BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

BÙI TIẾN DŨNG

TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY - NGHIÊN CỨU TẠI TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM VÀ CÁC DOANH NGHIỆP LIÊN KẾT

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI, NĂM 2018

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

BÙI TIẾN DŨNG

TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY - NGHIÊN CỨU TẠI TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM VÀ CÁC DOANH NGHIỆP LIÊN KẾT

Chuyên ngành: KẾ TOÁN
Mã số: 62.34.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học: PGS.TS. PHẠM ĐỨC HIẾU

HÀ NỘI, NĂM 2018

LỜI CAM ĐOAN

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

Tác giả luận án

Bùi Tiến Dũng

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin chân thành cảm ơn Ban giám hiệu, thầy cô giáo Khoa Sau Đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán trường Đại học Thương mại, Ban giám hiệu trường Đại học Công nghiệp Việt Trì đã tạo mọi điều kiện tốt nhất để tác giả học tập, nghiên cứu trong suốt thời gian qua.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến cán bộ hướng dẫn khoa học **PGS.TS. Phạm Đức Hiếu** đã tận tình giúp đỡ, chỉ bảo tác giả hoàn thành luận án.

Tác giả xin gửi lời cảm ơn chân thành đến lãnh đạo, nhân viên tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết đã tạo điều kiện, hỗ trợ cho tác giả trong quá trình nghiên cứu luận án.

Tác giả xin cảm ơn gia đình, đồng nghiệp, bạn bè đã tạo mọi điều kiện và luôn động viên tác giả trong quá trình hoàn thành luận án.

Xin chân thành cảm ơn!

Tác giả luận án

Bùi Tiến Dũng

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN ..... **i**
LỜI CẢM ƠN ..... **ii**
MỤC LỤC ..... **iii**
DANH MỤC BẢNG ..... **vii**
DANH MỤC SƠ ĐỒ ..... **viii**
DANH MỤC HÌNH ..... **ix**
CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU **1**
1.1. Tính cấp thiết của đề tài 1
1.2. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến đề tài 3
1.2.1. Nghiên cứu trong nước 3
1.2.2. Nghiên cứu ngoài nước 17
1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu và quan điểm nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp của luận án 24
1.3. Mục tiêu nghiên cứu 26
1.4. Câu hỏi nghiên cứu 26
1.5. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu 26
1.5.1. Đối tượng nghiên cứu của luận án 26
1.5.2. Phạm vi nghiên cứu 26
1.6. Quy trình nghiên cứu 27
1.7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài 28
1.8. Kết cấu của luận án 29
TÓM TẮT CHƯƠNG 1 ..... **30**
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP **31**
2.1. Tổng quan về kế toán quản trị doanh nghiệp 31
2.1.1. Nguồn gốc và sự phát triển của kế toán quản trị 31
2.1.2. Định nghĩa về kế toán quản trị 35
2.1.3. Kế toán quản trị với các chức năng quản trị doanh nghiệp 37
2.2. Khái niệm và chức năng của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 40
2.2.1. Khái niệm tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 40
2.2.2. Bản chất và chức năng của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 42
2.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 45
2.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị 45
2.3.2. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh 48
2.3.3. Tổ chức kế toán quản trị cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành 54
2.3.4. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ đánh giá thành quả hoạt động trong doanh nghiệp 58
2.3.5. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho việc ra quyết định 59

2.3.6. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ quản trị chiến lược 61
2.4. Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 62
2.4.1. Cơ sở lý thuyết 62
2.4.2. Các nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 64
2.4.3. Giả thuyết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp 66
2.5. Quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp 69
2.6. Mô hình nghiên cứu của đề tài 70
TÓM TẮT CHƯƠNG 2 72
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU 73
3.1. Phương pháp nghiên cứu của luận án 73
3.2. Xây dựng bảng hỏi 73
3.2.1. Bảng hỏi phỏng vấn sâu 73
3.2.2. Bảng hỏi điều tra 74
3.3. Mẫu khảo sát 75
3.3.1. Tổng thể khung chọn mẫu 75
3.3.2. Chọn mẫu và đối tượng khảo sát 77
3.3.3. Cách thức điều tra 77
3.4. Thang đo, độ tin cậy của thang đo 78
3.5. Phương pháp xử lý dữ liệu 78
3.6. Các giả thuyết phát triển từ mô hình nghiên cứu 79
TÓM TẮT CHƯƠNG 3 83
CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU 84
4.1. Tổng quan về Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 84
4.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của Tổng công ty Giấy Việt Nam 84
4.1.2. Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất giấy 85
4.1.3. Đặc điểm tổ chức sản xuất tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 90
4.1.4. Đặc điểm tổ chức quản lý của Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 94
4.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 97
4.2. Kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 98
4.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị 98
4.2.2. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh 98
4.2.3. Tổ chức kế toán quản trị cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành 100
4.2.4. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ đánh giá thành quả thành quả tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 102
4.2.5. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định 103

4.2.6. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ quản trị chiến lược 104
4.3. Kết quả nghiên cứu định lượng về tổ chức kế toán quản trị và các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 104
4.3.1. Mô tả mẫu điều tra 104
4.3.2. Thực trạng mức độ áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị trong tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 105
4.3.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 108
4.4. Mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 111
4.4.1. Kiểm định các giả thuyết về mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động 111
4.4.2. Tổng hợp kết quả nghiên cứu về mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động của Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 112
4.5. Nhận thức của các nhà quản lý tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết về vai trò của kế toán quản trị trong doanh nghiệp 113
TÓM TẮT CHƯƠNG 4 114
CHƯƠNG 5: BÀN LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU 115
5.1. Các bàn luận về kết quả nghiên cứu 115
5.1.1. Bàn luận kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 115
5.1.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu định lượng về tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết 119
5.2. Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu 120
5.2.1. Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị 120
5.2.2. Về tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh 121
5.2.3. Về tổ chức kế toán quản trị nhằm mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm 122
5.2.4. Về tổ chức kế toán quản trị phục vụ đánh giá thành quả trong doanh nghiệp 126
5.2.5. Về tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho việc ra quyết định 128
5.2.6. Về tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho quản trị chiến lược 130
5.3. Điều kiện thực hiện 131
5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tương lai của đề tài 132
TÓM TẮT CHƯƠNG 5 133
KẾT LUẬN 134
DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Nội dung
ABC	: Activity Based Costing – Chi phí dựa trên hoạt động
AEC	: ASEAN Economic Community - Cộng đồng kinh tế ASEAN
AFTA	: ASEAN Free Trade Area - Khu vực mậu dịch tự do ASEAN
BSC	: Balanced scorecard - Thẻ điểm cân bằng
CP	: Chi phí
CIMA	: Chartered Institute of Management Accounting - Hiệp hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh quốc
CTCP	: Công ty Cổ phần
CVP	: Cost - Volume - Profit – Chi phí - Sản lượng - Lợi nhuận
DN	: Doanh nghiệp
DNNN	: Doanh nghiệp nhà nước
DNSX	: Doanh nghiệp sản xuất
EPS	: Earnings per Share – Lãi cơ bản trên cổ phiếu
GT	: Giá thành
IMA	: Institute of Management Accountant – Viện kế toán viên quản trị
IFAC(s)	: International Federation of Accountants – Liên đoàn kế toán quốc tế
IRR	: Internal Rate of Return - Tỷ suất sinh lợi nội bộ
JIT	: Just-In-Time –Hệ thống tồn kho kịp thời
KTQT	: Kế toán quản trị
KTTC	: Kế toán tài chính
NCTT	: Nhân công trực tiếp
NVLTT	: Nguyên vật liệu trực tiếp
NPV	: Net Present Value - Hiện giá thuần
PX	: Phân xưởng
ROE	: Return on Equity – Tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu
ROA	: Return on Asset – Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản
ROS	: Return on Sales – Tỷ suất lợi nhận trên doanh thu
R&D	: Research & Development - Nghiên cứu và phát triển
SX	: Sản xuất
SXKD	: Sản xuất kinh doanh
SXC	: Sản xuất chung
SWOT	: Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats - Điểm mạnh - Điểm yếu - Cơ hội – Thách thức
TC	: Target Costing – Chi phí mục tiêu
TCT	: Tổng công ty
TNHH	: Trách nhiệm hữu hạn
TQM	: Total quality management - Quản lý chất lượng toàn diện
VINAPACO	: VietNam Paper Corporation - Tổng công ty Giấy Việt Nam
WTO	: World Trade Organization - Tổ chức Thương mại Thế giới

DANH MỤC BẢNG

Bảng 4.1: Một số chỉ tiêu tài chính sử dụng tại đơn vị khảo sát.....103
Bảng 4.2: Một số công cụ sử dụng để hỗ trợ việc ra quyết định tại DN khảo sát ..104
Bảng 5.1: Dự toán linh hoạt theo các mức độ hoạt động.....121
Bảng 5.2: Dự toán linh hoạt sản phẩm Giấy Duplex Coated 200 g/m2 năm 2016.121
Bảng 5.3: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (theo cách ứng xử của CP) ...122
Bảng 5.4: Chi phí SXC và sản lượng sản xuất tại CTCP Giấy Việt Trì năm 2016 123
Bảng 5.5: Mục tiêu và đo lường 4 khía cạnh thẻ điểm cân bằng (BSC).....126
Bảng 5.6: Mô hình SWOT phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và nguy cơ....130

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Quy trình nghiên cứu của đề tài.....28
Sơ đồ 2.1: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình tách biệt.....46
Sơ đồ 2.2: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp 47
Sơ đồ 2.3: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình hỗn hợp 48
Sơ đồ 2.4: Mô hình thông tin 1 chiều xuống.....50
Sơ đồ 2.5: Mô hình lập dự toán 2 xuống 1 lên.....51
Sơ đồ 2.6: Mô hình lập dự toán 1 lên 1 xuống.....52
Sơ đồ 2.7: Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh 53
Sơ đồ 4.3: Quy trình công nghệ sản xuất giấy tại TCT Giấy Việt Nam.....89
Sơ đồ 4.4: Quy trình công nghệ sản xuất giấy tại Công ty cổ phần Giấy Việt Trì ...90
Sơ đồ 4.5: Tổ chức hoạt động sản xuất ở TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.90
Sơ đồ 4.6: Sơ đồ tổ chức quản lý TCT Giấy Việt Nam 96
Sơ đồ 4.7: Sơ đồ tổ chức quản lý Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì 97

DANH MỤC HÌNH

Hình 2.1: Sự phát triển của kế toán quản trị 33
Hình 4.1: Quy trình sản xuất giấy 87
Hình 5.1: Phương trình hồi quy chi phí SXC thực hiện trong Excel 125

CHƯƠNG 1
GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Thời gian gần đây, các nghiên cứu về kế toán quản trị (KTQT) và tổ chức KTQT thu hút sự quan tâm của giới nghiên cứu và thực hành kế toán ở nhiều nước trên thế giới, đặc biệt là tại các nước đang phát triển và các nước có nền kinh tế chuyển đổi. Điều này bắt nguồn từ nhiều nguyên nhân, song chủ yếu là sự gia tăng cạnh tranh của thị trường trong và ngoài nước do tác động của toàn cầu hóa, tiến bộ của khoa học kỹ thuật và công nghệ sản xuất,… Vì vậy, nhiều công ty tại các nước đang phát triển và các nước có nền kinh tế chuyển đổi cũng có xu hướng gia tăng áp dụng KTQT – các kỹ thuật mà trước đây chỉ áp dụng tại các doanh nghiệp ở các quốc gia phát triển. Song song với sự gia tăng của ứng dụng KTQT cũng là các nghiên cứu, ban đầu được thực hiện chủ yếu ở các nước phát triển, nay đã lan tỏa sang các nước đang phát triển. Tuy nhiên, việc áp dụng KTQT ở các nước đang phát triển còn ở mức độ khiêm tốn, chưa thực sự đáp ứng đòi hỏi của các nhà quản lý, và các nghiên cứu học thuật trong lĩnh vực này cũng còn khá hạn chế. Theo tác giả, hiện trạng này bắt nguồn từ chênh lệch về trình độ phát triển của nền kinh tế và của quản trị kinh doanh tại các nước đang phát triển. Do vậy, rất cần có những nghiên cứu một cách có hệ thống, khoa học về tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Trong những năm gần đây TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết của Tổng công ty đã có những bước phát triển mạnh mẽ, góp phần không nhỏ vào công cuộc phát triển kinh tế, văn hoá, xã hội và đặc biệt là giáo dục. Trong 20 năm hoạt động, TCT Giấy Việt Nam đã sản xuất gần 4 triệu tấn giấy các loại, đạt tổng giá trị sản xuất công nghiệp gần 50.000 tỷ đồng; nộp ngân sách trên 2 nghìn tỷ đồng. Năng lực sản xuất của TCT Giấy Việt Nam (VINAPACO) đạt xấp xỉ 200 nghìn tấn bột giấy/năm và 300 nghìn tấn giấy/năm, bảo vệ môi trường đạt tiêu chuẩn quốc gia, chất lượng sản phẩm đạt tiêu chuẩn quốc tế. Quy trình SXKD khép kín từ khâu quy hoạch, thiết kế phát triển vùng nguyên liệu gỗ đến khâu khai thác, chế biến, tiêu thụ sản phẩm giấy.

Trong bối cảnh hiện nay khi Việt Nam đang ngày càng hội nhập sâu rộng hơn vào nền kinh tế khu vực và thế giới thông qua việc ký kết các hiệp định thương mại song phương và đa phương, trở thành thành viên chính thức của Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á (ASEAN), tham gia vào Khu vực mậu dịch tự do ASEAN (AFTA), Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), Cộng đồng kinh tế ASEAN (AEC),... đã đem lại rất nhiều cơ hội nhưng cũng không ít thách thức cho các DN Việt Nam nói chung và các DNSX giấy Việt Nam nói riêng trong đó có TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

Để tồn tại và phát triển bền vững, các DN cần phải đưa ra những quyết định quản lý và điều hành đơn vị một cách đúng đắn, kịp thời. Kế toán quản trị (KTQT) là một trong những công cụ quan trọng cung cấp thông tin kịp thời, hữu ích cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Để KTQT thực sự trở thành công cụ quản lý hữu hiệu, cần phải tổ chức KTQT khoa học, hợp lý phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất, đặc điểm tổ chức phân cấp quản lý, đặc điểm quy trình công nghệ và yêu cầu quản lý của từng đơn vị.

Sản xuất giấy là một ngành có rất nhiều đặc thù về quy trình công nghệ sản xuất, sản phẩm phải qua nhiều công đoạn mới hoàn thành, mỗi công đoạn khác nhau cho ra những sản phẩm khác nhau hoặc có thể chỉ có một công đoạn cuối cùng để tạo ra giấy thành phẩm. Các sản phẩm của ngành sản xuất giấy có ảnh hưởng không nhỏ đến đời sống xã hội như: dùng để bao gói, bao bì phục vụ cho dân sinh,... và phục vụ cho nhiều ngành, nhiều lĩnh vực khác trong nền kinh tế quốc dân: giấy dùng để in, viết phục vụ cho ngành giáo dục; giấy vệ sinh, giấy ăn phục vụ cho ngành du lịch, nhà hàng, khách sạn; giấy tráng nhôm chuyên phục vụ cho các ngành công nghệ cao cấp,... Mức tiêu thụ giấy bình quân trên đầu người của các nước trên thế giới năm 2016 là 57 kg/người/năm. Tại các quốc gia phát triển thuộc liên minh Châu Âu mức tiêu thụ giấy là khá cao từ 158 đến 213 kg/người/năm. Một số quốc gia ở Châu Á như Hàn Quốc, Singapo và Malaysia có mức tiêu thụ là 155 kg/người/năm. Trong khi đó các nước khác ở Châu Á trong đó có Việt Nam mức tiêu thụ giấy rất khiêm tốn 17 kg/người/năm chỉ cao hơn các nước ở Châu Phi là 8 kg/người/năm. Theo lộ trình của Cộng đồng kinh tế chung ASEAN (AEC) đến năm 2018, thuế suất nhập khẩu các mặt hàng giấy và sản phẩm từ giấy từ các nước trong khối về 0%. Đây sẽ là nguy cơ thách thức lớn đối với ngành giấy trong nước vì có đến 50% lượng giấy của Việt Nam được nhập khẩu từ ASEAN. Các DN Việt Nam

sẽ phải đối mặt với sự cạnh tranh ngày càng khốc liệt của hàng nhập khẩu, đặc biệt là ở các phân khúc giấy cao cấp. Trước tình hình đó đòi hỏi các DN trong ngành sản xuất giấy nói chung, TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết nói riêng bên cạnh việc đầu tư, cải tiến dây truyền công nghệ, nâng cao chất lượng sản phẩm, mở rộng thị trường thì cần phải đổi mới quản lý trong đó có khâu quan trọng là tổ chức KTQT.

Trên thực tế tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đã có nhiều đổi mới, phần nào đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị. Tuy nhiên, việc tổ chức triển khai ứng dụng KTQT mới ở giai đoạn sơ khai và thực sự chưa đầy đủ. Do vậy, tổ chức KTQT trong TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần phải được nghiên cứu nghiêm túc, bổ sung và hoàn thiện cho phù hợp với yêu cầu của quản trị doanh nghiệp để thích ứng với nền kinh tế thị trường và phù hợp với bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế và khu vực.

Với những lý do đã nêu, tác giả chọn đề tài ***"Tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất giấy - Nghiên cứu tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết"*** là đề tài nghiên cứu của luận án.

1.2. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến đề tài

1.2.1. Nghiên cứu trong nước

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế, đổi mới kế toán cho phù hợp với các chuẩn mực và thông lệ quốc tế là một điều tất yếu. KTQT với tư cách là một phân hệ của hệ thống kế toán, có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra quyết định trong hoạt động SXKD. Trong những năm vừa qua, ở Việt Nam KTQT nói chung và tổ chức KTQT nói riêng đã được rất nhiều tác giả nghiên cứu dưới nhiều góc độ tiếp cận khác nhau.

1.2.1.1. Các nghiên cứu là luận án về đề tài tổ chức kế toán quản trị

Các luận án nghiên cứu về tổ chức KTQT giai đoạn trước Thông tư 53/2006/TT-BTC

Tổ chức KTQT bắt đầu được nghiên cứu trong bối cảnh Việt Nam đang trong quá trình thực hiện chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hóa tập trung sang cơ chế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Các nghiên cứu ở thời điểm này đã làm sáng tỏ những nội dung cơ bản của KTQT cũng như việc vận dụng KTQT trong DN

trong khi KTQT vẫn chưa có hành lang pháp lý công nhận chính thức ở Việt Nam. Điển hình có nghiên cứu của Phạm Văn Dược (1997) trong luận án tiến sĩ với đề tài *"Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*". Nghiên cứu đã chỉ ra thực trạng các DN Việt Nam chưa quan tâm nhiều đến KTQT do vậy việc vận dụng lý thuyết về kế toán quản trị vào các DN là điều cần thiết, cụ thể là việc vận dụng các phần hành KTQT, tác giả đã đề xuất các giải pháp mang tính định hướng để các DN tổ chức vận dụng các nội dung của KTQT. Nghiên cứu của Phạm Văn Dược có ý nghĩa to lớn là nền tảng cho các nghiên cứu tiếp theo trong bối cảnh KTQT mới bước đầu du nhập vào Việt Nam. Tuy nhiên nghiên cứu vẫn bộc lộ một số hạn chế, với phạm vi nghiên cứu tương đối rộng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp trong khi việc xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng KTQT phục thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị và đặc thù của mỗi doanh nghiệp. Bên cạnh đó với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính là chủ yếu nên kết quả nghiên cứu chưa thực sự thuyết phục. Đến năm 2002 có nghiên cứu của tác giả Giang Thị Xuyến với đề tài luận án *"Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong các doanh nghiệp Nhà nước*". So với nghiên cứu tiền nhiệm của Phạm Văn Dược thì nghiên cứu của tác giả Giang Thị Xuyến đã thu hẹp phạm vi nghiên cứu chỉ cho một loại hình DN (Doanh nghiệp Nhà nước), mặc dù chưa có giới hạn về ngành nghề hay lĩnh vực hoạt động. Nghiên cứu đã tập trung làm rõ hai nội dung đó là xây dựng mô hình tổ chức KTQT phù hợp với các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) và tổ chức công tác phân tích kinh doanh trên cơ sở các thông tin mà KTQT cung cấp để giúp cho các DNNN đưa ra các quyết định kinh doanh hợp lý nhất. Trong nghiên cứu này tác giả đã tiếp cận tổ chức KTQT dưới góc độ tổ chức hệ thống thông tin KTQT bao gồm các nội dung: tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức thu nhận, xử lý hệ thống hóa và tổ chức cung cấp thông tin của KTQT. Luận án đã đề xuất giải pháp để hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán trong DNNN theo mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT trong cùng bộ máy kế toán, với mô hình này các nhân viên kế toán trong từng bộ phận hoặc từng phần hành vừa thực hiện công việc của KTTC và KTQT, đây là mô hình phù hợp với các DNNN khi các DN bước đầu tiếp cận với KTQT. Tuy nhiên bối cảnh nghiên cứu cũng tác động không nhỏ tới kết quả nghiên cứu của tác giả khi KTQT mới được áp dụng ở thời kỳ đầu và chưa được công nhận chính thức cũng như chưa có các hướng dẫn trong các văn bản pháp quy của Nhà nước. Bên cạnh đó là các DNNN mới tiếp cận với nền kinh tế thị trường, mới ở giai đoạn đầu thực hiện cổ phần hóa và Việt Nam

chưa gia nhập WTO. Nghiên cứu chỉ giới hạn trong phạm vi DNNN so với bối cảnh hiện tại nghiên cứu này vẫn bộc lộ những hạn chế nhất định cần có các nghiên cứu bổ sung.

Liên quan đến đề tài tổ chức KTQT trong năm 2002 còn có nghiên cứu của Trần Văn Dung và Phạm Thị Kim Vân nhưng nghiên cứu ở phạm vi hẹp hơn, dưới góc độ đi sâu vào nghiên cứu phần hành cụ thể của tổ chức KTQT như tổ chức KTQT chi phí và giá thành trong DNSX (Trần Văn Dung), tổ chức KTQT chi phí và kết quả kinh doanh trong DN kinh doanh du lịch (Phạm Thị Kim Vân). Kết quả đạt được và hạn chế của từng công trình nghiên cứu như sau.

Nghiên cứu của Trần Văn Dung (2002) đề tài luận án *"Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam"*, đã góp phần làm sáng tỏ những nội dung cơ bản của KTQT chi phí và giá thành trên các khía cạnh phân loại chi phí sản xuất phục vụ yêu cầu quản trị DN, xác định các trung tâm chi phí, xây dựng các định mức chi phí và lập dự toán chi phí sản xuất, các loại giá thành sử dụng trong KTQT. Trong nghiên cứu này tác giả cũng đã trình bày khá kỹ nội dung tập hợp chi phí, phân bổ chi phí và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp KTQT truyền thống. Tuy vậy, nghiên cứu vẫn còn bộc lộ một số hạn chế, với phạm vi nghiên cứu cho tất cả các DNSX nên các giải pháp mà tác giả đưa ra chủ yếu mang tính định hướng cho các DN vận dụng trong khi tổ chức KTQT chi phí và giá thành phụ thuộc rất nhiều đặc thù của các DNSX. Nghiên cứu được thực hiện trong điều kiện KTQT mới bắt đầu được tiếp cận ở Việt Nam do vậy các nội dung về KTQT hiện đại chưa được đề cập.

Nghiên cứu của Phạm Thị Kim Vân (2002), *"Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*". Du lịch được xem như là ngành công nghiệp không khói có đóng góp không nhỏ vào sự phát triển của nền kinh tế. Trong bối cảnh hội nhập quốc tế đã đem lại nhiều cơ hội bên cạnh đó là không ít khó khăn cho ngành du lịch. Do vậy để thích ứng cần hoàn thiện công cụ quản lý trong đó có KTQT đặc biệt là KTQT chi phí và kết quả kinh doanh. Nghiên cứu đã tiếp cận KTQT chi phí và kết quả kinh doanh theo quy trình KTQT trong mối quan hệ với chức năng quản lý trên cơ sở đó tác giả đã đề xuất giải pháp hoàn thiện. Theo quan điểm của tác giả, việc xác định nội dung và phạm vi của KTQT chi phí và xác định kết quả kinh doanh ở DN du lịch cần phải xuất phát từ mục tiêu và nhiệm vụ của KTQT ở từng DN, có thể khái quát thành những mục tiêu

cụ thể, những mục tiêu đó sẽ được cụ thể hóa thành những nhóm chỉ tiêu như nhóm chỉ tiêu phản ánh chi phí, nhóm chỉ tiêu phản ánh doanh thu và nhóm chỉ tiêu phản ánh hiệu quả. Tiếp đến là việc xây dựng hệ thống định mức, lập dự toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh, công tác phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí. Như vậy ở nghiên cứu này tác giả đã chỉ ra KTQT là một mắt xích quan trọng trong việc thực hiện những mục tiêu chung của DN với hệ thống các chỉ tiêu cụ thể nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin của nhà quản trị. Tuy nhiên, giống với các nghiên cứu của Phạm Văn Dược, Giang Thị Xuyến và Trần Văn Dung, nghiên cứu này vẫn chủ yếu dựa vào phương pháp định tính, nên hạn chế khả năng khái quát hóa kết quả nghiên cứu; chưa làm rõ được khả năng đáp ứng của hệ thống KTQT chi phí và xác định kết quả với nhu cầu của nhà quản trị trong các DN du lịch để tìm ra nguyên nhân nào là cốt lõi để có những đề xuất hữu hiệu.

Nhìn chung các nghiên cứu của Phạm Văn Dược, Giang Thị Xuyến, Trần Văn Dung và Phạm Thị Kim Vân đã góp phần không nhỏ vào việc định hình KTQT trong hệ thống kế toán Việt Nam trong bối cảnh KTQT mới được du nhập và chưa có hành lang pháp lý công nhận chính thức ở Việt Nam. Các tác giả đã hệ thống hóa và phát triển lý luận KTQT, tổ chức KTQT nói chung và tổ chức KTQT theo từng phần hành (chi phí và giá thành, chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh) nói riêng từ đó đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT phù hợp với đối tượng mà các tác giả nghiên cứu là nền tảng cho các nghiên cứu sau này. Tuy nhiên những nghiên cứu này còn mang tính sơ khai với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính là chủ yếu nên thiếu các minh chứng lượng hóa dẫn đến một số nhận định và kết luận trong nghiên cứu còn mang tính chủ quan, chưa làm rõ được nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị với khả năng đáp ứng của hệ thống KTQT và nguyên nhân sâu xa của tình trạng đó. Nghiên cứu của Phạm Văn Dược được thực hiện trước khi có nghiên cứu về các giai đoạn phát triển của KTQT do Liên đoàn kế toán quốc tế - IFAC (1998) đề xuất, nên chưa đưa ra kết luận KTQT ở các DN Việt Nam đang phát triển ở giai đoạn nào? Và tổ chức vận dụng KTQT ảnh hưởng như thế nào đến hiệu quả SXKD trong DN. Nghiên cứu của Giang Thị Xuyến, Trần Văn Dung và Phạm Thị Kim Vân cũng không vận dụng hay liên hệ với các giai đoạn phát triển của KTQT do IFAC (1998) công bố. Do vậy các nghiên cứu trên chưa tiếp cận kiến thức KTQT hiện đại mà các nước phát triển đang áp dụng để vận dụng vào các DN Việt Nam.

Đề tài tổ chức KTQT tiếp tục được tác giả Lưu Thị Hằng Nga nghiên cứu và công bố năm 2004 trong luận án tiến sĩ *"Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam"*. Mặc dù KTQT đã được công nhận chính thức ở Việt Nam trong Luật kế toán năm 2003, song vẫn còn khá mới mẻ đối với các DN dầu khí Việt Nam. Nghiên cứu đã tiếp cận tổ chức KTQT dưới góc độ theo khâu công việc (tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo KTQT), theo tác giả tổ chức KTQT có mối liên hệ mật thiết và xuất phát từ nhu cầu của quản trị, từ đó tiến hành thu thập hệ thống thông tin phục vụ cho mục đích quản trị DN. Trên cơ sở hệ thống thông tin đã được thiết lập tùy thuộc vào nhu cầu quản lý thực tế của mỗi DN sẽ được cụ thể hóa thành các chỉ tiêu quản trị. Nghiên cứu đã đề xuất các giải pháp để hoàn thiện tổ chức KQTQ như lập dự toán, thu thập, cung cấp thông tin và soạn thảo các báo cáo KTQT phục vụ cho quản trị DN, nghiên cứu cũng đề xuất việc hoàn thiện các nội dung vận dụng KTQT, bên cạnh đó là việc vận dụng các phương pháp và kỹ thuật của KTQT (chủ yếu là KTQT truyền thống). Tuy nhiên các giải pháp mà tác giả đưa ra vẫn mang tính định hướng chưa đi vào cụ thể. Phương pháp nghiên cứu là không mới so với các nghiên cứu trước (phương pháp nghiên cứu định tính vẫn là chủ đạo), nghiên cứu chưa làm sáng tỏ nhu cầu thông tin mà nhà quản trị cần là gì để từ đó đề xuất các giải pháp tổ chức KTQT phù hợp cho các DN dầu khí.

Các luận án nghiên cứu về tổ chức KTQT giai đoạn sau Thông tư 53/2006/TT-BTC

Hội nhập kinh tế đang diễn ra trên phạm vi toàn cầu. Việt Nam cũng không nằm ngoài xu thế đó. Sự kiện Việt Nam chính thức gia nhập Tổ chức Thương mại thế giới (WTO) năm 2007 đã mở ra sân chơi rộng lớn hơn cho các DN, để chủ động trong quá trình hội nhập đòi hỏi các DN phải sử dụng các công cụ quản lý một cách hiệu quả. KTQT là một trong những công cụ quản lý hữu hiệu, cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị, giúp DN chủ động trong quá trình SXKD, lập dự toán, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá,…làm cho khả năng đạt được các mục tiêu của DN được cao hơn.

Đề tài tổ chức KTQT tiếp tục được tác giả Hoàng Văn Tưởng nghiên cứu và công bố năm 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*", nghiên cứu đã tiếp cận tổ chức KTQT theo nội dung công việc đi sâu vào các phần hành KTQT đặc biệt là

phần hành KTQT chi phí và giá thành là một nội dung quan trọng trong các DN xây lắp. Nghiên cứu cũng đã chỉ ra sự kết hợp giữa mô hình KTQT truyền thống và mô hình KTQT hiện đại có tác dụng nâng cao khả năng cung cấp thông tin giúp tăng cường quản lý hoạt động SXKD trong các DN xây lắp Việt Nam. Tuy nhiên, luận án chưa làm sáng tỏ được khả năng đáp ứng của hệ thống KTQT với nhu cầu thông tin của nhà quản trị để công tác quản lý hoạt động SXKD được hiệu quả hơn.

Đến năm 2015, Phạm Thị Tuyết Minh nghiên cứu về *"Tổ chức công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thuộc Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam"*, nghiên cứu đã tiếp cận tổ chức công tác kế toán quản trị theo chức năng thông tin gồm các nội dung: xây dựng định mức và dự toán ngân sách, tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về KTQT; tổ chức hệ thống hóa và xử lý thông tin KTQT; tổ chức lập báo cáo KTQT, phân tích và cung cấp thông tin KTQT. Tác giả tiến hành nghiên cứu điển hình tại 3 DN, đối với các DN còn lại tác giả sử dụng bảng hỏi để khảo sát trong phạm vi mẫu điều tra và dùng công cụ thống kê mô tả để xử lý dữ liệu thu thập. Tuy nhiên nghiên cứu vẫn chưa làm sáng tỏ sự tác động và mối quan hệ của các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN nghiên cứu, phương pháp nghiên cứu sử dụng chủ yếu vẫn là định tính giống các nghiên cứu tiền nhiệm cùng đề tài. Ở giai đoạn này ngoài nghiên cứu của Hoàng Văn Tưởng và Phạm Thị Tuyết Minh, còn có rất nhiều công trình nghiên cứu về một nội dung chuyên sâu của tổ chức KTQT (chi phí, chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm; chi phí, doanh thu và kết quả; kế toán trách nhiệm) vận dụng cho các DN, các ngành đặc thù.

Các nghiên cứu về tổ chức KTQT chi phí sản xuất, chi phí và giá thành sản phẩm được thực hiện trong các DN khai thác than (Trần Văn Hợi, 2007), dịch vụ vận chuyển hành khách trong DN taxi (Hồ Văn Nhàn, 2010), ngành giống cây trồng (Nguyễn Quốc Thắng, 2011), sản xuất bánh kẹo (Nguyễn Hoản, 2012), vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ (Nguyễn Thị Ngọc Lan, 2012), ngành dầu khí (Nguyễn Đào Tùng, 2012), vận tải biển (Đỗ Thị Mai Thơm, 2012), sản xuất ô tô (Nguyễn Thị Ngọc Thạch, 2013).

Các nghiên cứu này chủ yếu tiếp cận dưới góc độ KTQT truyền thống và tập trung vào các nội dung: Tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức thu thập thông tin ban đầu KTQT chi phí và giá thành sản phẩm; tổ chức phân tích, xử lý và tổ chức cung cấp thông tin KTQT chi phí và giá thành sản phẩm, làm sáng tỏ các vấn đề: phân

loại nhận diện chi phí và giá thành dưới góc độ của KTQT, xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí SXKD, tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán phục vụ cho KTQT chi phí và giá thành, các phương pháp tập hợp CP và tính giá thành sản phẩm theo mô hình truyền thống và phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận (CVP).

Một số luận án đã nghiên cứu về các phương pháp xác định chi phí hiện đại như phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (ABC), phương pháp chi phí mục tiêu (TC) và phương pháp chi phí Kaizen (KC) để tổ chức xây dựng hệ thống thông tin KTQT chi phí phục vụ cho quản trị DN, cụ thể là nghiên cứu của Nguyễn Hoản (2012) "*Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các DNSX bánh kẹo Việt Nam*", Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) đề tài "*Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*". Các tác giả đưa ra nhận định với mô hình KTQT hiện đại kết hợp với mô hình KTQT truyền thống góp phần nâng cao khả năng xử lý, cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của DN.

Bên cạnh đó các luận án cũng tập trung nghiên cứu về kinh nghiệm tổ chức KTQT ở một số nước trên thế giới đặc biệt là các nước phát triển như Mỹ, Pháp, các quốc gia ở Châu Á như: Nhật Bản, Trung Quốc, Ấn Độ, Singapore, Malaysia,… từ đó rút ra bài học vận dụng vào các DN, ngành mà tác giả đang nghiên cứu.

Dựa trên nền tảng cơ sở lý luận đã trình bày các nghiên cứu đã mô tả lại thực trạng tổ chức KTQT chi phí, giá thành tại ở các DN, trên cơ sở đó đánh giá những ưu điểm cũng như những hạn chế về tổ chức KTQT chi phí, giá thành đang thực hiện tại các DN khảo sát.

Từ những hạn chế đã chỉ ra trong quá trình khảo sát thực tế kết hợp với kinh nghiệm tổ chức KTQT chi phí, giá thành của các nước trên thế giới, các nghiên cứu đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT chi phí, chi phí giá thành phù hợp với các DN mà tác giả đang nghiên cứu.

Một số tác giả khác lại tập trung nghiên cứu vấn đề đánh giá kết quả hoạt động SXKD (chi phí trong mối quan hệ với doanh thu và kết quả) của các DN vừa và nhỏ (Nguyễn Vũ Việt, 2007), trong các DN kinh doanh khách sạn (Văn Thị Thái Thu, 2008), hai nghiên cứu này cũng tiếp cận theo nội dung của KTQT truyền thống trên các khía cạnh: Tổ chức phân loại/nhận diện chi phí SXKD và doanh thu dưới

góc độ của KTQT; tổ chức thu thập thông tin thực hiện; tổ chức thu thập thông tin liên quan đến tương lai; tổ chức sử dụng thông tin cho mục đích ra quyết định và tổ chức bộ máy KTQT. Trong nghiên cứu của mình các tác giả cũng đề cập đến kinh nghiệm tổ chức KTQT chi phí, doanh thu và xác định kết quả trong các DN của một số quốc gia có nền kinh tế phát triển (Mỹ, Pháp) để áp dụng vào các DN mà các tác giả nghiên cứu.

Cũng giống với các nghiên cứu về KTQT chi phí, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, các nghiên cứu này cũng sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính là chủ yếu, để mô tả thực trạng tổ chức KTQT chi phí, doanh thu và xác định kết quả đã và đang thực hiện tại các DN, trên cơ sở đó các tác giả đã đưa ra một số nhận định trên hai khía cạnh những mặt đạt được và những hạn chế cần hoàn thiện.

Tổ chức kế toán trách nhiệm cũng là một nội dung chuyên sâu của tổ chức KTQT, ở giai đoạn này có nghiên cứu của Nguyễn Hữu Phú (2014) "*Tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông vận tải*". Nghiên cứu đã làm sáng tỏ lý luận tổ chức kế toán trách nhiệm trên các khía cạnh: Phân cấp quản lý là cơ sở của kế toán trách nhiệm từ đó xác định các trung tâm trách nhiệm trong DN. Đánh giá thành quả của từng trung tâm trách nhiệm thông qua hệ thống chỉ tiêu đánh giá các trung tâm trách nhiệm, ở nội dung này luận án đã tiếp cận nghiên cứu và trình bày mô hình Knowledge Management Star (KM Star) trong việc đánh giá thành quả quản lý các trung tâm trách nhiệm, đây là mô hình hiện đang được nhiều DN ở các quốc gia phát triển vận dụng. Và cuối cùng là tổ chức hệ thống báo cáo trách nhiệm của từng trung tâm trách nhiệm từ cấp thấp đến cấp cao hơn.

