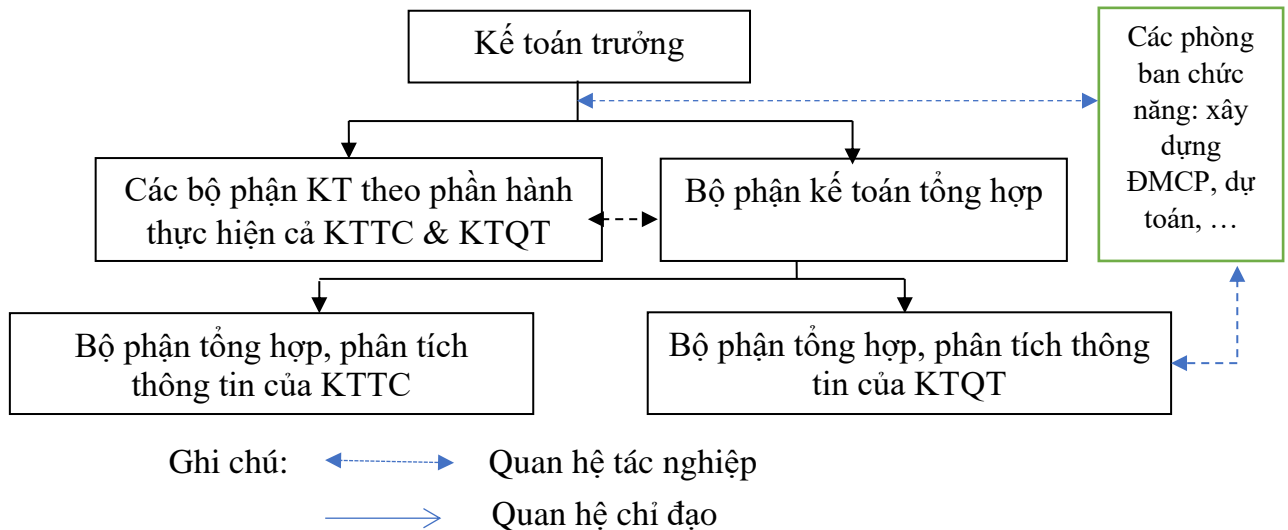
Để tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT khoa học, phù hợp với đặc điểm riêng biệt của các DNCKVN trong bối cảnh hiện nay, tác giả đề xuất các hướng hoàn thiện như sau:

3.3.5.1 Tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị

a. Thay đổi quan điểm về nhân sự thực hiện kế toán quản trị

Để tăng tính tập trung, hiệu quả cho KTQT, những nhân sự thực hiện KTQT ở tất cả các phòng ban trong DN (phòng kế toán, phòng kỹ thuật, phòng vật tư, phòng kinh doanh, phòng quản lý sản xuất, phân xưởng, kho, ...) cần được tập hợp thành

một thể thống nhất, dưới sự điều phối, chỉ đạo của Kế toán trưởng hoặc giám đốc tài chính. Như vậy, những nhân sự thực hiện KTQT bên ngoài phòng kế toán sẽ được gọi là những nhân viên đa chức năng, vừa thực hiện các công việc chuyên môn, chịu sự chỉ đạo của trưởng phòng ban chức năng tương ứng; vừa thực hiện các công việc KTQT và chịu sự chỉ đạo của kế toán trưởng.



Sơ đồ 3.3: Mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTTC và KTQT kết hợp

b. Xây dựng bản mô tả công việc cho từng vị trí

DN cần hoàn thiện/ xây dựng bản mô tả công việc cho tất cả các vị trí ở tất cả các phòng ban trong DN chứ không chỉ cho các nhân viên phòng kế toán, vì thông tin KTQT được hình thành và luân chuyển trên phạm vi toàn DN. Bản mô tả công việc phải xác định vị trí đó báo cáo công việc cho ai, quản lý ai dưới quyền, các quy trình công việc liên quan, quan hệ công việc bên trong và bên ngoài DN. Đồng thời, làm rõ nhiệm vụ công việc hàng ngày, hàng tuần, hàng tháng, hàng quý (Trong phòng kế toán phải làm rõ công việc của từng vị trí theo 2 nội dung KTTC và KTQT - **Phụ lục 3.25**), quyền hạn, trách nhiệm, danh mục báo cáo phải thực hiện và cách thức đánh giá công việc cho từng vị trí. Đây là cơ sở quan trọng để có thể bố trí nhân sự phát huy hết khả năng của mỗi cá nhân, tránh sự trùng lặp hoặc bỏ sót nghiệp vụ. Đồng thời là cơ sở để tổ chức kiểm tra, giám sát sự tuân thủ các quy trình của DN, nâng cao chất lượng và hiệu suất công việc, cũng như là căn cứ để lựa chọn, tuyển dụng và đào tạo người làm KTQT cho phù hợp.

c. Phân công lao động thực hiện kế toán quản trị

Khi phân công cần xem xét khối lượng và mức độ phức tạp của công việc, năng lực của từng nhân viên. Những phân hành có khối lượng công việc nhiều như

kế toán kho, kế toán CPSX và GTSP thì cần bố trí nhân viên có trình độ cao phụ trách từng phần hành, còn những phần hành khác thì có thể bố trí 1 nhân sự phụ trách 2 hay nhiều phần hành. Riêng các DN có quy mô lớn trên 1000 tỷ thì mỗi phần hành KTQT nên bố trí 1 nhân sự hoặc nhiều hơn nếu cần thiết. Để khắc phục tình trạng nhân viên nghỉ đột xuất không có người thay thế, ảnh hưởng hoạt động chung của DN thì DN cần yêu cầu các nhân viên có sự trao đổi chuyên môn thường xuyên để có thể linh hoạt đảm nhiệm vị trí của nhau khi cần thiết.

3.3.5.2 Cải tiến các phương tiện hỗ trợ công việc kế toán quản trị

Thiết bị phân cứng: DN nên sử dụng các thiết bị của các đơn vị có uy tín, thương hiệu, có chất lượng tốt cũng như có chế độ hậu mãi phù hợp. Bên cạnh việc trang bị đầy đủ trang thiết bị cần thiết cho nhân viên, DN cũng cần có kế hoạch kiểm tra, nâng cấp, thay mới một cách thường xuyên để hạn chế tình trạng người lao động bị gián đoạn khi làm việc do các thiết bị gặp sự cố.