Nghiên cứu của Nguyễn Hữu Phú (2014) cũng đã trình bày về kinh nghiệm tổ chức kế toán trách nhiệm của Mỹ, Ấn Độ, và một số nước Châu Âu điển hình là Pháp, Đức, Tây Ban Nha, qua đó rút ra bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam. Với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với định lượng, luận án đã trình bày khá trung thực và khách quan về thực trạng tổ chức kế toán trách nhiệm tại các Tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông vận tải. Từ đó tìm ra nguyên nhân của những khó khăn, hạn chế. Đây chính là căn cứ để đề xuất các giải pháp tổ chức hệ thống kế toán trách nhiệm tại các Tổng công ty. Có thể nói đây là một nghiên cứu có giá trị là tài liệu tham khảo hữu ích cho các nghiên cứu sau này.

Có thể nhận thấy trong giai đoạn từ năm 2006 trở lại đây chỉ có hai công trình nghiên cứu của Hoàng Văn Tưởng (2010) và Phạm Thị Tuyết Minh (2015) đơn thuần về tổ chức KTQT còn các nghiên cứu còn lại là về một nội dung chuyên sâu của tổ chức KTQT dưới góc độ từng phần hành KTQT (chi phí, chi phí - giá thành; chi phí, doanh thu và xác định kết quả, kế toán trách nhiệm) cho thấy tổ chức KTQT trong DN ở giai đoạn sau Thông tư 53/2006/TT-BTC chưa thực sự được các học giả và giới nghiên cứu ở Việt Nam quan tâm.

1.2.1.2. Các nghiên cứu là bài báo khoa học

Ngoài các luận án tiến sĩ nghiên cứu về tổ chức KTQT đã nêu ở trên còn có rất nhiều nghiên cứu được đăng trên các tạp chí khoa học có thể kể ra một số nghiên cứu điển hình:

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"*. Trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu liên quan đến kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) được thực hiện trên thế giới, nghiên cứu góp phần làm rõ khái niệm về KTQTCL theo nhiều quan điểm khác nhau, nghiên cứu cũng làm sáng tỏ về các nhân tố ảnh đến việc vận dụng KTQTCL trong DN như: nhân tố cạnh tranh, nhân tố phân cấp quản lý. Với mẫu khảo sát 220 DN có quy mô vừa và lớn ở Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy hai nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý có tác động thuận chiều đến việc vận dụng KTQTCL ở Việt Nam. Mặt khác, việc sử dụng KTQTCL còn giúp nâng cao thành quả hoạt động của DN ở cả góc độ tài chính và phi tài chính. Bên cạnh những thành công, nghiên cứu cũng còn một số hạn chế nhất định. Nghiên cứu được thực hiện ở các DN vừa và lớn nên không mang tính đại diện cho tất cả các DN ở Việt Nam. Một số nhân tố tác động đến việc sử dụng KTQTCL chưa được đưa vào trong mô hình nghiên cứu, những nhân tố này có thể là tác động của công nghệ, của yếu tố sở hữu trong DN, văn hóa DN,... ngoài ra cũng cần quan tâm đến nhân tố liên quan đến đặc thù quốc gia.

Ngô Thị Thu Hương (2012) nghiên cứu về *"Ứng dụng công tác kế toán quản trị trong các công ty Cổ phần sản xuất Xi măng Việt Nam"*. Bài viết đã chỉ ra những hạn chế về ứng dụng KTQT trong các công ty cổ phần sản xuất xi măng thể hiện một số điểm như: (1) Chưa phân loại CP phục vụ cho KTQT, có những công ty phân loại CP thành CP biến đổi (biến phí) và CP cố định (định phí) nhưng chưa

thực sự phù hợp; (2) Việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ CP cũng chưa đảm bảo độ chính xác; (3) Công tác xây dựng các tiêu chuẩn, định mức cụ thể cho từng chỉ tiêu CP, doanh thu và kết quả kinh doanh chưa được thực hiện; (4) Việc lập báo cáo KTQT và phân tích quản trị nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc ra quyết định của nhà quản trị chưa kịp thời, thậm chí nhiều công ty chưa thực hiện. Những hạn chế này đã ảnh hưởng không nhỏ đến việc thực hiện KTQT tại các công ty dẫn đến tình trạng hầu hết các công ty chưa lập được dự toán cho các chỉ tiêu quản trị, chưa xây dựng được hệ thống định mức chi phí hợp lý, hệ thống tài khoản và hệ thống sổ kế toán quản trị đã hình thành nhưng chưa được hoàn thiện. Từ những hạn chế đã chỉ ra, tác giả bài viết đã đề xuất một số giải pháp nhằm góp phần hoàn thiện công tác KTQT trong các CTCP sản xuất xi măng Việt Nam theo các nội dung: (i) Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán phù hợp với điều kiện kinh doanh, xây dựng danh mục các tài khoản chi tiết đến cấp 3, cấp 4, cấp 5,...theo từng phần hành (công nợ, CP sản xuất và giá thành, doanh thu và kết quả kinh doanh); (ii) Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán, mở đầy đủ các sổ KTQT như: sổ chi tiết bán hàng và kết quả kinh doanh, sổ chi tiết chi phí; (iii) Hoàn thiện hệ thống báo cáo KTQT bao gồm: Báo cáo quản trị chi phí SXKD, báo cáo quản trị chi phí sản xuất theo địa điểm SXKD, báo cáo quản trị CP SXC, báo cáo quản trị giá thành sản phẩm; (iv) Hoàn thiện việc phân tích thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định: phân tích CVP, phân tích thông tin thích hợp.

Nguyễn Ngọc Quang, Trần Thị Thu Hường (2012) trong bài viết "*Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến thiết kế mô hình kế toán quản trị tại các doanh nghiệp"*. Với việc sử dụng phương pháp khảo sát và phỏng vấn sâu kết hợp với phương pháp nghiên cứu bối cảnh, các tác giả đã bàn luận về các nhân tố tác động đến mô hình kế toán quản trị bao gồm các nhân tố khách quan và chủ quan. Các nhân tố khách quan: (1) Hệ thống các văn bản quy định của nhà nước cụ thể là Luật kế toán, chuẩn mực kế toán và các thông tư hướng dẫn định hướng cho hoạt động kế toán trong doanh nghiệp; (2) Môi trường kinh doanh và (3) Môi trường thông tin. Các nhân tố chủ quan: (1) Ngành nghề kinh doanh và quy mô doanh nghiệp, (2) Quy trình công nghệ sản xuất; (3) Tổ chức bộ máy quản lý và sự phụ thuộc của các phòng ban; (4) Trình độ, nhận thức của nhà quản trị cấp cao trong các DN và trình độ chuyên môn của đội ngũ kế toán DN. Trên cơ sở phân tích các nhân tố tác động đến thiết kế mô hình KTQT, các tác giả đưa ra định hướng xây dựng mô hình KTQT chi phí tại các

DNSX xi măng Việt Nam chú trọng vào nhân tố bên trong nhấn mạnh đến nhân tố sự phụ thuộc giữa các phòng ban và cấu trúc tổ chức theo mô hình nghiên cứu của Jonas Gerdin (2005). Bên cạnh đó việc xây dựng mô hình KTQT cũng cần có sự hỗ trợ đắc lực của phần mềm kế toán và có thể tìm hiểu thêm hệ thống thông tin tích hợp như ERP (Hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp).

Vũ Thị Thanh Tâm (2014) nghiên cứu về *"Xây dựng mô hình kế toán quản trị các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn thành phố Hà Nội"*. Nghiên cứu đã nêu rõ tầm quan trọng của KTQT trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị, giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh, vạch ra kế hoạch cho tương lai phù hợp với chiến lược kinh doanh, đồng thời giúp các nhà quản lý kiểm soát được chi phí sản xuất từng loại sản phẩm, từng lĩnh vực hoạt động, phân tích và đánh giá kết quả kinh doanh từng loại sản phẩm...Trên thực tế các DNSX đang áp dụng các chuẩn mực kế toán, các quyết định chủ yếu phục vụ cho lập báo cáo tài chính, chưa chú trọng đến các báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản lý. Do vậy, cần thiết xây dựng mô hình KTQT cho các DNSX trên địa bàn thành phố Hà Nội trên các khía cạnh: (1) Xây dựng và áp dụng mô hình KTQT phù hợp, có hiệu quả. Ở nội dung này tác giả đã trình bày khá chi tiết mô hình KTQT kết hợp với KTTC và mô hình KTQT tách biệt với KTTC để các doanh nghiệp có thể tham khảo vận dụng; (2) Xác lập nội dung công tác KTQT trong DNSX phù hợp với yêu cầu quản lý và mô hình KTQT như: Tổ chức hệ thống chứng từ và ghi chép ban đầu; xây dựng chương trình luân chuyển chứng từ; (3) Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán trong KTQT, DN có thể mở các tài khoản kế toán chi tiết theo các cấp trong từng nghiệp vụ; (4) Xây dựng hệ thống báo cáo KTQT phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin quản lý nội bộ, đảm bảo tính chất có thể so sánh; (5) Tăng cường khả năng phân tích của KTQT như phân tích chi phí – doanh thu - lợi nhuận, phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Trần Thị Yến (2014) nghiên cứu *"Tổ chức công tác kế toán quản trị tại các công ty dược phẩm trên địa bàn tỉnh Bình Định"*. Với việc sử dụng phương pháp thống kê mô tả để xử lý các dữ liệu sơ cấp thu thập được từ bảng câu hỏi khảo sát trong quá trình nghiên cứu. Tác giả nhận thấy các công ty chưa có KTQT nhưng cũng có lập một số báo cáo và một số kế hoạch phục vụ yêu cầu quản lý của nhà quản trị. Tại các đơn vị, KTTC thực hiện một số nội dung kế toán chi tiết như là biểu hiện của KTQT để phục vụ công tác quản lý và vẫn còn tồn tại một số vấn đề:

Chưa phân loại CP theo tiêu thức phân loại phục vụ cho KTQT; công tác lập dự toán chưa đáp ứng được nhu cầu của nhà quản trị. Từ đó tác giả đã đưa ra nội dung KTQT cần thực hiện trước bao gồm: Phân loại chi phí theo ứng xử, tổ chức hệ thống dự toán ngân sách, vận dụng một số kỹ thuật KTQT để phân tích thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định ngắn hạn và vận hành bộ máy KTQT, vận dụng hệ thống tài khoản kế toán, sổ, báo cáo quản trị. Nội dung KTQT cần thực hiện tiếp theo đó là tổ chức công tác kế toán trách nhiệm như: Phân quyền quản lý, xây dựng các trung tâm trách nhiệm tại công ty, xây dựng các chỉ tiêu, các báo cáo đánh giá thành quả của từng trung tâm trách nhiệm. Tiếp đó là việc vận dụng một số kỹ thuật KTQT để phân tích thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định dài hạn. Để thực hiện các nội dung trên đòi hỏi các công ty dược phẩm tại Bình Định cần nâng cao nhận thức của nhà quản trị nhận thấy được tầm quan trọng của KTQT, chuẩn bị nguồn nhân lực cho bộ phận KTQT và ứng dụng công nghệ thông tin vào KTQT.

Nguyễn Thị Mai Lê (2015), *"Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp trên địa bàn tỉnh Nghệ An thực trạng và kiến nghị"*. Trong nghiên cứu này tác giả đã đưa ra quan điểm về tổ chức KTQT: Tổ chức KTQT là việc tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố của KTQT nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính của một DN, đơn vị nhằm giúp các nhà quản trị đưa ra quyết định kinh doanh nhằm đạt mục tiêu tối ưu. Qua khảo sát các DN xây lắp trên địa bàn tỉnh Nghệ An chủ yếu là các DN có quy mô nhỏ và vừa, tác giả nhận thấy tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp xây lắp đã đạt được một số kết quả đáng ghi nhận. Công tác KTQT đã được thực hiện tại một số DN thông qua việc kết hợp giữa KTTC và KTQT trong một số phần hành như kế toán chi phí. Các DN đã xây dựng được một số dự toán phục vụ cho công tác đấu thầu. Hệ thống sổ sách kế toán trong các DN tương đối đầy đủ, theo đúng quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán, phục vụ tốt yêu cầu KTTC. Bên cạnh đó tổ chức KTQT tại các DN cũng bộc lộ nhiều hạn chế cần khắc phục bao gồm: Hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách, tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất (tài sản cố định, hàng tồn kho, lao động tiền lương), tổ chức kế toán quản trị chi phí tập trung vào phân loại chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (CVP), tổ chức kế toán trách nhiệm, tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị; tổ chức mô hình kế toán quản trị. Tác giả cũng đã chỉ ra được nguyên nhân của những hạn chế này xuất phát từ chính bản thân các DN và từ phía cơ quan chức năng nhà nước. Trên cơ sở đó tác

giả đã đưa ra một số giải pháp nâng cao công tác tổ chức KTQT trong các DNXL trên địa bàn tỉnh Nghệ An bao gồm: Hoàn thiện việc xây dựng hệ thống định mức và hệ thống dự toán ngân sách; hoàn thiện tổ chức quản trị chi phí; phân tích mối quan hệ CVP; tổ chức kế toán trách nhiệm; tổ chức hệ thống báo cáo KTQT và mô hình tổ chức KTQT.

Đoàn Ngọc Phi Anh (2016) nghiên cứu về *"Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị và ảnh hưởng của nó đến thành quả doanh nghiệp"*. Trên cơ sở số liệu thu thập từ khảo sát 220 DN có quy mô vừa và lớn. Kết quả nghiên cứu cho thấy, phân cấp quản lý và cạnh tranh, đều có ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng các công cụ KTQT hiện đại, nhưng lại không có tác động đến việc sử dụng các công cụ KTQT truyền thống. Phân cấp quản lý có khuynh hướng sử dụng các công cụ KTQT hiện đại để nâng cao chất lượng thông tin dùng cho các hoạt động của mình. Mặt khác, việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị sẽ góp phần nâng cao thành quả hoạt động của các DN nhất là các công cụ KTQT hiện đại. Bên cạnh những thành công, nghiên cứu cũng có những hạn chế. Nghiên cứu này chưa khảo sát ở các DN quy mô nhỏ nên kết quả chưa nhân rộng cho toàn bộ các DN Việt Nam. Mặt khác, nghiên cứu này mới xác định ảnh hưởng của nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý đến vận dụng công cụ KTQT mà chưa xem xét một số nhân tố khác có thể tác động đến việc vận dụng KTQT.

Các bài báo khoa học nêu trên đã đề cập đến một số vấn đề của tổ chức KTQT trong DN như tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức hệ thống chứng từ, tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản, sổ kế toán và báo cáo KTQT, phân tích thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định, tổ chức công tác kế toán trách nhiệm, xây dựng hệ thống định mức và dự toán ngân sách, tổ chức quản trị chi phí. Đồng thời các tác giả cũng nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng bao gồm các nhân tố bên ngoài (khách quan) và các nhân tố bên trong (chủ quan) đến vận dụng KTQT trong DN. Phần lớn các nghiên cứu này chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính nên kết quả nghiên cứu còn nhiều hạn chế, ngoại trừ có nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012, 2016) sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng điều tra số lớn nên kết quả có độ tin cậy cao. Mặt khác các nghiên cứu trên cũng chưa làm sáng tỏ và rõ nét vấn đề tổ chức KTQT phục vụ cho các chức năng của nhà quản trị trong DN.

1.2.1.3. Các nghiên cứu tài liệu là giáo trình, sách tham khảo và chuyên khảo

Trong hơn một thập kỷ qua đã có rất nhiều giáo trình Kế toán quản trị của các trường đại học kinh tế hàng đầu Việt nam (Đại học Kinh tế Quốc dân, Học viện Tài chính, Đại học Thương mại, Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh,…) và tài liệu là sách tham khảo, chuyên khảo về KTQT của các tác giả xuất bản. Các tài liệu này tập trung chủ yếu vào phân loại chi phí, phân bổ chi phí, các phương pháp xác định chi phí (theo công việc, theo quá trình, trên cơ sở hoạt động), chi phí tiêu chuẩn, định giá bán sản phẩm, dự toán, phân tích điểm hòa vốn, và các chủ đề liên quan tới kiểm soát và ra quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư,... Các giáo trình, sách chuyên khảo và tham khảo này là một nguồn tài liệu có giá trị cho các nhà nghiên cứu, giảng viên, sinh viên chuyên ngành kế toán và chuyên ngành kinh tế giúp người đọc có một cái nhìn tổng quan, bước đầu tiếp cận với KTQT. Tuy nhiên các giáo trình vẫn mang nặng lý thuyết thuần túy ở dạng hàn lâm, chưa cập nhật các kiến thức KTQT mới đã công bố.

Tổng kết các công trình nghiên cứu trong nước có liên quan đến đề tài, có thể rút ra các nhận xét sau:

(1) Có sự thiếu hụt đáng kể các nghiên cứu về tổ chức KTQT tại Việt Nam kể từ Thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp của Bộ Tài chính ban hành ngày 12 tháng 6 năm 2006.

(2) Các nghiên cứu về tổ chức KTQT trước Thông tư 53/2006/TT-BTC của các tác giả Phạm Văn Dược, Giang Thị Xuyến, Lưu Thị Hằng Nga, mặc dù có đóng góp nhất định cho lý luận và thực tiễn tổ chức KTQT ở giai đoạn đầu, nhưng do bối cảnh nghiên cứu nên còn để lại những '*khoảng trống*' cần phải có các nghiên cứu bổ sung, ví dụ như chưa đề cập đến vận dụng cũng như đánh giá mức độ vận dụng các kỹ thuật của KTQT trong tổ chức KTQT tại DN, khái quát hóa kết quả nghiên cứu còn hạn chế do tiếp cận theo phương pháp định tính là chủ yếu.

(3) Bối cảnh nghiên cứu hiện nay, so với những năm đầu của thế kỷ 21 (2006 về trước) đã có nhiều thay đổi. Việt Nam đã hội nhập sâu và rộng hơn vào thương mại thế giới và khu vực; bên cạnh đó nhận thức của các nhà quản lý DN, của người làm kế toán về vai trò, chức năng của KTQT đã ở trình độ cao hơn. Nhu cầu thông tin của các nhà quản trị trong bối cảnh thị trường nhiều biến động cũng trở nên đa dạng hơn, đòi hỏi KTQT cũng phải có những thay đổi có tính 'căn bản' trong khâu

tổ chức, đặc biệt là việc áp dụng các kỹ thuật mới, hiện đại trong xử lý, phân tích thông tin. Do đó, rất cần có các nghiên cứu bổ sung về chủ đề tổ chức KTQT trong DN, nhằm so sánh, đối chiếu với các nghiên cứu cùng đề tài của các tác giả đã thực hiện trước đó để rút ra các phát hiện về sự phát triển của KTQT trong DN tại Việt Nam, so sánh đối chiếu với các mô hình về sự phát triển của KTQT của thế giới để có thể có các khuyến nghị phù hợp với DN và các cơ quan hoạch định chính sách nhằm thúc đẩy sự phát triển của KTQT ở Việt Nam.

(4) Các nghiên cứu về tổ chức KTQT ở Việt Nam chưa thực sự làm nổi bật và có hệ thống vấn đề tổ chức KTQT gắn với các chức năng quản trị, giúp nhà quản trị thực hiện tốt hơn các chức năng của mình trong quá trình điều hành DN.

(5) Tổ chức KTQT trong DN chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố cả ở bên trong và bên ngoài DN, mối quan hệ giữa tổ chức KTQT tác động như thế nào đến hiệu quả hoạt động của DN không được nhiều nghiên cứu làm rõ ngoại trừ nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2016). Bên cạnh đó nhận thức của nhà quản trị về vai trò của tổ chức KTQT cũng chưa được nhiều tác giả quan tâm bàn luận.

(6) Bản thân ngành sản xuất giấy Việt Nam cũng chưa có các nghiên cứu chuyên sâu nào về tổ chức KTQT, nhất là tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

Từ nhận diện '*khoảng trống*' nêu trên, rất cần có các nghiên cứu về tổ chức KTQT để bổ sung lý luận và vận dụng vào thực tiễn cho các ngành đặc thù trong đó có ngành sản xuất giấy Việt Nam.

1.2.2. Nghiên cứu ngoài nước

1.2.2.1. Các nghiên cứu về tổ chức KTQT ở các nước phát triển

Các tác giả Ghosh và Chan (1997) khi nghiên cứu về sự phát triển của ứng dụng KTQT tại Singapore, đã nhận thấy các công ty áp dụng rất nhiều kỹ thuật khác nhau của KTQT trong quản trị DN. Tuy nhiên, các kỹ thuật mới như quản lý chất lượng toàn diện (TQM) và xác định chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC) được áp dụng khá hạn chế bởi các DN trong nước so với các công ty đa quốc gia đang hoạt động tại Singapore. Trong năm 2002, Chan lại thực hiện một nghiên cứu có tính so sánh nhằm đánh giá sự phát triển trong các ứng dụng KTQT tại Singapore. Kết quả cho thấy có sự thay đổi không đáng kể trong các ứng dụng KTQT từ 1997. Theo

Chan (2002), các công cụ xác định chi phí còn chưa được áp dụng một cách hiệu quả, và các DN Singapore không muốn, thậm chí né tránh áp dụng các kỹ thuật mới, hiện đại của KTQT. Nhiều DN lo ngại các kỹ thuật tiên tiến của KTQT thường đi liền với mức độ phức tạp và yêu cầu một nguồn lực nhất định cho việc triển khai.

Nghiên cứu của Chenhall và Langfield-Smith (1998), đã tiến hành khảo sát 140 nhà quản lý của các hãng sản xuất với một danh sách gồm 42 kỹ thuật của KTQT để điều tra về áp dụng KTQT truyền thống và hiện đại của các công ty ở Úc. Những kỹ thuật này được chia thành 5 nhóm chính theo chức năng: Lập kế hoạch dài hạn, dự toán chi tiết, chi phí sản xuất, đánh giá thành quả, và hệ thống hỗ trợ ra quyết định. Nghiên cứu đã chỉ ra tỷ lệ áp dụng các kỹ thuật KTQT truyền thống cao hơn so với các kỹ thuật mới được phát triển. Tuy nhiên các kỹ thuật mới như chi phí dựa trên hoạt động (ABC) đã được áp dụng rộng rãi hơn trong các nghiên cứu trước đó, nhiều hãng có ý định chú trọng hơn vào các kỹ thuật mới trong tương lai.

Nghiên cứu của Hyvönen, J. (2005), tác giả đã sử dụng phương pháp tương tự như của Chenhall và Langfield-Smith (1998) để điều tra về tổ chức KTQT ở Phần Lan. Hyvönen nhận thấy các kỹ thuật của KTQT truyền thống được đa số các DN Phần Lan áp dụng, chủ yếu là: sử dụng lợi nhuận để đánh giá hiệu quả hoạt động; dự toán ngân sách để kiểm soát chi phí; phân chia chi phí thành biến phí, định phí và dự toán chi phí theo biến phí, định phí. Các kết quả của nghiên cứu cũng cho thấy các kỹ thuật mới phát triển gần đây của KTQT được các DN Phần Lan áp dụng nhiều hơn các DN ở Úc.

Nghiên cứu của Abdel-Kader và Luther (2006) dựa trên mô hình phát triển qua các giai đoạn của KTQT do IFAC (1998) đề xuất, cùng với việc sử dụng một danh sách 38 kỹ thuật KTQT để điều tra thực trạng áp dụng KTQT trong ngành công nghiệp thực phẩm và đồ uống ở Anh. Tuy nhiên, nhiều kỹ thuật trong danh sách này là khác danh sách được sử dụng bởi Chenhall và Langfield-Smith (1998). Danh sách của Abdel-Kader và Luther cũng được phân thành 5 nhóm, cụ thể là hệ thống chi phí, dự toán, đánh giá thành quả, thông tin cho việc ra quyết định, và phân tích chiến lược. Các kết quả có được từ phân tích dữ liệu của 122 bảng hỏi cho thấy các kỹ thuật của KTQT truyền thống đã được sử dụng thường xuyên hơn so với các kỹ thuật gần đây. Chẳng hạn như chi phí trực tiếp được sử dụng rộng rãi hơn chi phí theo hoạt động (ABC). Nghiên cứu cũng chỉ ra các DN trong ngành công nghiệp

thực phẩm và đồ uống ở Anh đang ở giai đoạn 2 và đầu giai đoạn 3 trong mô hình phát triển KTQT theo đề xuất của IFAC (1998).

Nghiên cứu của Michael Lucas và các cộng sự (2013), trong nghiên cứu này các tác giả đã tiến hành nghiên cứu trường hợp, kết hợp nghiên cứu tình huống chuyên sâu (in-depth case studies) trong DN vừa và nhỏ. Các tác giả đã thực hiện các cuộc phỏng vấn giám đốc điều hành (CEO), các chủ sở hữu đồng thời là người quản lý DN và các nhà quản trị cấp cao khác tại 11 DN nhỏ và vừa ở Anh. Mặc dù kích thước mẫu là tương đối nhỏ, nhưng nghiên cứu mang tính khám phá này đã cung cấp những hiểu biết quan trọng, có thể gợi ý cho việc phát triển của các giả thuyết nghiên cứu khảo sát trên quy mô lớn trong tương lai. Nghiên cứu này tập trung vào việc xác định xem các công cụ KTQT (được đề cập rộng rãi trong các giáo trình và sách chuyên khảo kế toán quản trị) được sử dụng và hiểu như thế nào, nếu không sử dụng lý do tại sao?

Ngược lại với những nghiên cứu nêu trên, Libby và Waterhouse (1996), tập trung vào các phương pháp KTQT hơn là thực hành trong khi điều tra những thay đổi trong KTQT ở các công ty quy mô vừa của Canada. Các tác giả sử dụng một danh sách dựa trên 23 phương pháp KTQT cung cấp cho các đối tượng khảo sát, cũng phân thành 5 loại chính, cụ thể là lập kế hoạch, kiểm soát, chi phí, chỉ đạo và ra quyết định. Các kết quả dựa trên dữ liệu thu thập từ 24 công ty ở Tây Nam Ontario, cho thấy rằng 31% các phương pháp KTQT thay đổi trong suốt thời gian nghiên cứu (1991-1993). Hơn nữa, các doanh nghiệp hoạt động trong môi trường cạnh tranh có xu hướng sử dụng một số lượng lớn các phương pháp KTQT.

Các tác giả Williams và Seaman (2001), đã dựa theo nghiên cứu Libby và Waterhouse (1996) để dự đoán những thay đổi trong các phương pháp KTQT tại Singapore. Dựa trên dữ liệu thu thập từ các giám đốc nhân sự và giám đốc tài chính của 93 DN, các tác giả thấy rằng những thay đổi đã diễn ra thường xuyên nhất trong các phương pháp đó là: ra quyết định (27%), kế hoạch (25%) và kiểm soát (23%), và ít thay đổi đối với chỉ đạo (15%) và chi phí (10%).

1.2.2.2. Các nghiên cứu về tổ chức KTQT ở các nước đang phát triển và các quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi

Nghiên cứu của Joshi (2001), tác giả đã dựa theo mô hình nghiên cứu của Chenhall và Langfield-Smith (1998) nhưng thêm 3 kỹ thuật của KTQT đó là: Chi

phí tiêu chuẩn, lập dự toán không dựa vào dữ liệu lịch sử (zero based budgeting) và dòng chi phí ngược (back flush costing) khảo sát về mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQT truyền thống và các kỹ thuật hiện đại. Kết quả dựa trên dữ liệu thu thập từ 60 công ty sản xuất quy mô lớn và vừa ở Ấn Độ, nghiên cứu đã chỉ ra tỷ lệ áp dụng các kỹ thuật truyền thống cao hơn các kỹ thuật phát triển gần đây. Phát hiện này giống với phát hiện trong nghiên cứu tại Úc của Chenhall và Langfield-Smith (1998). Đặc biệt, hệ thống ngân sách và đánh giá hoạt động truyền thống đã được áp dụng rộng rãi, trong khi tỷ lệ áp dụng các kỹ thuật phát triển gần đây nói chung là thấp và chỉ tăng từ từ. Hơn nữa, nhiều doanh nghiệp cho biết họ dự định tập trung vào vận dụng kỹ thuật KTQT truyền thống chứ không phải là kỹ thuật KTQT mới được phát triển. Kết luận này đi ngược lại với nghiên cứu của Chenhall và Langfield-Smith (1998) khi nghiên cứu các công ty ở Úc.

Nghiên cứu của Nishimura (2002) tại các DN Nhật Bản hoạt động ở Singapore, Malaysia và Thái lan cho thấy các ứng dụng KTQT tại các nước này mới ở bước chuyển tiếp giữa giai đoạn khởi đầu (Drifting) và giai đoạn truyền thống (Traditional). Nishimura (2002) nhận thấy các kỹ thuật tiên tiến của KTQT hầu như chưa được sử dụng tại các DN Nhật Bản hoạt động ở ba quốc gia khảo sát.

Sulaiman và cộng sự (2004) nghiên cứu việc áp dụng KTQT tại bốn quốc gia Châu Á là Malaysia, Singapore, Trung Quốc và Ấn độ. Các tác giả nhận thấy hầu hết các kỹ thuật hiện đại của KTQT đều không được áp dụng tại các nước khảo sát, trong khi đó các kỹ thuật truyền thống của KTQT lại được đánh giá ở mức 'rất cao' về tính hữu ích.

Trong nghiên cứu của Waweru và các cộng sự (2005), đã phân loại các kỹ thuật KTQT theo mười nhóm và phát hiện ra rằng, trong số 52 doanh nghiệp Nam Phi, cả hai kỹ thuật KTQT truyền thống (như chi phí tiêu chuẩn và dự toán) và những kỹ thuật KTQT hiện đại như chi phí theo hoạt động (ABC) và thẻ điểm cân bằng (BSC) đã được áp dụng. Hơn nữa, các tác giả cũng phát hiện đã có những thay đổi đáng kể về mức độ áp dụng KTQT ở Nam Phi, trong những năm gần đây các kỹ thuật mới cũng được sử dụng. Sự xuất hiện của nó đã có trong các tài liệu KTQT và được áp dụng rộng rãi hơn.

Nghiên cứu của Mohammad và cộng sự (2006) đã tìm hiểu tổng quan về tổ chức KTQT trong các DNSX ở Bangladesh. Dữ liệu được thu thập bởi một bảng

hỏi khảo sát từ 8 ngành sản xuất. Phân tích dữ liệu đã cho thấy mặc dù có sự khác biệt trong vận dụng KTQT giữa các ngành nhưng tất cả các ngành đều không vận dụng một vài kỹ thuật mới gần đây. Nếu xu hướng này tiếp tục các công ty Bangladesh sẽ bị tụt hậu trong cạnh tranh toàn cầu và mất lợi thế so sánh. Để bắt kịp với sự thay đổi của môi trường kế toán thế giới, các ngành sản xuất ở Bangladesh nên vận dụng các kỹ thuật mới của KTQT.

Nghiên cứu của Wu và Drury (2007) dựa trên dữ liệu thu thập từ 64 công ty liên doanh và 115 doanh nghiệp nhà nước, nghiên cứu đã chỉ ra rằng doanh nghiệp nhà nước của Trung Quốc có xu hướng thích vận dụng các phương pháp kế toán truyền thống hơn các phương pháp hiện đại phương Tây. Hơn nữa, nhân viên của các doanh nghiệp nhà nước nói chung cho rằng trong tương lai họ sẽ tập trung chủ yếu vận dụng KTQT truyền thống. Những phát hiện của Wu và Drury (2007) cho doanh nghiệp nhà nước Trung Quốc là phù hợp với nghiên cứu của Joshi (2001) cho các công ty ở Ấn Độ. Một lưu ý thú vị các công ty liên doanh Trung Quốc có xu hướng sử dụng nhiều nhất các kỹ thuật KTQT phát triển gần đây.

Trong một nghiên cứu với 40 công ty thuộc lĩnh vực công nghiệp tại Hy Lạp, Van Triest và Elshalat (2007) đã cho thấy thông tin kế toán quản trị được sử dụng tại Hy lạp mới chỉ ở mức căn bản, chủ yếu sử dụng cho mục tiêu xác lập giá bán sản phẩm (pricing) hơn là mục tiêu quản trị nội bộ (đo lường thành quả hoạt động). Các tác giả cũng nhận thấy việc sử dụng các kỹ thuật tiên tiến của kế toán quản trị như chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC) dường như không tồn tại.

Nghiên cứu của Janaka và Fonseka (2009), đã tiến hành khảo sát 22 DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất, thương mại và dịch vụ ở Sri LanKa. Với việc sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định lượng và định tính tác giả đã rút ra kết luận các DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất tổ chức KTQT cao hơn các DN hoạt động trong lĩnh vực thương mại và dịch vụ, đồng thời chỉ ra 4 yếu tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT đó là: Nhận thức của nhà quản trị cấp cao, phụ thuộc vào KTTC, mức độ lập kế hoạch và kiểm soát, văn hóa tổ chức. Nghiên cứu cũng chỉ ra biến động thị trường không phải là một yếu tố tác động đến việc vận dụng KTQT, tuy nhiên các phân tích cho thấy rằng mức độ vận dụng KTQT cao hơn khi thị trường bất ổn.

Nghiên cứu của Ahmad (2012) đã tập trung giải quyết các vấn đề như vai trò của tổ chức KTQT với quản lý các DN nhỏ và vừa ở Malaysia; xác định các nhân tố ảnh hưởng tới mức độ áp dụng các nội dung của KTQT trong các DN nhỏ và vừa và cuối cùng là xem xét mối quan hệ của việc áp dụng KTQT với hiệu quả hoạt động trong các DN nhỏ và vừa. Kết quả nghiên cứu cho thấy đại đa số đối tượng khảo sát đã sử dụng 5 nội dung của KTQT: KTQT chi phí, hệ thống dự toán sản xuất kinhdoanh, hệ thống đánh giá thành quả, thông tin KTQT hỗ trợ cho quá trình ra quyết định và kế toán quản trị chiến lược. Nghiên cứu cũng chỉ ra rằng sự vận dụng các kỹ thuật truyền thống nhiều hơn kỹ thuật hiện đại của KTQT. Các DN vừa thì vận dụng nhiều hơn các kỹ thuật của KTQT so với các DN nhỏ, thực hiện đánh giá và kiểm soát hoạt động là nội dung quan trọng của tổ chức KTQT trong việc quản lý các DN nhỏ và vừa.

Yalcin (2012) sử dụng bảng hỏi điều tra việc áp dụng KTQT của các DNSX ở Thổ Nhĩ Kỳ. Tác giả nhận thấy các kỹ thuật truyền thống của KTQT, đặc biệt là dự toán và các phương pháp xác định chi phí truyền thống (theo công việc hoặc quá trình) được áp dụng phổ biến hơn là các phương pháp hiện đại như ABC, chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm và chi phí mục tiêu.

Nghiên cứu của Sunarni (2013), tác giả đã thực hiện khảo sát với mẫu gồm 46 công ty sản xuất bao gồm 30 công ty quy mô vừa và 16 công ty quy mô lớn ở Yogyakarta của Indonesia. Nghiên cứu đưa ra kết luận, nhìn chung các thực hành KTQT ở các công ty này vẫn trên quan điểm truyền thống. Mức độ vận dụng KTQT giữa các công ty có quy mô vừa và các công ty có quy mô lớn cũng có sự khác nhau.

1.2.2.3. Các nghiên cứu về tổ chức KTQT ở Việt Nam được thực hiện và công bố ở nước ngoài

Doan Ngoc Phi Anh (2012) đề tài luận án tiến sĩ *"The adoption of western management accounting practices in Vietnamese enterprises during economic transition"*. Nghiên cứu đã tiến hành khảo sát thu thập thông tin từ 220 kế toán trưởng và các nhà quản lý doanh nghiệp quy mô vừa và lớn. Để thu thập và làm rõ thêm thông tin tác giả đã tiến hành phỏng vấn 20 kế toán trưởng/phó các DN. Các số liệu định lượng thu thập được phân tích bằng thống kê mô tả và suy diễn (bao gồm t-test, ANOVA, và hồi quy tuyến tính), trong khi dữ liệu định tính được sử

dụng để làm sáng tỏ thêm về các mối quan hệ khác nhau được mô tả bởi các phân tích định lượng. Với phạm vi nghiên cứu cho các loại hình DNSX, thương mại và dịch vụ với nhiều loại hình sở hữu khác nhau như các DNNN, công ty cổ phần và công ty liên doanh, tác giả đã có năm phát hiện quan trọng. Hai trong số những phát hiện này hỗ trợ cho kết quả đã được báo cáo trước đây ở các nước khác: (1) tỷ lệ áp dụng KTQT "truyền thống" cao hơn KTQT "hiện đại", và (2) doanh nghiệp nhà nước có xu hướng áp dụng thấp hơn các doanh nghiệp khác. Một phát hiện quan trọng thứ ba đại diện cho cái nhìn mới sâu sắc, nhưng nó có thể chỉ áp dụng cho Việt Nam (và các nền kinh tế chuyển đổi khác). Phát hiện thứ ba này phát sinh từ việc xác định một nhóm các thực hành KTQT mà gần giống với các loại hoạt động kế toán và lập kế hoạch theo cơ chế quản lý tập trung (kế hoạch hóa). Phát hiện quan trọng thứ tư là cả phân cấp quản lý và cạnh tranh có ảnh hưởng tích cực đến việc tổ chức KTQT. Thứ năm, kết quả cho thấy rằng việc sử dụng các phần hành KTQT có một ảnh hưởng tích cực, đáng kể đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Nghiên cứu cũng chỉ ra các nhân tố quyết định đến tổ chức KTQT ở các quốc gia phát triển đó là: Sự cạnh tranh, quy mô của tổ chức, phân cấp quản lý, năng lực tổ chức, quyền sở hữu và văn hóa DN. Các quốc gia đang phát triển và các quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi bị ảnh hưởng bởi các nhân tố: Sự cạnh tranh, quy mô, hình thức sở hữu, giáo dục và số năm hoạt động.

Nguyen Thi Phuong Dung (2013), đề tài luận án tiến sĩ, *"The evolution of management accounting practices in VietNam: empirical evidence from Vietnamese food and beverage enterprises"*. Mục tiêu của nghiên cứu này là điều tra sự phát triển của KTQT ở Việt Nam, một quốc gia đang phát triển ở Đông Nam Á. Nghiên cứu dựa trên các mô hình phát triển của KTQT được đề xuất bởi IFAC (1998) và của Nishimura (2003). Nghiên cứu tập trung vào các DN thực phẩm và nước giải khát ở Việt Nam bởi vì nó được coi là ngành công nghiệp sản xuất lớn trong nhiều năm. Một bảng hỏi khảo sát đã được sử dụng để nghiên cứu mức độ mà các DN đang tổ chức KTQT truyền thống và hiện đại. Kết thúc quá trình khảo sát, tác giả đã nhận được tổng số 54 bảng hỏi (phiếu trả lời) chính thức dưới sự cho phép từ DN, tỷ lệ phản hồi của khảo sát là 37,2%. Các kết quả khảo sát cho thấy thực hành KTQT truyền thống ở giai đoạn đầu của quá trình phát triển KTQT được áp dụng rộng rãi trong các DN. Tuy nhiên, tác giả nhận thấy tín hiệu đáng chú ý một số DN lớn đã đạt đến giai đoạn phát triển cao nhất của thực

hành KTQT. Nghiên cứu này của tác giả cũng cung cấp các đặc điểm của dự toán kinh phí, ngân sách, và hệ thống định giá sản phẩm trong các doanh nghiệp thực phẩm và nước giải khát Việt Nam. Hơn nữa, tác giả cố gắng khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến sự phát triển của thực hành KTQT trong các DN khảo sát. Tác giả đã phân tích thống kê số liệu điều tra. Căn cứ vào các kết quả của các phân tích này để xem xét mức độ thực hành KTQT ở Việt Nam. Nghiên cứu cho thấy quy mô của DN, thời gian hoạt động của DN và nhận thức đổi mới kế toán quản trị là những yếu tố nội bộ đáng kể. Bên cạnh đó hai yếu tố bên ngoài là môi trường chính trị, xã hội, kinh tế và lịch sử của hệ thống chi phí ở Việt Nam cũng ảnh hưởng đến sự phát triển của thực hành KTQT trong DN thực phẩm và nước giải khát Việt Nam.

Tổng kết các công trình nghiên cứu nước ngoài có liên quan đến đề tài, rút ra các nhận xét như sau:

(1) Các nghiên cứu nước ngoài nghiên cứu tổ chức KTQT dưới góc độ áp dụng các kỹ thuật của KTQT theo tiến trình phát triển của KTQT qua thời gian.

(2) Ứng dụng các kỹ thuật KTQT trong DN được phân chia thành các kỹ thuật của KTQT truyền thống và các kỹ thuật của KTQT hiện đại từ đó đánh giá được mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cũng như sự phát triển của KTQT ở từng quốc gia hoặc lĩnh vực cụ thể.

(3) Các nghiên cứu ngoài nước chủ yếu dựa trên nghiên cứu định lượng và đều dựa vào khuôn mẫu về sự phát triển của KTQT của IFAC (1998) hoặc Nishimura (2003) nên dễ dàng so sánh, đối chiếu cả về không gian, thời gian.

(4) Các phân tích về áp dụng KTQT đều không tách rời với bối cảnh nghiên cứu gồm các nhân tố bên trong và nhân tố bên ngoài. Cũng như ảnh hưởng của áp dụng KTQT tới hiệu quả hoạt động của DN.

1.2.3. Khoảng trống nghiên cứu và quan điểm nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp của luận án

Trên cơ sở tổng thuật các nghiên cứu tiền nhiệm có liên quan ở trong nước và ngoài nước, tác giả phát hiện ra khoảng trống nghiên cứu như sau:

Thứ nhất: Các nghiên cứu ở Việt Nam đã tiếp cận tổ chức KTQT theo các góc độ khác nhau: Theo khâu công việc (từng phần hành KTQT) hoặc theo chức

năng thông tin (thu thập thông tin quá khứ, thông tin thực hiện, thông tin tương lai, và xử lý, cung cấp thông tin). Có rất ít nghiên cứu tổ chức KTQT dưới góc độ tổ chức vận dụng các kỹ thuật của KTQT gắn liền với các chức năng của nhà quản trị DN (Lập dự toán SXKD; quản trị chi phí – giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; hỗ trợ việc ra quyết định và quản trị chiến lược).

Thứ hai: Các nghiên cứu ở trong nước chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính thiếu các minh chứng lượng hóa dẫn đến các nhận định còn mang tính chủ quan các đề xuất hoàn thiện còn chưa cụ thể, khả năng khái quát hóa kết quả nghiên cứu còn nhiều hạn chế.

Thứ ba: Có rất ít nghiên cứu thực hiện ở Việt Nam xem xét tổ chức KTQT trong DN dưới góc độ đánh giá mức độ áp dụng KTQT so với khung lý thuyết về KTQT, đặc biệt là KTQT hiện đại trong môi trường kinh doanh với nhiều biến động như hiện nay. Đặc biệt là sự thiếu hụt các nghiên cứu về tổ chức KTQT từ sau 2006 đến nay (như đã nêu ở phần tổng kết các nghiên cứu trong nước).

Thứ tư: Không có nhiều nghiên cứu ở Việt Nam đánh giá thực trạng áp dụng KTQT và so sánh với các giai đoạn phát triển của KTQT do IFAC (1998) và Nishimura (2003) đề xuất.

Thứ năm: Có rất ít nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT, mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động của DN và nhận thức về vai trò của KTQT trong DN ở Việt Nam.

Thứ sáu: Rất ít tài liệu nghiên cứu về tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được công bố ở trong nước và ngoài nước.

Từ khoảng trống đã nêu ra ở trên, tác giả tiếp cận tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết dưới góc độ tổ chức KTQT phục vụ cho năm chức năng của nhà quản trị (Lập dự toán SXKD; quản trị chi phí – giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; hỗ trợ việc ra quyết định và quản trị chiến lược). Do vậy tổ chức KTQT trong luận án được xem xét theo các nội dung: Tổ chức bộ máy KTQT; 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 cho đánh giá thành quả hoạt động trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược.

1.3. Mục tiêu nghiên cứu

- Hệ thống hóa, góp phần bổ sung lý luận về tổ chức KTQT trong DN.

- Khảo sát, đánh giá thực trạng tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

- Xác định các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

- Xem xét ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

- Đề xuất các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu để TCT Giấy Việt nam và các DN liên kết tham khảo nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại đơn vị.

1.4. Câu hỏi nghiên cứu

- Cơ sở lý thuyết về KTQT và tổ chức KTQT trong DN?

- Mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQT trong tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết?

- Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết?

- Sự tác động của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết?

- Các khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết?

1.5. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu

1.5.1. Đối tượng nghiên cứu của luận án

Luận án tập trung nghiên cứu tổ chức KTQT trên các khía cạnh lý luận, thực tiễn, nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT và ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

1.5.2. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi về nội dung nghiên cứu: Như đã đề cập ở phần trên, luận án tiếp cận vấn đề tổ chức KTQT trong DN gắn với cung cấp thông tin phục vụ các chức năng quản trị DN. Vì vậy nội dung của tổ chức KTQT sẽ bao gồm: Tổ chức bộ máy

KTQT; 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 cho đánh giá thành quả hoạt động trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược. Luận án không nghiên cứu chi tiết từng nội dung cụ thể mà tập trung nghiên cứu quy trình tổ chức thu thập thông tin, tổ chức xử lý, phân tích thông tin và tổ chức cung cấp thông tin KTQT phục vụ cho các mục tiêu lập dự toán SXKD, kiểm soát chi phí và giá thành, đánh giá thành quả hoạt động DN, hỗ trợ cho việc ra quyết định và hỗ trợ cho quản trị chiến lược.

Phạm vi về không gian nghiên cứu: Đề tài chỉ nghiên cứu tại các DN có hoạt động sản xuất ra giấy thành phẩm tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

Phạm vi về thời gian: Nghiên cứu được thực hiện trong thời gian từ năm 2013 đến năm 2017 là thời điểm mà TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đang trong quá trình tái cơ cấu theo chủ trương của Đảng, chính sách pháp luật của Nhà nước, nhằm từng bước phát triển ngành giấy trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

1.6. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của đề tài luận án được thực hiện theo sơ đồ 1.1 dưới dưới đây, bao gồm 7 bước:

Bước 1: Xác định vấn đề nghiên cứu.

Bước 2: Tổng quan các nghiên cứu liên quan ở trong và ngoài nước.

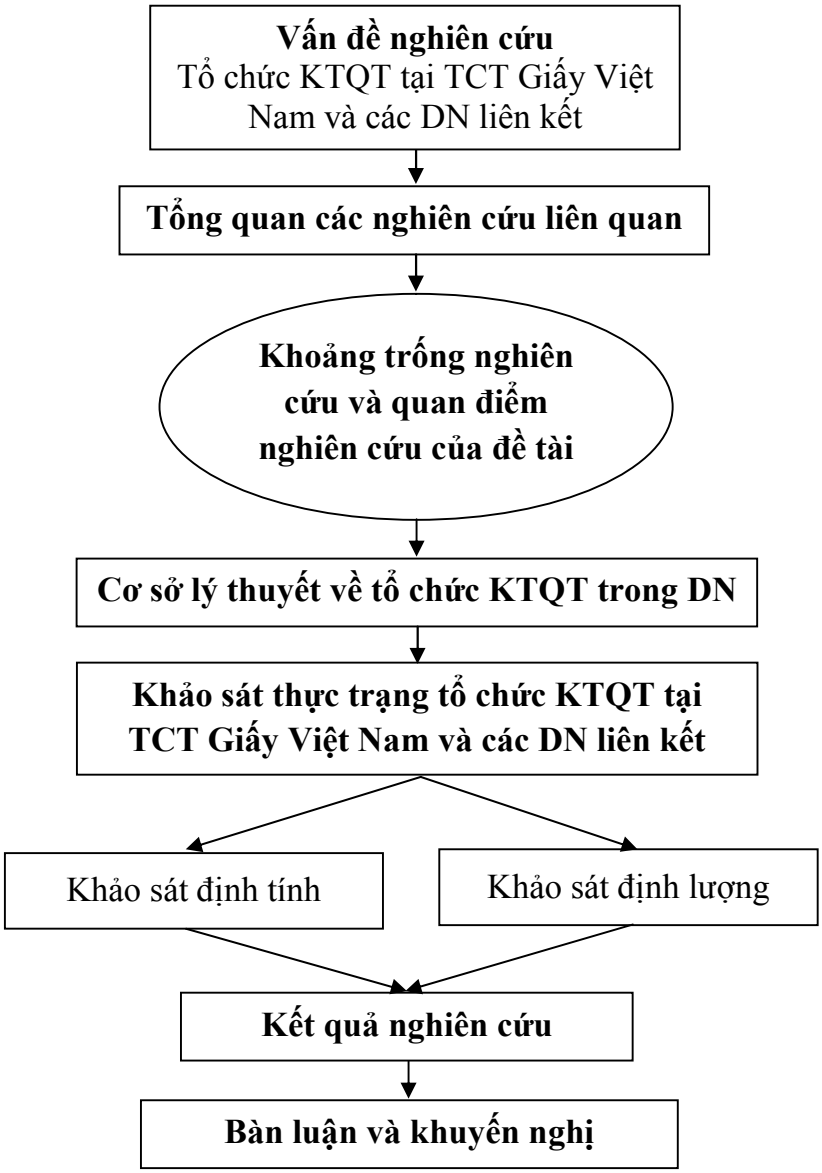
Bước 3: Phát hiện khoảng trống nghiên cứu và đưa ra quan điểm nghiên cứu của đề tài.

Bước 4: Hệ thống hóa cơ sở lý thuyết về tổ chức KTQT trong DN.

Bước 5: Khảo sát thực trạng tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt nam và các DN liên kết (Khảo sát định tính và khảo sát định lượng).

Bước 6: Trình bày kết quả nghiên cứu.

Bước 7: Dựa trên kết quả nghiên cứu đưa ra các bàn luận và các khuyến nghị.



Sơ đồ 1.1: Quy trình nghiên cứu của đề tài

1.7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài

- Ý nghĩa khoa học

Góp phần bổ sung, cụ thể hóa lý luận về tổ chức KTQT trong DN, đặc biệt xem xét tổ chức KTQT trong DN dưới góc độ vận dụng các kỹ thuật của KTQT trên cơ sở mô hình phát triển qua các giai đoạn của KTQT do IFAC (1998) và Nishimura (2003) đề xuất với bối cảnh nghiên cứu là Việt Nam.

Khảo sát, đánh giá thực trạng và xác định mức độ vận dụng các kỹ thuật của KTQT trong tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Từ đó nêu

bật những thành tựu đạt được và những mặt còn hạn chế về tổ chức KTQT tại các DN này.

Cung cấp các bằng chứng khoa học bằng các phương pháp nghiên cứu tin cậy trên cơ sở kết hợp cả nghiên cứu định tính chuyên sâu và nghiên cứu định lượng, mô tả thực trạng tổ chức KTQT tại các DN, đồng thời xem xét làm sáng tỏ các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT cũng như tác động của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động tại các DN khảo sát và nhận thức về vai trò của KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

Đối chiếu khung lý thuyết, căn cứ vào nhu cầu của các nhà quản trị DN và khả năng đáp ứng của hệ thống kế toán của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, luận án đề xuất các khuyến nghị có tính tham khảo nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT phù hợp với yêu cầu thực tiễn.

- Ý nghĩa thực tiễn

Kết quả nghiên cứu của luận án góp phần làm phong phú thêm nguồn tài liệu tham khảo về tổ chức KTQT trong DN. Từ các phát hiện của nghiên cứu tác giả hy vọng sẽ góp phần giúp TCT Giấy Việt Nam và DN liên kết tổ chức KTQT khoa học, hợp lý cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong quá trình điều hành và quản lý DN trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

1.8. Kết cấu của luận án

Luận án có kết cấu gồm 5 chương:

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 5: BÀN LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Trong chương này, tác giả giới thiệu khái quát về đề tài nghiên cứu theo các nội dung: Tính cấp thiết đề tài nghiên cứu ở nội dung này luận án đã nêu bật tính thời sự của đề tài; tổng quan các nghiên cứu để tìm ra khoảng trống nghiên cứu để luận án tập trung khai thác và bổ sung hoàn thiện lấp dần khoảng trống; mục tiêu nghiên cứu của đề tài là những vấn đề mà luận án cần đạt được trong quá trình nghiên cứu, xuất phát từ mục tiêu nghiên cứu luận án đặt ra các câu hỏi nghiên cứu để xác định nhiệm vụ nghiên cứu; tiếp theo là đối tượng và phạm vi nghiên cứu là cơ sở để thực hiện khung chọn mẫu của đề tài; quy trình nghiên cứu của luận án là các bước giải quyết vấn đề của luận án; một nội dung khá quan trọng đó là những đóng góp của đề tài, phản ánh kết quả đạt được của nghiên cứu.

CHƯƠNG 2
CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

2.1. Tổng quan về kế toán quản trị doanh nghiệp

2.1.1. Nguồn gốc và sự phát triển của kế toán quản trị

KTQT xuất hiện đầu tiên ở Mỹ vào những năm đầu của thế kỉ 19 (Johnson & Kaplan, 1987). KTQT lần đầu tiên được biết đến như là kế toán chi phí (Wilson and Chua, 1988), kế toán chi phí tiếp tục phát triển trong thế kỷ 19 và đến giữa thế kỷ 20 là kết quả của công nghiệp hóa và sự gia tăng quy mô của các tập đoàn (Garner, 1947). Vào đầu thế kỷ 19, KTQT bao gồm các hệ thống để đo lường chi phí sản xuất các sản phẩm riêng lẻ, chẳng hạn như một bộ quần áo hoặc vũ khí. Sự gia tăng về quy mô và phạm vi của DN dẫn đến yêu cầu về tính chính xác của thông tin chi phí tăng lên. Vào giữa thế kỷ 19, các nhà quản lý đường sắt đã triển khai các hệ thống chi phí phức tạp, cho phép họ tính chi phí vận chuyển các loại hàng hóa khác nhau như than đá và thép theo nhiều tuyến đường. Vào cuối thế kỷ này, Andrew Carnegie đã phát triển các hệ thống kế toán chi phí chi tiết trong công ty sản xuất thép của ông để ghi lại chi phí nguyên vật liệu và lao động được sử dụng trong các nhà máy khác nhau. Carnegie tích cực nghiên cứu và thực hiện các thông tin từ hệ thống của mình để liên tục giảm chi phí trong các nhà máy của mình, và để đóng cửa các nhà máy mà ông cảm thấy là không hiệu quả. Vào đầu thế kỷ 20, các công ty như DuPont và General Motors, mở rộng trọng tâm của kế toán quản trị vượt qua kế toán chi phí để quản lý, lập kế hoạch và kiểm soát.

Sau những đổi mới, sự phát triển của thực hành kế toán quản trị chậm lại, nhà quản lý cấp cao tập trung vào việc phát triển hoàn thiện báo cáo tài chính tuân thủ các yêu cầu báo cáo và kiểm toán mới do các cơ quan quản lý quy định trong những năm 1930. Chỉ trong những năm 1970, khi Mỹ và các công ty châu Âu đang chịu áp lực mạnh mẽ từ các nhà sản xuất Nhật Bản, buộc các công ty này phải chú trọng trong việc phát triển các công cụ kế toán quản trị mới. Những công cụ này bao gồm các hệ thống báo cáo về chất lượng, dịch vụ, khách hàng và năng suất lao động chứ không phải là tóm lược tài chính đơn giản về hiệu quả từng bộ phận của tổ chức. Do vậy KTQT cần được tiếp tục nghiên cứu bổ sung hoàn thiện trên phương

diện lý luận để tổ chức vận dụng vào thực tiễn giúp DN hoạt động hiệu quả nhất trong bối cảnh nền kinh tế có nhiều biến động với nhiều thách thức mới. Vào cuối thế kỷ 20, thuật ngữ kế toán chi phí bắt đầu được thay đổi thành kế toán quản trị. Johnson & Kaplan (1987) đã lập luận rằng tất cả thực hành KTQT sử dụng từ 1925 đến ngày hôm nay đều đã được phát triển.

Sự phát triển của kế toán quản trị theo liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC)

IFAC (1998) cho rằng phạm vi và các ứng dụng của KTQT ở các mức độ khác nhau (thu hẹp hay mở rộng) gắn liền với sự phát triển của quản trị DN, mà ở đó KTQT được nhìn nhận là kênh cung cấp thông tin hữu ích cho việc hoàn thành các chức năng của nhà quản trị, gồm: hoạch định; lãnh đạo và tổ chức thực hiện; kiểm tra đánh giá; và ra quyết định.

Cùng với sự phát triển của quản trị DN, theo IFAC (1998) ứng dụng kế toán quản trị đã trải qua bốn giai đoạn phát triển; đó là: xác định chi phí và kiểm soát tài chính; cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch và kiểm soát hoạt động; giảm lãng phí nguồn lực trong hoạt động kinh doanh; và tạo ra giá trị bằng việc sử dụng hiệu quả nguồn lực của đơn vị.

Cụ thể như sau:

- Giai đoạn 1 (từ 1950 trở về trước): phạm vi áp dụng chủ yếu của KTQT là xác định chi phí (và giá thành) cho mục tiêu định giá bán sản phẩm; và kiểm soát tài chính thông qua việc tính toán và phân tích các tỷ suất tài chính cơ bản dựa vào nguồn dữ liệu từ các báo cáo tài chính định kỳ. Như vậy ở giai đoạn này, có thể thấy ứng dụng KTQT còn khá hạn chế và KTQT chưa thực sự 'độc lập', tách khỏi KTTC.

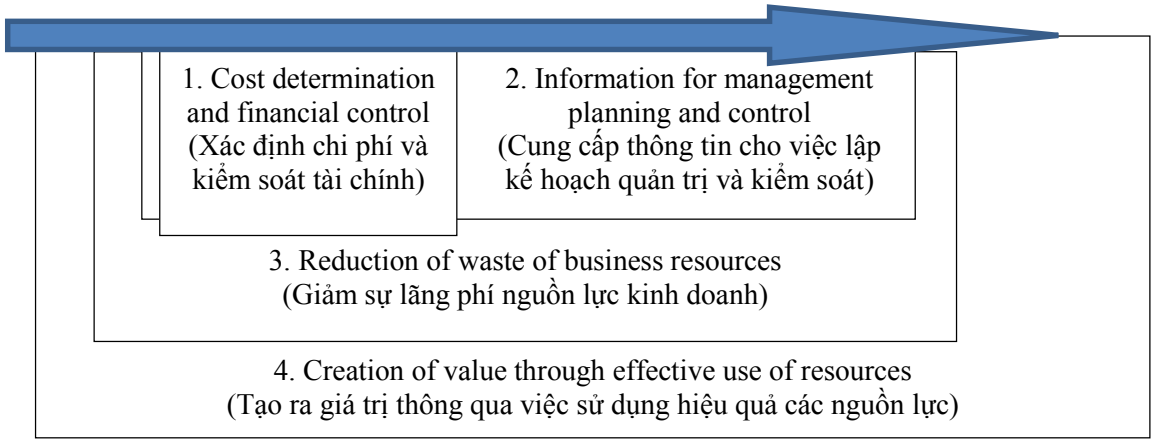
- Giai đoạn 2 (từ sau 1950 – 1965): các ứng dụng KTQT đã chuyển trọng tâm sang cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc ra quyết định, lập kế hoạch và kiểm soát thực hiện kế hoạch. Các kỹ thuật của KTQT được sử dụng phổ biến trong giai đoạn này là: chi phí tiêu chuẩn (standard costing); phân tích CVP; phân tích điểm hòa vốn; và kế toán (trung tâm) trách nhiệm. Theo IFAC (1998), KTQT ở giai đoạn này đã có sự phát triển mạnh mẽ theo chiều sâu, gắn với các thông tin nội bộ (internal) và dần thoát khỏi 'cái bóng' của KTTC.

- Giai đoạn 3 (từ sau 1965 – 1985): Ứng dụng KTQT chuyển trọng tâm vào mục tiêu cắt giảm sự lãng phí nguồn lực trong hoạt động kinh doanh thông qua việc xóa bỏ các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng. Giai đoạn này đánh dấu sự phát

triển của các mô hình toán, điển hình là: ứng dụng mô hình hồi quy đa biến; mô hình EOQ trong kiểm soát hàng tồn kho… KTQT ở giai đoạn này đã có sự liên kết (nhất định) vào quá trình quản trị DN, đặc biệt là đánh giá các hoạt động 'không tạo ra giá trị gia tăng'.

- Giai đoạn 4 (từ sau 1985 – 1995): Ứng dụng KTQT chuyển trọng tâm sang sáng tạo giá trị thông qua sử dụng hiệu quả các nguồn lực của DN. Nghĩa là tạo ra nhiều giá trị hơn nhưng sử dụng nguồn lực ít hơn trước. Để hoàn thành được mục tiêu này, các ứng dụng KTQT đã mở rộng phạm vi, không chỉ giới hạn trong 'nội bộ'(internal) mà bao gồm cả môi trường 'bên ngoài' (external). Các kỹ thuật nổi bật trong giai đoạn này như: phân tích giá trị khách hàng; phân tích giá trị cổ đông; hệ thống tồn kho kịp thời trong chuỗi cung ứng (JIT); thẻ điểm cân bằng (BSC); kế toán quản trị chiến lược (Strategic Management Accounting – SMA)… IFAC (1998) cho rằng tại các nước phát triển ứng dụng KTQT đã đạt đến giai đoạn phát triển thứ 4.

Hình 2.1 dưới đây chỉ ra 4 giai đoạn phát triển kế toán quản trị và mỗi giai đoạn chứa đựng giai đoạn trước như thế nào (Waweru, 2010).



Hình 2.1: Sự phát triển của kế toán quản trị

(Nguồn: IFAC, 1998)

Sự phát triển của kế toán quản trị theo Nishimura (2003)

Nếu mô hình của IFAC (1998) được giới nghiên cứu cho là các tổng kết dựa trên sự phát triển của KTQT phương Tây, thì mô hình của Nishimura (2003) lại dựa trên tổng kết sự phát triển của KTQT phương Đông, mà đại diện là sự phát triển của các ứng dụng KTQT tại Nhật Bản. Theo Nishimura (2003), KTQT cũng phát triển

qua bốn giai đoạn, được gọi tên là: khởi đầu (Drifting); truyền thống (Traditional); lượng hóa (Quantitative); và tích hợp (Integrative). Cụ thể như sau:

- Giai đoạn khởi đầu (Drifting): khi đó quản trị DN vẫn dựa chủ yếu vào các thông tin tài chính trong quá khứ; KTQT chưa thực sự tách ra khỏi KTTC. Thông tin KTQT cung cấp chủ yếu là các tỷ suất tài chính hoặc dựa trên phân tích dữ liệu kinh doanh bằng việc so sánh, phân tích xu hướng.

- Giai đoạn 2 (Traditional): là giai đoạn truyền thống khi đó KTQT đã thực sự hình thành và bị chi phối chủ yếu bởi dự toán ngân sách (phù hợp với nhấn mạnh vai trò của dự toán của chính phủ Nhật bản thời kỳ này). Các công cụ chủ yếu ở giai đoạn này của KTQT là: dự toán và hệ thống dự toán ngân sách hoạt động; kiểm soát dự toán; chi phí tiêu chuẩn; phân tích biến động chi phí; kế toán trách nhiệm; phân tích CVP. Đặc biệt theo Nishimura (2003), kiểm soát dựa trên thông tin phản hồi (kiểm soát sau - feedback control) có ảnh hưởng rất lớn đến xử lý, cung cấp thông tin kế toán quản trị giai đoạn này, nhiều ứng dụng của kiểm soát sau dựa trên so sánh số liệu thực tế với dự toán vẫn còn duy trì cho tới giai đoạn hiện tại. Vì thế Nishimura (2003) đã gọi giai đoạn này là các ứng dụng của KTQT 'truyền thống'.

- Giai đoạn 3 (Quantitative): được Nishimura cho là thời kỳ thập niên 1970; đây là giai đoạn các ứng dụng toán học được sử dụng phổ biến cho mục tiêu làm cách nào để có thể cải thiện lợi nhuận của DN. Điểm mấu chốt ở giai đoạn này chính là kiểm soát quá trình hoạch định, lượng hóa các nhân tố không chắc chắn để phục vụ cho công tác dự báo có kết quả chính xác nhất. Các kỹ thuật điển hình của KTQT ở giai đoạn này là: mô hình dự báo lợi nhuận; mô hình hồi quy tuyến tính; phân tích chi phí cơ hội; phân tích thông tin hữu ích… Trong giai đoạn này, theo Nishimura (2003) bên cạnh kiểm soát sau (feedback control) các mô hình toán đã cho phép KTQT sử dụng các kỹ thuật kiểm soát trước (feedforward control) thông qua việc tác động vào các biến số của mô hình. Do lợi thế, nên feedforward control đã dần chiếm ưu thế ở giai đoạn này (Nishimura, 2003).

- Giai đoạn 4 (Integrated): là giai đoạn liên kết giữa KTQT với các khâu của quản trị DN nhằm mục tiêu sử dụng hiệu quả các nguồn lực và chi phí của DN thông qua trợ giúp cho các nhà quản trị trong hoạch định các chiến lược và quản trị chiến lược. Các kỹ thuật của feedfoward control tiếp tục được phát triển cho phép DN chuyển từ thế bị động sang chủ động trong kiểm soát không chỉ đối với các hoạt

động hàng ngày (day-to-day), ngắn hạn mà còn giúp các nhà quản lý có thể thiết lập các chiến lược dài hạn cụ thể hơn. Các ứng dụng nổi bật của KTQT được phát triển trong giai đoạn này là: hệ thống sản xuất tinh gọn (Lean Production Management system); chi phí mục tiêu (target costing); chi phí kaizen (kaizen costing); quản lý theo hoạt động (Activity-based management, ABM); phân tích chuỗi giá trị; phân tích chi phí theo vòng đời (life cycle costing); chi phí chất lượng; thẻ điểm cân bằng (BSC); hệ thống tồn kho kịp thời (JIT); và quản lý chất lượng toàn diện (TQM),...

Về cơ bản, mô hình của Nishimura (2003) có sự tương đồng với mô hình của IFAC (1998) về các giai đoạn phát triển của KTQT. Tuy nhiên, mô hình Nishimura (2003) cụ thể hóa hơn các ứng dụng kế toán quản trị được sử dụng phổ biến ở từng giai đoạn phát triển; trong đó chỉ rõ sự chuyển hóa từ mục tiêu cung cấp thông tin cho quản trị có tính bị động (kiểm soát sau - feedback control) sang cung cấp thông tin cho quản trị ở thế chủ động (kiểm soát trước - feedforward control) gắn liền với hai giai đoạn đặc biệt quan trọng của KTQT theo Nishimura là KTQT truyền thống (Traditional Management Accounting - TMA) và KTQT hiện đại hay còn gọi là KTQT chiến lược (SMA).

2.1.2. Định nghĩa về kế toán quản trị

Định nghĩa về KTQT được nhiều học giả đưa ra khi tiếp cận ở nhiều góc độ khác nhau cho dù bằng cách mô tả vai trò của nó hay là mô tả các mục tiêu và các quá trình của nó (Mohammad & Ayuba, 2012). Scapens (1991) đã phát biểu rằng không có định nghĩa chung về kế toán quản trị. Định nghĩa về KTQT được ba tổ chức kế toán lớn: Viện kế toán viên quản trị (IMA); Hiệp hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh quốc (CIMA); và Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC) đưa ra như sau:

Định nghĩa KTQT của Viện kế toán viên quản trị (IMA)

Viện kế toán viên quản trị (IMA, 1981) đã định nghĩa KTQT dựa trên vai trò truyền thống của nó như sau:

KTQT là quá trình xác định, đo lường, tích lũy, phân tích, chuẩn bị, giải thích, và cung cấp thông tin tài chính phục vụ cho nhà quản trị để lập kế hoạch, đánh giá và kiểm soát một tổ chức, đảm bảo sử dụng hợp lý và trách nhiệm đối với các nguồn lực của nó. KTQT cũng bao gồm việc chuẩn bị báo cáo tài chính cho các nhóm khác (ngoài tổ chức) như cổ đông, chủ nợ, cơ quan quản lý, và cơ quan thuế.

KTQT hỗ trợ cho các quyết định quản trị, lập kế hoạch và thực hiện hệ thống quản trị, cung cấp thông tin trong báo cáo tài chính và kiểm soát để hỗ trợ cho nhà quản lý trong việc xây dựng và thực hiện chiến lược của tổ chức.

Nhưng gần đây Viện kế toán quản trị đã đưa ra định nghĩa mới về KTQT (IMA, 2008): KTQT hỗ trợ cho các quyết định quản trị, lập kế hoạch và thực hiện hệ thống quản trị, cung cấp thông tin trong báo cáo tài chính và kiểm soát để hỗ trợ cho nhà quản lý trong việc xây dựng và thực hiện chiến lược của tổ chức. Sự thay đổi các định nghĩa cho thấy vai trò của KTQT phát triển từ sự thực hiện và định hướng tuân thủ (như phản ánh trong định nghĩa năm 1981) cho đến hỗ trợ chiến lược kinh doanh giúp các tổ chức quản lý hiệu quả hoạt động, lập kế hoạch và dự toán ngân sách; Quy trình quản trị doanh nghiệp, quản trị rủi ro, kiểm soát nội bộ và báo cáo tài chính tại thời điểm có sự thay đổi lớn; và phương pháp quản trị chi phí (IMA, 2008).

Định nghĩa KTQT của Hiệp hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh quốc (CIMA)

Định nghĩa về KTQT của CIMA (CIMA, 1987, trang 10) đã định nghĩa kế toán quản trị là việc cung cấp thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị cho các mục đích như: xây dựng các chính sách; lập kế hoạch và kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp; quyết định thực hiện các hành động thay thế; cung cấp thông tin cho bên ngoài (cổ đông và những người khác); cho nhân viên; và bảo vệ tài sản.

Phiên bản sửa đổi của CIMA (CIMA, 2005, trang 18) cho thấy KTQT đã chuyển sang một vai trò rộng hơn. Kế toán quản trị được định nghĩa là việc ứng dụng các nguyên tắc kế toán và quản trị tài chính để tạo ra, bảo vệ, duy trì và tăng giá trị cho các bên liên quan của các tổ chức vì lợi nhuận và phi lợi nhuận trong khu vực công và tư nhân. CIMA (2005) đã bổ sung thêm định nghĩa về kế toán quản trị để nhấn mạnh rằng kế toán quản trị là một phần không thể tách rời của quản lý.

Các định nghĩa của CIMA đã thay đổi cho thấy kế toán quản trị đã tiến gần hơn đến công việc quản lý cấp cao với trọng tâm là hiệu quả, lập kế hoạch chiến lược và tạo ra giá trị.

Định nghĩa KTQT của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC)

IFAC (1989) đã định nghĩa KTQT là quá trình xác định, đo lường, tích lũy, phân tích, chuẩn bị, giải thích và truyền đạt thông tin (cả tài chính và hoạt động)

được quản lý 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. Định nghĩa này dựa trên các ý tưởng truyền thống của KTQT. Tuy nhiên, chỉ sau 9 năm phạm vi đã mở rộng đáng kể (IFAC, 1998, trang 86) cho thấy việc xem xét KTQT như là một hoạt động đan xen trong quá trình quản lý của tất cả các tổ chức. Kế toán quản trị đề cập đến một phần của quy trình quản lý tập trung vào việc tăng thêm giá trị cho các tổ chức bằng sử dụng có hiệu quả các nguồn lực.

Các định nghĩa về KTQT thay đổi theo thời gian chuyển từ quan điểm của KTQT truyền thống đến KTQT hiện đại tạo ra giá thị thông qua sử dụng hiệu quả nguồn lực, gắn KTQT với chiến lược của DN và là bộ phận không thể thiếu trong hoạt động quản trị. Trong nghiên cứu này tác giả tham khảo và sử dụng định nghĩa về KTQT hiện đại của IFAC (1998, trang 86) *"KTQT như là một hoạt động đan xen trong quá trình quản lý của tất cả các tổ chức. Kế toán quản trị là một phần của quy trình quản lý tập trung vào việc tăng thêm giá trị cho các tổ chức bằng sử dụng có hiệu quả các nguồn lực"*.

2.1.3. Kế toán quản trị với các chức năng quản trị doanh nghiệp

2.1.3.1. Đối với chức năng lập kế hoạch

Lập kế hoạch (Planning) là chức năng đầu tiên của quản trị. Theo Lưu Đan Thọ (2014, trang 423) lập kế hoạch bao gồm việc xác định các mục tiêu, hình thành chiến lược tổng thể nhằm đạt được mục tiêu và xây dựng các kế hoạch hành động để phối hợp các hoạt động trong tổ chức. Để thực hiện tốt chức năng này nhà quản trị rất cần sự hỗ trợ đắc lực của KTQT. Theo Garrison và cộng sự (2006), Bamber và cộng sự (2008) KTQT liên quan đến việc thiết lập mục đích và mục tiêu cho tổ chức, và xác định cách thức để thực hiện chúng, bằng cách chọn các hành động triển khai cụ thể.

Mục tiêu là nền tảng của kế hoạch. Nếu DN không có mục tiêu hoặc mục tiêu không rõ ràng thì kế hoạch của doanh nghiệp sẽ không khả thi. Trong quá trình xây dựng mục tiêu nhà quản trị cần rất nhiều thông tin từ nhiều nguồn khác nhau. Có thể nói chất lượng của mục tiêu phụ thuộc khá nhiều vào chất lượng nguồn thông tin cung cấp. KTQT là nguồn cung cấp thông tin quan trọng đáng tin cậy để nhà quản trị xây dựng và thực hiện mục tiêu của DN trong ngắn hạn và dài hạn. KTQT cung cấp các thông tin về dự toán để nhà quản trị xây dựng các mục tiêu

trong ngắn hạn, huy động nguồn lực để thực hiện mục tiêu thông qua hệ thống dự toán chi tiết. Bên cạnh đó KTQT cung cấp thông tin về chi phí, giá thành và lợi nhuận thông qua việc phân tích mối quan hệ CVP giúp nhà quản trị xây dựng và lựa chọn các phương án tối ưu về mức tăng lợi nhuận, doanh thu,…

Để xây dựng các mục tiêu dài hạn, KTQT cung cấp các thông tin về mối quan hệ cân bằng giữa bốn yếu tố: tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ, học hỏi và phát triển thông qua kỹ thuật thẻ điểm cân bằng, giúp cho tổ chức xác định rõ tầm nhìn và chiến lược và chuyển chúng thành hành động. Nó cung cấp các thông tin phản hồi cả về các quá trình kinh doanh nội bộ và các kết quả để cải tiến liên tục các kết quả và hiệu quả về mặt chiến lược.