Mạng viễn thông: Các DN có quy mô vừa có thể sử dụng Extranet để người lao động hoặc các đối tác truy xuất thông tin từ bên ngoài qua internet, thích ứng với thực trạng hoạt động SXKD bị ảnh hưởng bởi dịch bệnh như hiện nay cũng như đảm bảo khả năng làm việc mọi nơi, mọi lúc của nhân sự KTQT, nhằm tăng hiệu quả công việc. Còn các DN có quy mô lớn, nhà quản trị nên áp dụng mạng xã hội DN (Enterprise Social Network – ESN). Hình thức mạng này cho phép các nhân viên cấp thấp nhất cũng có thể nhận được những thông tin, thông báo của các cấp lãnh đạo cao nhất, giúp quá trình tiếp nhận yêu cầu hay thực hiện công việc được nhanh chóng hơn, khắc phục được cách biệt trong giao tiếp giữa cấp trên và cấp dưới đang tồn tại trong các DNCKVN. Đồng thời, ESN cho phép các nhân sự của DN có được cái nhìn rõ hơn về những hoạt động của các nhóm khác, hay toàn bộ DN mà không phụ thuộc vào cấp lãnh đạo trực tiếp. Điều này giúp quá trình kiểm tra, kiểm soát hoạt động SXKD của DN tốt hơn trong môi trường số hóa.

Hệ thống phần mềm: So với PMKT, ERP giúp DN quản lý tất cả các hoạt động SXKD của DN tốt hơn nhờ vào hệ thống liên kết thông tin xuyên suốt của các phòng ban. ERP cập nhật, phân tích và cung cấp thông tin bên trong và bên ngoài DN một liên tục nhằm giúp nhà quản trị phán đoán, lập dự toán, kiểm soát thực hiện tốt hơn cũng như có thể xác định các nguyên nhân ảnh hưởng để điều chỉnh quá trình thực hiện của từng người, từng bộ phận một cách nhanh chóng, chính xác nhằm đạt được các mục tiêu của DN một cách tối ưu. Hệ thống ERP có thể kiểm soát nội bộ thông qua việc phân công, phân cấp dựa trên cơ chế quản lý tài chính và trách nhiệm của từng cá nhân, bộ phận trong DN. Tiêu thức phân bổ CPSXC trong ERP toàn diện hơn

bởi không chỉ phân bổ theo khối lượng NVL chính, số lượng sản phẩm mà còn phân bổ theo thời gian sản xuất từng sản phẩm. ERP có thể cung cấp số liệu doanh thu, chi phí cho nhà quản trị theo thời gian thực. Căn cứ vào những phân tích trên, các DN đã ứng dụng ERP vào quản trị DN cần khai thác triệt để các tính năng của ERP, các DN đang sử dụng PMKT nên có lộ trình triển khai áp dụng ERP. Những DN quy mô vừa không đủ nguồn lực tài chính có thể áp dụng mini ERP trong giai đoạn đầu, vẫn đảm bảo các tính năng cơ bản của ERP nhưng lại tốn ít chi phí hơn. Để đảm bảo việc triển khai ERP thành công tại các DN đang áp dụng PMKT, trước tiên DN cần lựa chọn được phần mềm ERP phù hợp. Mỗi loại phần mềm ERP sẽ có những thế mạnh riêng, DN căn cứ vào nhu cầu của mình để lựa chọn phần mềm đáp ứng tốt nhất các yêu cầu mà chi phí triển khai hợp lý. Tác giả đã tổng hợp và so sánh một số phần mềm ERP được sử dụng phổ biến trên thị trường như Misa ERP, Fast ERP, Bravo ERP, SAP S4/Hana, Oracle dựa trên các tiêu chí cơ bản để các DN có căn cứ lựa chọn (*quản lý tập trung dữ liệu danh mục; luồng luân chuyển thông tin giữa các bộ phận, phòng ban; quản lý tập trung và theo dõi tiến mua hàng, bán hàng, lệnh sản xuất; quản lý định mức sản xuất, giá thành kế hoạch; lập và quản lý dữ liệu kế hoạch; chức năng tính giá thành thực tế; khả năng mở rộng hệ thống tương ứng với mô hình của DN; tính sẵn sàng kết nối với các hệ thống khác; tính bảo mật thông tin - phụ lục 3.26*). DN cần lựa chọn nhà cung cấp giải pháp phần mềm phù hợp, có uy tín. Tiếp theo, các DN đồng hành cùng nhà cung cấp giải pháp chuẩn hóa lại toàn bộ quy trình hoạt động SXKD, trong đó có quy trình kế toán (quy trình xuất bán hàng hóa, quy trình kiểm soát công nợ phải thu, quy trình xử lý nợ xấu, quy trình sản xuất, quy trình tính giá thành sản phẩm, quy trình lập dự toán, quy trình tính định mức, quy trình mua hàng, quy trình nhập kho và xuất kho vật tư phục vụ sản xuất, **Phụ lục 3.27**).

Tăng cường tổ chức quản trị người dùng: theo tác giả, DN cần ban hành văn bản chính thức quy định các quy trình, thủ tục quản trị người dùng, kiểm soát, bảo mật và lưu trữ thông tin. Trong đó, không chỉ quy định quyền hạn của từng cá nhân (cập nhật, chỉnh sửa, sử dụng thông tin) mà phải quy định rõ trách nhiệm, các hình thức xử lý nếu sai phạm. Việc phân quyền cần được trao đổi kỹ lưỡng giữa DN và công ty cung cấp giải pháp để thuận tiện khi sử dụng phần mềm.

Tăng cường tổ chức kiểm soát thông tin: Việc kiểm soát thông tin cần được quy định trong văn bản vận hành hoạt động SXKD của DN, tuy nhiên, để đảm bảo việc thực hiện nghiêm túc các yêu cầu kiểm soát thông tin, DN cần xử lý nghiêm những trường hợp vi phạm để tạo tính răn đe.

Tăng cường tổ chức bảo mật thông tin: theo tác giả, các DN cần quy định thời gian kiểm tra và sao lưu dữ liệu để đảm bảo thông tin được an toàn, đảm bảo hoạt động SXKD của DN được diễn ra thông suốt. Đồng thời, các DN nên trang bị hệ thống tường lửa để bảo vệ hệ thống cơ sở dữ liệu của DN khỏi những tác nhân bên ngoài như virus, xâm nhập trái phép. Mặc dù DN phải chi phí cho phần mềm bảo vệ, tuy nhiên, nếu xảy ra hiện tượng bị virus xâm nhập, DN có thể mất toàn bộ dữ liệu, hạ tầng thông tin bị ảnh hưởng nghiêm trọng. Nếu bị các đối thủ cạnh tranh truy cập trái phép có thể ảnh hưởng đến bí mật kinh doanh, các kế hoạch, thế mạnh của DN bị lộ ra bên ngoài. Thiệt hại này sẽ lớn hơn rất nhiều lần chi phí bỏ ra.

Hoàn thiện tổ chức lưu trữ thông tin: trong thời đại CMCN 4.0 mang lại rất nhiều lợi ích cho lưu trữ, xử lý thông tin, tác giả đề xuất các DN lựa chọn hình thức lưu trữ phù hợp với quy mô DN, lượng thông tin cần lưu trữ của DN. Tuy nhiên, hình thức lưu trữ trực tuyến bằng công nghệ đám mây có nhiều ưu điểm, không chỉ giúp dữ liệu của DN được đảm bảo an toàn hơn các hình thức lưu trữ thông tin khác mà còn giúp DN tận dụng được những lợi ích của big data trong xử lý và phân tích thông tin, giúp đáp ứng tốt hơn nhu cầu nhà quản trị. Vì vậy, các DN nên ưu tiên sử dụng hình thức này, tùy thuộc quy mô và lượng thông tin có thể lựa chọn các gói dung lượng phù hợp để tối ưu chi phí. Với những dữ liệu bắt buộc phải lưu trữ dưới dạng bản in để làm minh chứng hoặc theo yêu cầu của nhà nước thì DN cần thiết kế sơ đồ sắp xếp, phân công trách nhiệm bảo quản cho các cá nhân liên quan, đầu tư hệ thống tủ, kho lưu trữ đảm bảo. Nhà quản trị cần đưa ra các quy định cụ thể về công tác luân chuyển, lưu trữ dữ liệu của các bộ phận liên quan nhằm nâng cao trách nhiệm bảo quản dữ liệu trong quá trình hoạt động của mỗi bộ phận.

3.4 Một số khuyến nghị đối với các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam

Từ nguyên nhân của những hạn chế trong tổ chức KTQT và kết quả phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN, tác giả đề xuất một số khuyến nghị với các DNCKVN như sau:

Thứ nhất, nâng cao quan điểm của nhà quản trị DN

Tổ chức KTQT trong mỗi DN xuất phát từ quan điểm của các nhà quản trị. Theo kết quả khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DNCKVN, yếu tố này có ảnh hưởng thuận chiều và lớn nhất. Do đó, để có thể tổ chức KTQT trong các DNCKVN một cách khoa học, hợp lý, mang lại hiệu quả, các nhà quản trị cần phải có nhận thức đầy đủ, đúng đắn về KTQT, vai trò của thông tin KTQT trong việc quản lý, điều hành hoạt động của DN. Muốn vậy, việc đầu tiên

nhà quản trị trong các DNCKVN cần làm là thay đổi tư duy quản trị từ truyền thống, mang nặng tính kinh nghiệm sang quản trị DN bằng các phương pháp quản trị hiện đại. Từ việc muốn thay đổi và chấp nhận sự thay đổi, các nhà quản trị sẽ chủ động cập nhật kiến thức mới bằng cách tham gia tích cực các khóa đào tạo của các tổ chức giáo dục có uy tín, các chương trình đào tạo của Bộ Công Thương, Bộ Khoa học và Công nghệ, ... về kỹ năng quản lý hoặc các chương trình giao lưu giữa các DNCK để nâng cao nhận thức KTQT, tầm quan trọng của tổ chức KTQT cũng như học hỏi kinh nghiệm, từ đó có sự tham gia hỗ trợ tích cực vào việc tổ chức KTQT, chấp nhận chi phí cho tổ chức KTQT cũng như chấp nhận sự thay đổi một số hoạt động của DN để tổ chức KTQT đạt được hiệu quả mong muốn.

Thứ hai, nâng cao trình độ nhân sự thực hiện KTQT

Nhân sự thực hiện KTQT không chỉ bao gồm nhân sự thuộc phòng kế toán mà còn thuộc các phòng ban chức năng khác như kỹ thuật, quản lý sản xuất, nhân sự, kinh doanh, phân xưởng, ... nên việc nâng cao trình độ nhân sự thực hiện KTQT không chỉ đề cập đến nhân viên kế toán mà còn bao gồm nhân viên ở các phòng ban có thực hiện các công việc KTQT. Đối với nhân sự thuộc phòng kế toán, do hoạt động SXKD của các DN cơ khí phức tạp, phản ánh chi phí qua nhiều công đoạn với nhiều khoản mục nên đòi hỏi nhân viên kế toán phải nắm chắc chuyên môn KTQT và có hiểu biết nhất định về cơ khí. Đối với nhân sự thực hiện KTQT ở các phòng ban khác cần đảm bảo bằng cấp chuyên môn phù hợp với đúng chức năng, nhiệm vụ của vị trí mình đang đảm nhận cũng như được đào tạo cơ bản về KTQT. Từ đó góp phần tích cực vào chất lượng thông tin KTQT. Ngoài ra, trong điều kiện thị trường cạnh tranh ngày càng gay gắt như hiện nay đòi hỏi ngày càng cao về chất lượng thông tin KTQT thì nhân sự thực hiện KTQT cần có đầy đủ các kỹ năng mềm đáp ứng công việc. Từ kỹ năng làm việc theo nhóm, khả năng tự học, khả năng ngoại ngữ và công nghệ thông tin, ... Đồng thời, người làm KTQT phải có đạo đức nghề nghiệp, thông qua việc thực hiện các nhiệm vụ được giao một cách tận tâm, không được vi phạm các quy tắc đạo đức mà DN đề ra, cẩn trọng khi tiến hành công việc và giữ vững các cam kết, nỗ lực trong mỗi việc làm để tránh cung cấp thông tin gây hiểu lầm hoặc giải thích sai. Muốn vậy, ngay từ khâu tuyển dụng, DN phải chọn lọc hồ sơ ứng viên có các bằng cấp chuyên môn phù hợp, có khả năng học hỏi, đam mê nghề nghiệp, có khả năng chịu áp lực công việc cường độ cao. Ngoài ra, DN cần quan tâm hơn nữa đến chế độ đãi ngộ của từng vị trí, tạo môi trường làm việc chuyên nghiệp hơn, tạo điều kiện phát triển sự nghiệp để người lao động gắn bó và

công hiến hết mình cho DN. Trong quá trình làm việc, DN cần thường xuyên đánh giá lại mức độ đáp ứng công việc của nhân sự thực hiện KTQT để bồi dưỡng, đào tạo phát triển cho người lao động theo kịp đòi hỏi thực tế, đặc biệt là về khả năng khai thác các ứng dụng CNTT phục vụ công việc trong điều kiện làm việc từ xa ngày càng chiếm thời lượng lớn như hiện nay. Để từ đó, nhân sự KTQT có khả năng phân tích, báo cáo, tư vấn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Ngoài ra, để tận dụng tối đa các lợi ích khi áp dụng IAS/IFRS với KTQT như đã phân tích ở chương 2, các DN cần chủ động cho nhân viên kế toán tham dự các buổi tập huấn, đào tạo về áp dụng IAS/IFRS bởi đây là một xu hướng tất yếu trong tương lai gần.