2.1.3.2. Đối với chức năng chỉ đạo

Chỉ đạo (Directing): là việc giám sát hoạt động hàng ngày của công ty (Bamber và cộng sự, 2008), và giám sát thực hiện kế hoạch để đạt được mục tiêu tổ chức. Ngoài ra, sau khi thiết lập kế hoạch, cần tổ chức hướng dẫn thông qua công cụ để đạt được mục tiêu của mình. Để giúp thực hiện tốt chức năng này KTQT sẽ cung cấp các thông tin hằng ngày về chi phí, lợi nhuận, thông tin phi tài chính cho nhà quản trị truyền đạt tới các nhân viên. Các nhân viên sử dụng các thông tin này để vận hành và cải tiến quy trình; thị trường; bán hàng; cung cấp sản phẩm và dịch vụ cho khách hàng đáp ứng các yêu cầu của khách hàng.

2.1.3.3. Đối với chức năng kiểm soát

Kiểm soát (Controlling): đó là "đánh giá kết quả khi so với mục tiêu/kế hoạch đề ra "(Bamber và cộng sự, 2008). Nói cách khác, lập kế hoạch và chỉ đạo cần phải được kiểm soát để đảm bảo hiệu quả. Bên cạnh đó, đáng chú ý của kiểm soát là để xác định sự thành công (hay thất bại) của chức năng lập kế hoạch. KTQT cung cấp các thông tin tài chính và phi tài chính để đánh giá thành quả hoạt động của DN, của từng bộ phận và đánh giá hiệu quả SXKD trong DN. KTQT cung cấp thông tin chi phí và giá thành giúp kiểm soát tốt chi phí và giá thành sản phẩm sản xuất. KTQT cung cấp các thông tin thực tế, thông tin chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch, thông tin kết hợp giữa thực tế với dự báo để nhà quản trị rà soát quá trình thực hiện mục tiêu và có những điều chỉnh kịp thời khi có sự sai lệch nhằm sử dụng hiệu quả nguồn lực để đạt mục tiêu. Cũng có thể trong quá trình thực hiện nhà quản

trị điều chỉnh lại những mục tiêu sao cho phù hợp với thực tế, khi mục tiêu của DN vượt quá khả năng và nguồn lực hiện có của DN.

2.1.3.4. Đối với chức năng ra quyết định

Ra quyết định (Decision making): Kế toán quản trị liên quan đến thiết lập mục tiêu, chỉ đạo và kiểm soát, có nghĩa là mặc nhiên rằng họ đang tham gia ra quyết định, đó là chức năng mới của kế toán quản trị.

Ra quyết định tự thân nó không phải là một chức năng riêng biệt mà là sự kết hợp cả ba chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá, tất cả đều đòi hỏi phải có những quyết định được đề ra. Do đó, phần lớn thông tin của kế toán quản trị cung cấp phục vụ chức năng ra quyết định của người quản lý (Lưu Thị Hằng Nga, 2004, trang 40). Đồng ý với quan điểm này Hoàng văn Tưởng (2010, trang 11) cho rằng "Ra quyết định tự thân nó không phải là một chức năng riêng biệt mà trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý đều đòi hỏi phải ra quyết định. Do đó thông tin KTQT thường phục vụ chủ yếu cho chức năng này".

Như vậy ra quyết định tồn tại trong các chức năng quản trị DN, ở mỗi chức năng quản trị, nhà quản trị luôn phải đưa ra các quyết định. Có thể hiểu ra quyết định là một quá trình ở đó đòi nhà quản trị phải có được một lượng thông tin cần và đủ để phục vụ cho việc thực hiện các mục tiêu, thực hiện các chiến lược kinh doanh trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp.

Trong quá trình ra quyết định nhà quản trị cần có rất nhiều nguồn thông tin kịp thời, đáng tin cậy. KTQT là nguồn thông tin hữu ích hỗ trợ cho nhà quản trị trong việc ra quyết định, bao gồm hệ thống các thông tin thích hợp để nhà quản trị ra quyết định tiếp tục kinh doanh hay ngừng kinh doanh bộ phận, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ngay nửa thành phẩm hay tiếp tục sản xuất rồi bán, quyết định sản xuất tối ưu trong điều kiện năng lực sản xuất có giới hạn... Các thông tin về chi phí, giá bán sản phẩm để quyết định giá bán, các thông tin liên quan đến lựa chọn phương án đầu tư trong dài hạn như mua sắm, sửa chữa, cho thuê tài sản cố định.

2.2. Khái niệm và chức năng của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

2.2.1. Khái niệm tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

KTQT là một phân hệ của hệ thống kế toán, do vậy tổ chức KTQT cũng có đặc điểm giống như tổ chức công tác kế toán. Tổ chức KTQT được các nhà nghiên cứu tiếp cận và đưa ra quan điểm dưới nhiều góc độ khác nhau:

Tổ chức KTQT tiếp cận dưới góc độ theo khâu công việc. Theo cách tiếp cận này có Nguyễn Đào Tùng (Luận án tiến sỹ, 2010, trang 11-12) thì "*Tổ chức công tác KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán nói chung, bao gồm việc tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức vận dụng chế độ chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và lập báo cáo KTQT. Mô hình tổ chức KTQT phụ thuộc vào đặc điểm yêu cầu quản lý, tổ chức sản xuất của từng loại hình DN cụ thể*". Khái niệm này được tác giả đưa ra dựa trên quan điểm tổ chức công tác kế toán theo khâu công việc, tổ chức công tác kế toán bao gồm tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức vận dụng chế độ chứng từ kế toán đến hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và lập báo cáo kế toán.

Giống như cách tiệp cận của Nguyễn Đào Tùng có Hoàng Văn Tưởng (Luận án tiến sỹ, 2010, trang 12), cho rằng *"Tổ chức kế toán quản trị là việc tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố của kế toán quản trị nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính của một doanh nghiệp (đơn vị), giúp các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt được các mục tiêu tối ưu"*.

Các yếu tố của hệ thống kế toán bao gồm: Các nhân viên kế toán với năng lực chuyên môn; hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo kế toán; các phương pháp kế toán; các trang thiết bị sử dụng cho kế toán. Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống kế toán, các yếu tố của kế toán quản trị cũng bao gồm các yếu tố cơ bản giống như các yếu tố của hệ thống kế toán.

Cả hai tác giả Nguyễn Đào Tùng và Hoàng Văn Tưởng đã tiếp cận tổ chức KTQT dưới góc độ tổ chức bộ máy KTQT và tổ chức các phương pháp của kế toán nói chung nhưng có chi tiết theo mục đích của KTQT (chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo KTQT) nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định để đạt mục tiêu.

Trong một nghiên cứu khác khái niệm về tổ chức KTQT lại được tiếp cận dưới góc độ theo chức năng thông tin. Theo cách tiếp cận này có Phạm Thị Tuyết Minh (Luận án tiến sỹ, 2015, trang 24) cho rằng *"Tổ chức công tác kế toán quản trị là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán, bao gồm việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị thực hiện các phần hành kế toán cụ thể trên cơ sở xây dựng định mức và dự toán ngân sách; tổ chức thu nhận thông tin kế toán; hệ thống hóa và xử lý thông tin kế toán; tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị và phân tích thông tin kế toán quản trị phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp nhằm giúp các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định kinh doanh đáp ứng yêu cầu thông tin phục vụ công tác quản lý".* Tác giả đã tiếp cận tổ chức công tác KTQT dưới góc độ tổ chức công tác kế toán theo chức năng, bao gồm tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức thu nhận thông tin, tổ chức hệ thống hóa và xử lý thông tin kế toán và tổ chức lập báo cáo kế toán. Đây là cách tiếp cận dưới góc độ: Tổ chức bộ máy và tổ chức thông tin KTQT.

Trong các nghiên cứu của nước ngoài (như đã hệ thống hóa trong phần tổng quan nghiên cứu), tổ chức KTQT không có khái niệm riêng, nhưng vấn đề tổ chức KTQT thường không tách rời với các công việc của nhà quản trị trong DN. Do vậy tổ chức KTQT gắn liền với việc lựa chọn, áp dụng các kỹ thuật của KTQT cả truyền thống và hiện đại để cung cấp thông tin hỗ trợ cho các nhà quản trị DN hoàn thành được chức năng của họ theo các nội dung như: Lập dự toán SXKD; xác định chi phí, giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; hỗ trợ cho việc ra quyết định và quản trị chiến lược.

Qua so sánh các khái niệm về tổ chức KTQT theo quan điểm của các nhà khoa học trong nước và nước ngoài, cũng như đối chiếu với khái niệm về tổ chức công tác kế toán trong DN nói chung theo giáo trình của các trường đại học khối kinh tế của Việt Nam (Học viện tài chính, 2010; Đại học Thương mại, 2009), trên cơ sở kế thừa các nghiên cứu trước đó theo tác giả luận án:

Tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp chính là tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp của kế toán quản trị nhằm hỗ trợ cho các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện hay hoàn thành các chức năng của họ về: Tổ chức lập dự toán sản xuất kinh doanh; kiểm soát chi phí, giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; ra quyết định ngắn hạn, dài hạn; và quản trị chiến lược.

2.2.2. Bản chất và chức năng của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

2.2.2.1. Bản chất của tổ chức kế toán quản trị

Tổ chức KTQT là việc gắn kết lý thuyết với thực hành KTQT, tổ chức KTQT tùy thuộc vào đặc thù quy trình công nghệ, đặc điểm tổ chức quản lý và SXKD, nhận thức của nhà quản trị, trình độ của nhân viên kế toán,…Tổ chức KTQT có bản chất sau:

Tổ chức công tác kế toán nói chung, chính là tổ chức bộ máy kế toán và tổ chức vận dụng các phương pháp kế toán nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin. Tổ chức KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán. Do vậy, bản chất của tổ chức KTQT cũng chính là tổ chức bộ máy KTQT và tổ chức vận dụng các phương pháp, các kỹ thuật của KTQT để cung cấp thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị.

Tổ chức KTQT là việc vận dụng các phương pháp, các kỹ thuật của KTQT nhằm hỗ trợ cho thực hiện các chức năng quản trị DN như: Lập dự toán SXKD; kiểm soát chi phí và giá thành; đánh giá thành quả hoạt động; hỗ trợ cho việc ra quyết định và quản trị chiến lược.

Tổ chức KTQT là quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho công tác lập dự toán SXKD; phục vụ cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành; phục vụ cho đánh giá thành quả hoạt động của DN; hỗ trợ cho việc ra quyết định và hỗ trợ quản trị chiến lược cho nhà quản trị.

2.2.2.2. Chức năng của tổ chức kế toán quản trị

Chức năng của tổ chức KTQT doanh nghiệp là cung cấp các thông tin kịp thời, hữu ích cho nhà quản trị trong quá trình ra quyết định, tổ chức KTQT có các chức năng cơ bản như sau:

Tổ chức xây dựng hệ thống dự toán SXKD, là cơ sở để DN phân bổ nguồn lực và sự phối kết hợp các bộ phận trong DN để đạt được mục tiêu. Dự toán SXKD cũng là nền tảng để DN so sánh, phân tích tình hình thực hiện với dự toán đã lập, qua đó đánh giá năng lực hoạt động của DN.

Tổ chức xác định chi phí và giá thành sảm phẩm, giúp doanh nghiệp xác định chính xác chi phí cho các đối tượng chịu chi phí từ đó kiểm soát tốt chi phí, hạ giá thành sản phẩm tăng khả năng cạnh tranh.

Tổ chức xây dựng hệ thống các chỉ tiêu đo lường đánh giá đo lường thành quả hoạt động của DN (bao gồm cả thước tài chính và thước đo phi tài chính) nó là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Tổ chức hỗ trợ cho quá trình ra quyết định trong ngắn hạn và dài hạn. Để giúp nhà quản trị thực hiện các quyết định ngắn hạn (thông thường là trong một năm tài chính) KTQT cung cấp các thông tin liên quan tới sản lượng và doanh thu hòa vốn, khả năng sinh lời của khách hàng, kiểm soát hàng tồn kho kịp thời, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài,... Đối với các quyết định dài hạn (thông thường trên một năm tài chính), các thông tin KTQT cung cấp cho nhà quản trị là thời gian hoàn vốn đầu tư, lợi nhuận của các khoản đầu tư, thứ tự ưu tiên các khoản đầu tư. Với hệ thống các thông tin này nhà quản trị sẽ lựa chọn phương án tối ưu cho cả trong ngắn hạn và dài hạn.

Tổ chức hỗ trợ cho quản trị chiến lược, quản trị chiến lược được hiểu là bước tiếp theo cao hơn các quyết định dài hạn. Do vậy để giúp cho DN thực hiện tốt chiến lược kinh doanh trong tương lai, KTQT cung cấp các thông tin liên quan đến các chi phí dài hạn, chi phí mục tiêu trong thiết kế sản phẩm mới, kiểm soát chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm, phân tích chuỗi giá trị, thông tin về vị thế cạnh tranh, môi trường kinh doanh, đối thủ cạnh tranh của DN,... để DN đạt được các mục tiêu dài hạn.

2.2.2.3. Quan điểm tiếp cận tổ chức kế toán quản trị của luận án

Quan điểm tiếp cận tổ chức KTQT của các nhà nghiên cứu được nhìn nhận ở các góc độ khác nhau, trên cơ sở tìm hiểu các nghiên cứu tiền nhiệm, có thể đưa ra một số quan điểm như sau:

Quan điểm thứ nhất tiếp cận tổ chức KTQT theo khâu công việc, tổ chức KTQT là việc tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo KTQT. Theo hướng tiếp cận này có Lưu Thị Hằng Nga (2004), dưới góc độ tiếp cận này tổ chức KTQT gắn liền với tổ chức công tác kế toán nói chung từ khâu tổ chức chứng từ đến khâu tổ chức báo cáo kế toán. KTQT đóng vai trò giống như kế toán chi tiết, các thông tin mà KTQT phản ánh chủ yếu là thông tin tài chính, các thông tin phi tài chính rất ít được sử dụng. Theo tác giả luận án khi đó tổ chức KTQT sẽ khá gần và thống nhất với tổ chức công tác kế toán nói chung, cũng như giống với tổ chức KTTC nói riêng. Các nội dung đặc thù của KTQT sẽ bị 'che khuất hoàn toàn' khi đó KTQT sẽ bị bao phủ bởi KTTC. Việc tiếp cận này chỉ

phù hợp với KTQT ở giai đoạn đầu phát triển theo mô hình của IFAC (1998). Đến thời điểm hiện nay, khi vai trò của KTQT đã được khẳng định, quan điểm tiếp cận này không còn phù hợp.

Quan điểm thứ hai tiếp cận tổ chức KTQT theo chức năng thông tin, tổ chức KTQT bao gồm tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức thu thập thông tin, tổ chức xử lý, phân tích thông tin, và tổ chức cung cấp thông tin KTQT. Tiếp cận tổ chức KTQT theo hướng này có các tác giả Giang Thị Xuyến (2002), Phạm Thị Tuyết Minh (2015). Cách tiếp cận này tránh được 'bóng' của KTTC nhưng lại không làm rõ được 'chức năng thông tin' của KTQT gắn với hoạt động của nhà quản trị. Cách tiếp cận này cũng có thể áp dụng cho KTTC (thu thập, xử lý và cung cấp thông tin) và cho mọi hệ thống thông tin quản lý khác trong đơn vị. Đây là cách tiếp cận 'an toàn', nhưng không làm rõ được đặc thù của tổ chức KTQT, nếu không kiểm soát tốt sẽ dẫn đến sa đà vào tổ chức hệ thống thông tin kế toán nói chung. Quan điểm tiếp cận này của các tác giả cũng bộc lộ một số hạn chế đó là các kỹ thuật của KTQT không được làm rõ, hệ thống thông tin KTQT chủ yếu bắt nguồn từ KTTC nên các thông tin phản ánh đa số là thông tin tài chính, các thông tin phi tài chính không được đề cập nhiều. Do vậy bộ phận KTQT ít có sự tư vấn, tham mưu, hỗ trợ cho nhà quản trị trong thực hiện các chức năng quản trị.

Quan điểm thứ ba tiếp cận tổ chức KTQT theo nội dung công việc, tổ chức KTQT chính là việc tổ chức bộ máy KTQT; xây dựng hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách; tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất; tổ chức KTQT chi phí; tổ chức kế toán trách nhiệm; tổ chức hệ thống báo cáo KTQT. Đây là cách tiếp cận tổ chức KTQT của tác giả Hoàng Văn Tưởng (2010), nhìn chung hướng tiếp cận này của tác giả đã phần nào gắn kết được thông tin KTQT với các chức quản trị DN, tuy nhiên các thông tin để hỗ trợ cho quá trình ra quyết định và hỗ trợ cho quản trị chiến lược còn hạn chế.

Dựa trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm, phù hợp với bối cảnh hiện nay, KTQT đã phát triển ở một trình độ cao hơn so với giai đoạn mới được thừa nhận ở Việt Nam, mức độ vận dụng KTQT đã tiệm cận với thế giới; và kế thừa các nghiên cứu trước đó về tổ chức KTQT của các tác giả Giang Thị Xuyến (2002), Phạm Thị Tuyết Minh (2015), Hoàng Văn Tưởng (2010), quan điểm tiếp cận tổ chức KTQT của luận án là theo công thức chung về tổ chức công tác kế toán nhưng vận dụng cho tổ chức KTQT trong DN. Vì thế, tổ chức KTQT sẽ bao

gồm: Tổ chức bộ máy KTQT; 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 trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược. Trong đó, mỗi một nội dung cụ thể của tổ chức KTQT lại được tổ chức theo chức năng thông tin gồm: Tổ chức thu thập thông tin; tổ chức phân tích thông tin, và tổ chức cung cấp thông tin.

2.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

2.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong DN phải phù hợp với đặc thù hoạt động SXKD, quy mô của DN, đặc điểm tổ chức sản xuất, kinh doanh của DN, năng lực trình độ của cán bộ nhân viên, mức độ phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của DN. Bộ máy kế toán tinh gọn, khoa học, hợp lý sẽ góp phần nâng cao hiệu quả trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN.

Các DN căn cứ vào các điều kiện cụ thể của mình (Đặc thù hoạt động sản xuất, kinh doanh, quản lý; quy mô; trình độ năng lực cán bộ,...) để tổ chức bộ máy KTQT phù hợp.

Trong những nghiên cứu đầu tiên khi bàn về tổ chức bộ máy KTQT ở Việt Nam, tác giả Giang Thị Xuyến (2002) trình bày về hai mô hình tổ chức KTQT đó là: Mô hình thứ nhất tổ chức KTQT độc lập với KTTC, ở mô hình này KTQT sử dụng hệ thống tài khoản và sổ kế toán riêng biệt với KTTC. Mô hình này được tác giả đưa ra trên cơ sở nghiên cứu các nước thực hiện theo mô hình kế toán truyền thống của Pháp. Mô hình thứ hai: Tổ chức KTQT kết hợp chặt chẽ với KTTC trong cùng bộ máy, mô hình này KTQT mở các tài khoản chi tiết của hệ thống tài khoản sử dụng cho KTTC, sử dụng phương pháp ghi đơn và có thể sử dụng hỗn hợp các thức đo giá trị, hiện vật, thời gian để tiến hành thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho nhu cầu quản trị DN. Mô hình này được tác giả đưa ra trên cơ sở nghiên các nước thuộc khối kế toán Ango – Saxon.

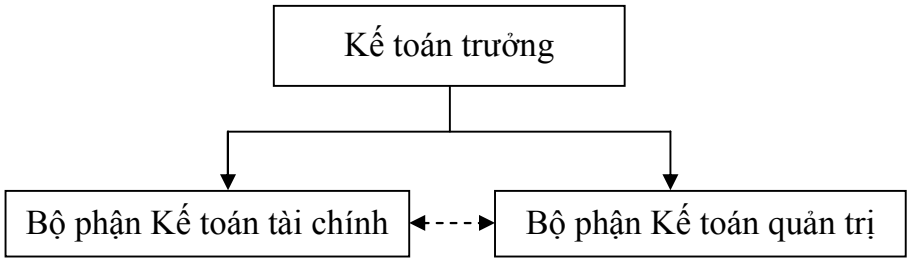
Đến năm 2010 trong nghiên cứu của Hoàng Văn Tưởng cũng có đề cập đến các mô hình tổ chức bộ máy KTQT đó là mô hình tách biệt, mô hình kết hợp và mô hình hỗn hợp. Ba mô hình tổ chức bộ máy KTQT này được tác giả trình bày dựa trên ba mô hình tổ chức bộ máy KTQT trong thông tư của Bộ Tài chính số

53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2016 về hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN.

Trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu về tổ chức bộ máy KTQT và dựa trên Thông tư 53 của Bộ Tài chính, tác giả nhận thấy có ba mô hình tổ chức bộ máy KTQT cơ bản: Mô hình tách biệt, mô hình kết hợp và mô hình hỗn hợp.

2.3.1.1. Mô hình tách biệt

Theo mô hình này, bộ phận KTQT được tổ chức riêng biệt với bộ phận KTTC trong phòng kế toán của DN. Bộ phận KTTC tiến hành thu thập, xử lý, phân tích, cung cấp thông tin và lập báo cáo tài chính. Bộ phận KTQT tiến hành thu thập, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị có thể là: Lập hệ thống dự toán SXKD, phân tích thông tin đặc thù, tư vấn, tham mưu cho nhà quản trị ra quyết định sản xuất, kinh doanh kịp thời có chất lượng.



Sơ đồ 2.1: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình tách biệt

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Ghi chú: ⟶ Quan hệ chỉ đạo

⟷ Quan hệ kiểm tra đối chiếu

- Ưu điểm:

Phát huy tối đa vai trò cũng như chức năng của KTQT, công việc kế toán chuyên môn hóa cao. Có sự so sánh đối chiếu kiểm tra giữa KTTC và KTQT đảm bảo độ chính xác của số liệu.

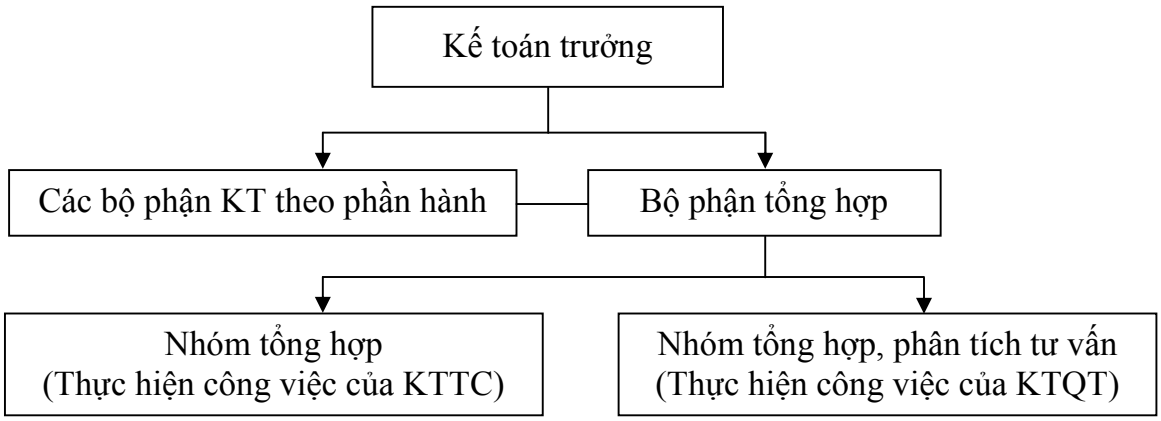
- Nhược điểm:

Tốn kém chi phí trong việc tổ chức vận hành bộ máy kế toán.

Mô hình này chỉ thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn, nguồn lực rồi rào, như: Tổng công ty, tập đoàn kinh tế,...

2.3.1.2. Mô hình kết hợp

Trong mô hình này bộ phận KTTC và KTQT sẽ được tổ chức kết hợp với nhau theo từng phần hành kế toán: Kế toán nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ; kế toán CP sản xuất và tính giá thành; kế toán thanh toán; kế toán bán hàng… Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán nào thì sẽ thực hiện cả KTTC và KTQT phần hành đó. Ngoài ra, DN cần bố trí người thực hiện các nội dung KTQT chung khác, như: Thu thập, xử lý, phân tích các thông tin phục vụ việc lập dự toán và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị DN. Các công việc này có thể do kế toán tổng hợp hoặc do kế toán trưởng đảm nhiệm.



Sơ đồ 2.2: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Ghi chú: ⟶ Quan hệ chỉ đạo

——— Quan hệ tác nghiệp

- Ưu điểm:

Tiện lợi, dễ điều hành, gọn nhẹ nên sẽ tiết kiệm được chi phí tổ chức vận hành bộ máy kế toán.

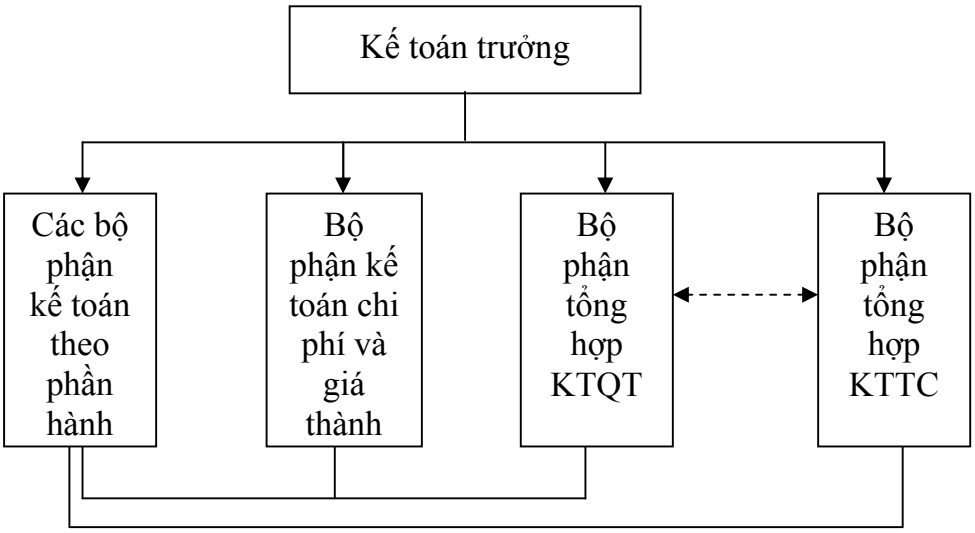
- Nhược điểm:

Hiệu quả không cao vì KTTC và KTQT tuân thủ những quy định, nguyên tắc khác nhau. Nhân viên kế toán phải có trình độ cao am hiểu cả KTTC và KTQT theo từng phần hành kế toán.

Mô hình này thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, số lượng nghiệp vụ phát sinh không nhiều.

2.3.1.3. Mô hình hỗn hợp

Là mô hình kết hợp của hai mô hình nêu trên, bộ phận KTQT chi phí - giá thành được tổ chức riêng, còn các nội dung khác thì theo mô hình kết hợp. Theo mô hình này bộ phận KTQT ngoài việc thực hiện các phần hành kế toán khác còn đảm nhiệm thêm phần hành CP và tính giá thành sản phẩm. Sau đó cung cấp số liệu về CP và giá thành sản phẩm cho bộ phận KTTC. Mô hình này có ưu điểm kiểm soát tốt chi phí, tính toán chính xác giá thành sản phẩm. Dễ dàng đối chiếu kiểm tra số liệu.



Sơ đồ 2.3: Tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình hỗn hợp

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Ghi chú: ——→ Quan hệ chỉ đạo

←- - - -→ Quan hệ kiểm tra đối chiếu

——— Quan hệ tác nghiệp

2.3.2. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh

Dự toán là việc truyền đạt các mục tiêu ngắn hạn của tổ chức cho nhân viên của mình (Anthony, 2012). Dự toán là một kế hoạch hoàn hảo mà ở đó các mục tiêu ngắn hạn của từng bộ phận đã được chỉ rõ.

Dự toán cũng phục vụ để điều phối nhiều hoạt động của một tổ chức. (Anthony, 2012). Dự toán giống như một mắt xích gắn kết các bộ phận trong tổ chức lại với nhau để cùng thực hiện mục tiêu chung của doanh nghiệp.

Lập dự toán được coi như một là một hệ thống kiểm soát quan trọng trong hầu hết các tổ chức (Hansen và Van der Stede, 2004). Kiểm soát là quá trình đánh giá giữa kết quả thực tế với kế hoạch đề ra để xem xét mức độ hoàn thành kế hoạch của DN, bên cạnh đó nó còn giúp nhận biết những nhân tố tác động tích cực và hạn chế đến kế hoạch của từng bộ phận của toàn DN từ đó có biện pháp điều chỉnh kịp thời.

Tổ chức KTQT phục vụ lập dự toán SXKD gồm các nội dung cơ bản sau:

2.3.2.1. Tổ chức thu thập thông tin và thiết lập cơ sở lập dự toán

Các thông tin phục vụ cho lập dự toán SXKD sẽ được tổ chức thu thập cả bên trong và bên ngoài DN. Các thông tin bên trong DN được thu thập từ các bộ phận, phòng ban chức năng có liên quan (bộ phận kế toán, kế hoạch, kinh doanh, kỹ thuật,...) cho bộ phận thực hiện lập dự toán. Các thông tin bên ngoài DN chủ yếu liên quan đến cạnh tranh, cung - cầu và giá cả trên thị trường của sản phẩm.

Cơ sở lập dự toán: Để tiến hành lập dự toán, DN cần căn cứ vào hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật, hệ thống dữ liệu lịch sử (dữ liệu các năm trước liền kề), năng lực sản xuất của DN, chiến lược kinh doanh, nhu cầu và giá cả thị trường và một số quy định của nhà nước hoặc của ngành. Về thời gian lập dự toán và loại dự toán, tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị mà DN có thể lập dự toán hàng tháng, lập dự toán hàng năm hoặc lập dự toán theo kiểu cuốn chiếu nối tiếp. DN cũng có thể lựa chọn một số phương pháp lập dự toán như dự toán tĩnh, dự toán linh hoạt, dự toán dựa trên số liệu lịch sử và có điều chỉnh cho phù hợp, dự toán không dựa vào số liệu lịch sử (zero-based budget) để phục vụ cho quản lý DN.

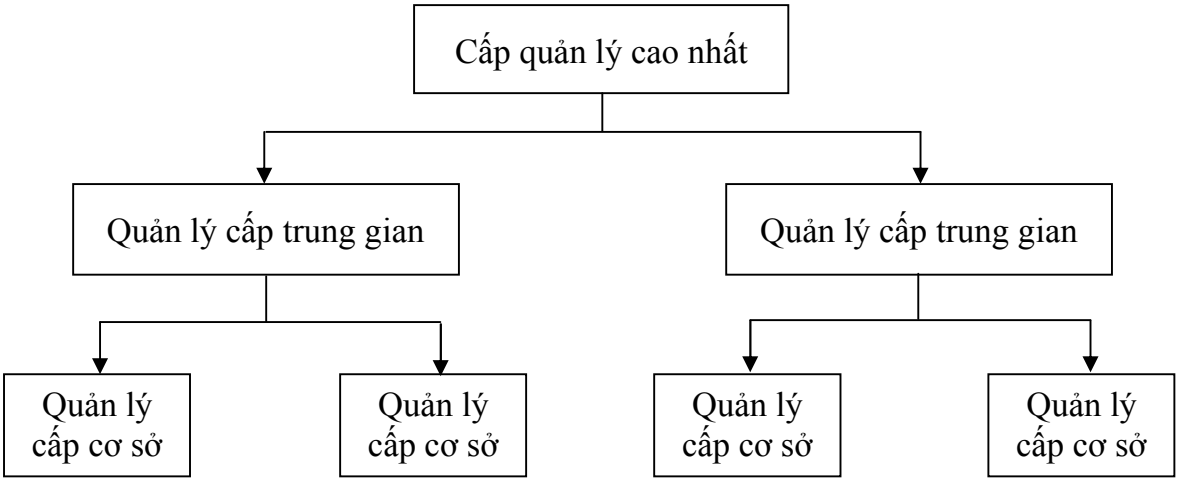
2.3.2.2. Tổ chức lập các dự toán thành phần

Quy trình tổ chức lập dự toán ở các DN là khác nhau, tùy thuộc vào quy mô của DN, đặc điểm tổ chức sản xuất, kinh doanh, phân cấp quản lý, trình độ nhân viên, yêu cầu của nhà quản trị,... DN có thể tổ chức lập dự toán theo một trong ba mô hình sau:

Mô hình thông tin 1 xuống

Theo mô hình này các chỉ tiêu dự toán được cấp quản lý cao nhất của DN định ra và truyền đạt cho các cấp quản lý trung gian, trên cơ sở đó cấp quản lý trung gian truyền đạt cho các cấp cơ sở.

Lập dự toán theo mô hình này mang tính chất áp đặt từ quản lý cao nhất xuống các cấp quản lý thấp hơn, đòi hỏi quản lý cấp cao phải có một tầm nhìn tổng quát, toàn diện và chi tiết về mọi mặt hoạt động của DN. Điều này chỉ có thể thực hiện được đối với những DN có quy mô nhỏ, ít có sự phân cấp về quản lý.



Sơ đồ 2.4: Mô hình thông tin 1 chiều xuống

(Nguồn: Huỳnh Lợi, 2012)

Mô hình thông tin 2 xuống 1 lên

Theo mô hình này, việc lập dự toán theo trình tự sau:

Các chỉ tiêu dự toán được ước tính từ ban quản lý cấp cao nhất của DN mang tính dự thảo, được phân bổ xuống các đơn vị trung gian. Trên cơ sở đó cấp trung gian phân bổ cho các đơn vị cấp cơ sở.

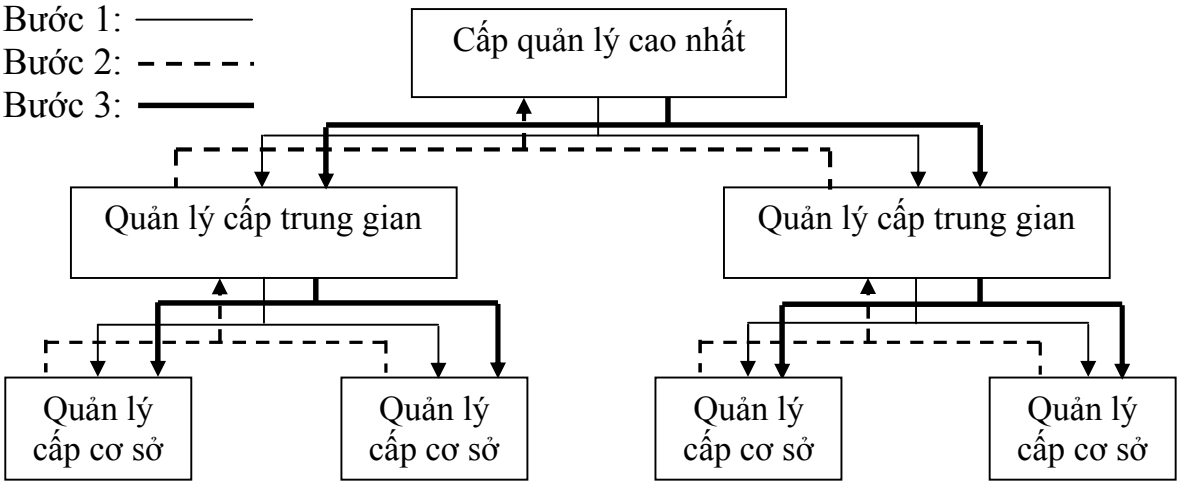
Các bộ phận quản lý cấp cơ sở căn cứ vào các chỉ tiêu dự thảo, căn cứ vào khả năng, điều kiện cụ thể của mình để xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện được và giải trình trước bộ phận quản lý cấp cao hơn (bộ phận quản lý cấp trung gian).

Bộ phận quản lý cấp trung gian tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp cơ sở, kết hợp với việc đánh giá hoạt động của các cấp cơ sở, để xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện được ở bộ phận mình và giải trình trước bộ phận quản lý cấp cao hơn (bộ phận quản lý cấp cao).

Bộ phận quản lý cấp cao tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp trung gian, kết hợp với tầm nhìn tổng quát và toàn diện về toàn bộ hoạt động của DN, hướng các bộ phận đến việc thực hiện các mục tiêu chung, sẽ xét duyệt thông qua các chỉ tiêu dự toán cho các bộ phận cấp trung gian trên cơ sở đó bộ phận trung gian xét duyệt thông qua các chỉ tiêu cho các bộ phận cấp cơ sở.

Khi dự toán ở các bộ phận được phê duyệt thông qua sẽ trở thành dự toán chính thức định hướng cho hoạt động kỳ tới (kỳ kế hoạch).

Lập dự toán theo mô hình này có ưu điểm là thu hút, tập trung và huy động được trí tuệ, kinh nghiệm của các cấp quản lý khác nhau vào quá trình lập dự toán nên dự toán có tính khả thi cao.