Thứ ba, tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin

CNTT không phải là giải pháp vạn năng cho những khó khăn về KTQT của DN, nhưng cũng không phải chỉ đơn thuần là công cụ hỗ trợ làm tăng tốc độ tính toán và cung cấp thông tin. Để có một cơ sở hạ tầng CNTT tốt DN cần đầu tư phần cứng hiện đại có tốc độ xử lý và lưu trữ phù hợp, kết nối mạng nội bộ dựa trên nền tảng của Internet, phần mềm tiên tiến tích hợp nhiều chức năng sẽ hỗ trợ rất lớn cho mức độ khả thi và hiệu quả của tổ chức KTQT: công nghệ dữ liệu lớn Big Data cho phép xử lý nhanh và đơn giản các nghiệp vụ thuộc các phần hành KTQT, cho phép truy cập nhanh vào các dữ liệu trong một thời gian ngắn; công nghệ chuỗi khối (Blockchain) cho phép sử dụng mật mã và các giao thức tin nhắn phân tán để tạo lập các thông tin kế toán chi tiết theo yêu cầu KTQT. Công nghệ đám mây cho phép lưu trữ dữ liệu, giảm thiểu được rủi ro cho các nhân sự KTQT về lưu trữ dữ liệu kế toán, ... Việc đầu tư cho cơ sở hạ tầng thông tin không chỉ giới hạn trong phạm vi kế toán mà cần đồng bộ với tất cả các hoạt động trong đơn vị, khi đó sẽ gia tăng giá trị của hệ thống thông tin quản lý, trong đó, hệ thống kế toán là một cấu phần quan trọng.

Thứ tư, đầu tư, cải tiến máy móc thiết bị, quy trình công nghệ sản xuất

Theo kết quả khảo sát, máy móc thiết bị và quy trình công nghệ sản xuất càng hiện đại thì càng tạo điều kiện cho tổ chức KTQT trong DN. Thực tế hiện nay, Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng, sức ép cạnh tranh ngày càng lớn, trong khi năng lực cạnh tranh của các DNCK nội so với các DNCK có vốn đầu tư nước ngoài và DNCK nước ngoài còn rất thấp. Do đó, để có thể tồn tại và phát triển, các DNCKVN buộc phải tìm cách nâng cao năng lực cạnh tranh của mình cả về chất lượng, giá cả, sự đa dạng về sản phẩm, ... Với yếu tố chất lượng, yếu tố quan trọng nhất trong lĩnh vực cơ khí, các DNCKVN cần kiểm soát chặt chẽ mọi yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất (NVL, nhân công có tay nghề, máy móc thiết

bị, quy trình công nghệ hiện đại), quá trình vận hành sản xuất và chất lượng thành phẩm cuối cùng. Về giá cả, để có giá bán cạnh tranh, DN phải sử dụng tiết kiệm, hiệu quả chi phí bằng cách: lựa chọn nhà cung cấp NVL vừa đảm bảo chất lượng vừa có giá bán hợp lý; CPNCTT được kiểm soát chặt chẽ; máy móc thiết bị được bảo dưỡng thường xuyên, đảm bảo chất lượng và được sử dụng tối ưu công suất. Đồng thời, DN nên kết hợp các phương pháp quản lý chất lượng toàn diện TQM, phương pháp Kaizen Costing, quy trình 5S, ... để quá trình SXKD của DN thật sự hiệu quả, đảm bảo chất lượng sản phẩm. Đồng thời, tất cả các bộ phận, phòng ban trong DN đều phải có ý thức nâng cao hiệu quả công việc nhằm giúp DN đa dạng hóa sản phẩm, kênh phân phối, nâng cao uy tín, thương hiệu.

Thứ năm, không ngừng hoàn thiện cơ cấu tổ chức DN

Các phòng ban trong DN cần được sơ đồ hóa, mô tả chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn rõ ràng giúp cơ cấu tổ chức của DN khoa học, hợp lý hơn. Đồng thời còn giúp luồng thông tin KTQT được thông suốt. Tuy nhiên, việc đưa ra một cơ cấu tổ chức phù hợp với mọi DN là bất khả thi. Do đó, tác giả đề xuất DN áp dụng quy trình hoàn thiện cơ cấu tổ chức (**phụ lục 3.28**). Làm đúng và đủ 5 bước của quy trình, các DN sẽ khắc phục được những hạn chế của cơ cấu tổ chức hiện tại. Ngoài ra, các DN cần cho phép các bộ phận, phòng ban trong DN điều tra, khảo sát, phân tích và đưa ra ý kiến tư vấn cho những nhà quản lý mà họ có liên quan theo quy định của lãnh đạo DN. Ví dụ, quản lý nhân sự, vật tư tham mưu cho người phụ trách sản xuất. Tuy nhiên, bộ phận tham mưu cần nhận thức đúng đắn quyền hạn tham mưu không phải là quyền quyết định mà là hỗ trợ và cố vấn. Tham mưu cần toàn diện từ việc xác định vấn đề và đưa ra giải pháp. Lãnh đạo DN cần bảo đảm tham mưu có đủ thông tin và các bộ phận được tham mưu lắng nghe và sử dụng thông tin.