Sơ đồ 2.5: Mô hình lập dự toán 2 xuống 1 lên

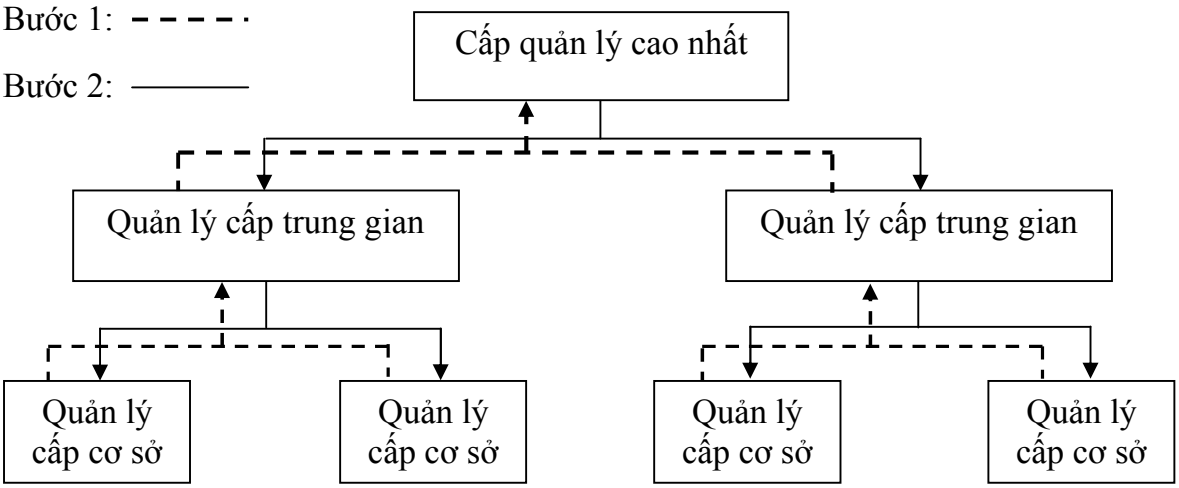
(Nguồn: Huỳnh Lợi, 2012)

Mô hình thông tin 1 lên 1 xuống

Theo mô hình này, dự toán được thiết lập từ cấp quản lý thấp đến cấp quản lý cao nhất. Các bộ phận quản lý cấp thấp (cấp cơ sở) căn cứ vào khả năng điều kiện cụ thể của mình để lập các chỉ tiêu dự toán trình lên cấp quản lý cao hơn (bộ phận cấp trung gian). Trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán ở các cấp cơ sở và

các chỉ tiêu dự toán ở bộ phận mình trình lên bộ phận quản lý cấp cao. Bộ phận quản lý cấp cao tổng hợp các chỉ tiêu dự toán cấp trung gian, trên cơ sở đánh giá toàn bộ hoạt động của DN, hướng các bộ phận đến việc thực hiện các mục tiêu chung, sẽ xét duyệt thông qua dự toán cho các cấp trung gian. Trên cơ sở đó cấp trung gian xét duyệt thông qua cho cấp cơ sở.

Mô hình này tiết kiệm chi phí hơn mô hình 2 xuống 1 lên, nhưng do xuất phát từ cấp cơ sở nên có thể không khai thác hết khả năng tiềm tàng của đơn vị do các chỉ tiêu dự toán được lập thường dưới mức khả năng, điều kiện của họ. Do vậy bộ phận quản lý cấp cơ sở và cấp trung gian phải am hiểm về định hướng, chiến lược của DN.



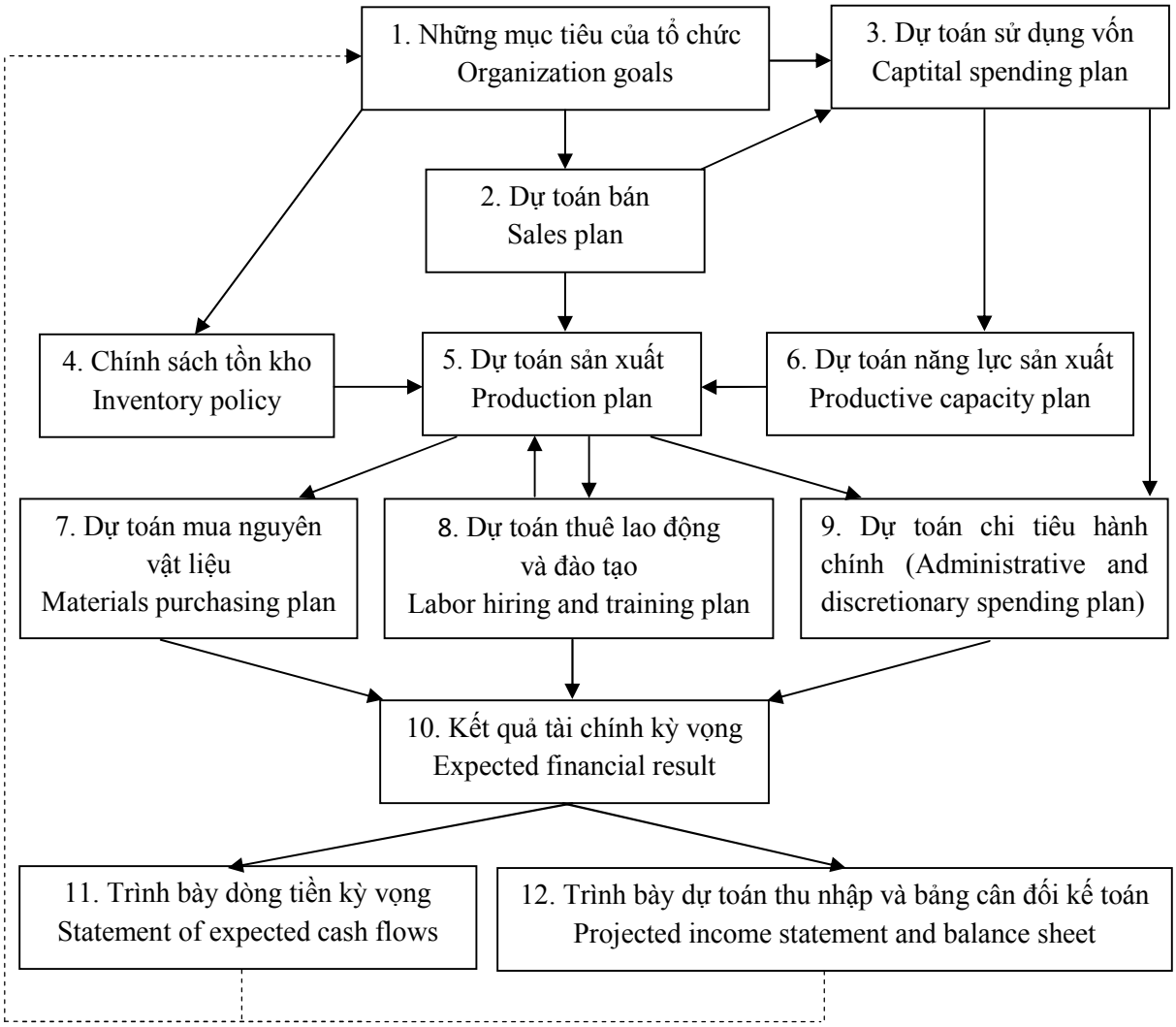
Sơ đồ 2.6: Mô hình lập dự toán 1 lên 1 xuống

(Nguồn: Huỳnh Lợi, 2012)

Dựa trên các thông tin thu thập và các căn cứ lập dự toán tiến hành tổ chức lập các dự toán thành phần (dự toán chi tiết) đó là dự toán tiêu thụ, dự toán doanh thu, dự toán tồn kho, dự toán sản xuất, dự toán mua, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí ngoài sản xuất (bán hàng và quản lý DN) dự toán báo cáo tài chính và dự toán lưu chuyển tiền. Quy trình tổ chức lập các dự toán thành phần thể hiện sơ đồ 2.7 dưới đây.

Các dự toán thành phần có thể được lập tại các bộ phận như bộ phận kinh doanh lập dự toán sản lượng tiêu thụ và doanh thu, bộ phận sản xuất lập dự toán sản xuất sản phẩm và các chi phí sản xuất,... sau đó chuyển lên bộ phận tổng hợp để tổng hợp các dự toán thành phần (dự toán chi tiết) thành dự toán chung toàn công

ty. Hoặc chỉ do bộ phận tổng hợp lập các dự toán thành phần và dự toán chung toàn công ty.



Sơ đồ 2.7: Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh

(Nguồn: Anthony, 2012)

2.3.2.3. Tổ chức cung cấp thông tin

Các thông tin về dự toán cung cấp cho nhà quản trị là các báo cáo về dự toán SXKD, tình hình thực hiện dự toán và phân tích tình hình thực hiện dự toán (thực tế so với dự toán ban đầu). Các báo cáo dự toán còn được gọi là báo cáo định hướng (Hoàng Văn Tưởng, 2010). Tùy theo yêu cầu của nhà quản trị mà các báo cáo này được trình bày theo nhiều cách khác nhau, có thể là các báo cáo dự toán thành phần (báo cáo dự toán chi tiết) và báo cáo dự toán chung toàn DN, cũng có thể được trình

bày dưới dạng báo cáo dự toán theo từng trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư). Báo cáo dự toán cung cấp thông tin giúp nhà quản trị đánh giá công tác lập dự toán của DN đã sát với thực tế hay không, để có sự điều chỉnh kịp thời. Báo cáo dự toán cũng cung cấp thông tin cho nhà quản trị về tình hình thực hiện kế hoạch đề ra từ đó đưa ra các biện pháp điều chỉnh kịp thời để hoạt động SXKD theo đúng quỹ đạo.

2.3.3. Tổ chức kế toán quản trị cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành

2.3.3.1. Tổ chức thu thập thông tin

Trong DN tổ chức thu thập thông tin KTQT phục vụ cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm được tổ chức thực hiện theo những nội dung sau:

- Bộ phận thu thập thông tin: Tùy thuộc yêu cầu quản lý của DN mà bộ phận thu thập thông tin chi phí có thể khác nhau, nhưng chủ yếu có sự phối kết hợp và do các bộ phận: Kế toán, kỹ thuật, kinh doanh, kế hoạch trong DN thực hiện.

- Nguồn thông tin: Chủ yếu được thu thập từ nơi phát sinh chi phí, là nơi trực tiếp tạo ra sản phẩm (phân xưởng, tổ đội, nhà máy, xí nghiệp,...) hoặc gián tiếp liên quan đến hoạt động kinh doanh như các phòng, ban chức năng, các trung tâm chi phí.

- Các loại thông tin cần thu thập: Bao gồm thông tin quá khứ, thông tin thực hiện và thông tin tương lai. Trong đó, các thông tin quá khứ là thông tin lịch sử thường được kế thừa từ thông tin của KTTC và/hoặc thông tin KTQT kỳ trước. Các thông tin thực hiện được thu thập từ hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán có chi tiết theo mục tiêu quản trị. Các thông tin tương lai là các thông tin mang tính dự báo đó là các thông tin về chi phí từ dự toán, các thông tin này có thể do kế toán và các bộ phận kỹ thuật, kinh doanh hoặc kế hoạch trong DN cung cấp.

2.3.3.2. Tổ chức phân tích thông tin

Thông tin KTQT sau khi thu thập sẽ được phân tích để phục vụ cho công tác quản lý của DN.

- Bộ phận phân tích thông tin: Căn cứ vào chức năng và nhiệm vụ của từng bộ phận cũng như theo yêu cầu của quản lý của từng DN mà bộ phận phân tích thông tin chủ yếu là bộ phận kế toán và có thể thêm bộ phận kinh doanh hoặc kế hoạch của DN.

- Nội dung phân tích, xử lý thông tin: Các thông tin chi phí sẽ được các bộ phận xử lý, phân tích theo các nội dung phục vụ cho yêu cầu quản trị đa dạng của DN, ví dụ như: Tổ chức nhận diện và phân loại chi phí chi phí, tổ chức xác định chi phí để kiểm soát chi phí và xác định giá thành sản phẩm.

+ Tổ chức nhận diện và phân loại chi phí: Tùy theo yêu cầu quản lý và kiểm soát chi phí, chi phí trong DN được nhận diện và phân loại dưới nhiều góc độ của KTQT, cụ thể như sau:

Nhận diện và phân loại chi phí theo mức độ hoạt động

Tất cả các chi phí phát sinh trong DN được phân loại thành biến phí, định phí, và chi phí hỗn hợp. Các chi phí hỗn hợp được tách thành biến và định phí theo một trong các phương pháp sử dụng phổ biến là: Phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp bình phương bé nhất, phương pháp hồi quy bội và phương pháp đồ thị phân tán.

Nhận diện và phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh

Để giúp nhà quản trị có được các thông tin hữu ích trong quá trình ra quyết định thì chi phí có thể được phân chia thành chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch, chi phí chìm, chi phí tránh được và chi phí không tránh được.

Chi phí cơ hội: Đó là lợi ích lớn nhất bị mất đi vì chọn phương án và hành động này thay cho phương án và hành động khác

Chi phí chênh lệch: Đó là các khoản chi phí có ở phươn án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác. Chi phí chệnh lệch có thể là biến phí, định phí hay chi phí hỗn hợp.

Chi phí chìm: Là những khoản chi phí mà doanh nghiệp vẫn cứ phải chịu mặc dù các nhà quản trị chọn bất kỳ một phương án kinh doanh nào, thông thường chi phí chìm không thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh trong ngắn hạn vì thông tin không có tính chênh lệch.

Chi phí tránh được và chi phí không tránh được: Chi phí tránh được là các khoản chi phí mà các nhà quản trị kinh doanh có thể giảm được khi thực hiện các quyết định kinh doanh tối ưu. Còn chi phí không tránh được đó là các khoản chi phí cho dù nhà quản trị có chọn phương án nào vẫn cứ phải chịu.

Nhận diện và phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp được phân loại thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp (Phạm Văn Dược, 2012)

Chi phí trực tiếp của một đối tượng tập hợp chi phí là những khoản chi phí có thể tính thẳng và tính toàn bộ cho đối tượng đó.

Chi phí gián tiếp của một đối tượng tập hợp chi phí là những khoản chi phí không thể tính thẳng toàn bộ cho đối tượng đó mà phải thực hiện phân bổ.

Nhận diện và phân loại chi phí theo trung tâm trách nhiệm

Căn cứ vào khả năng định mức có thể chia chi phí thành trung tâm chi phí kỹ thuật và trung tâm chi phí tùy ý (Đào Thúy Hà, 2015).

Trung tâm chi phí kỹ thuật*:* Là trung tâm mà các yếu tố chi phí và các mức hao phí về nguồn lực sử dụng để sản xuất một đơn vị sản phẩm, dịch vụ đều được định mức cụ thể. Trung tâm này thường là bộ phận liên quan đến sản xuất như nhà máy, xí nghiệp, phân xưởng, tổ đội,...

Trung tâm chi phí tùy ý*:* Là trung tâm chi phí mà các yếu tố được dự toán và đánh giá căn cứ trên nhiệm vụ được giao chung, khó có thể xác định cụ thể cho từng đơn vị sản phẩm hoặc từng công việc. Trung tâm này thường là các bộ phận phục vụ/phòng ban như phòng kế toán, nhân sự, kinh doanh, kế hoạch, nghiên cứu và phát triển,...

+ Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí nhằm kiểm soát chi phí:

Để xác định chính xác chi phí phục vụ cho quản trị DN, có thể sử dụng một số phương pháp xác định chi phí như: Xác định chi phí theo công việc, xác định chi phí theo nhóm sản phẩm, xác định chi phí theo hợp đồng và xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Đối với những DN khó xác định chi phí gián tiếp phân bổ cho sản phẩm. DN có thể sử dụng các tiêu thức phân bổ truyền thống (theo số giờ máy, theo sản phẩm, theo CP NVLTT, CP NCTT,...) hoặc có thể sử dụng phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (ABC), phương pháp ABC là một phương pháp xác định chi phí hiện đại, do vậy luận án giới thiệu phương pháp này. Phương pháp ABC là một phương pháp xác định chi phí bằng cách xác định các trung tâm chi phí hoặc các trung tâm hoạt động trong một tổ chức và chỉ định chi phí cho các sản phẩm và

dịch vụ dựa trên số lượng các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến quá trình cung cấp một sản phẩm hay dịch vụ. Thực chất của phương pháp này là việc phân bổ chi phí chung cho các đối tượng chịu phí căn cứ vào mức độ sử dụng nguồn lực chi phí của từng hoạt động. Theo phương pháp này, ngoại trừ các chi phí trực tiếp như CP NVLTT, CP NCTT là các CP có thể xác định trực tiếp cho sản phẩm nên không cần áp dụng phương pháp ABC, các chi phí chung còn lại cần được phân bổ sẽ sử dụng phương pháp ABC thông qua hai giai đoạn: Giai đoạn 1: Xác định chi phí theo hoạt động, giai đoạn 2: Phân bổ chi phí hoạt động cho sản phẩm, khách hàng. Công việc xác định chi phí theo hoạt động được tiến hành cụ thể theo 4 bước:

Bước 1: Xác định nhóm chi phí hoạt động và đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí đây là bước đầu tiên và quan trọng của việc xây dựng nên hệ thống ABC trong một đơn vị. Công việc này được bắt đầu bằng việc liệt kê các hoạt động của đơn vị, sau đó DN sẽ thực hiện nhóm các hoạt động tương tự vào một nhóm ở mức độ thích hợp (mức đơn vị, mức đơn hàng, mức sản phẩm, mức khách hàng, mức duy trì tổ chức - không phát sinh từ hoạt động sản xuất sản phẩm nên không phân bổ)

Bước 2: Xác định chi phí và hạch toán chi phí chung cho các nhóm chi phí. Việc tính chi phí chung cho các nhóm chi phí được thực hiện trên cơ sở phỏng vấn trực tiếp nhân viên để xác định mức độ sử dụng (% sử dụng) các chi phí của các nhóm chi phí. Từ đó, tính được chi phí cho từng nhóm hoạt động, các hoạt động như là các đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Hoạt động tính chi phí chung cho các nhóm hoạt động được gọi là hoạt động phân bổ chi phí lần đầu.

Bước 3: Tính chi phí cho từng hoạt động và xác định được mức phẩn bổ chi phí cho từng đơn vị đo lường hoạt động. Căn cứ vào mức độ sử dụng nguồn lực chi phí của từng hoạt động để phân bổ.

Bước 4: Phân bổ chi phí chung cho đối tượng hạch toán chi phí. Chi phí chung sẽ được phân bổ cho từng loại sản phẩm, từng khách hàng. Hoạt động tính chi phí của từng nhóm hoạt động cho từng sản phẩm, khách hàng được gọi là hoạt động phân bổ chi phí lần thứ hai, từ đó căn cứ vào mức độ sử dụng hoạt động (số lần, thời gian, mức độ) để phân bổ cho sản phẩm, khách hàng…

+ Tổ chức xác định giá thành sản phẩm:

Để xác định giá thành sản phẩm phục vụ cho nhu cầu quản trị cũng như tính toán chính xác giá thành để có chiến lược định giá bán phù hợp,…doanh nghiệp có thể sử dụng một số phương pháp xác định giá thành sản phẩm như sau:

- Xác định giá thành theo tổng chi phí sản xuất;
- Xác định giá thành theo biến phí;
- Xác định giá thành theo biến phí và có phân bổ hợp lý định phí sản xuất;
- Xác định giá thành trên cơ sở hoạt động (giá thành ABC)

2.3.3.3. Tổ chức cung cấp thông tin cho nhà quản trị

Các thông tin chi phí sau khi được xử lý, phân tích sẽ được cung cấp cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng. Bộ phận cung cấp thông tin cho DN có thể là các phân xưởng sản xuất, phòng kế toán, phòng kế hoạch, phòng kinh doanh, phòng kỹ thuật. Nội dung của thông tin cung cấp được trình bày dưới dạng các báo cáo về chi phí (Báo cáo tiêu hao chi phí, báo cáo sản xuất, báo cáo giá thành sản phẩm,...). Các báo cáo chi phí và giá thành sẽ được cung cấp cho các bộ phận sử dụng thông tin (cấp cơ sở, cấp trung gian và cấp cao) để kiểm soát và ra quyết định.

2.3.4. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ đánh giá thành quả hoạt động trong doanh nghiệp

Đánh giá thành quả là một chức năng quan trọng của KTQT (Emmanuel và cộng sự, 1990). Đánh giá thành quả cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để hỗ trợ cho việc đạt được các mục tiêu chiến lược của tổ chức (Jusoh và Parnell, 2008). Để đánh chính xác thành quả hoạt động của DN, rất cần các thông tin mà KTQT cung cấp, để có thông tin KTQT chất lượng cần tổ chức thu thập, phân tích và cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản trị.

2.3.4.1.Tổ chức thu thập thông tin và cơ sở dữ liệu

Các thông tin cần thu thập để phục vụ cho đánh giá thành quả hoạt động của DN bao gồm các thông tin liên quan đến thước đo tài chính và thước đo phí tài chính. Các thông tin về các thước đo này được thu thập ở các bộ phận phòng ban có liên quan trong DN, như phòng kinh doanh, bộ phận marketing, phòng nhân sự, phân xưởng sản xuất, phòng kế toán... Các thước đo tài chính thường được sử dụng

để đánh giá thành quả bao gồm lãi/lỗ hoạt động SXKD, thu nhập (lợi nhuận) trên vốn đầu tư, phân tích chênh lệch thực tế với dự toán, sự tăng trưởng về doanh thu và lưu chuyển dòng tiền. Các thước đo phi tài chính chủ yếu được sử dụng là: Số lần khiếu nại của khách hàng, sự hài lòng của khách hàng, phân phối sản phẩm đúng hạn, thời gian chờ sản xuất, tỷ lệ phế phẩm, doanh thu trên công nhân trực tiếp và tỷ lệ công nhân vắng mặt, các thước đo phi tài chính này được sử dụng để hỗ trợ cho các thước đo tài chính của DN nhằm đánh giá một cách toàn diện thành quả hoạt động của DN.

2.3.4.2. Tổ chức phân tích thông tin và đánh giá thành quả hoạt động

Trên cơ sở thu thập các thông tin phục vụ cho đánh giá thành quả hoạt động của DN, KTQT tiến hành tổ chức phân tích thông tin để cung cấp theo yêu cầu của nhà quản trị. Các thông tin về các chỉ tiêu đo lường thành quả đã thu thập được phân tích bằng các phương pháp của thống kê như phân tích chênh lệch, phân tích tốc độ tăng trưởng, phương pháp chỉ số phục vụ cho công tác lập báo cáo thành quả hoạt động trong DN. Các kỹ thuật sử dụng để phân tích, đánh giá thành quả của KTQT đó là: Phân tích báo cáo tài chính của DN thông qua việc sử dụng hệ thống các chỉ tiêu tài chính, đánh giá thành quả theo thẻ điểm cân bằng (BSC),...

2.3.4.3. Tổ chức cung cấp thông tin đánh giá thành quả cho nhà quản trị

Các thông tin sau khi được phân tích sẽ được trình bày trên các báo cáo đánh giá thành quả cung cấp cho nhà quản trị. Hệ thống báo cáo thành quả của KTQT thường là: Báo cáo lãi/lỗ hoạt động kinh doanh bộ phận dạng số dư đảm phí, báo cáo phân tích chệnh lệch thực tế với dự toán, báo cáo về hiệu quả sử dụng vốn, báo cáo về mức độ hài lòng của khách hàng, báo cáo hiệu quả sản xuất để đánh giá thành quả hoạt động của DN theo thước đo tài chính và phi tài chính. Các thông tin này giúp cho nhà quản trị điều hành DN hiệu quả hơn, nâng cao hiệu quả SXKD, gia tăng mức độ hài lòng của khách hàng.

2.3.5. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho việc ra quyết định

2.3.5.1. Tổ chức thu thập thông tin hỗ trợ việc ra quyết định

Đối với các thông tin hỗ trợ ra quyết định ngắn hạn. Các thông tin cần thu thập là tất cả các thông tin (tài chính và phi tài chính) có liên quan tới các phương án có thể xảy ra. Thông tin phổ biến là: Thông tin về chi phí (biến phí và định phí

sản xuất kinh doanh), khối lượng sản xuất – tiêu thụ, thông tin về giá bán, lợi nhuận kỳ vọng của sản phẩm, và thông tin về khách hàng, thị trường...

Đối với các thông tin hỗ trợ ra quyết định dài hạn là các thông tin thường gắn với các dự án đầu tư dài hạn của DN. Các thông tin cần thu thập liên quan tới: Tổng vốn đầu tư, cơ cấu vốn đầu tư (vốn chủ sở hữu, vốn vay), thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị, tỷ suất chiết khấu dòng tiền, thời gian đầu tư của dự án... Do vậy việc thu thập thông tin cần hết sức thận trọng và đầy đủ vì các dự án thường có số vốn tương đối lớn, các chi phí đầu tư cho thiết bị thường là các chi phí chìm nên một khi đã lựa chọn phương án đầu tư, nhà quản trị sẽ khó có cơ hội sửa chữa.

2.3.5.2. Tổ chức phân tích thông tin

Các thông tin để hỗ trợ cho nhà quản trị ra quyết định cần được phân tích một cách kỹ lưỡng đảm bảo sự chính xác. Khi phân tích các thông tin này có thể sử dụng các kỹ thuật và công cụ như sau:

Đối với các thông tin hỗ trợ ra quyết định ngắn hạn, có thể sử dụng:

- Phân tích thông tin thích hợp, không thích hợp giúp nhà quản trị ra quyết định ngừng hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận, một mặt hàng, quyết định sản xuất hay mua ngoài, bán ngay nửa thành phẩm hay tiếp tục sản xuất rồi bán, quyết định sản xuất tối ưu trong điều kiện nguồn lực có hạn.

- Phân tích mối quan hệ CVP để xác định điểm hòa vốn và xác định lợi nhuận mong muốn khi có sự thay đổi của một số nhân tố như giá bán, biến phí, định phí, sản lượng tiêu thụ, cơ cấu mặt hàng tiêu thụ... để nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.

- Sử dụng hệ thống tồn kho kịp thời (JIT) để DN chủ động trong quá trình sản xuất và kiểm soát hàng tồn kho. Mia (2000) định nghĩa JIT là một hệ thống theo đó hàng hoá trong một giai đoạn của chu kỳ sản xuất - bán hàng được hoàn thành ngay trước khi tiến hành ở giai đoạn tiếp theo; nó tập trung vào việc giảm thiểu các hoạt động hoặc sử dụng các nguồn lực mà không làm tăng giá trị cho sản phẩm.

- Phân tích khả năng sinh lợi của sản phẩm, của khách hàng.

Đối với các thông tin hỗ trợ ra quyết định dài hạn lựa chọn dự án đầu tư, có thể sử dụng: Phương pháp tính thời gian hoàn vốn đầu tư, tỷ suất sinh lời kế toán, hiện giá thuần (NPV), tỷ suất sinh lợi nội bộ (IRR) để lựa chọn phương án tối ưu.

2.3.5.3. Tổ chức cung cấp thông tin cho nhà quản trị

Thông tin cung cấp cho nhà quản trị để hỗ trợ cho quá trình ra quyết định là hệ thống các báo cáo bao gồm: Báo cáo kết quả kinh doanh dạng lãi trên biến phí để xác định điểm hòa vốn và lựa chọn các phương án khi thay đổi một số nhân tố (giá bán, biến phí, định phí, sản lượng), báo cáo phân tích thông tin thích hợp, báo cáo xếp hạng dự án đầu tư, báo cáo thành quả bộ phận, báo cáo tồn kho,...

2.3.6. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ quản trị chiến lược

2.3.6.1. Tổ chức thu thập thông tin

Quá trình phát triển của DN luôn gắn liền với chiến lược kinh doanh của DN. Xây dựng chiến lược kinh doanh nhà quản trị căn cứ vào nhiều nguồn thông tin khác nhau trong đó có thông tin KTQT. Để cung cấp thông tin hỗ trợ cho quản trị chiến lược KTQT thu thập thông tin từ bộ phận nghiên cứu phát triển sản phẩm mới nhằm xây dựng chi phí mục tiêu để đạt được lợi nhuận mục tiêu, thu thập thông tin chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm để kiểm soát chi phí ứng với từng giai đoạn phát triển của sản phẩm, thu thập thông tin liên quan đến cạnh tranh, cung - cầu, vị thế của DN trên trị trường, thông tin về chuỗi giá trị của DN.

Thu thập thông tin có tính chiến lược thường có sự phối kết hợp của nhiều bộ phận trong DN như kế toán, kế hoạch, marketing, kỹ thuật, sản xuất, nhân sự, nghiên cứu và phát triển (R&D)... Nguồn thông tin bao gồm cả thông tin nội bộ và thông tin bên ngoài. Đối với các thông tin không có sẵn, DN có thể phải mua từ các tổ chức tư vấn hoặc tổ chức cung cấp dữ liệu chuyên nghiệp (các dữ liệu lớn – big data: dữ liệu ngành; quốc gia hoặc vùng lãnh thổ...).

2.3.6.2. Tổ chức phân tích thông tin

Sau khi thu thập thông tin sẽ tiến hành phân tích thông tin, để phân tích thông tin DN có thể vận dụng một số kỹ thuật của KTQT như:

Chi phí mục tiêu (Target costing –TC), Cadez (2006) định nghĩa chi phí mục tiêu như là một kỹ thuật được sử dụng trong quá trình thiết kế sản phẩm và triển khai để tính toán chi phí sản xuất, kỹ thuật sản xuất hoặc tiếp thị sản phẩm mong muốn bằng cách lấy giá bán ước tính (giá bán mục tiêu) trừ đi lợi nhuận mong muốn (lợi nhuận mục tiêu). Sản phẩm sau đó được thiết kế để đáp ứng được chi phí mong muốn đó (chi phí mục tiêu). Phương pháp chi phí mục tiêu là phương pháp

phù hợp nhất cho quản trị chi phí trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế triển khai sản phẩm (Đào Thúy Hà, 2015). Như vậy các DN trong tương lai có chiến lược sản xuất sản phẩm mới nên áp dụng phương pháp chi phí này.

Chí theo vòng đời sản phẩm (Life cycle costing – LCC), theo phương pháp này để đảm bảo mục tiêu lợi nhuận, nhà quản trị phải tiến hành hoạt động quản trị chi phí từ ngay giai đoạn bắt đầu nghiên cứu thiết kế sản phẩm. Công việc này sẽ tiếp tục diễn ra trong các giai đoạn tiếp theo của chu kỳ sống sản phẩm. Ở mỗi giai đoạn phát triển khác nhau thì phương pháp áp dụng quản trị chi phí cũng khác nhau.

Bên cạnh đó DN cũng có thể sử dụng các kỹ thuật khác của KTQT như phân tích chuỗi giá trị, phân tích năng lực cạnh tranh của DN để xác định vị thế của DN trên thị trường, phân tích biến động cung - cầu để dự báo nhu cầu tiêu thụ sản phẩm có kế hoạch sản xuất hợp lý (Ahmad, 2012).

2.3.6.3. Tổ chức cung cấp thông tin cho nhà quản trị

Các thông tin KTQT hỗ trợ cho quản trị chiến lược sẽ được cung cấp cho các cấp quản trị trong đơn vị (cấp cơ sở, cấp trung gian, cấp cao) để phối hợp thực hiện. Các thông tin này bao gồm: Thông tin chi phí mục tiêu trong thiết kế sản phẩm mới; chiến lược chi phí trong dài hạn của DN; chuỗi giá trị; chi phí ở từng giai đoạn phát triển của sản phẩm và thông tin liên quan đến cạnh tranh, cung - cầu, vị thế của DN trên thị trường.

2.4. Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

2.4.1. Cơ sở lý thuyết

Có nhiều lý thuyết được sử dụng để lý giải về sự phát triển và áp dụng KTQT trong DN trong các nghiên cứu của các tác giả: Ahmad (2012), Doan Ngoc Phi Anh (2012), Alnamri (1993),… các lý thuyết được sử dụng phổ biến là lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency theory) và lý thuyết quá trình đổi mới (Diffusion of inovation theory).

2.4.1.1. Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency theory)

Lý thuyết ngẫu nhiên là một lý thuyết hành vi cho rằng không có cách nào tốt nhất để thiết kế cấu trúc tổ chức. Cách tốt nhất để tổ chức, ví dụ: một công ty, phụ thuộc vào tình hình nội bộ và các nhân tố (ngẫu nhiên) bên ngoài công ty.

Mục tiêu chính của lý thuyết ngẫu nhiên là tìm ra các phương pháp giúp các nhà quản lý cải tiến cách sử dụng các nguồn lực của tổ chức và cạnh tranh thành công trong môi trường toàn cầu.

Lý thuyết ngẫu nhiên của KTQT dựa trên ý tưởng "không có một hệ thống kế toán phổ biến thích hợp được áp dụng như nhau cho tất cả các tổ chức trong mọi trường hợp" (Otley, 1980, trang 413). Nói cách khác, một hệ thống KTQT phù hợp sẽ phụ thuộc vào doanh nghiệp cụ thể và bối cảnh cụ thể mà doanh nghiệp đó hoạt động (Otley, 1980). Lý thuyết ngẫu nhiên đã cung cấp cho các học giả nghiên cứu về KTQT một khuôn mẫu quan trọng để tiến hành nghiên cứu thực nghiệm trong 20 năm qua (Doan Ngoc Phi Anh, 2012).

Lý thuyết ngẫu nhiên giải thích cách thức một hệ thống thông tin kế toán phù hợp có thể được thiết kế để phù hợp với cấu trúc tổ chức, công nghệ, chiến lược và môi trường của công ty (Otley, 1980; Emmanuel, Otley và Merchant, 1990; Innes and Mitchell, 1991).

Vào đầu những năm 1970, lý thuyết ngẫu nhiên về KTQT đã xuất hiện, nhưng sự xuất hiện của nó độc lập với sự phát triển trong lĩnh vực nghiên cứu định lượng. Nó xuất hiện từ nghiên cứu hành vi và tổ chức. Cách tiếp cận lý thuyết ngẫu nhiên vận dụng trong KTQT nhằm xác định và tổ chức một hệ thống kế toán phù hợp với các bộ phận khác nhau trong DN cũng như phù hợp với môi trường bên (Ahmad, 2012).

2.4.1.2. Lý thuyết quá trình đổi mới (Diffusion of inovation)

Quá trình đổi mới là một lý thuyết nhằm giải thích làm thế nào, tại sao, tỷ lệ những ý tưởng và công nghệ mới được lan rộng. Everett Rogers, giáo sư nghiên cứu truyền thông đã giới thiệu lý thuyết trong cuốn sách “Quá trình đổi mới” (Diffusion of Innovations). Cuốn sách này được xuất bản lần đầu tiên vào năm 1962, và tái bản lần thứ năm, năm 2003.

Rogers (2003, trang 11) đã định nghĩa “sự đổi mới là quá trình truyền đạt thông qua một số kênh nhất định theo thời gian giữa các thành viên của một hệ thống xã hội”. Rogers đề xuất bốn yếu tố chính ảnh hưởng đến sự lan tỏa của một ý tưởng mới: sự đổi mới tự thân, các kênh truyền thông, thời gian, và một hệ thống xã hội.

Trong những năm gần đây, một số nghiên cứu về KTQT đã áp dụng khung khái niệm từ lý thuyết quá trình đổi mới để khám phá cách thức và phương tiện đổi mới của một số thực hành KTQT hiện tại như thẻ điểm cân bằng và chi phí dựa trên hoạt động. Điển hình là các nghiên cứu của Bjornenak (1997), Malmi (1999), Lapsley và Wright (2004), Axe và Bjornenak (2005).

Đổi mới là bất kỳ ý tưởng, hành động, hoặc đối tượng được nhận thức là mới của người tham gia (Rogers, 1983). Thuật ngữ 'mới' trong định nghĩa này nên được hiểu rộng rãi. Những ý tưởng cũ được áp dụng cho các thiết lập mới hoặc thậm chí được đưa vào cùng một bối cảnh tại một thời điểm sau đó có thể được coi là những đổi mới (Axe và Bjornenak, 2005). Theo đó, tổ chức vận dụng KTQT (phương Tây) là tương đối mới ở các nước chuyển đổi như Việt Nam. Do đó, việc tổ chức KTQT ở các nước chuyển đổi, trong đó có Việt Nam, có thể giống với việc đổi mới (Doan Ngoc Phi Anh, 2012).

2.4.2. Các nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Tổ chức KTQT được nghiên cứu và áp dụng tại các DN ở các quốc gia phát triển, các quốc gia đang phát triển và các quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi trên góc độ xem xét thực trạng vận dụng và các nhân tố ảnh hưởng tới thực trạng vận dụng KTQT. Điển hình là các nghiên cứu sau:

Ahmad (2012) nghiên cứu về tổ chức KTQT trong các DN nhỏ và vừa ở Malaysia. Trong nghiên cứu này tác giả đã vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên đưa ra các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT đó là: Mức độ cạnh tranh của thị trường, quy mô DN, các yếu tố công nghệ và kỹ thuật, sự tham gia của nhà quản trị và trình độ nhân viên kế toán. Và sự tác động của những yếu tố này đến vận dụng KTQT ở các DN nhỏ và vừa theo các nội dung: KTQT chi phí, dự toán SXKD, hỗ trợ việc ra quyết định, đánh giá thành quả và kế toán quản trị chiến lược. Kết quả nghiên cứu cho thấy 4 nhân tố ngẫu nhiên ảnh hưởng thuận chiều đến vận dụng KTQT trong các DN nhỏ và vừa ở Malaysia là: Quy mô của DN, mức độ cạnh tranh, yếu tố công nghệ và kỹ thuật, và sự tham gia của nhà quản trị.

Doan Ngoc Phi Anh (2012), nghiên cứu về tổ chức KTQT Phương Tây vào các DN Việt Nam trong nền kinh tế chuyển đổi. Với việc sử dụng lý thuyết quá trình đổi mới và lý thuyết ngẫu nhiên tác giả đã phân tích làm rõ thực trạng vận

dụng KTQT ở các DN Việt Nam trong nền kinh tế chuyển đổi so sánh với vận dụng KTQT ở phương Tây và chỉ ra hai nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức vận dụng KTQT của các DN Việt Nam là: Mức độ cạnh tranh và phân cấp quản lý. Bên cạnh đó nghiên cứu cũng cho thấy ảnh hưởng tích cực của vận dụng KTQT đến thành quả hoạt động của DN.