3.5 Điều kiện thực hiện giải pháp

Thứ nhất, về phía Nhà nước, cơ quan chức năng

Do KTQT hiện nay vẫn là nội dung không mang tính bắt buộc như KTTC nên các nhà quản trị tại các DNCKVN vẫn chưa thật sự quan tâm thích đáng và nhận thức đầy đủ, đúng đắn về vai trò của tổ chức KTQT trong DN. Vì vậy, Nhà nước cần có những biện pháp tuyên truyền, phổ biến về tầm quan trọng của tổ chức KTQT trong DN thông qua các buổi hội thảo, các buổi nói chuyện chuyên đề để nhà quản trị trong các DNCKVN thấy được tầm quan trọng của KTQT trong việc điều hành và ra quyết định. Bên cạnh đó, để nâng cao trình độ cho người làm KTQT, Bộ Tài chính nên thành lập Hội nghề nghiệp về KTQT ở Việt Nam, sinh viên kế toán sẽ

học và thi lấy chứng chỉ về KTQT, chứng chỉ cung cấp dịch vụ về KTQT. Tính đến hiện nay, Thông tư 53/2006 TT-BTC vẫn là văn bản mới nhất của Nhà nước hướng dẫn áp dụng KTQT trong các DN. Tuy nhiên, Thông tư tập trung vào nội dung và phương pháp kỹ thuật của KTQT mà chưa triển khai rõ cách thức tổ chức KTQT trong DN. Do đó, các DN vẫn còn lúng túng khi nghiên cứu tổ chức KTQT để áp dụng vào DN. Hơn nữa, đặc thù sản xuất cơ khí là một lĩnh vực phức tạp, công tác KTQT được đánh giá là rất khó, nên các DNCKVN rất cần một văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính, Hội Kế toán – Kiểm toán Việt Nam và Hiệp hội nghề nghiệp về KTQT hướng dẫn tổ chức KTQT cho DN nói chung và cho lĩnh vực sản xuất nói riêng phù hợp với thông lệ quốc tế, từ đó giúp tổ chức KTQT trong các DNCKVN hoàn thiện hơn.

Tiếp theo, Nhà nước cần tiếp tục rà soát, sửa đổi, bổ sung các chính sách thúc đẩy ngành cơ khí bao gồm các ưu đãi về thuế (Thuế thu nhập doanh nghiệp, Thuế xuất nhập khẩu, ...), các biện pháp hỗ trợ đầu tư và kinh doanh theo quy định của Luật Đầu tư theo hướng đơn giản hóa thủ tục hành chính. Chi phí đầu tư ban đầu của lĩnh vực cơ khí rất lớn, thời gian thu hồi vốn dài nên nếu không có sự hỗ trợ đặc biệt từ phía các cơ quan hữu quan thì các DNCKVN khó có thể phát triển bứt phá, tiến tới cạnh tranh được với các nước trong khu vực và thế giới.

Thứ hai, về phía các hiệp hội nghề nghiệp

Với các Hiệp hội cơ khí, ngoài việc cung cấp các báo cáo tổng quan về thị trường ngành cơ khí với các thông tin quá khứ, tổng kết vấn đề thì có thể nghiên cứu cung cấp các báo cáo về triển vọng thị trường cơ khí với các số liệu rõ ràng, cụ thể hơn theo từng nhóm, mặt hàng để các DN có căn cứ tin cậy trong việc xây dựng dự toán SXKD cho DN mình. Đồng thời, các Hiệp hội cần nghiên cứu xây dựng bộ tiêu chuẩn kỹ thuật vật tư, lao động, thiết bị để tạo điều kiện thuận lợi cho DN trong quá trình hoạt động SXKD cũng như có căn cứ so sánh để tham gia các dự án đấu thầu – hiện tại đang là lợi thế cho các DN nước ngoài hay các đơn hàng xuất khẩu. Các hiệp hội cần phân các DN cơ khí theo các lĩnh vực để có hỗ trợ phù hợp hơn với từng DN. Đồng thời, các hiệp hội phải tăng cường thu hút sự tham gia của các DNCK để các DNCK đã phát triển có thể chia sẻ, giúp đỡ các DNCK yếu kém hơn.

Thứ ba, về phía các cơ sở đào tạo nhân sự thực hiện kế toán quản trị

Thông tin KTQT là những thông tin nội bộ, phản ánh thực tế hoạt động SXKD của DN nên chủ DN thường không muốn để lộ thông tin này ra bên ngoài. Vì vậy, sinh viên kế toán rất khó có cơ hội thực tập các công việc KTQT tại DN. Dẫn đến

khả năng đáp ứng công việc KTQT sau tốt nghiệp chưa cao. Do đó, các trường đại học, học viện, cao đẳng cần lập các phòng kế toán ảo tại trường, mô phỏng thực tế các tình huống phát sinh tại DN. Trong quá trình thực hành, sinh viên được sự hướng dẫn từ những giảng viên có kinh nghiệm làm việc thực tế hoặc từ các chuyên gia bên ngoài là các kế toán trưởng hoặc các chuyên gia KTQT từ DN để sinh viên có thêm kiến thức, kỹ năng liên quan các công việc KTQT.

Qua phỏng vấn các kế toán tại các DN, thời lượng đào tạo KTQT tại các trường đại học, cao đẳng thường từ 3 - 6 tín chỉ là chưa đủ để sinh viên nắm rõ toàn bộ kiến thức liên quan đến tổ chức KTQT trong DN. Do đó, để có được kế toán viên thực hiện KTQT có trình độ, kỹ năng tốt hơn thì các cơ sở đào tạo có thể xem xét mở chuyên ngành đào tạo về KTQT để sinh viên có cơ hội học hỏi, phát triển chuyên môn sâu về lĩnh vực này.

Khả năng ngoại ngữ chuyên ngành (Tiếng Anh, Tiếng Trung, Tiếng Nhật, ...) của sinh viên kế toán còn thấp nên khả năng tiếp cận các tài liệu chuyên ngành KTQT bằng tiếng nước ngoài gặp nhiều khó khăn. Vì vậy, trong thời gian tới, để Việt Nam có nguồn lao động có khả năng làm các công việc KTQT bằng tiếng nước ngoài thì ngay từ bây giờ cần đẩy mạnh việc đào tạo ngoại ngữ chuyên ngành vào trong chương trình đào tạo của các trường. Ngoài ra, áp dụng IAS/IFRS cũng mang lại những lợi ích nhất định cho công tác KTQT trong DN (thông tin của KTTTC tuân thủ theo IFRS sẽ phù hợp và chặt chẽ hơn cho nhà quản lý sử dụng trong việc ra quyết định, tạo sự thống nhất giữa thông tin của 2 hệ thống kế toán; khi áp dụng IAS/IFRS, các yêu cầu bên ngoài sẽ trở thành một phần thiết lập của quy trình thu thập thông tin và báo cáo KTQT và là một phần thiết yếu của tư duy quản lý đối với thông tin thích hợp cho việc ra quyết định) nên các cơ sở đào tạo cũng cần quan tâm đúng mức đến đào tạo nội dung này cho sinh viên chuyên ngành cũng như mở các lớp đào tạo ngắn hạn cho các kế toán viên của các DN.

Ngoài ra, vì đặc thù KTQT ngành cơ khí yêu cầu hiểu biết nhiều về kỹ thuật cơ khí, nên hiện tại, nếu chỉ đào tạo KTQT chung cho các loại hình DN như hiện nay thì vẫn khó để nhân sự có thể làm tốt công việc KTQT trong DNCK. Qua phỏng vấn các giám đốc DNCK, trước đây, Đại học Bách Khoa Hà Nội có chuyên ngành Kỹ sư kinh tế được đào tạo nhằm thực hiện các công việc liên quan đến bóc tách chi phí, xây dựng định mức, tính CPSX và GTSP, ... nhưng đã dừng đào tạo. Các DN đề xuất các trường đại học mở lại chuyên ngành này để DN có nguồn nhân lực có trình độ, phù hợp với đặc thù yêu cầu công việc của ngành cơ khí.

3.6 Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

3.6.1 Những hạn chế của luận án

Thứ nhất, về mẫu khảo sát

Việt Nam có hơn 30000 DNCK với các quy mô khác nhau nhưng do hạn chế về thời gian nghiên cứu, các mối quan hệ của bản thân NCS cũng như để đảm bảo tính khả thi của nghiên cứu và chất lượng thông tin thu được, NCS đã lựa chọn khảo sát các DNCK thuộc VAMI và VASI, là các DN có hoạt động SXKD ổn định và có uy tín trong ngành. Có 180 DN đồng ý cho NCS thực hiện khảo sát, tập trung vào một số phân ngành như xe máy và phụ tùng linh kiện xe máy; cơ khí gia dụng và dụng cụ; ô tô và phụ tùng ô tô; thiết bị điện, điện tử. Tính khái quát của nghiên cứu có thể tốt hơn nữa nếu đề tài mở rộng mẫu điều tra.

Thứ hai, chưa phân tích sâu đặc điểm của từng phân ngành cơ khí ảnh hưởng đến tổ chức KTQT

Do ngành cơ khí có rất nhiều lĩnh vực khác nhau (cơ khí sản xuất các thiết bị cho ngành công nghiệp ô tô – xe máy; cơ khí thiết bị điện, điện tử; cơ khí gia dụng và dụng cụ; ...) đều có những đặc điểm SXKD riêng. Tuy nhiên, do các rào cản khách quan trong thu thập dữ liệu nên luận án chưa đi sâu phân tích được đặc điểm SXKD của từng phân ngành ảnh hưởng đến tổ chức KTQT.

Thứ ba, về mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT

Mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN với 5 yếu tố chỉ giải thích được 48.7% sự biến thiên của tổ chức KTQT tại các DNCKVN, còn lại 51.3% là do các biến ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên.

3.6.2 Hướng nghiên cứu tiếp theo

Để khắc phục những hạn chế nêu trên, tác giả đề xuất các hướng nghiên cứu tiếp theo như sau: (1) Mở rộng mẫu khảo sát ra tất cả các DNCK thuộc hiệp hội VAMI và VASI, xa hơn nữa có thể nghiên cứu các DN ngoài 2 Hiệp hội; (2) Đi sâu nghiên cứu tổ chức KTQT theo từng phân ngành cơ khí, có sự đối sánh giữa các phân ngành để đề xuất các giải pháp tổ chức KTQT phù hợp và hiệu quả hơn; (3) Nghiên cứu bổ sung các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Dựa vào kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN ở chương 2, trong chương này, tác giả đã đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện và thúc đẩy tổ chức KTQT tại các DNCKVN, tập trung vào 5 nội dung: (1) Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD; (2) Hoàn thiện tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện; (3) Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin KTQT; (4) Hoàn thiện tổ chức cung cấp thông tin KTQT và (5) Hoàn thiện tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Bên cạnh đó, tác giả cũng đề xuất các khuyến nghị và điều kiện thực hiện nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Cuối cùng, luận án cũng trình bày những hạn chế và định hướng nghiên cứu tiếp theo của tác giả.

KẾT LUẬN CHUNG

Hội nhập kinh tế quốc tế ngày một sâu rộng cùng với sự phát triển mạnh mẽ của khoa học kỹ thuật và sự phức tạp do thiên tai, dịch bệnh mang lại, các DNCKVN nói riêng và các DN Việt Nam nói chung phải đối mặt với rất nhiều thách thức nhưng cũng có không ít cơ hội. Trong bối cảnh này, KTQT được đánh giá là một công cụ vô cùng quan trọng hỗ trợ nhà quản trị trong việc điều hành và ra quyết định kịp thời, chính xác, giúp DN tận dụng cơ hội và vượt qua thách thức. Để KTQT phát huy hết vai trò của mình, tổ chức KTQT khoa học, hợp lý có ý nghĩa rất quan trọng. Luận án đã nghiên cứu trên cả phương diện lý luận và thực tiễn tổ chức KTQT tại các DNCKVN. Luận án đã đạt được một số kết quả nghiên cứu cơ bản sau:

Thứ nhất, luận án đã hệ thống hóa lý luận và xác lập khung lý luận về nội dung tổ chức KTQT trong DNSX theo hướng tiếp cận riêng, vừa thể hiện được mối quan hệ với các chức năng quản trị vừa thể hiện được quy trình kế toán. Theo đó, tổ chức KTQT được xác định theo 5 nội dung: (1) tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán SXKD; (2) tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện; (3) tổ chức phân tích thông tin KTQT; (4) tổ chức cung cấp thông tin KTQT; và (5) tổ chức nhân sự và phương tiện thực hiện KTQT. Trong từng nội dung, luận án làm rõ hơn nội hàm “tổ chức” thay vì chỉ tập trung vào xử lý tác nghiệp các nội dung KTQT.

Thứ hai, luận án hệ thống, luận giải và đề xuất mô hình 5 yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại các DNCKVN gồm quan điểm của nhà quản trị, đặc điểm quá trình sản xuất, trình độ CNTT, trình độ nhân sự thực hiện KTQT và cơ cấu tổ chức DN.

Thứ ba, luận án nghiên cứu và làm rõ nhu cầu thông tin KTQT của các nhà quản trị và đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của KTQT trong các DNCKVN.