Đến năm 2016, trong nghiên cứu "Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị và ảnh hưởng của nó đến thành quả doanh nghiệp". Đoàn Ngọc Phi Anh đã làm rõ hơn sự ảnh hưởng của hai nhân tố cạnh tranh và phân cấp quản lý đến tổ chức KTQT. Thông qua dữ liệu khảo sát từ 220 DN Việt Nam có quy mô vừa và lớn. Kết quả nghiên cứu cho thấy nhân tố phân cấp quản lý và cạnh tranh, đều có ảnh hưởng tích cực đến việc sử dụng các công cụ KTQT hiện đại, nhưng lại không có tác động đến việc sử dụng các công cụ KTQT truyền thống. Mặt khác, việc vận dụng các công cụ KTQT sẽ góp phần nâng cao thành quả hoạt động của các DN.

Nguyen Thi Phuong Dung (2013), khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức vận dụng KTQT tại các DNSX đồ uống ở Việt Nam tác giả đã chỉ ra hai nhóm nhân tố chính, đó là nhóm nhân tố bên trong gồm: quy mô của DN, tuổi/thời gian hoạt động của DN. Nhóm nhân tố bên ngoài gồm: môi trường chính trị, xã hội, kinh tế và lịch sử hệ thống chi phí.

Chenhall and Langfield-Smith (1998), khi tiến hành nghiên cứu về các công ty sản xuất ở Autralia, đã giải thích lý do các công ty sản xuất lớn có tỷ lệ vận dụng KTQT hiện đại cao hơn, theo các tác giả sự tăng lên về quy mô tổ chức dẫn đến sự phức tạp của cơ chế quản lý nên đòi hỏi các doanh nghiệp lớn vận dụng các kỹ thuật KTQT phức tạp hơn. Ngoài ra các công ty lớn có tiền lực tài chính lớn thường dễ dàng thử nghiệm các phương pháp mới như: Thẻ điểm cân bằng hay chi phí theo hoạt động (ABC). Một lý do nữa là để cạnh tranh trên thị trường quốc tế đòi hỏi các doanh nghiệp ở Autralia phải đổi mới các công cụ quản lý trong đó có KTQT.

O'Connor và cộng sự (2004) đã điều tra nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT phương Tây tại các doanh nghiệp nhà nước Trung Quốc. Dựa trên các nghiên cứu trước đây, các tác giả đưa ra giả thuyết việc vận dụng KTQT ảnh hưởng bởi các nhân tố: kinh nghiệm liên doanh; khan hiếm việc làm; các loại chứng khoán giao dịch; mức độ cạnh tranh của thị trường đào tạo; tác động của

chính phủ; quy mô doanh nghiệp; các chỉ tiêu hiện tại của chính phủ Trung Quốc, và tuổi/thời gian hoạt động của doanh nghiệp. Các tác giả tiến hành các cuộc phỏng vấn sâu và khảo sát quy mô lớn để kiểm định các giả thuyết này. Phát hiện của nghiên cứu này là kinh nghiệm liên doanh, khan hiếm việc làm, các loại chứng khoán giao dịch, sẵn sàng đào tạo và số năm hoạt động của doanh nghiệp Nhà nước (DNNN) đã có ảnh hưởng đáng kể đến việc vận dụng KTQT phương Tây trong các DNNN Trung Quốc.

Abdel-Kader và Luther (2008) cũng đã chỉ ra ba nhóm nhân tố ngẫu nhiên ảnh hưởng tới vận dụng KTQT trong các DN bao gồm: Nhóm nhân tố bên ngoài (sự không chắc chắn về môi trường và quyền lực của khách hàng), nhóm nhân tố về tổ chức/bên trong DN (chiến lược cạnh tranh, phân cấp quản lý và quy mô của doanh nghiệp) và nhóm nhân tố quy trình sản xuất (sự phức tạp của quá trình sản xuất, quản lý chất lượng toàn diện, quản lý tồn kho kịp thời). Kết quả nghiên cứu cho thấy sự không chắc chắn về môi trường, quyền lực của khách hàng, phân cấp quản lý, quản lý chất lượng toàn diện, quản lý tồn kho kịp thời là những nhân tố ảnh hưởng đáng kể đến vận dụng KTQT trong các DN ở Anh.

Janaka Subasinghe và A. T. Fonseka (2009) đã tiến hành khảo sát 22 doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất, thương mại và dịch vụ ở Sri LanKa. Với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng và định tính các tác giả đã chỉ ra 4 yếu tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT. Các nhân tố nhận thức của nhà quản trị cấp cao, mức độ của lập kế hoạch và kiểm soát, và văn hóa tổ chức có quan hệ thuận chiều, còn nhân tố phụ thuộc vào KTTC có mối quan hệ ngược chiều tới tổ chức KTQT. Nghiên cứu cũng chỉ ra mức độ biến động thị trường không phải là một nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT; tuy nhiên các phân tích cho thấy rằng mức độ vận dụng KTQT cao hơn khi thị trường bất ổn.

2.4.3. Giả thuyết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

2.4.3.1. Mức độ cạnh tranh của thị trường

Nhân tố cạnh tranh được đề cập đến khi một DN phải đối phó với đối thủ của mình về nguồn nguyên liệu, nhân lực, chất lượng của sản phẩm, dịch vụ, giá cả, kênh phân phối, sự đa dạng hóa của sản phẩm (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2016). Longden (2001) đã xác nhận rằng các yếu tố ngẫu nhiên như mức độ cạnh tranh và

sự biến động của môi trường đã làm thay đổi KTQT ở Nam Phi. Đoàn Ngọc Phi Anh (2012, 2016) đã chỉ ra nhân tố cạnh tranh có tác động tích cực đến sử dụng các công cụ KTQT hiện đại, nhưng lại không có tác động đến việc sử dụng các công cụ KTQT truyền thống trong các DN ở Việt Nam. Ahmad (2012), Chenhall và Langfield-Smith (1998), O'Connor và cộng sự (2004), Abdel-Kader và Luther (2008) đều khẳng định nhân tố cạnh tranh ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT. Tuy nhiên trong một nghiên cứu khác của Williams & Seaman (2001) lại cho ra kết quả khác, nhân tố cạnh tranh không tác động đến việc tổ chức KTQT trong.

Theo tác giả nhân tố cạnh tranh là nhân tố bên ngoài mang tính khách quan và tác động trực tiếp đến tổ chức KTQT trong DN.

Vận dụng vào nghiên cứu tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, giả thuyết nghiên cứu thứ nhất được phát biểu như sau:

H_1: Mức độ cạnh tranh của thị trường có tác động thuận chiều đến các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.4.3.2. Yếu tố công nghệ và kỹ thuật sản xuất

Yếu tố công nghệ và kỹ thuật sản xuất có ảnh hưởng không nhỏ đến vận dụng KTQT. Điều này được lý giải khi các DN áp dụng hệ thống quản lý sản xuất hiện đại như: Hệ thống quản lý chất lượng toàn diện (TQM), hệ thống quản lý hàng tồn kho kịp thời (JIT) thường gắn liền với mức độ vận dụng cao và phức tạp của KTQT. Abdel-Maksoud và cộng sự (2005) nhận thấy rằng mức độ vận dụng KTQT tương đối phức tạp tồn tại trong các doanh nghiệp đã đầu tư đáng kể vào công nghệ sản xuất và quản lý tiên tiến, ví dụ: TQM và JIT. Đồng ý với quan điểm của Maksoud, Kader và Luther (2008) cũng đưa ra kết luận sự khác biệt về tính phức tạp trong KTQT được giải thích bởi việc áp dụng hệ thống công nghệ sản xuất hiện đại, và kỹ thuật quản lý tiên tiến (TQM và JIT). Ahmad (2012) khi nghiên cứu về các DN nhỏ và vừa ở Malaysia đã kết luận nhân tố công nghệ và kỹ thuật có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT.

Với bối cảnh nghiên cứu tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, giả thuyết thứ hai được phát biểu:

H_2: Mức độ phức tạp của công nghệ và kỹ thuật sản xuất có tác động thuận chiều đến các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.4.3.3. Quy mô của doanh nghiệp

Quy mô của DN có thể dựa trên các tiêu chí vốn điều lệ, số lượng nhân viên, doanh thu. Mức độ cạnh tranh của thị trường ngày càng gia tăng dẫn đến việc hình thành nên các Tổng công ty, tập đoàn đa quốc gia để tăng quy mô, chuyên môn hóa và năng lực cạnh tranh trên thị trường. Chenhall và Langfield-Smith (1998) đã chỉ ra các công ty sản xuất quy mô lớn có xu hướng áp dụng KTQT hiện đại nhiều hơn các DN nhỏ, theo các tác giả sự tăng lên về quy mô tổ chức dẫn đến sự phức tạp của cơ chế quản lý và các công ty lớn có nhiều tiềm lực hơn để tiếp cận và vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại. Các tác giả Ahmad (2012), O'Connor và cộng sự (2004), Abdel-Kader và Luther (2008), Merchant (1984), Haldma và Laats (2002), Al-Omiri và Drury (2007) cũng đã chứng minh quy mô của DN có ảnh hưởng tích cực đến vận dụng KTQT. Đáng chú ý là nghiên cứu của Nguyen Thi Phuong Dung (2013) khi nghiên cứu về các DNSX đồ uống ở Việt Nam cũng cho thấy nhân tố quy mô của DN ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng KTQT.

Từ các nghiên cứu tiền nhiệm, vận dụng vào TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, có thể phát biểu giả thuyết thứ ba như sau:

H_3: Quy mô của DN tác động thuận chiều tới các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.4.3.4. Sự tham gia của nhà quản trị

Môi trường kinh doanh thường xuyên biến động đòi hỏi nhà quản trị thường xuyên đưa ra các quyết định thích ứng với sự biến đổi đó, nhằm đạt được các mục tiêu trong ngắn hạn và dài hạn. Các quyết định của nhà quản trị thường dựa trên hệ thống thông tin KTQT cung cấp. Sự tham gia của nhà quản trị có thể được hiểu là sự nhận thức và trình độ của họ đến tổ chức KTQT. Holmes và Nicholls (1989) cho rằng trình độ học vấn của quản lý doanh nghiệp có ảnh hưởng đáng kể đến thông tin kế toán DN. Ahmad (2012) cũng đã chỉ ra sự tham gia của nhà quản trị có ảnh hưởng đến vận dụng KTQT. Vì thế, tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, có thể phát biểu giả thuyết nghiên cứu thứ tư như sau:

H_4: Sự tham gia của nhà quản trị có tác động thuận chiều tới các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.4.3.5. Trình độ của nhân viên kế toán

Trình độ của nhân viên kế toán ảnh hưởng khá nhiều đến vận dụng KTQT trong DN, đó là những người trực tiếp tư vấn, tham mưu và cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Có thể nói chất lượng thông tin KTQT phụ thuộc khá nhiều vào trình độ của nhân viên kế toán. Halma và Laats (2002); Al-Omiri (2003) và Ismail và King (2007) cho thấy sự hiện diện của cán bộ kế toán có trình độ liên quan đến vận dụng KTQT ở mức độ cao. Haldma và Laats (2002) cho rằng sự thiếu hụt các kế toán viên đủ tiêu chuẩn có thể là rào cản đối với áp dụng rộng rãi các kỹ thuật KTQT hiện đại. Ahmad (2012) nhận xét trình độ của nhân viên kế toán quản trị có thể là nhân tố nội sinh ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQT trong DN.

Vận dụng vào nghiên cứu tổ chức KTQT tại TCT giấy Việt Nam và các DN liên kết, giả thuyết thứ năm được phát biểu như sau:

H_5: Trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng thuận chiều tới các nội dụng tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.5. Quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp

Hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp/bộ phận có thể được nhìn nhận như sự đánh giá mà doanh nghiệp/bộ phận đó đã thành công trong việc đạt được các mục tiêu đề ra (Mia và Clarke, 1999). Hiệu quả hoạt động của DN bao gồm hệ thống các chỉ tiêu như: Năng suất, chi phí, chất lượng, lịch trình phân phối, thị phần, tốc độ tăng trưởng doanh thu, lợi nhuận hoạt động, dòng tiền từ hoạt động, tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư, phát triển sản phẩm mới, hoạt động nghiên cứu và phát triển, và phát triển nhân sự (Ahmad, 2012).

Có nhiều tác giả nghiên cứu về mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động của DN như: Ahmad (2012), Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), Duh và cộng sự (2009).

Ahmad (2012), đã tiến hành khảo sát 1.000 doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa ở Malaysia, kết quả nghiên cứu cho thấy tổ chức KTQT không trực tiếp tạo ra hiệu

quả hoạt động của các công ty, nhưng tổ chức KTQT như một công cụ hỗ trợ giúp quản lý hoạt động hiệu quả hơn là trực tiếp cải thiện hiệu quả của các doanh nghiệp.

Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT và ảnh hưởng của nó đến thành quả doanh nghiệp, với mẫu điều tra là các doanh nghiệp có quy mô vừa và lớn ở Việt Nam, tác giả nhận thấy việc vận dụng kế toán quản trị sẽ nâng cao thành quả hoạt động (cả tài chính và phi tài chính) của doanh nghiệp.

Duh và cộng sự (2009), đã tiến hành khảo sát 219 DN ở Trung Quốc, kết quả nghiên cứu cho thấy có mối quan hệ tích cực giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động của các DN.

Dựa trên cơ sở các nghiên cứu thực nghiệm về mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động của DN, phù hợp với 5 nội dung tổ chức KTQT phục vụ cho các chức năng quản lý, vận dụng vào nghiên cứu tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, luận án xây dựng giả thuyết nghiên cứu sau:

H_6: Tổ chức KTQT có ảnh hưởng đáng kể và thuận chiều đến hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

2.6. Mô hình nghiên cứu của đề tài

Dựa trên nền tảng các lý thuyết có liên quan và các nghiên cứu thực nghiệm, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, và ảnh hưởng của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động của DN như hình 2.2.

Theo tác giả có nhiều nhân tố bên ngoài ảnh hưởng tới tổ chức KTQT nhưng nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường có ảnh hưởng lớn nhất đến tổ chức KTQT, nó là động lực để nhà quản trị thay đổi nhận thức và thấy rõ nhu cầu thông tin KTQT cung cấp trong quá trình ra quyết định để thích ứng với môi trường kinh doanh nhiều biến động. Còn lại là các nhân tố bên trong DN bao gồm: Công nghệ và kỹ thuật sản xuất, quy mô doanh nghiệp, sự tham gia của nhà quản trị và trình độ của nhân viên kế toán, đó là do đặc thù của KTQT chủ yếu được sử dụng trong nội bộ của DN. Đồng thời, luận án cũng xem xét mối quan hệ giữa tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động của DN như: Sản lượng sản xuất sản phẩm, chất lượng sản phẩm, phân phối sản phẩm kịp thời, tăng trưởng doanh thu, tăng trưởng lợi nhuận

SXKD, và tăng trưởng dòng tiền. Đây là nội dung mở rộng của luận án nhằm làm sáng tỏ thêm về tầm quan trọng của tổ chức KTQT trong DN, cũng như *'kết quả'* của tổ chức KTQT đối với hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Trong chương này, luận án đã trình bày về nguồn gốc và sự phát triển của KTQT, sự phát triển của KTQT được tác giả tiếp cận và trình bày trong luận án là mô hình về sự phát triển của KTQT theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 1998) và của Nishimura (2003) đề xuất. Tiếp đến luận án trình bày định nghĩa KTQT của ba tổ chức, Viện kế toán viên quản trị (IMA); Hiệp hội Kế toán Quản trị Công chứng Anh quốc (CIMA) và Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC). Luận án cũng đã làm rõ sự gắn kết giữa KTQT với các chức năng quản trị DN. Đi sâu vào nội dung chính của chương, luận án đã trình bày các quan điểm tiếp cận tổ chức KTQT, từ đó rút ra bản chất của tổ chức KTQT và quan điểm tiếp cận tổ chức KTQT trong DN của luận án, bao gồm: Tổ chức bộ máy KTQT; 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 cho đánh giá thành quả hoạt động trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược và làm sáng tỏ từng nội dung của tổ chức KTQT trên các khía cạnh: tổ chức thu thập thông tin, tổ chức phân tích thông tin, và tổ chức cung cấp thông tin. Cũng trong chương này, luận án trình bày về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT. Trên cơ sở tìm hiểu các lý thuyết có liên quan và các nghiên cứu thực nghiệm, luận án đã đưa ra các giả thuyết và mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT và ảnh hưởng của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động của DN – vận dụng vào bối cảnh nghiên cứu cụ thể là tổ chức KTQT tại TCT giấy Việt Nam và các DN liên kết.

CHƯƠNG 3
PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Phương pháp nghiên cứu của luận án

Phương pháp nghiên cứu của luận án sử dụng là phương pháp kết hợp giữa nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Nghiên cứu định tính có thể hỗ trợ cho nghiên cứu định lượng bằng cách xác định các chủ đề phù hợp với phương pháp điều tra. Nghiên cứu định lượng có thể hỗ trợ cho nghiên cứu định tính bằng cách khái quát hóa các phát hiện ra một mẫu lớn hơn hay nhận biết các nhóm cần nghiên cứu sâu. Nghiên cứu định tính có thể giúp giải thích các mối quan hệ giữa các biến số được phát hiện trong nghiên cứu định lượng.

Đối với nghiên cứu định tính, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu tình huống nghiên cứu điển hình (case study) tại TCT Giấy Việt Nam và CTCP Giấy Việt Trì, đây là 2 DN mà tác giả luận án lựa chọn để nghiên cứu chuyên sâu do có điều kiện tiếp xúc trực tiếp để khảo sát thực tế và được sự cho phép không hạn chế của đơn vị. Bên cạnh đó tác giả luận án cũng sử dụng các công cụ thảo luận nhóm. Mục đích của thảo luận nhóm là hiệu chỉnh thang đo và hoàn thiện bảng hỏi điều tra cho phù hợp với mục tiêu nghiên cứu. Bổ sung làm rõ hơn kết quả nghiên cứu định lượng.

Đối với nghiên cứu định lượng, tác giả sử dụng bảng hỏi điều tra đã chuẩn bị trước sau đó tiến hành thu thập, phân tích thống kê trên cơ sở số liệu đã được mã hóa. Phương pháp nghiên cứu định lượng được tác giả sử dụng chủ yếu phục vụ cho kiểm định các giả thuyết về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT và ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

3.2. Xây dựng bảng hỏi

3.2.1. Bảng hỏi phỏng vấn sâu

Các câu hỏi phỏng vấn sâu được tác giả xây dựng dựa trên các nghiên cứu tiền nhiệm (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Ahmad, 2012; Nguyen Thi Phuong Dung, 2013). Mục đích của bảng hỏi phỏng vấn sâu để tìm hiểu đặc thù về đối tượng khảo sát, làm rõ các nội dung tổ chức KTQT đang thực hiện tại các đối tượng khảo sát,

xác định các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT trong DN, để phục vụ cho xây dựng bảng hỏi điều tra.

Bảng hỏi phỏng vấn sâu được soạn thảo và hoàn thiện *(Phụ lục 3.1)*, sau đó tác giả tiến hành phỏng vấn các đối tượng là các nhà quản lý, phụ trách kế toán và kế toán viên tại các DN khảo sát *(Phụ lục 3.2)*. Có tất cả 19 đối tượng tham gia phỏng vấn, trong đó có 6 nhà quản lý, 10 phụ trách kế toán và 3 kế toán viên quản trị. Kinh nghiệm làm việc (>10 năm); trình độ đều từ đại học trở lên có 7/19 là sau đại học, do đó các ý kiến trả lời đảm bảo độ tin cậy vì đối tượng phỏng vấn có trình độ chuyên môn, am hiểu các vấn đề về quản trị và kế toán. Các cuộc phỏng vấn được thực hiện trực tiếp tại nơi làm việc đối với các DN trên địa bàn tỉnh Phú Thọ (TCT Giấy Việt Nam và CTCP giấy Việt Trì) hoặc gián tiếp qua điện thoại và các công cụ trực tuyến khác (Skype, Google hangouts, Zalo). Thời lượng trung bình mỗi cuộc phỏng vấn từ 30 – 45 phút, sau giờ làm việc hành chính. Các cuộc phỏng vấn đều được ghi chép lại dưới sự đồng ý của những người tham gia, tuy nhiên việc ghi âm các phỏng vấn lại không được chấp thuận.

Sau khi phỏng vấn các đối tượng, tác giả tiến hành tổng hợp các ý kiến trả lời *(Phụ lục 3.3)* thông qua việc sử dụng phương pháp tổng hợp, phân tích diễn giải kết hợp với phân tích thực chứng, so sánh và đối chiếu.

Dựa trên các ý kiến trả lời phỏng vấn chuyên sâu, kết hợp với tham khảo các nghiên cứu có liên quan tác giả soạn thảo bảng hỏi điều tra phục vụ cho nghiên cứu số lớn.

3.2.2. Bảng hỏi điều tra

Bảng hỏi điều tra được tác giả xây dựng dựa trên các nghiên cứu tiền nhiệm của (Van Triest & Elshahat, 2007; Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012; Ahmad, 2012; Nguyen Thi Phuong Dung, 2013) sau khi đã tham khảo ý kiến của các chuyên gia thực tế và giảng viên giảng dạy KTQT của các trường đại học**.** Bảng hỏi gồm 18 câu hỏi, trong đó 4 câu hỏi đầu tiên là các câu hỏi phân loại. Từ câu 5-18 là các câu hỏi đánh giá về mức độ áp dụng KTQT, các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT, đánh giá về hiệu quả hoạt động của DN và đánh giá chức năng của KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết *(Phụ lục 3.4)*. Bảng hỏi điều tra gồm có 5 phần:

Phần 1: Thông tin chung về DN (số năm hoạt động, số lượng nhân công trực tiếp tại DN, vị trí của người tham gia điều tra trong DN, kinh nghiệm làm việc đến

thời điểm hiện tại). Những nội dung này giúp làm rõ thêm cho kết quả nghiên cứu.

Phần 2: Tổ chức KTQT tại doanh nghiệp, với các nội dung về thực trạng: Dự toán SXKD; kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm; đánh giá thành quả, KTQT hỗ trợ việc ra quyết định và kế toán quản trị chiến lược. Ở phần này tác giả sử dụng các câu hỏi đánh giá mức độ áp dụng của đối tượng khảo sát.

Phần 3: Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT. Ở phần này tác giả sử dụng 3 câu hỏi về đánh giá mức độ và 1 câu hỏi dạng lựa chọn đối với các nhân tố ảnh hưởng (mức độ cạnh tranh của thị trường, trình độ của nhân viên kế toán hoặc của nhà quản trị, sự tham gia của nhà quản lý, yếu tố công nghệ và kỹ thuật sản xuất).

Phần 4: Hiệu quả hoạt động của DN. Phần này gồm 4 câu hỏi về mức độ dành cho đối tượng tham khảo sát đánh giá hiệu quả hoạt động của DN trong 3 năm gần đây bao gồm các chỉ tiêu (Sản lượng sản xuất sản phẩm, chất lượng sản phẩm, số lượng đơn đặt hàng phân phối kịp thời, tỷ lệ tăng trưởng doanh thu, tỷ lệ tăng trưởng lợi nhuận hoạt động SXKD và tỷ lệ tăng trưởng của dòng tiền).

Phần cuối cùng, phần 5: Vai trò của KTQT, các đối tượng được khảo sát trả lời các câu hỏi phần này dưới dạng cho điểm về mức độ đáp ứng của KTQT phục vụ theo yêu cầu của các nhà quản lý DN như: Lập kế hoạch ngắn và dài hạn; kiểm soát các hoạt động hàng ngày của DN; đo lường và đánh giá thành quả; giảm các yếu tố chủ quan trong quá trình ra quyết định; cải thiện trao đổi thông tin trong nội bộ và với bên ngoài.

3.3. Mẫu khảo sát

3.3.1. Tổng thể khung chọn mẫu

Các DN sản xuất giấy ở Việt Nam phân bố ở cả 3 miền Bắc – Trung – Nam, có sự đa dạng về loại hình DN (công ty cổ phần, công ty TNHH, DN tư nhân, công ty vốn đầu tư nước ngoài, công ty liên doanh, liên kết). Quy trình SXKD giấy của các công ty này có thể được thực hiện khép kín từ khâu quy hoạch phát triển vùng nguyên liệu gỗ đến khâu chế biến, tiêu thụ sản phẩm giấy hoặc chỉ thực hiện công đoạn sản xuất giấy thành phẩm. Do vậy để phục vụ cho nghiên cứu tác giả xác định tổng thể khung chọn mẫu là các loại hình DN, cụ thể là 68 DN được phân bố trên 3 miền Bắc – Trung – Nam với quy trình sản xuất kép kín hoặc chỉ thực hiện một

công đoạn sản xuất. Trong quá trình thực hiện đề tài nghiên cứu dựa trên khả năng tiếp cận nguồn số liệu, sự hợp tác từ phía các DN và dựa trên mối quan hệ cá nhân, tác giả chỉ tiếp cận được TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết với Tổng công ty để tiến hành nghiên cứu. Các DNSX giấy tư nhân và các công ty TNHH do quy mô nhỏ và không có sự hợp tác từ phía các nhà quản lý nên đã bị loại khỏi khung chọn mẫu. Bên cạnh đó, vì nhiều lý do khách quan tác giả cũng không nhận được sự đồng thuận tham gia khảo sát từ các công ty liên doanh, các công ty nước ngoài sản xuất giấy tại Việt Nam. Chính vì những lý do trên, tổng thể khung chọn mẫu chỉ giới hạn trong phạm vi các DNSX giấy thuộc TCT giấy Việt nam và các DN liên kết với TCT. Phần dưới đây sẽ trình bày về tổng thể khung chọn mẫu của nghiên cứu.

TCT Giấy Việt Nam và các DNSX giấy thành viên trải qua nhiều giai đoạn phát triển, mỗi giai đoạn phát triển gắn liền với chức năng và nhiệm vụ nhất định theo các mục tiêu, chiến lược, định hướng và chính sách của Nhà nước và của ngành giấy. Theo quyết định số 858/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ ngày 06 tháng 6 năm 2011về phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của TCT Giấy Việt Nam thì "TCT Giấy Việt Nam" sau đây gọi tắt là VINAPACO là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu, được chuyển đổi từ công ty nhà nước theo Quyết định số 983/QĐ-TTg ngày 25 tháng 6 năm 2010 của Thủ tướng Chính phủ.

Đơn vị thành viên của VINAPACO là các công ty con, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị phụ thuộc, các công ty liên kết, các công ty tự nguyện liên kết. Theo quyết định thì VINAPACO có 49 thành viên bao gồm: 2 công ty con, 31 đơn vị sự nghiệp, trực thuộc và 16 công ty liên kết.

Theo lộ trình thực hiện tái cơ cấu các DN của Nhà nước, ngày 22 tháng 02 năm 2013 của Thủ tướng Chính phủ ban hành quyết định số 346/QĐ-TTg về Phê duyệt Đề án tái cơ cấu TCT Giấy Việt Nam giai đoạn 2013 – 2015.

Mục tiêu của Đề án: Bảo đảm TCT Giấy VN có cơ cấu hợp lý, tập trung vào lĩnh vực SXKD giấy, bột giấy, trồng và khai thác rừng nguyên liệu giấy; nâng cao hiệu quả SXKD và sức cạnh tranh gắn với bảo vệ môi trường sinh thái; giữ vai trò nòng cốt trong ngành giấy Việt Nam; góp phần thúc đẩy phát triển kinh tế, xã hội, xóa đói giảm nghèo, giữ gìn anh ninh quốc phòng nhất là vùng sâu, vùng xa, vùng đồng bào dân tộc thiểu số.

Thực hiện đề án tái cơ cấu, hiện nay trên website của TCT Giấy Việt Nam có 22 đơn vị hạch toán phụ thuộc, 01 công ty con, 10 công ty liên kết và 1 đơn vị hạch toán độc lập.

Để có được thông tin chính xác về các DNSX giấy thành viên ở TCT Giấy Việt Nam, tác giả đã phỏng vấn phụ trách kế toán của Tổng công ty để tìm hiểu về số doanh nghiệp đang hoạt động và đã ngừng hoạt động phục vụ cho nghiên cứu. Sau đó tác giả tìm hiểu về số DN đang tiến hành hoạt động SXKD giấy gồm có: TCT Giấy Việt Nam (01 nhà máy sản xuất giấy hạch toán báo sổ - Nhà máy giấy và 01 đơn vị phụ thuộc hạch toán phụ thuộc – Công ty giấy Tissue Sông Đuống), 7 công ty liên kết tiến hành hoạt động SXKD giấy tổng cộng có 8 doanh nghiệp. Phù hợp với đề tài nghiên cứu, tác giả chọn 8 DN đang thực hiện hoạt động sản xuất giấy thành phẩm. Đây chính là mẫu tổng thể tác giả tập trung nghiên cứu.

3.3.2. Chọn mẫu và đối tượng khảo sát

- Mẫu nghiên cứu: Với số lượng các DN trong khung chọn mẫu là nhỏ nên tác giả lấy 8 DN làm mẫu nghiên cứu điều tra. Các DN này phân bố cả ba khu vực Bắc – Trung – Nam nên có tính chất đại diện cho vùng miền. Các DN trong mẫu có cả công ty TNHH và công ty cổ phần nên nó đại diện cho 2 loại hình sở hữu. Bên cạnh đó trong mẫu cũng có các DN thực hiện quy trình SXKD khép kín và một số DN thực hiện một hoặc hai công đoạn sản xuất giấy. Mặc dù mẫu nghiên cứu chưa có đầy đủ các loại hình DN, song mẫu cũng mang tính đại diện cho các DNSX giấy Việt Nam vì các DN trong mẫu có công nghệ sản xuất hiện đại, quy mô lớn, thời gian hoạt động khá lâu sản lượng sản xuất giấy của các DN trong mẫu này chiếm một tỷ trọng đáng kể khoảng 30% trong ngành giấy theo thông tin từ phòng thị trường của TCT Giấy Việt Nam.

- Đối tượng khảo sát: Đối tượng tác giả khảo sát phục vụ cho nghiên cứu gồm có các nhà quản trị, phụ trách kế toán và kế toán viên tại các DN trong mẫu để tìm hiểu thực trạng tổ chức KTQT.

3.3.3. Cách thức điều tra

Sau khi soạn thảo xong bảng hỏi điều tra và xác định quy mô mẫu tác giả tiến hành thu thập dữ liệu. Thời gian phát phiếu điều tra từ ngày 1/5/2016, đối với các DN ở gần và dễ tiếp cận, tác giả trực tiếp đến DN phát phiếu điều tra phỏng vấn trực tiếp. Còn với các DN ở xa tác giả gửi qua mạng internet từ công cụ google

Drive, email và phỏng vấn bằng điện thoại. Phiếu khảo sát phát ra bao gồm cả bản cứng và bản mềm. Để đảm bảo tiến độ, tác giả lập danh sách các đối tượng phỏng vấn, nếu quá thời hạn hẹn trả lời tác giả sẽ liên hệ lại tiếp tục thu thập thông tin.

3.4. Thang đo, độ tin cậy của thang đo

- Thang đo: Để phục vụ cho nghiên cứu tác giả sử dụng thang đo Likert 5 mức độ. Thang đo Likert (Likert ,1932) là loại thang đo trong đó một chuỗi các phát biểu liên quan đến thái độ trong câu hỏi được nêu ra và người trả lời sẽ chọn một trong các trả lời đó (Nguyễn Đình Thọ, 2011).

- Độ tin cậy của thang đo: Độ tin cậy của thang đo trong nghiên cứu khoa học được đánh giá thông qua hệ số Cronbach alpha. Để tính Cronbach alpha cho một thang đo thì thang đo phải có tối thiểu là ba biến đo lường. Hệ số Cronbach alpha biến thiên trong khoảng [0,1]. Về lý thuyết Cronbach alpha càng lớn càng tốt (thang đo càng có độ tin cậy cao). Tuy nhiên điều này không thực sự như vậy. Hệ số Cronbach alpha quá lớn ($\alpha > .95$) cho thấy có nhiều biến trong thang đo không có sự khác biệt gì nhau (nghĩa là chúng cùng đo lường một nội dung nào đó của khái niệm nghiên cứu). Hiện tượng này được gọi là hiện tượng trùng lắp trong đo lường (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), khi Cronbach alpha từ 0,8 trở lên đến gần 1 thì thang đo lường là tốt, từ 0,7 đến gần 0,8 là sử dụng được, từ 0,6 trở lên là có thể sử dụng trong trường hợp khái niệm nghiên cứu là mới hoặc là mới trong bối cảnh nghiên cứu. Kết quả đánh giá độ tin cậy của thang đo đối với bảng hỏi điều tra cho thấy các thước đo là phù hợp và tin cậy vì tất cả hệ số Cronbach alpha đều trong khoảng từ 0,790 đến 0,948 *(Phụ lục 3.5)*.

3.5. Phương pháp xử lý dữ liệu

Dữ liệu (các phiếu trả lời) sau khi thu thập sẽ được tác giả kiểm tra lại xem đã hoàn chỉnh chưa, nếu chưa sẽ liên hệ lại bổ sung. Sau khi dữ liệu đã đạt yêu cầu tiến hành phân loại thành dữ liệu định tính và dự liệu định lượng. Dữ liệu định tính được lượng hóa. Kết thúc quá trình mã hóa, dữ liệu sẽ được nhập vào phần mềm SPSS được thực hiện 2 lần độc lập để phục vụ cho công tác kiểm tra.

Sau khi dữ liệu được nhập vào phần mềm SPSS tác giả sử dụng phương pháp làm sạch dữ liệu để tránh tình trạng phỏng vấn viên hiểu sai và thu thập sai, ghi nhầm, hay nhập liệu bị sai, sót, thừa. Các phương pháp chủ yếu sử dụng để làm sạch

dữ liệu bao gồm: Dùng bảng tần số/tần suất (Bảng tần suất là một công cụ đơn giản để sắp xếp dữ liệu. Nó giúp sắp xếp dữ liệu theo giá trị số, với các cột thể hiện các chỉ số phần trăm, phần trăm có hiệu lực (phần trăm sau khi điều chỉnh số liệu mất), và phần trăm cộng dồn), dùng bảng phối hợp 2 biến hoặc 3 biến, biểu đồ. Trường hợp pháp hiện có sai sót, cần xem lại dữ liệu nhập lần 2 để so sánh đối chiếu và xem lại câu trả lời trên phiếu khảo sát.

Kết thúc khâu làm sạch dữ liệu, tiến hành phân tích thống kê và kiểm định các giả thuyết bằng phần mềm SPSS sử dụng phương pháp thống kê mô tả: Với phương pháp này tác giả sử dụng các công cụ như: Bảng tần số; các đại lượng thống kê mô tả (Mean: trung bình cộng, Std. Deviation: độ lệch tiêu chuẩn, mode), biểu đồ tần số; bảng kết hợp nhiều biến và đồ thị, biểu đồ.

Tiếp đó tác giả tiến hành kiểm định phi tham số (Nonparametric test) để xác định hệ số tương quan *Kendall's tau_b* nhằm kiểm định các giả thuyết về tác động của các nhân tố tới tổ chức KTQT và mối quan hệ giữa tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

3.6. Các giả thuyết phát triển từ mô hình nghiên cứu

Trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm và để đạt được mục tiêu nghiên cứu tác giả đưa ra các giả thuyết nghiên cứu về ảnh hưởng của các nhân tố tới tổ chức KTQT và ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động của các DNSX giấy thuộc Tổng công ty Giấy Việt Nam và các DN liên kết như sau:

Các giả thuyết về ảnh hưởng của các nhân tố tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

H_1: Mức độ cạnh tranh của thị trường có tác động thuận chiều đến các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Giả thuyết H_1 được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần liên quan tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Cụ thể là:

$H_{1\text{-}1}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa mức độ cạnh tranh của thị trường với hệ thống dự toán SXKD.

$H_{1\text{-}2}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa mức độ cạnh tranh của thị trường với KTQT chi phí, giá thành.

$H_{1\text{-}3}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa mức độ cạnh tranh của thị trường với hệ thống đánh giá thành quả trong DN.

$H_{1\text{-}4}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa mức độ cạnh tranh của thị trường với hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định.

$H_{1\text{-}5}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa mức độ cạnh tranh của thị trường với kế toán quản trị chiến lược.

H_2: Mức độ phức tạp của công nghệ và kỹ thuật sản xuất có tác động thuận chiều đến các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Giả thuyết H_2 cũng được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần như sau:

$H_{2\text{-}1}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa công nghệ và kỹ thuật SX với hệ thống dự toán SXKD

$H_{2\text{-}2}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa công nghệ và kỹ thuật SX với KTQT chi phí, giá thành.

$H_{2\text{-}3}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa công nghệ và kỹ thuật SX với hệ thống đánh giá thành quả trong DN.

$H_{2\text{-}4}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa công nghệ và kỹ thuật SX với hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định.

$H_{2\text{-}5}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa công nghệ và kỹ thuật SX với kế toán quản trị chiến lược.

H_3: Quy mô của DN tác động thuận chiều tới các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Tương tự, giả thuyết H_3 cũng được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần như sau:

$H_{3\text{-}1}$: Có mối quan hệ hệ đáng kể và thuận chiều giữa quy mô của doanh nghiệp với hệ thống dự toán SXKD.

$H_{3\text{-}2}$: Có mối quan hệ hệ đáng kể và thuận chiều giữa quy mô của doanh nghiệp với KTQT chi phí, giá thành.

$H_{3\text{-}3}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa quy mô của doanh nghiệp với hệ thống đánh giá thành quả trong DN.

$H_{3\text{-}4}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa quy mô của doanh nghiệp với hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định.

$H_{3\text{-}5}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa quy mô của doanh nghiệp với kế toán quản trị chiến lược.