Thứ tư, căn cứ vào khung lý luận về tổ chức KTQT, luận án đã khảo sát thực trạng tổ chức KTQT tại các DNCKVN, đánh giá những mặt đã làm được, những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế đó. Đồng thời, luận án đã kiểm định được mức độ ảnh hưởng của 5 yếu tố trong mô hình đề xuất.

Thứ năm, luận án đã đề xuất các giải pháp, khuyến nghị và điều kiện thực hiện nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNCKVN.

Mặc dù đã nỗ lực nghiên cứu nghiêm túc, song do khả năng nghiên cứu và kinh nghiệm thực tế còn nhiều hạn chế, luận án không thể tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Tác giả rất mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu từ các nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

1. Phạm Thị Thu Hoài, Tô Thị Vân Anh (2020), *Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp*, Tạp chí Kinh tế và dự báo, số 12 - tháng 4/2020, tr 129 – 132.
2. Tô Thị Vân Anh, Phạm Thị Thu Hoài, Nguyễn Thị Thu Hương (2020), *Tổ chức dữ liệu đầu vào kế toán quản trị trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp 4.0*, Hội thảo quốc tế các nhà khoa học trẻ khối kinh tế và kinh doanh 2020 (ICYREB20-40), tr 1097 – 1105.
3. Tô Thị Vân Anh, Trần Trung Tuan, Nguyễn Thị Thu Hương, Phạm Thị Diệp Anh, Nguyễn Hồng Hải (2020), *The Convergence of Financial Accounting and Management Accounting when apply IAS/IFRS and some recommendations for Vietnam*, International conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2020), tr 113 -122.
4. Tô Thị Vân Anh (2022), *Hoàn thiện công tác xây dựng định mức chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam*, Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán, số 04 (225), 2022, tr 51 – 55.
5. Tô Thị Vân Anh, Lê Thị Thanh Hải, Nguyễn Thị Thu Hương (2022), *Factors affecting management accounting organization in Vietnamese mechanical engineering enterprises: research in the context of covid-19 pandemic*, Hội thảo quốc tế “Phục hồi và phát triển kinh tế Việt Nam trong bối cảnh đại dịch Covid 19”, p398 – 409.
6. Tô Thị Vân Anh, Nguyễn Thị Thu Hương (2022), *Completing the organization of management accounting apparatus in the context of COVID-19 – research at Vietnam mechanical engineering enterprises*, The 7th International Conference on Accounting and Finance (ICOAF-2022), p160 – 176.
7. Lê Thị Thanh Hải, Tô Thị Vân Anh (2022), *Hoàn thiện và thúc đẩy tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp cơ khí Việt Nam*, Tạp chí Kinh tế và dự báo, số 16 – tháng 6/2022, tr 32-35.
8. Tô Thị Vân Anh (2022), *Nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp và ý kiến đề xuất*, Tạp chí Kế toán và kiểm toán, số tháng 7/2022 (226), tr 58-61.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tài liệu Tiếng Việt

1. Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), “Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam”, *Tạp chí Phát triển kinh tế*, số 264, tháng 10 năm 2012, tr. 9 – 15.
2. Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), “Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị và ảnh hưởng của nó đến thành quả doanh nghiệp”, *Tạp chí Kinh tế và phát triển*, số 226 (II), tháng 4 năm 2016, tr. 45 – 53.
3. Đoàn Vân Anh và Phạm Đức Hiếu (2021), *Giáo trình Tổ chức công tác kế toán*, NXB Thống kê.
4. Bộ Công thương (2020), *Sách trắng các ngành công nghiệp Việt Nam năm 2019*.
5. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*.
6. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư 200/2014/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp*
7. Bộ Tài chính (2016), *Thông tư 133/2016/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*
8. Chính phủ (2018), *Quyết định 319/2018/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt chiến lược phát triển ngành cơ khí Việt Nam đến năm 2025, tầm nhìn tới năm 2035*.
9. Bùi Tiến Dũng (2018), *Tổ chức KTQT trong các DN sản xuất Giấy, nghiên cứu tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
10. Nguyễn Hải Hà (2016), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam*, luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
11. Phùng Thị Bích Hòa (2019), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán quản trị tại Tổng Công ty Xây dựng và phát triển hạ tầng*, luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
12. Trần Ngọc Hùng (2016), *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH KTQD.
13. Nguyễn Phi Hùng (2017), “*Tổ chức công tác kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất và chế biến chè trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*”, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính.

14. Nguyễn Thanh Huyền (2020), *Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi khu vực Đồng bằng Sông Hồng*, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính.
15. Nguyễn Thành Hưng (2017), *Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
16. Nguyễn Thị Thu Hương (2020), *Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp cổ phần sản xuất bánh kẹo trên địa bàn Hà Nội*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
17. Nguyễn Thị Bích Loan & Phạm Công Đoàn (2019), *Giáo trình quản trị học*, NXB Hà Nội
18. Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa (2020), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Thống kê.
19. Phạm Thị Tuyết Minh (2015), *Tổ chức công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thuộc Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
20. Võ Văn Nhị và cộng sự (2019), *Kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam*, NXB Tài chính.
21. Nguyễn Năng Phúc (2014), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.
22. Nguyễn Ngọc Quang (2014), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân.
23. Quốc Hội, Luật số 03/2003/QH11, Luật Kế toán.
24. Quốc Hội, Luật số 88/2015/QH13, Luật Kế toán.
25. Bùi Phương Thanh (2018), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ trên địa bàn tỉnh Hải Dương*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
26. Nguyễn Minh Thành (2017), *Hoàn thiện KTQT tại các DN thuộc Tổng công ty điện lực dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
27. Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), *Tổ chức hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản*, luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
28. Phan Hương Thảo (2020), *Tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất Giấy Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
29. Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, NXB Lao động – Xã hội.

30. Phạm Ngọc Toàn (2010), *Xây dựng nội dung và tổ chức KTQT cho các DN nhỏ và vừa Việt Nam* Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh.
31. Thái Anh Tuấn (2019), *Ảnh hưởng của các nhân tố đến việc áp dụng kỹ thuật kế toán quản trị trong các DN miền Bắc Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐHKQTĐ
32. Tổng cục Thống kê (2021), *Niên giám thống kê 2020*
33. Tổng cục Thống kê (2020), *Niên giám thống kê 2019*
34. Nguyễn Đào Tùng (2012), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
35. Hoàng Văn Tường (2010), *Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt Động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh tế quốc dân.
36. Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*, NXB Hồng Đức.
37. Cao Huyền Trang (2020), *Tổ chức kế toán trách nhiệm tại các đơn vị trực thuộc Tổng công ty cổ phần bia – rượu – nước giải khát Sài Gòn*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
38. Nguyễn Quỳnh Trang (2022), *Kế toán quản trị với việc ra quyết định ngắn hạn tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.