H_4: Sự tham gia của nhà quản trị có tác động thuận chiều tới các nội dung thuộc tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Giả thuyết H_4 được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần như sau:

$H_{4\text{-}1}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa sự tham gia của các nhà quản lý với hệ thống dự toán SXKD.

$H_{4\text{-}2}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa sự tham gia của các nhà quản lý với KTQT chi phí, giá thành.

$H_{4\text{-}3}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa sự tham gia của các nhà quản lý với hệ thống đánh giá thành quả trong DN.

$H_{4\text{-}4}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa sự tham gia của các nhà quản lý với hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định.

$H_{4\text{-}5}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa sự tham gia của các nhà quản lý với kế toán quản trị chiến lược.

H_5: Trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng thuận chiều tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Giả thuyết H_5 cũng được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần như sau:

$H_{5\text{-}1}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa trình độ của nhân viên kế toán với hệ thống dự toán SXKD.

$H_{5\text{-}2}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa trình độ của nhân viên kế toán với KTQT chi phí, giá thành.

$H_{5\text{-}3}$: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa trình độ của nhân viên kế toán với hệ thống đánh giá thành quả trong DN.

H_{5-4}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa trình độ của nhân viên kế toán với hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định.

H_{5-5}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa trình độ của nhân viên kế toán với kế toán quản trị chiến lược.

Giả thuyết về ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

H_6: Tổ chức KTQT có ảnh hưởng đáng kể và thuận chiều đến hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

Giả thuyết H_6 được chi tiết thành 5 giả thuyết thành phần sau:

H_{6-1}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa hệ thống dự toán SXKD với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

H_{6-2}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa KTQT chi phí, giá thành với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

H_{6-3}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa hệ thống đánh giá thành quả với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

H_{6-4}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

H_{6-5}: Có mối quan hệ đáng kể và thuận chiều giữa KTQT chiến lược với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Trong chương này, luận án đã lựa chọn sử dụng kết hợp cả hai phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng để kết nối dữ liệu phát huy tối đa ưu điểm của từng phương pháp nhằm đạt được mục tiêu nghiên cứu. Để phục vụ cho công tác thu thập dữ liệu, tác giả tiến hành xây dựng bảng hỏi dưới dạng phỏng vấn chuyên sâu và bảng hỏi điều tra cho phù hợp với nội dung nghiên cứu. Sau đó tác giả xác định mẫu khảo sát, bắt đầu từ việc xác định tổng thể khung chọn mẫu rồi đến chọn mẫu, đối tượng khảo sát và cách thức tiếp cận đối tượng điều tra. Thang đo được tác giả sử dụng trong nghiên cứu là thang đo Likert 5 mức độ với độ tin cậy của các thang đo qua kiểm tra bằng hệ số Cronbach alpha đều đạt từ 0,790 trở lên. Với dữ liệu thu thập được từ các bảng hỏi, tác giả tiến hành phân tích dữ liệu. Các dữ liệu định tính thu thập được từ các cuộc phỏng vấn chuyên sâu sẽ được xử lý bằng phương pháp phân tích diễn giải chủ yếu sử dụng các phương pháp phân tích nội dung, phân tích thực chứng, so sánh, đối chiếu. Các dữ liệu định lượng thu thập từ phiếu điều tra được xử lý bằng phần mềm SPSS để phân tích dữ liệu. Nội dung cuối cùng trong chương này là các giả thuyết được phát triển từ mô hình nghiên cứu đã xây dựng ở Chương 2.

CHƯƠNG 4
KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.1. Tổng quan về Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

4.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của Tổng công ty Giấy Việt Nam

Sự kiện Việt Nam chính thức gia nhập Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á (ASEAN) năm 1995, đã mở ra nhiều cơ hội cho các DN Việt Nam, nhưng bên cạnh đó các DN trong nước cũng phải chịu sự cạnh tranh khốc liệt từ phía các DN của các nước trong khu vực. Để nâng cao năng lực cạnh tranh cho các DN, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành quyết định số 91/TTg ngày 7 tháng 3 năm 1994 về việc thí điểm thành lập tập đoàn kinh doanh. Trên tinh thần đó TCT Giấy Việt Nam được thành lập theo quyết định số 256/TTg ngày 29 tháng 4 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ, trên cơ sở tổ chức, sắp xếp lại các đơn vị sản xuất, lưu thông, sự nghiệp về ngành giấy thuộc Bộ Lâm nghiệp và các địa phương. TCT Giấy Việt Nam là TCT Nhà nước hoạt động kinh doanh, mục đích để tăng cường năng lực cạnh tranh trên thị trường trong nước.

Để phù hợp với tình hình mới theo chủ trương của Đảng, chính sách của Nhà nước và chiến lược phát triển của ngành giấy với sứ mệnh được xây dựng để trở thành tập đoàn kinh tế mạnh về sản xuất bột giấy và giấy tại Việt Nam, sau 10 năm thành lập và hoạt động, ngày 1 tháng 2 năm 2005 Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 29/2005/QĐ-TTg về việc thành lập TCT Giấy Việt Nam là doanh nghiệp Nhà nước hạng đặc biệt hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, chịu sự quản lý trực tiếp của Bộ Công thương.

Để hoạt động phù hợp theo luật DN số 60/2005/QH11, ngày 25 tháng 06 năm 2010 Thủ tướng Chính phủ ký quyết định số 983/QĐ –TTg về việc chuyển công ty mẹ TCT Giấy Việt Nam thành công ty TNHH một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu.

Trải qua nhiều năm xây dựng và phát triển, TCT Giấy Việt Nam không ngừng phát triển lớn mạnh, với quy mô hiện nay gồm: 12 Phòng, Ban chức năng; 22 đơn vị hạch toán phụ thuộc, 6 đơn vị hạch toán báo sổ, 01 đơn vị sự nghiệp, 01 công ty con và 10 công ty liên kết *(Phụ lục 4.1)*.

TCT Giấy Việt Nam SXKD đa ngành như: Trồng rừng, khai thác và chế biến gỗ; sản xuất và kinh doanh các sản phẩm giấy in, giấy viết, giấy tissue, giấy bao bì, văn phòng phẩm, bột giấy, hoá chất, điện; xuất khẩu các loại phụ tùng, thiết bị máy móc vật tư ngành giấy; nghiên cứu khoa học và công nghệ; kinh doanh dịch vụ cho thuê văn phòng, khách sạn; vận tải. Năng lực sản xuất của TCT Giấy Việt Nam đạt xấp xỉ 200 nghìn tấn bột giấy/năm và 300 nghìn tấn giấy/năm, chất lượng sản phẩm đạt giải vàng chất lượng quốc gia năm 2012, hàng Việt Nam chất lượng cao năm 2013 bảo vệ môi trường đạt tiêu chuẩn quốc gia. Quá trình SXKD khép kín từ khâu quy hoạch phát triển vùng nguyên liệu gỗ đến khâu chế biến, tiêu thụ sản phẩm giấy. Bên cạnh mục tiêu hàng đầu là SXKD hiệu quả và mang lại lợi nhuận cao, TCT Giấy Việt Nam luôn thực hiện tốt các nghĩa vụ đối với Nhà nước, người lao động và thực hiện trách nhiệm xã hội, đặc biệt là vấn đề bảo vệ môi trường, coi đó là một trong những điều kiện tiên quyết để phát triển bền vững theo chỉ đạo của Chính Phủ. Với hệ thống công nghệ sản xuất hiện đại của Châu Âu, ưu thế vượt trội về sản xuất giấy và bột giấy, cùng với chiến lược đầu tư mở rộng, phát triển toàn diện, TCT đã ngày càng khẳng định được vị thế vững chắc trong ngành công nghiệp giấy Việt Nam và khu vực Đông Nam Á.

Hiện nay (tính đến thời điểm tháng 12 năm 2017), các DN có hoạt động sản xuất giấy gồm có: TCT Giấy Việt Nam (có hai đơn vị tiến hành hoạt động sản suất giấy thành phẩm đó là Nhà máy Giấy và Công ty Giấy Tissue Sông Đuống), và các DN liên kết: CTCP tập đoàn Tân Mai, CTCP Giấy Việt Trì, CTCP Giấy BBP, CTCP Tân mai Miền Đông, CTCP Tân mai Miền Trung, CTCP Tân Mai Lâm Đồng và CTCP Tân Mai Tây Nguyên.

4.1.2. Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất giấy

*** Thành phần chính của giấy**

Thành phần chính của giấy là xenlulozơ (cellulose), một loại polyme mạch thẳng và dài có trong gỗ, bông và các loại cây khác nằm bên trong lõi cây. Trong gỗ, cellulose bị bao quanh bởi một mạng lignin cũng là polyme.

*** Nguyên liệu sản xuất giấy**

Nguyên liệu chính để sản xuất giấy là bột giấy, nguyên liệu để sản xuất bột giấy là sợi xenlulozơ (cellulose) có trong gỗ và phi gỗ. Bên cạnh đó sử dụng giấy

loại (giấy đã qua sử dụng) làm nguyên liệu sản xuất giấy đang được xem làm phương hướng phát triển của công nghiệp giấy.

- Bột giấy từ nguyên liệu gỗ hoặc phi gỗ (nguyên liệu nguyên thủy)

+ Nguyên liệu từ gỗ cứng (cây hạt kín, lá rộng), gỗ mềm (cây hạt trần, lá kim).

+ Nguyên liệu phi gỗ là các loại tre, nứa,... phế phẩm sản xuất công - nông nghiệp (rơm, rạ, bã mía,...). Nguyên liệu để sản xuất bột giấy từ các loại phi gỗ có CP sản xuất thấp nhưng không phù hợp với nhà máy có quy mô công suất lớn do nguyên liệu loại này thường được cung cấp theo thời mùa vụ và khó khăn trong việc thu mua cất trữ.

- Bột giấy từ giấy loại (bột giấy tái chế)

Giấy loại ngày càng được sử dụng nhiều làm nguyên liệu cho ngành giấy, nhất là ở các nước phát triển do ưu điểm tiết kiệm được CP sản xuất. Giá thành bột giấy từ giấy loại luôn thấp hơn các loại bột giấy từ các loại nguyên liệu nguyên thủy vì chi phí thu mua, vận chuyển và xử lý thấp hơn. Hơn nữa, chi phí đầu tư lắp đặt dây chuyền xử lý giấy loại thấp hơn dây chuyền sản xuất bột giấy từ các nguyên liệu nguyên thủy. Bên cạnh đó sản xuất giấy từ giấy loại ít có tác động đến môi trường. Nhưng bột giấy tái chế có chất lượng kém hơn so với bột giấy làm từ nguyên liệu nguyên thủy, do đó không thể làm nguyên liệu để sản xuất các loại sản phẩm chất lượng cao yêu cầu độ bền và độ dai lớn.

*** Quy trình sản xuất giấy**

- *Giai đoạn thái mỏng*: Nguyên liệu (Gỗ, tre, nứa, bã mía...) được cắt thành các mảnh nhỏ đều nhau qua hệ thống máy cắt.

- *Giai đoạn nấu bột giấy*: Các mảnh gỗ này được nấu với NaOH ở nhiệt độ cao để tách lignin (chất keo tự nhiên gắn kết các sợi gỗ với nhau) từ xenlulozơ trong bột giấy. Chất thải lỏng hay dịch đen được thu hồi để tận thu các hóa chất đã sử dụng và đốt để tạo hơi và cấp điện.

- *Giai đoạn làm sạch:* Bột giấy chưa qua tẩy được lọc qua máy rửa và các màng lọc. Bột giấy được tẩy qua các công đoạn xử lý kéo dài.

- *Giai đoạn trộn nước, hóa chất, phẩm*: Bột giấy được tẩy trắng sau đó được trộn với các phụ gia và hóa chất.

- *Giai đoạn sấy và ra thành phẩm*: Bột giấy ướt sau trộn được chảy qua một vành chuyển động đan bằng lưới nilon dạng mắt cáo để tạo thành tấm giấy dày. Tiếp theo đó tiến hành nén liên tục để khử nước và ép mỏng tờ giấy. Thiết bị sấy khô bằng hơi sẽ làm khô giấy. Giấy được cuộn tròn thành kiện, được phun hồ để đạt độ mịn, bóng. Sau đó đưa qua máy cán để tạo độ dày như nhau. Các cuộn giấy trắng được cắt cùng kích cỡ.

Quy trình sản xuất giấy được mô tả như hình 4.1 dưới đây:

Hình 4.1: Quy trình sản xuất giấy

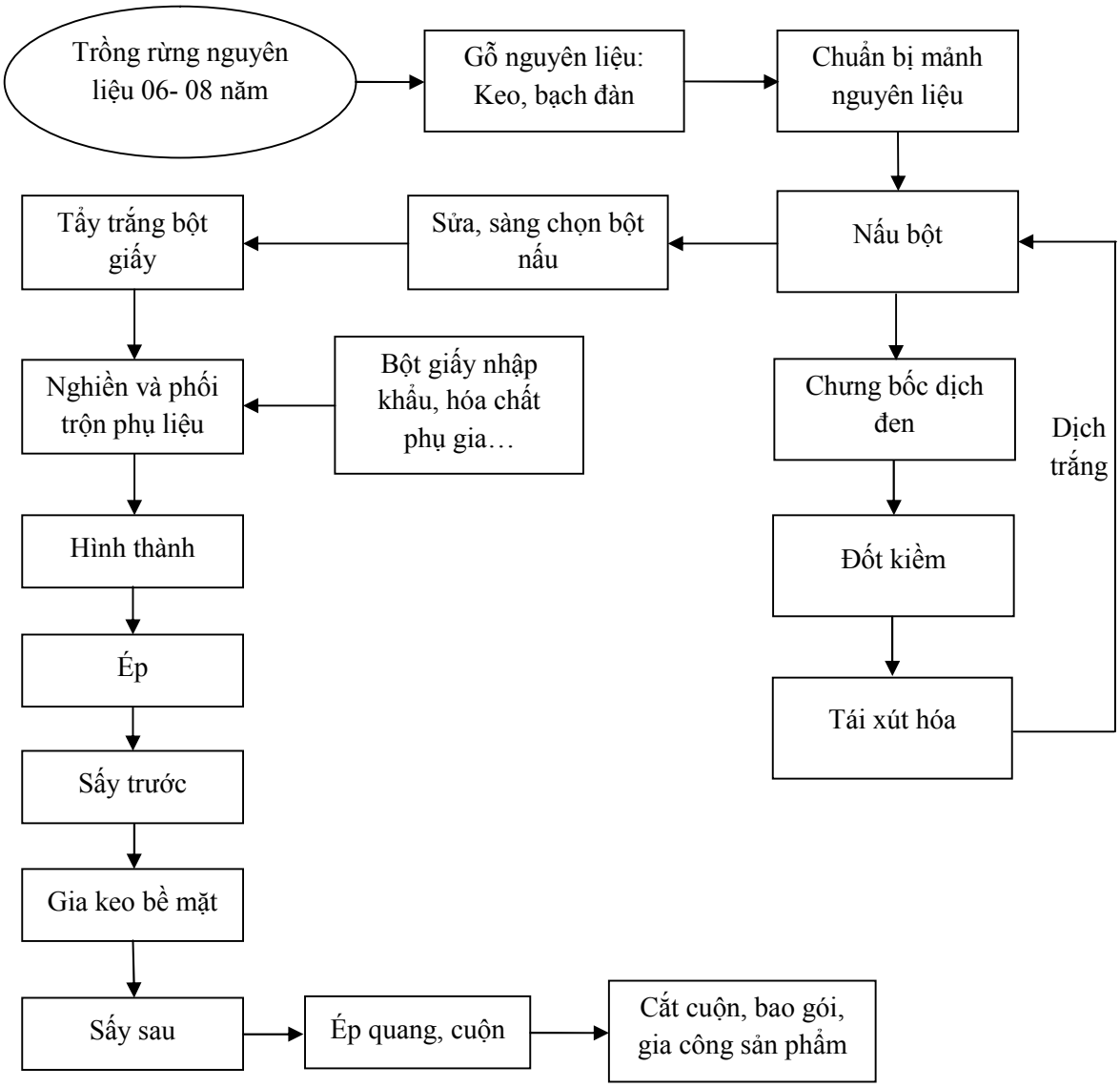
**** Quy trình công nghệ sản xuất giấy tại TCT Giấy Việt Nam và Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì***

Do đặc thù về vị trí địa lý, tổ chức sản xuất, quy mô hoạt động, chiến lược phát triển tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết có sự khác nhau dẫn đến quy trình sản xuất khác nhau, có công ty thực hiện chu trình công nghệ sản xuất khép kín từ khâu trồng rừng đến khâu sản xuất ra giấy thành phẩm, bên cạnh đó có một số DN đã đầu tư công nghệ sản xuất tái chế giấy loại trên dây truyền sản xuất bột giấy khử mực, đã góp phần bảo vệ rừng, tiết kiệm năng lượng và giảm ô nhiễm môi trường điểm hình là TCT Giấy Việt Nam, CTCP Tập đoàn Tân Mai. Một số công ty chỉ thực hiện khâu sản xuất ra giấy thành phẩm như: CTCP Giấy Việt Trì, CTCP Giấy BBP, CTCP Tân Mai Miền Trung, CTCP Tân Mai Miền Đông, CTCP Tân Mai Lâm Đồng, CTCP Tân Mai Tây Nguyên.

Mô tả quy trình công nghệ sản xuất giấy tại TCT Giấy Việt Nam

Quá trình sản xuất sản phẩm giấy của Tổng công ty diễn ra liên tục qua nhiều giai đoạn và phân xưởng khác nhau, mỗi phân xưởng sản xuất theo quy trình công nghệ nhất định. Sản phẩm giấy của Tổng công ty có nhiều loại đáp ứng nhu cầu của khách hàng khác nhau, do vậy để tiện lợi cho công tác quản lý sản xuất và vận hành thiết bị sản phẩm giấy của Tổng công ty, Tổng công ty phải có kế hoạch sản xuất sản phẩm giấy với khối lượng phù hợp, tránh ứ đọng vốn trong lưu thông và trong doanh nghiệp. Như vậy có thể nói rằng, tính chất quy trình công nghệ sản xuất giấy của Tổng công ty là phức tạp, kiểu chế biến liên tục, chu kỳ sản xuất ngắn và thuộc loại hình sản xuất với khối lượng lớn.

Quy trình công nghệ sản xuất giấy của TCT Giấy Việt Nam diễn ra qua các giai đoạn: *Thái mỏng → nấu bột giấy → làm sạch → trộn nước, hóa chất, phẩm → sấy và ra thành phẩm*. Quy trình sản xuất giấy của TCT Giấy Việt Nam được thực hiện theo sơ đồ 4.3 dưới đây:



Sơ đồ 4.3: Quy trình công nghệ sản xuất giấy tại TCT Giấy Việt Nam

(Nguồn: TCT Giấy Việt Nam)

Mô tả quy trình công nghệ sản xuất giấy tại Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì

Quy trình công nghệ sản xuất giấy của công ty được thực hiện ở giai đoạn cuối cùng trong quy trình sản xuất giấy, do vị trí địa lý của công ty nằm ở thành phố Việt Trì nên không sản xuất bột giấy. Bột giấy của công ty được mua ở trong nước hoặc ngoài nước tùy thuộc vào kế hoạch SXKD và các đơn đặt hàng của khách hàng. Bột giấy mua ngoài sẽ được đưa vào hệ thống dây truyền sản xuất giấy ở Xí nghiệp Giấy số I và số II để tạo ra giấy thành phẩm.

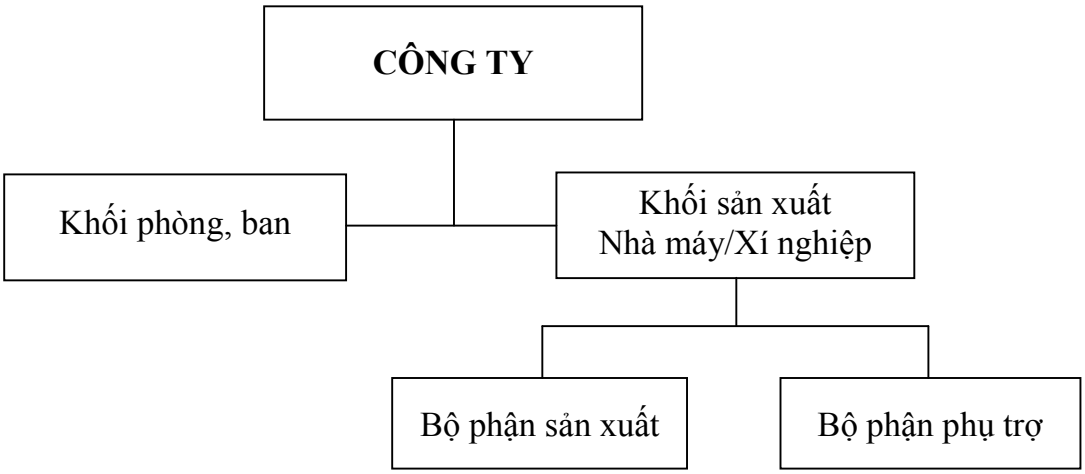
Quy trình công nghệ sản xuất giấy của công ty được thực hiện như sau:

Sơ đồ 4.4: Quy trình công nghệ sản xuất giấy tại Công ty cổ phần Giấy Việt Trì

(Nguồn: Công ty cổ phần Giấy Việt Trì)

4.1.3. Đặc điểm tổ chức sản xuất tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết hoạt động SXKD được tổ chức thành 2 khối, đó là khối phòng ban và khối sản xuất theo sơ đồ 4.5.



Sơ đồ 4.5: Tổ chức hoạt động sản xuất ở TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Nhìn chung tổ chức hoạt động sản xuất tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được phân chia thành 2 bộ phận cơ bản là: bộ phận sản xuất và bộ phận phụ trợ.

*** Bộ phận sản xuất:** Là bộ phận quan trọng nhất của công ty là nơi trực tiếp sản xuất ra giấy thành phẩm. Tùy thuộc vào quy mô, đặc thù quy trình công nghệ sản xuất, tổ chức sản xuất, chiến lược phát triển,… mà bộ phận sản xuất có thể được phân chia thành nhà máy/công ty với các phân xưởng sản xuất như tại TCT Giấy Việt Nam hoặc thành các xí nghiệp sản xuất như CTCP Giấy Việt Trì.

- Tại TCT Giấy Việt Nam

Hoạt động sản xuất giấy thành phẩm được thực hiện ở Nhà máy giấy và Công ty Giấy Tissue Sông Đuống.

+ Ở Nhà máy giấy gồm ba phân xưởng:

● Phân xưởng nguyên liệu: Thực hiện việc tiếp nhận nguyên liệu theo kế hoạch sản xuất của Tổng công ty.

● Phân xưởng bột: Tổ chức sản xuất bột thành phẩm là đầu vào cho phân xưởng xeo.

● Phân xưởng xeo: Nhận bán thành phẩm từ phân xưởng bột và chế biến thành giấy thành phẩm.

+ Ở Công ty giấy Tisse Sông Đuống có 3 phân xưởng: Phân xưởng Giấy; Phân xưởng Gỗ và Phân xưởng Gia công.

- Tại CTCP Giấy Việt Trì

Các sản phẩm Giấy của công ty được sản xuất ở Xí nghiệp Giấy số I và Xí nghiệp Giấy số II.

+ Xí nghiệp Giấy số I: Tổ chức thực hiện sản xuất các mặt hàng giấy các loại theo kế hoạch công ty giao hàng tháng, hàng quý, hàng năm trên hai dây chuyền máy xeo.

+ Xí nghiệp Giấy số II: Tổ chức thực hiện sản xuất theo kế hoạch công ty giao hàng tháng, hàng quý, hàng năm các mặt hàng giấy bao bì công nghiệp chất lượng cao gồm: Giấy Duplex, giấy White top, giấy KRL, giấy sóng,…trên dây chuyền máy xeo 3 công suất 45.000 tấn/năm.

*** Bộ phận phụ trợ:** Là bộ phận có liên hệ mật thiết với bộ phận sản xuất, có chức năng cung cấp năng lượng, động lực, sửa chữa và bảo dưỡng cho toàn nhà máy và công ty.

- Tại TCT Giấy Việt Nam

Bên cạnh nhà máy Giấy, Tổng công ty còn có Nhà máy Hóa chất, Nhà máy Điện, Xí nghiệp Vận tải và Xí nghiệp Bảo dưỡng sản xuất sản phẩm phụ trợ phục vụ cho sản xuất giấy bao gồm:

+ Nhà máy Hóa chất: Gồm hai phân xưởng

● Phân xưởng xút (NaOH): Sản xuất xút phục vụ cho tẩy bột

● Phân xưởng Clo: Sản xuất Clo phục vụ cho tẩy bột

+ Nhà máy Điện: Có ba phân xưởng

● Phân xưởng điện: Sản xuất điện phục vụ cho toàn Tổng công ty

● Phân xưởng nước: Sản xuất nước phục vụ cho toàn Tổng công ty

● Phân xưởng lò hơi: Sản xuất hơi nước chạy tua bin phục vụ cho phân xưởng điện và phân xưởng xeo giấy.

+ Xí nghiệp Vận tải: Làm nhiệm vụ vận chuyển vật tư, hàng hóa, hỗ trợ lắp đặt thiếp bị, máy móc cho toàn Tổng công ty.

+ Xí nghiệp Bảo dưỡng: Sửa chữa, bảo dưỡng máy móc, thiết bị cho toàn Tổng công ty, lắp đặt, cải tiến các thiết bị mới cho Tổng công ty, nhà máy và xí nghiệp.

- *Tại CTCP Giấy Việt Trì*

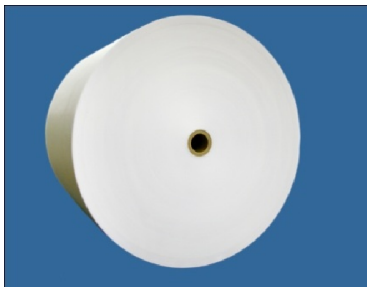
Ngoài 2 Xí nghiệp Giấy số I và Xí nghiệp Giấy số II công ty còn có Xí nghiệp Cơ khí Động lực cung cấp điện, hơi, nước và quản lý đội xe cơ giới phục vụ sản xuất cho Xí nghiệp Giấy số I và số II.

Một số sản phẩm giấy của TCT Giấy Việt Nam và CTCP Giấy Việt Trì

Một số sản phẩm giấy của TCT Giấy Việt Nam

Sản phẩm giấy Bãi Bằng: Giấy in - viết cuốn lớn; giấy in, giấy viết cắt tờ khổ lớn; giấy copy A3 9070; giấy in A3 8470; giấy in A3 8460; giấy copy CleverUP 9080; giấy copy CleverUP 9070; giấy in A4 8465; giấy in A4 8460; giấy Bãi Bằng; giấy in A4 9060; giấy in A4 8470

Sản phẩm giấy Tissue: Giấy Tissue cuộn lớn; giấy watersilk; giấy comfy



Giấy in – viết cuộn lớn

- Khổ cuộn: 420-1300 mm
- Định lượng: 52 – 120 g/m^2
- Độ trắng: 76-92% ISO

Giấy in, viết cắt tờ khổ lớn

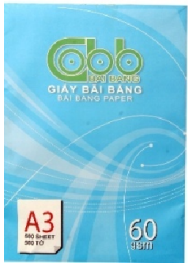
- Kích thước: theo yêu cầu
- Định lượng: 52 - 120 g/m^2
- Độ trắng: 76-92% ISO

Giấy Copy A3 9070

- Kích thước: 297x420 mm
- Định lượng: 70 g/m^2
- Độ trắng: 90% ISO

Giấy in A3 8470

- Kích thước: 297x420 mm
- Định lượng: 70 g/m^2
- Độ trắng: 84% ISO



Giấy in A3 8460

- Kích thước: 297x420 mm
- Định lượng: 60 g/m^2
- Độ trắng: 84% ISO

Giấy copy CleverUp 9080

- Kích thước: 210x297 mm
- Định lượng: 80 g/m^2
- Độ trắng: 90% ISO

Giấy Tissue cuộn lớn

Giấy Watersilk

Giấy Comfy

Một số sản phẩm giấy của CTCP Giấy Việt Trì

Sản phẩm giấy cuộn: Kraftliner; Duplex coated; In viết; Photocopy; Bao gói xi măng; Giấy đặc chủng; Giấy sóng; Chipboard; Cuộn lõi; Duplex coated white; Ivory; White top.

Sản phẩm giấy ram: Duplex coated; Chipboard; Giấy đặc chủng; Photocopy

Kraftliner

Duplex coated

IVORY

Chipboard

In viết

Photocopy

Photocopy

Bao gói xi măng

Giấy đặc chủng

Giấy sóng

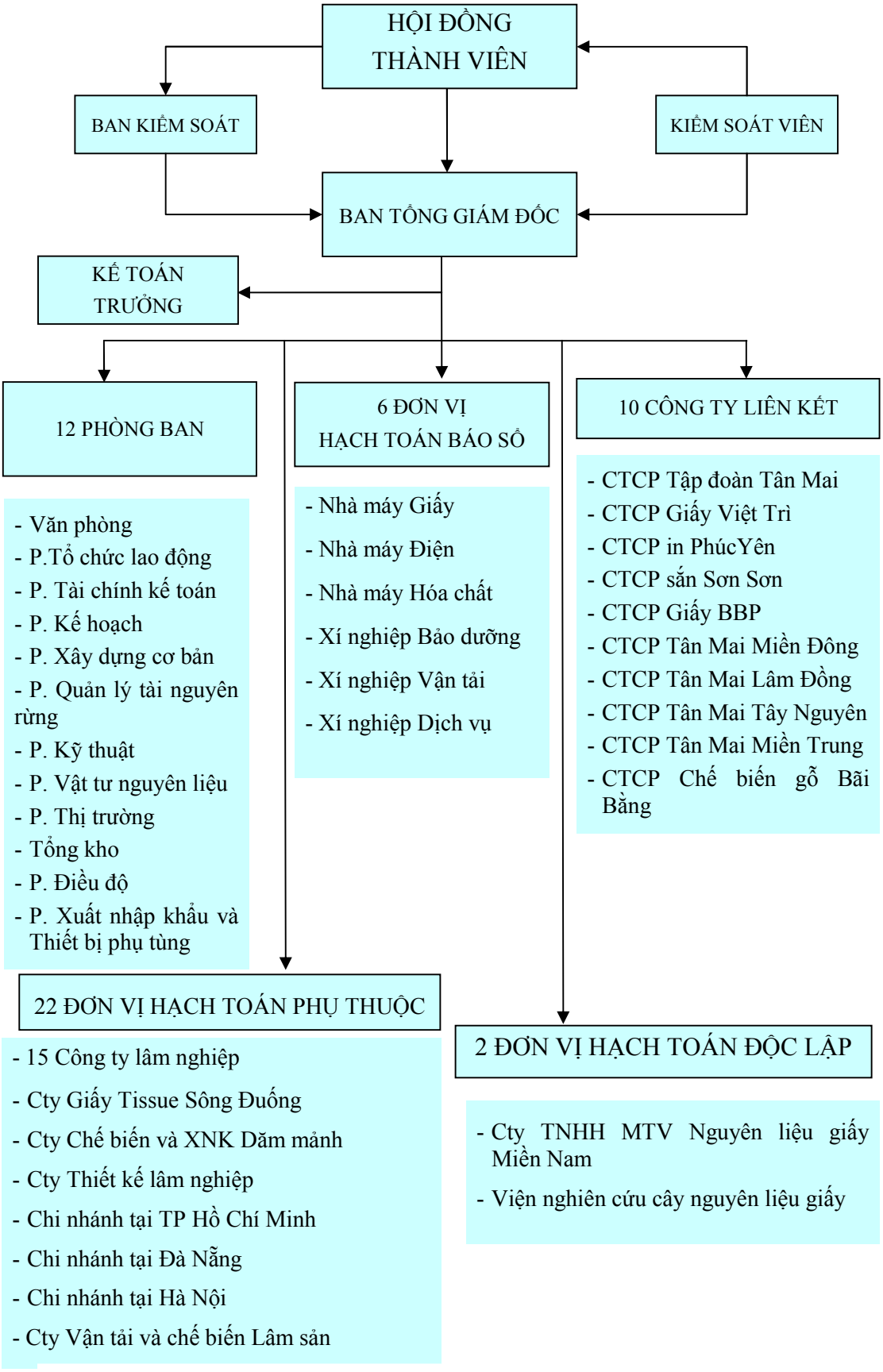
Cuộn lõi

Duplex coated White

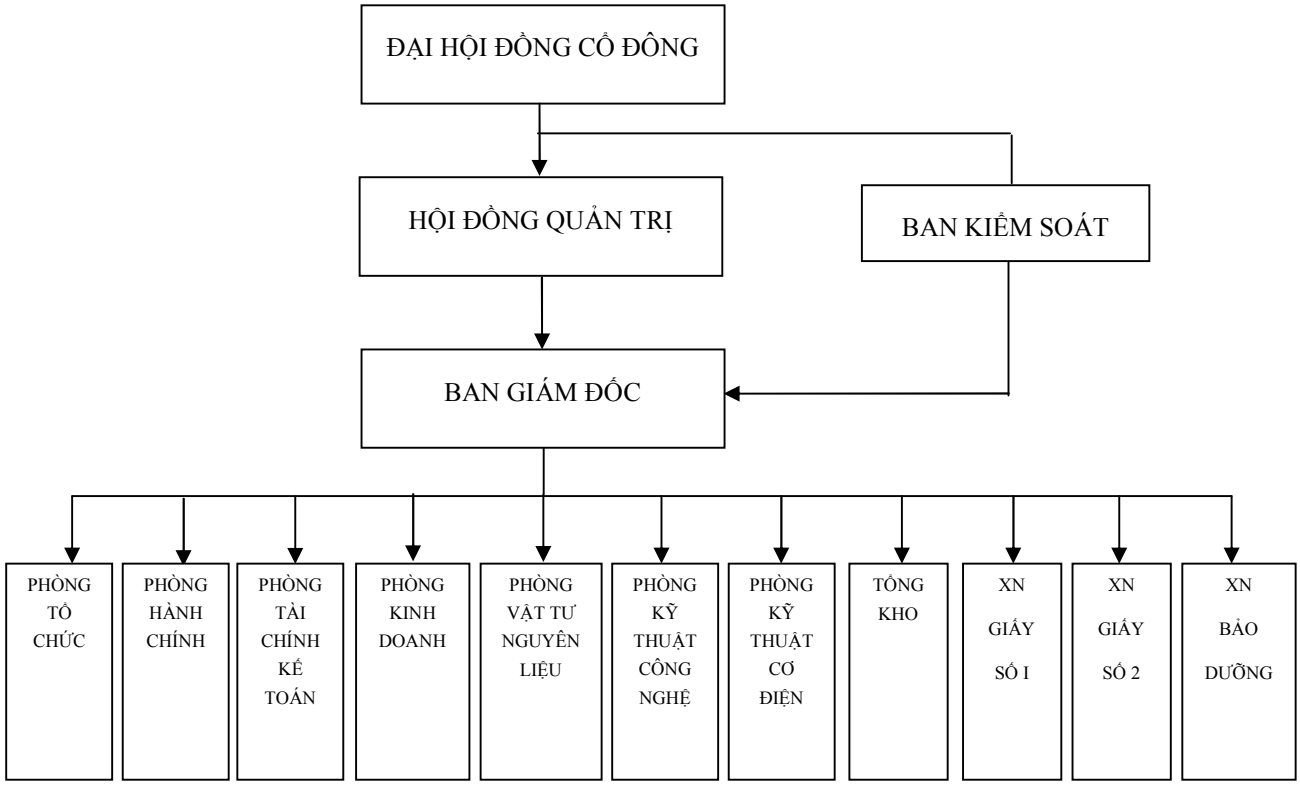
4.1.4. Đặc điểm tổ chức quản lý của Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Theo hình thức sở hữu tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết tồn tại hai loại hình là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên (TCT Giấy Việt Nam) và công ty cổ phần (các DNSX giấy còn lại: CTCP Giấy Việt Trì; CTCP tập đoàn Tân Mai, CTCP giấy BBP, CTCP Tân Mai Miền Đông, CTCP Tân Mai Miền Trung,

CTCP Tân Mai Lâm Đồng và CTCP Tân mai Tây Nguyên). Phân cấp quản lý tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được thực hiện theo mô hình trực tuyến chức năng, mỗi bộ phận sẽ chuyên môn hóa theo chức năng của mình. Về phân cấp quản lý theo điều lệ hoạt động của Tổng công ty và công ty, người đại diện chủ sở hữu thực hiện các quyền và nghĩa vụ của chủ sở hữu tại công ty TNHH là Chủ tịch hội đồng thành viên và tại các công ty cổ phần là Chủ tịch hội đồng quản trị. Hoạt động kiểm soát quá trình sản xuất kinh doanh được thực hiện bởi Kiểm soát viên tại công ty TNHH hoặc Ban Kiểm soát đối với công ty cổ phần. Tổng giám đốc là người đại diện theo pháp luật của Tổng công ty hoặc công ty điều hành hoạt động hàng ngày của Tổng công ty hoặc công ty theo mục tiêu, kế hoạch và các nghị quyết, quyết định của Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản trị phù hợp với Điều lệ của Tổng công ty hoặc công ty; chịu trách nhiệm trước Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản trị và trước pháp luật về việc thực hiện các quyền và nhiệm vụ được giao. Các Phó Tổng giám đốc giúp Tổng giám đốc điều hành Tổng công ty hoặc công ty theo phân công và ủy quyền của Tổng giám đốc; chịu trách nhiệm trước Hội đồng thành viên hoặc Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được Tổng giám đốc phân công hoặc ủy quyền. Bộ máy giúp việc tại Tổng công ty và công ty bao gồm: Văn phòng, các phòng, ban chuyên môn, nghiệp vụ như: Phòng tổ chức lao động, Phòng kế toán, Phòng kinh doanh, Ban quản lý tài nguyên rừng,... có chức năng tham mưu cho Tổng giám đốc trong công tác quản lý điều hành Tổng công ty hoặc công ty theo chuyên môn và nghiệp vụ của mình được quy định tại quy chế quản lý nội bộ mà Tổng công ty hoặc công ty ban hành. Cơ cấu tổ chức quản lý tại công ty TNHH một thành viên (TCT Giấy Việt Nam) và cơ cấu tổ chức quản lý tại công ty cổ phần (CTCP Giấy Việt Trì) được trình bày tại sơ đồ 4.6 và sơ đồ 4.7 dưới đây.