Tài liệu Tiếng Anh

39. Abdel-Kader, M.&Luther, R. (2006), Management accounting practices in the British food and drinks industry, *British Food Journal*, 108(5): 336 - 357.
40. Abdel-Kader, M. &Luther, R. (2008), “The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis”, *The British Accounting Review* 40(1):2-27.
41. Ahmad, K. (2012), *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*, Doctor of Philosophy in Accounting, University of Exeter, United Kingdom.
42. Ahmad, K. (2013), The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprise, *Asian Social Science*, 10(2), 236-249.
43. Ahmad, K, Zabri, S.M (2015), Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 22 Iss 4 pp. 762 – 781
44. Ahmed B. Abdel-Maksoud (2011), Management accounting practices and managerial techniques and practices in manufacturing firms: Egyptian evidence,

International Journal of Managerial and Financial Accounting, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 3(3), pages 237-254.

45. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., Young, S. M. (2011), *Management accounting - Information for Decision-Making and Strategy Execution*, Sixth edition, p.3

46. Ayuba, A., & Ahid, M. (2012), The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization, *Global Journal of Management and Business Research*, Volume 12 Issue 15 Version 1.0 Year 2012

47. Bamber, L., Broun, K., & Harrison, T, W. (2008), *Managerial accounting*, First edition, Prentice Hall.

48. Chae, Ho-Chang, Koh, Chang, and Prybutok, V.R. (2014), Information Technology Capability and Firm Performance: Contradictory Findings and Their Possible Causes, March 2014, *MIS Quarterly* 38(1):305-326

49. Chenhall, R.H & Deigan Morris (1986), The impact of structure, environment, and interdependence on the Perceived Usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, Vol. 61, pp. 16-35

50. Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, 9 (1), 1-19.

51. Choe, J. M. (2004), The Relationships among Management Accounting Information, Organizational Learning and Production Performance, March 2004, *The Journal of Strategic Information Systems* 13(1):61-85

52. CGMA (2017), *Global Management Accounting Principles*.

53. Drury, C. (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, 2nd edition, Australia, United Kingdom: Thomson Learning

54. Emmanuel, Otlely, & Merchant. (1990), *Accounting for Management Control*, Boston, MA: Springer.

55. Garrison, R. H, Eric W. Norren & Peter C. Brewel (2017), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Irwin, Sixteenth Edition.

56. Gliubicas, D. 2012, The research of Management Accounting Evolution in the Context of Economic Changes, *Economics and Management Journal*, Kaunas University of Technology, Vol. 17 No. 1 (2012).

57. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E. (2010), *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Pearson Academic.

58. Horngren, C. T., Sundem, G.L., Stratton, W.O (2004) *Introduction to Management Accounting* (13th ed) (Charles T. Horngren series in accounting), Pearson College Div
59. Horngren, C. T., Burgstahler, D., Sundem, G, Schatzberg, J. (2012), *Introduction to Management Accounting* (16th ed), Pearson.
60. Joshi, P. L. (2001), The international diffusion of new management accounting practices: The case of India, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, Vol. 10(1): pp 85-109.
61. Kim Langfield – Smith, Helen Thone and Ronald W.Hilton (2006), “*Management Accounting: Information for managing and creating value*”, McGraw Hill, 4th edition, p.6
62. Lawrence, P.R. and Lorsch, J. (1967), *Organization and environment*, Harvard Business School, Division of Research, Boston, MA
63. Leite, A. A, Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector, *The International Journal of Management Science and Information Technology*, Special Issue: Spanish-Portuguese Scientific Management Conference, (59-77).
64. Leftesi, A. (2008), *The Diffusion of Management Accounting Practices in Developing Countries: Evidence from Libya*, Doctor of Philosophy in accounting, University of Huddersfield Business School.
65. Maryanova, S., Petrovska, S., Lysenko, A., Kravchenko, M., Metil, T. (2019), Organization of Management Accounting on the Basis of the Process Approach Automation, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol: 23 Special Issue 2.
66. Mitokazu (1993), *Nghệ thuật quản lý kiểu Nhật Bản*, Nxb CTQG, tr.104.
67. Otley. D. T. (1980), The contingency theory of management accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
68. Parker, R.H. (1992), Macmillan Dictionary of Accounting, 2nd edition, p.182
69. Ronald W. Hillton (1991), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, Inc, p. 3
70. Rowe, C., Birnberg, G. J., Shields, M. D. (2007), Effect of Organizational Process Change on Responsibility Accounting and Manager’s Revelations of Private Knowledge, *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 164-198

71. Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M. and Haq, A.u. (2018), Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan, *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 3 No. 2, pp. 211-223.
72. Sunarni, C. W. (2013), Management Accounting Practices and the role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia, *Review Journal of Management*, 18(2), 233- 248.
73. Tuan Mat, T.Z (2010), *Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance*, Doctor of Philosophy in School of Accounting, Finance and Economics, Australia.
74. Tuan Mat, T.Z & Smith, M. (2011), Changes in management accounting practices in Malaysia, *Asian Review of Accounting*, vol. 19, (3), 221-242, September.
75. Tuan Mat, T.Z & Smith, M. (2014), The impact of changes in environment and AMT on management accounting practices and organizational strategy, structure and performance, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 12 (1), 55-82
76. Weetman, P. (2003), *Financial and management accounting: an introduction*, Harlow, England: Financial Times/Prentice Hall
77. Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007), An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs, *The International Journal of Accounting*, Vol. 42(2), PP. 171 – 185.
78. Yamane, T. (1976), *Elementary Sampling Theory*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall
79. Yahua Qiao (2011), *Instertate Fiscal Disparities in America* (2th ed.). New York and London: Routledge.

Các Website:

80. Tổng cục Thống kê: <https://www.gso.gov.vn>
81. Hiệp hội doanh nghiệp Cơ khí Việt Nam: <http://vami.com.vn>
82. Hiệp hội công nghiệp hỗ trợ Việt Nam: <https://vasi.org.vn/>
83. Bộ Công thương: <https://www.moit.gov.vn>