Sơ đồ 4.6: Sơ đồ tổ chức quản lý TCT Giấy Việt Nam



Sơ đồ 4.7: Sơ đồ tổ chức quản lý Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì

(Nguồn: Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì)

4.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Do đặc thù sản xuất và tổ chức quản lý nên bộ máy kế toán tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được tổ chức theo hai mô hình, đó là mô hình tổ chức kế toán tập trung như ở CTCP Giấy Việt Trì và mô hình tổ chức kế toán vừa tập trung vừa phân tán (mô hình hỗn hợp) như ở TCT Giấy Việt Nam.

Tại CTCP Giấy Việt Trì, bộ máy kế toán của công ty được tổ chức theo mô hình tập trung, với mô hình này toàn bộ công việc kế toán đều được tập trung thực hiện tại phòng kế toán của công ty. Các đơn vị phụ thuộc không tổ chức kế toán riêng các chứng từ kế toán chuyển về phòng kế toán công ty. Mô hình này phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất của công ty *(Phụ lục 4.2).*

Tại TCT Giấy Việt Nam bộ máy kế toán được tổ chức theo mô hình vừa tập trung vừa phân tán. Ở các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc (các công ty Lâm nghiệp, Công ty Giấy Tissue Sông Đuống,…) và hạch toán báo sổ (Nhà máy Giấy,

Nhà máy Điện, Nhà máy Hóa chất,…) các đơn vị này không tổ chức bộ máy kế toán riêng, các chứng từ kế toán được gửi về phòng kế toán Tổng công ty. Ở các đơn vị thành viên hạch toán độc lập (đơn vị sự nghiệp, công ty con) sẽ tổ bộ máy kế toán riêng, hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở đơn vị, định kỳ lập báo cáo kế toán gửi về phòng kế toán Tổng công ty.

Phòng kế toán Tổng công ty có nhiệm vụ hạch toán các nghiệp vụ phát sinh tại các phòng, ban, các nghiệp vụ phát sinh ở các đơn vị thành viên không tổ chức kế toán riêng, tổng hợp báo cáo kế toán của các thành viên có tổ chức kế toán riêng, lập báo cáo toàn Tổng công ty *(Phụ lục 4.3).*

4.2. Kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

4.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Trong quá trình khảo sát thực tế thông qua phỏng vấn các kế toán trưởng và phụ trách kế toán, cùng với kỹ thuật quan sát trực tiếp tác giả nhận thấy tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đều có bộ phận KTQT và được tổ chức kết hợp với bộ phận KTTC. Ở một số bộ phận nhân viên kế toán vừa thực hiện công việc của KTTC và KTQT như: Kế toán chi phí giá thành sản phẩm, kế toán doanh thu bán hàng, kế toán hàng tồn kho,... các bộ phận này có nhiệm vụ cung cấp thông tin về chi phí, giá thành, doanh thu bán hàng, hàng tồn kho... phục vụ cho lập báo tài chính và các báo cáo kế toán quản trị theo nhu cầu của nhà quản trị.

4.2.2. Tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh

4.2.2.1. Xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đều là những đơn vị có quy mô lớn, dây truyền sản xuất hiện đại và tương đối ổn định, sản lượng sản xuất chiếm tỷ trọng đáng kể trong ngành giấy. Cũng giống như hầu hết các DNSX khác công tác xây dựng định mức kinh tế kỹ thuật do bộ phận kỹ thuật thực hiện. Hệ thống định mức có thể được xây dựng từ đầu năm hoặc theo từng tháng, cho từng loại sản phẩm và thay đổi theo từng năm. Hệ thống định mức sau khi được lập xong sẽ trình lên ban lãnh đạo công ty phê duyệt. Sau khi được duyệt sẽ chuyển sang các bộ phận phòng ban để xây dựng hệ thống dự toán (kế hoạch).

Công tác xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật tại TCT Giấy Việt Nam do bộ phận kỹ thuật thực hiện, được xây dựng từ đầu năm, cho từng loại sản phẩm và thay đổi theo từng năm. Định mức kinh tế kỹ thuật được chuyển lên ban lãnh đạo Tổng công ty phê duyệt. Sau khi được phê duyệt sẽ chuyển sang các bộ phận, phòng ban có liên quan để lập dự toán như: phòng kế hoạch lập hệ thống dự toán SXKD, phòng kế toán để theo dõi *(Phụ lục 4.4)*.

Tại CTCP Giấy Việt Trì phòng kỹ thuật công nghệ thực hiện công tác xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật, hệ thống định mức được xây dựng cho từng loại sản phẩm và thay đổi theo từng tháng, từng năm. Hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật được chuyển lên ban lãnh đạo công ty phê duyệt. Khi được phê duyệt sẽ chuyển sang bộ phận, phòng ban có liên như: phòng kinh doanh để lập dự toán SXKD, phòng kế toán để theo dõi *(Phụ lục 4.5)*.

Trong quá trình SXKD công ty phải nhập nguyên liệu bột giấy từ nhiều nguồn khác nhau, ở các nước khác nhau dẫn đến định mức sản xuất cho từng loại sản phẩm cũng thay đổi, định mức sản xuất sẽ được điều chỉnh và có thể lập theo tháng để phục vụ cho quản lý và kiểm soát chi phí *(Phụ lục 4.6)*.

4.2.2.2. Tổ chức hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh

Theo khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, tác giả nhận thấy tất cả các DN đều tiến hành lập dự toán SXKD dưới dạng các kế hoạch sản xuất - tài chính. Công tác lập kế hoạch chủ yếu do phòng kế hoạch hoặc phòng kinh doanh đảm nhiệm trên cơ sở các tổng hợp các dự toán do các bộ phận, phòng ban chuyển lên. Kế hoạch lập xong sẽ được chuyển lên hội đồng quản trị (công ty cổ phần), hội đồng thành viên (công ty TNHH) phê duyệt trên cơ sở xem xét mức độ phù hợp với các chỉ tiêu đã được hội đồng thành viên, hội đồng quản trị thông qua, rồi chuyển đến các bộ phận, phòng ban có liên quan để phối hợp thực hiện. Như vậy, công tác lập dự toán tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được thực hiện theo mô hình thông tin 1 lên 1 xuống như đã đề cập trong Chương 2.

Công tác tổ chức lập dự toán tại TCT Giấy Việt Nam được thực hiện như sau: Để kế hoạch (dự toán) khả thi sát với thực tế khi lập dự toán bộ phận lập kế hoạch đã căn cứ vào số liệu năm trước liền kề, định mức kinh tế kỹ thuật, nhu cầu thị trường, năng lực sản xuất của công ty, chiến lược phát triển của công ty.

Tại TCT Giấy Việt Nam kế hoạch sản xuất kinh do phòng kế hoạch lập, được tiến hành từ đầu năm và lập cho mức sản lượng sản xuất và tiêu thụ cố định. Dự toán lập xong được trình lên ban lãnh đạo Tổng công ty phê duyệt. Dự toán được duyệt sẽ chuyển cho nhà máy Giấy, nhà máy hóa chất, nhà máy điện và các phòng ban để thực hiện.

Hệ thống dự toán tại Tổng công ty khá đầy đủ: Bao gồm dự toán sản lượng tiêu thụ, dự toán doanh thu, dự toán sản xuất, dự toán giá thành... *(Phụ lục 4.7).*

Tại CTCP Giấy Việt Trì khi tiến hành công tác lập kế hoạch (dự toán) SXKD dựa vào nhu cầu thị trường tiêu thụ sản phẩm, định mức kinh tế kỹ thuật, năng lực sản xuất hiện tại và chiến lược phát triển của công ty.

Công tác lập dự toán do phòng kinh doanh thực hiện và được lập cố định từ đầu năm, sau đó trình lên lãnh đạo công ty phê duyệt. Dự toán được phê duyệt sẽ chuyển sang các bộ phận, phòng ban và xí nghiệp để thực hiện. Hệ thống dự toán (kế hoạch sản xuất – tài chính) tại công ty được lập khá đầy đủ và chi tiết bao gồm: Giá trị tổng sản lượng kế hoạch, doanh thu kế hoạch, tổng chi phí tiêu thụ kế hoạch,... được lập cho Xí nghiệp Giấy số I và số II *(Phụ lục 4.8a, 4.8b, 4.8c).*

4.2.3. Tổ chức kế toán quản trị cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành

4.2.3.1. Nhận diện và phân loại chi phí sản xuất tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Theo khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, tất cả các DN này đều phân loại CP sản xuất theo khoản mục chi phí để kế toán tập hợp vào các tài khoản phục vụ cho tính giá thành sản phẩm, và phân loại CP sản xuất theo yếu tố phục vụ cho lập thuyết minh báo cáo tài chính trong hệ thống báo cáo tài chính.

*** Tại TCT Giấy Việt Nam**

Chi phí ở khâu sản xuất giấy (xeo giấy) được phân loại theo khoản mục chi phí và theo yếu tố của chi phí.

- Theo khoản mục chi phí, CP sản xuất bao gồm: CP NVLTT; CP NCTT và CP SXC.

● CP NVLTT phục vụ cho sản xuất giấy của Tổng công ty được chia thành chi phí nguyên vật liệu chính và chi phí nguyên vật liệu phụ. Trong đó:

+ Chi phí nguyên vật liệu chính gồm: Nguyên liệu thô (Tre nứa, gỗ Bồ đề, gỗ Bạch đàn) và Bột giấy

+ Chi phí nguyên vật liệu phụ gồm: Keo AKD, bột đá, Bentonite, tăng trắng...

● CP NCTT là tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất khâu xeo.

● CP SXC tại phân xưởng xeo gồm có: Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng xeo, chi phí công cụ dụng cụ, khấu hao máy móc thiết bị, chi phí dịch vụ mua ngoài và các chi phí khác bằng tiền *(Phụ lục 4.9)*.

- Theo yếu tố của chi phí gồm có: *(Phụ lục 4.10)*

+ Chi phí nguyên liệu vật liệu (Nguyên liệu chính; vật liệu phụ, nhiên liệu, động lực)

+ Chi phí nhân công (Tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất)

+ Chi phí khấu hao TSCĐ

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại,...)

+ Các chi phí khác bằng tiền...

*** Tại CTCP Giấy Việt Trì**

Chi phí sản xuất được phân loại theo khoản mục và theo yếu tố của chi phí. Theo khoản mục chi phí, chi phí được chia thành: CP NVLTT (bột trắng BCTMP Canada, bột trắng sơ ngắn Brazil,...), CP NCTT và CP SXC (chi phí nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí vật liệu, chi phí khấu hao TSCĐ,...) *(Phụ lục 4.11)*.

4.2.3.2. Tổ chức xác định chi phí cho các đối tượng chịu phí

Theo khảo sát thực tế, việc xác định chi phí cho các đối tượng chịu phí tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, tùy thuộc vào đặc thù hoạt động sản xuất và quy trình công nghệ. Các DN có quy trình công nghệ sản xuất khép kín, sản phẩm sản xuất phải qua nhiều giai đoạn (TCT Giấy Việt Nam) áp dụng phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Một số DN khác sản phẩm sản xuất được thực hiện ở một khâu (CTCP Giấy Việt Trì) áp dụng phương pháp xác định

chi phí theo công việc. Quá trình tập hợp phân bổ chi phí được thực hiện theo phương pháp truyền thống với tiêu thức phân bổ là số lượng lao động (TCT Giấy Việt Nam), theo số sản phẩm nhập kho (CTCP Giấy Việt Trì). Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đều xác định chi phí theo mô hình chi phí thực tế.

*** Tại TCT Giấy Việt Nam**

Quá trình sản xuất giấy của Tổng công ty được thực hiện theo quy trình công nghệ khép kín và liên tục từ khâu chế biến nguyên liệu rồi chuyển sang khâu nấu bột, cuối cùng chuyển đến khâu sản xuất giấy (xeo giấy). Do vậy đối tượng tập hợp CP sản xuất là từng phân xưởng sản xuất theo từng khâu (giai đoạn) của quy trình sản xuất giấy, cụ thể đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng bột giấy và phân xưởng giấy (xeo giấy) đối tượng tính giá thành là giấy thành phẩm (Giấy cuộn, Giấy ram,...). Xuất phát từ đặc thù quy trình công nghệ sản xuất nên Tổng công ty xác định chi phí theo quá trình sản xuất *(Phụ lục 4.12)***.**

*** Tại CTCP Giấy Việt Trì**

Đối tượng tập hợp CP sản xuất giấy là từng xí nghiệp: Xí nghiệp giấy số I và xí nghiệp giấy số II, đối tượng tính GT là các sản phẩm giấy sản xuất tại các xí nghiệp. Công ty tính giá thành theo chi phí thực tế. Với công nghệ sản xuất chỉ một giai đoạn chế biến và sản xuất ra nhiều sản phẩm nên công ty xác định chi phí theo nhóm sản phẩm.

4.2.3.3. Xác định giá thành sản phẩm

Theo khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đều xác định giá thành sản phẩm theo CP sản xuất toàn bộ để xác định GT sản phẩm hoàn thành trong kỳ và giá thành kế hoạch sản phẩm được xây dựng từ đầu năm để quản lý và kiểm soát chi phí *(Phụ lục 4.13)*.

4.2.4. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ đánh giá thành quả thành quả tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, kết quả cho thấy một số DN đã sử dụng một số chỉ tiêu tài chính như: Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản (ROA); Tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu (ROE); Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (ROS); Thu nhập trên một cổ phần thường (EPS), để đánh giá thành quả hoạt động ở khía cạnh hiệu quả tài chính trong công ty.

Bảng 4.1: Một số chỉ tiêu tài chính sử dụng tại đơn vị khảo sát

Đơn vị khảo sát	Chỉ tiêu tài chính			
	ROA	ROE	ROS	EPS
1. TCT Giấy Việt Nam (2016)	x	x	x	
2. CTCP Giấy Việt Trì (2016)	x	x	x	x

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Bên cạnh đó một số DN đã tiến hành công tác phân tích và đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch theo hệ thống các chỉ tiêu đã xây dựng từ đầu năm điển hình là TCT Giấy Việt Nam *(Phụ lục 4.14)* và CTCP Giấy Việt Trì *(Phụ lục 4.8a)*. Ngoài ra một số DN cũng phân tích sự tăng trưởng doanh thu và tình hình lưu chuyển dòng tiền trong hoạt động SXKD.

Một số DN cũng đã bước đầu sử dụng một số thước đo phi tài chính để đánh giá thành quả hoạt động của DN như: Giao hàng đúng hạn, sự hài lòng của khách hàng, tỷ lệ phế phẩm trong sản xuất...

4.2.5. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định

4.2.5.1. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định ngắn hạn

Kết quả khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cho thấy một số DN có tiến hành phân tích lựa chọn phương án tiếp tục hay ngừng SXKD một số mặt hàng để hỗ trợ cho việc ra quyết định ngắn hạn của nhà quản trị, điển hình là tại CTCP Giấy Việt Trì, một số mặt hàng như: Giấy in, viết, giấy làm lớp sóng, Duplex coated 300g/m2, Duplex coated 350g/m3,... mặc dù bị lỗ nhưng công ty vẫn quyết định sản xuất, nếu việc ngừng SXKD các mặt hàng này công ty sẽ bị lỗ nhiều hơn *(Phụ lục 4.8c).*

Một số DN cũng đã tiến hành phân tích khả năng sinh lời của sản phẩm và khả năng sinh lời của khách hàng, sử dụng mô hình kiểm soát hàng tồn kho và phân tích điểm hòa vốn để cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc ra quyết định trong ngắn hạn của nhà quản trị.

4.2.5.2. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định dài hạn

Theo kết quả khảo sát có một số DN đã sử dụng phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV) và chỉ số sinh lời nội bộ (IRR) để lựa chọn các phương án đầu tư trong

dài hạn (TCT Giấy Việt Nam). Một số DN khác không sử dụng phương pháp này để hỗ trợ cho quá trình ra quyết định dài hạn (CTCP Giấy Việt Trì) mà sử dụng phương pháp thời gian hoàn vốn đầu tư và tỷ suất sinh lời kế toán.

Bảng 4.2: Một số công cụ sử dụng để hỗ trợ việc ra quyết định tại DN khảo sát

Đơn vị khảo sát	Chỉ tiêu tài chính			
	NPV	IRR	Thời gian hoàn vốn đầu tư	Tỷ suất sinh lời kế toán
1. TCT Giấy Việt Nam (2016)	x	x	x	x
2. CTCP Giấy Việt Trì (2016)			x	x

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

4.2.6. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ quản trị chiến lược

Qua khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, tác giả nhận thấy các DN đã quan tâm đến chiến lược kinh doanh lâu dài của mình thông qua việc xây dựng định hướng phát triển của DN trong từng giai đoạn cụ thể, xác định chiến lược chi phí dài hạn, phân tích cung - cầu thị trường, vị thế của DN trong ngành và trên thị trường. Bước đầu tiếp cận và sử dụng các kỹ thuật hiện đại của KTQT như xác định chi phí mục tiêu trong phát triển sản phẩm mới, phân tích chuỗi giá trị và xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm để kiểm soát chi phí trong từng giai đoạn, từng khâu trong toàn bộ quy trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

4.3. Kết quả nghiên cứu định lượng về tổ chức kế toán quản trị và các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

4.3.1. Mô tả mẫu điều tra

Để phục vụ cho nghiên cứu, trong quá trình thu thập dữ liệu tác giả đã phát ra 140 phiếu cho các DNSX giấy và bột giấy thuộc mẫu điều tra, số phiếu thu về 118 phiếu đạt tỷ lệ phản hồi 84,29%. Sau khi loại bỏ các các phiếu không hợp lệ, số phiếu có thể dùng phân tích dữ liệu là 70 phiếu (chiếm 59,32%). Thông tin chung về các đối tượng khảo sát tổng hợp từ phần 1 của bảng hỏi điều tra được trình bày trong bảng 4.3 dưới đây.

Theo bảng 4.3, đối tượng trả lời khảo sát là các kế toán viên chiếm tỷ lệ cao nhất (36 người) với 51,43%, tiếp đến là phụ trách kế toán (20 người) tương ứng 28,57%, các nhà quản trị có 14 đối tượng trả lời đạt 20%.

Các đối tượng tham gia trả lời khảo sát ở các DN quy mô dưới 300 nhân viên không có đối tượng nào, từ 300 đến 500 nhân viên đối tượng tham gia trả lời chiếm tỷ lệ đáng kể 72,86% với 51 người, còn lại là DN có quy mô trên 500 nhân viên có 19 người trả lời với tỷ lệ là 27,14%.

Về kinh nghiệm làm việc của các đối tượng trả lời phỏng vấn chủ yếu là từ 10 đến 15 năm, với 29 người tham gia trả lời đạt 41,43%, tiếp đó về kinh nghiệm làm việc trên 15 năm là 26 người tương ứng với 37,14%, trong khi đó số người tham gia trả lời có kinh nghiệm làm việc dưới 10 năm chiếm một tỷ lệ nhỏ 21,43% tương ứng với 15 người tham gia trả lời.

4.3.2. Thực trạng mức độ áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị trong tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

4.3.2.1. Tổ chức hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh

Theo bảng 4.4, nhìn chung hệ thống dự toán SXKD đã được tổ chức áp dụng tại TCT và các DN liên kết, đáng chú ý có dự toán về sản phẩm sản xuất (Mean: 3,3725) và dự toán các CP sản xuất (CP NVLTT, CP NCTT và CP SXC) sử dụng khá phổ biến. Tiếp theo là dự toán bán (Mean: 3,1538), dự toán mua (Mean: 3,1379), và dự toán chi phí ngoài sản xuất (Mean: 3,0545). Tuy nhiên, dự toán báo cáo tài chính (Mean: 2,9818) và dự toán lưu chuyển tiền tệ (Mean: 2,7692) áp dụng khá hạn chế.

Về thời gian lập dự toán: Đa số dự toán được lập hàng năm (Mean: 3,4082), tiếp đó là lập dự toán cho từng tháng (Mean: 3,2800), các dự toán khác như dự toán lập cho 6 tháng đầu năm, 6 tháng cuối năm, hàng quý ít được lập (Mean: 2,7209).

Các loại dự toán được các DN lập chủ yếu thực hiện theo phương pháp truyền thống dựa vào dữ liệu quá khứ là căn cứ để lập (Mean: 2,9556), tiếp đó là dự toán tĩnh (Mean: 2,7556). Phương pháp lập dự toán hiện đại như dự toán linh hoạt chưa được quan tâm sử dụng (Mean: 2,6667). Đáng chú ý là dự toán không dựa vào số liệu lịch sử rất hiếm khi các DN sử dụng (Mean: 2,0000).

4.3.2.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành

Dữ liệu bảng 4.5 cho thấy, các đối tượng được hỏi đã sử dụng các kỹ thuật của kế toán quản trị chi phí. Về phương pháp xác định chi phí, sử dụng phổ biến là phương pháp xác định chi phí theo quá trình (Mean: 3,2373). Tiếp đó là phương pháp xác định chi phí theo nhóm sản phẩm (Mean 3,0667) và xác định chi phí theo công việc (Mean: 3,0656). Phương pháp xác định chi phí theo hợp đồng ít sử dụng nhất (Mean: 2,8475), điều này là hoàn toàn phù hợp với đặc thù SXKD của các DNSX giấy.

Về phương pháp tính giá thành sản phẩm chủ yếu theo phương pháp toàn bộ (Mean: 3,5556), tiếp theo là phương pháp xác định giá thành theo biến phí có phân bổ hợp lý định phí sản xuất (Mean: 2,5439), phương pháp giá thành theo hoạt động (Mean: 2,4912) và theo biến phí (Mean: 2,2105) được áp dụng khá hạn chế.

4.3.2.3. Tổ chức đánh giá thành quả trong doanh nghiệp

Căn cứ vào dữ liệu thống kê mô tả ở bảng 4.6 có thể đưa ra nhận xét: Đánh giá thành quả theo thước đo tài chính và phi tài chính đều được các DN thực hiện. Việc đánh giá thành quả bằng các thước đo tài chính được sử dụng thường xuyên hơn các thước đo phi tài chính. Cụ thể:

- Đánh giá thành quả theo thước đo tài chính: Các DN chủ yếu sử dụng thước đo lãi/lỗ hoạt động kinh doanh (Mean: 3,8125) và tăng trưởng doanh thu (Mean: 3,8033), tiếp đó là lợi nhuận/vốn đầu tư (Mean: 3,6349), chênh lệch giữa thực tế so với dự toán (Mean: 3,4355) được các DN quan tâm sử dụng. Đánh giá thành quả theo thước đo lưu chuyển tiền tệ không được sử dụng phổ biến (Mean: 3,2833).

- Đánh giá thành quả theo thước đo phi tài chính: Thước đo được các DN sử dụng thuyền xuyên nhất đó là phân phối sản phẩm kịp thời (Mean: 3,4333) và mức độ hài lòng của khách hàng (Mean: 3,4000), các thước đo về tỷ lệ phế phẩm (Mean: 2,9818), doanh thu trên nhân công trực tiếp, số nhân công vắng mặt và thời gian chờ đợi sản xuất (Mean: 2,9138) cũng được quan tâm sử dụng. Thước đo số lần khiếu nại của khách hàng được sử dụng ít hơn so với các thước đo trước đó (Mean: 2,6949).

4.3.2.4. Tổ chức thông tin kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định

Dữ liệu thống kê mô tả ở bảng 4.7 cho thấy các DN đã sử dụng hệ thống thông tin KTQT phục vụ cho ra quyết định cả trong ngắn hạn và dài hạn.

- Đối với các quyết định ngắn hạn: Công cụ được các DN sử dụng chủ yếu và phổ biến nhất là khả năng sinh lời của khách hàng (Mean: 3,3415), tiếp theo là khả năng sinh lời của sản phẩm (Mean: 3,1860) và kiểm soát hàng tồn kho (Mean: 3,1136). Điều đáng ngạc nhiên là công cụ phân tích điểm hòa vốn lại ít được sử dụng (Mean: 2,9048).

- Đối với các quyết định dài hạn: Công cụ kỳ hoàn vốn được sử dụng tương đối nhiều (Mean: 3,3171), các công cụ tỷ suất sinh lời giản đơn (Mean: 3,2250) và tỷ suất sinh lời nội bộ (Mean: 3,0732) cũng được các DN vận dụng. Trong khi đó các công cụ như hiện giá thuần (Mean: 2,9750) và các công cụ khác (Mean: 2,8750) sử dụng khá hạn chế.

4.3.2.5. Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho quản trị chiến lược

Dữ liệu thống kê mô tả từ bảng 4.8 cho biết các kỹ thật của kế toán quản trị chiến lược đã được các DN sử dụng. Cụ thể, chiến lược chi phí dài hạn của DN được sử dụng nhiều nhất (Mean: 3,4839), sau đó là phân tích cung - cầu và thị trường (Mean: 3,3667), đáng chú ý có chi phí mục tiêu là phương pháp chi phí hiện đại đã dần được các DN áp dụng (Mean: 3,2333). Các kỹ thuật mới như phân tích chuỗi giá trị (Mean: 3,1333) và chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm (Mean: 3,1290) được sử dụng ít hơn.

4.3.2.6. Tổng hợp kết quả nghiên cứu về mức độ áp dụng các kỹ thuật của kế toán quản trị trong tổ chức kế toán quản trị

Kết quả nghiên cứu về mức độ áp dụng các kỹ thuật của KTQT trong tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết được tổng hợp trong bảng dưới đây theo giá trị trung bình giảm dần và được đối chiếu với các giai đoạn phát triển của KTQT theo mô hình của IFAC (1998) và Nishimura (2003). Việc tổng hợp kết quả nhằm cung cấp một bức tranh tổng quát về thực trạng áp dụng KTQT của các DN, đồng thời cũng giúp đánh giá KTQT của các DN đang ở giai đoạn phát triển nào so với mặt bằng chung của quốc tế.

Nhìn chung TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đã vận dụng hầu hết các kỹ thuật của KTQT để cung cấp thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị DN. Dữ liệu ở 2 cột cuối cùng, cột (D) và cột (E) ở bảng 4.9 giúp nhận diện và xác định được giai đoạn phát triển của KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Các kỹ thuật được áp dụng phổ biến là của giai đoạn thứ 1 và giai đoạn thứ 2 theo khuôn mẫu của IFAC (1998) và của Nishimura (2003), có tới 32/48 kỹ thuật chiếm 66,67%, điều này cho thấy các DN khảo sát đã đạt đến sự phát triển gần như đầy đủ của giai đoạn 2 – giai đoạn 'truyền thống' của tiến trình phát triển KTQT, ngoại trừ có dự toán linh hoạt và giá thành phân bổ hợp lý định phí sản xuất sử dụng khá hạn chế. Dữ liệu khảo sát cũng cho thấy một điều đáng mừng là một số kỹ thuật ở giai đoạn 4 của KTQT đã được các DN quan tâm áp dụng, có 16/48 kỹ thuật chiếm 33,33%. Tuy nhiên một điểm đáng lưu ý là dường như các ứng dụng định lượng ở giai đoạn 3 của KTQT bị các DN trong mẫu khảo sát bỏ qua và xu hướng là chuyển sang áp dụng các kỹ thuật ở giai đoạn cao hơn (giai đoạn 4), điều này là do mức độ hội nhập ngày càng sâu của nền kinh tế Việt Nam đã tạo điều kiện cho các DN khảo sát tiếp cận và ứng dụng các công cụ quản trị hiện đại vào DN.

4.3.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Trong phần này luận án sẽ trình bày kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu đã phát triển từ mô hình nghiên cứu xây dựng ở Chương 2 và Chương 3. Với mục tiêu xem xét mức độ ảnh hưởng của các nhân tố (Mức độ cạnh tranh của thị trường, công nghệ và kỹ thuật sản xuất, quy mô doanh nghiệp, sự tham gia của nhà quản lý và trình độ nhân viên kế toán) tới các nội dung cấu thành của tổ chức KTQT (Tổ chức hệ thống dự toán SXKD, tổ chức KTQT chi phí, tổ chức đánh giá thành quả hoạt động, tổ chức thông tin KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ cho quản trị chiến lược), và ảnh hưởng của tổ chức KTQT tới hiệu quả hoạt động trong TCT Giấy Việt nam và các DN liên kết, do đó kiểm định phi tham số (Nonparametric test) được lựa chọn để xác định hệ số tương quan Kendall's tau_b. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2009), điều này là hoàn toàn phù hợp khi các biến độc lập và phụ thuộc đều là các biến định tính, và biến phụ thuộc lại bao gồm nhiều biến thành phần như biến "tổ chức KTQT" và biến "hiệu quả hoạt động" trong mô hình nghiên cứu của luận án. Kết quả thống kê suy

diễn và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu được trình bày chi tiết ở các nội dung dưới đây.

4.3.3.1. Ảnh hưởng của nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường tới tổ chức kế toán quản trị

Nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường có ảnh hưởng tới tổ chức KTQT. Với hệ số tương quan 0,228 và mức ý nghĩa 0,042 < 0,05 (độ tin cậy 95%) có thể rút ra kết luận mức độ cạnh tranh của thị trường tác động trực tiếp và có ảnh hưởng rõ rệt nhất đến hệ thống đánh giá thành quả của DN. Tuy nhiên, mối quan hệ này chỉ ở mức độ trung bình. Như vậy mức độ cạnh tranh của thị trường đã làm cho các DN quan tâm và tổ chức áp dụng hệ thống đánh giá thành quả để thích ứng và nâng cao năng lực cạnh tranh. Giả huyết $H_{1\text{-}3}$ được công nhận.

Cạnh tranh cũng tác động thuận chiều tới tổ chức KTQT cho mục tiêu kiểm soát chi phí, giá thành, tới thông tin KTQT hỗ trợ việc ra quyết định, và KTQT chiến lược, tuy nhiên tác động này không có ý nghĩa thống kê (sig > 0,05). Trong khi đó dự toán SXKD lại có mối quan hệ ngược chiều với nhân tố cạnh tranh của thị trường (-0,021), với sig = 0,839 > 0,05. Như vậy các giả thuyết $H_{1\text{-}1}$; $H_{1\text{-}2}$; $H_{1\text{-}4}$; $H_{1\text{-}5}$ bị bác bỏ.

4.3.3.2. Ảnh hưởng của nhân tố công nghệ và kỹ thuật sản xuất tới tổ chức kế toán quản trị

Nhân tố công nghệ và kỹ thuật sản xuất có ảnh hưởng đánh kể và thuận chiều tới tổ chức KTQT trong các DN khảo sát. Công nghệ và kỹ thuật sản xuất có mối quan hệ thuận chiều và có ảnh hưởng lớn nhất (hệ số tương quan: 0,458) tới hệ thống đánh giá thành quả của DN với độ tin cậy khá cao 99% (sig = 0,000 < 0,01). Vì vậy, giả thuyết $H_{2\text{-}3}$ được công nhận. Công nghệ và kỹ thuật sản xuất cũng tác động thuận chiều đến hệ thống thông tin kế toán quản trị hỗ trợ việc ra quyết định (0,268), đến kế toán quản trị chiến lược (0,234), đến KTQT chi phí, giá thành (0,261) và cuối cùng là hệ thống dự toán SXKD (0,142), các tác động này đều có ý nghĩa thống kê, với (sig < 0,05). Do vậy, các giả thuyết $H_{2\text{-}1}$; $H_{2\text{-}2}$; $H_{2\text{-}4}$; $H_{2\text{-}5}$ được chấp nhận.

4.3.3.3. Ảnh hưởng của nhân tố quy mô của doanh nghiệp tới tổ chức kế toán quản trị.

Quy mô của DN (đo lường bằng số lượng nhân công trực tiếp) có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT ở các mức độ khác nhau cả thuận chiều và ngược chiều. Dữ liệu bảng 4.12 cho biết, quy mô của DN có mối quan hệ thuận chiều tới KTQT chi phí (0,194), với mức ý nghĩa sig = 0,025 < 0,05 có ý nghĩa thống kê, vì vậy giả thuyết H_{3-2} được chấp nhận. Bên cạnh đó quy mô của DN cũng có ảnh hưởng thuận chiều đến hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định (0,228) và có ý nghĩa thống kê (sig = 0,014 < 0,05), giả thuyết H_{3-4} được công nhận. Trong khi đó quy mô của DN lại có mối quan hệ ngược chiều với hệ thống dự toán SXDK (-0,313) và có ý nghĩa thống kê (sig < 0,01), giả thuyết H_{3-1} được chấp nhận nhưng trái dấu với giả thuyết xác lập ban đầu. Quy mô của DN cũng tác động thuận chiều tới hệ thống đánh giá thành quả, tới kế toán quản trị chiến lược, nhưng lại không có ý nghĩa thống kê (sig > 0,05); vì thế các giả thuyết H_{3-3} và H_{3-5} bị bác bỏ.

Từ các phân tích ở trên có thể giải thích các DN khảo sát có quy mô lớn hơn thường sử dụng nhiều hơn thông tin KTQT để hỗ trợ ra quyết định, và KTQT chi phí, giá thành nhằm quản lý và kiểm soát chi phí, nhưng lại không quan tâm nhiều đến công tác lập dự toán như các DN quy mô nhỏ hơn. Điều này cũng lý giải cho sự phức tạp và khó khăn của công tác dự toán tại các DN có quy mô lớn.

4.3.3.4. Ảnh hưởng của nhân tố sự tham gia của các nhà quản lý tới tổ chức kế toán quản trị

Sự tham gia của các nhà quản lý có ảnh hưởng tới tổ chức KTQT trong DN. Dựa vào số liệu bảng 4.13 cho thấy, sự tham gia của các nhà quản lý có quan hệ thuận chiều tới hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định (0,221) và tới kế toán quản trị chiến lược (0,220) với sig < 0,05 độ tin cậy 95%, có ý nghĩa thống kê, giả thuyết H_{4-4} và H_{4-5} được công nhận. Như vậy, khi có sự tham gia của các nhà quản lý thì nhu cầu thông tin để hỗ trợ cho việc ra quyết định và thực hiện các chiến lược SXKD mà KTQT cung cấp sẽ tăng lên.

Sự tham gia của các nhà quản lý cũng tác động thuận chiều tới hệ thống đánh giá thành quả của DN (0,279), giả thuyết H_{4-3} vẫn được công nhận nhưng với mức ý nghĩa 10% (sig = 0,08 < 0,1).

Sự tham gia của các nhà quản lý cũng có ảnh hưởng thuận chiều tới hệ thống dự toán SXKD (0,144), tới kế toán quản trị chi phí, giá thành (0,151) nhưng không có ý nghĩa thống kê (sig > 0,1), vì vậy có thể bác bỏ các giả thuyết $H_{4\text{-}1}$; $H_{4\text{-}2}$.

4.3.3.5. Ảnh hưởng của nhân tố trình độ của nhân viên kế toán tới tổ chức kế toán quản trị

Trình độ của nhân viên kế toán có ảnh hưởng tới tổ chức KTQT chủ yếu là KTQT chi phí, giá thành và KTQT chiến lược. Số liệu bảng 4.14 cho biết trình độ của nhân viên kế toán có quan hệ thuận chiều tới KTQT chi phí (0,227) và tới KTQT chiến lược (0,187), với sig < 0,05, có ý nghĩa thống kế, vì vậy có thể chấp nhận các giả thuyết $H_{5\text{-}2}$ và $H_{5\text{-}5}$. Đây chính là điểm khác biệt đáng kể so với các nghiên cứu tiền nhiệm như Ahmad (2012), Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), và Nguyen Thi Phuong Dung (2013).

Trình độ của nhân viên kế toán cũng tác động thuận chiều tới hệ thống dự toán SXKD, hệ thống đánh giá thành quả và hệ thống thống tin KTQT hỗ trợ việc ra quyết định, nhưng lại không có ý nghĩa thống kê (sig > 0,05), vì thế các giả thuyết $H_{5\text{-}1}$; $H_{5\text{-}3}$; $H_{5\text{-}4}$ bị bác bỏ.

4.3.3.6. Tổng hợp kết quả nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Dựa trên dữ liệu phân tích về mối quan hệ tương quan giữa các nhân tố tới tổ chức KTQT, kết quả nghiên cứu cho thấy có sự tương đồng và khác biệt so với các nghiên cứu trước đó, đặc biệt là các nghiên cứu về KTQT ở các DN Việt Nam, các nước trong khu vực Đông Nam Á và các nước trên thế giới. Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu được tổng hợp ở bảng 4.15 dưới đây.

4.4. Mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

4.4.1. Kiểm định các giả thuyết về mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động

- Giữa tổ chức hệ thống dự toán SXKD với hiệu quả hoạt động

Áp dụng hệ thống dự toán SXKD có ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của DN. Dự liệu bảng 4.16 cho biết hệ thống dự toán SXKD có mối quan hệ thuận chiều tới hiệu quả hoạt động của DN, nhưng ở mức độ trung bình (0,247), với sig =

0,007 < 0,01 cho độ tin cậy khá cao 99%, có ý nghĩa thống kê nên giả thuyết H_{6-1} được công nhận.

- Giữa tổ chức KTQT chi phí, giá thành với hiệu quả hoạt động

Áp dụng KTQT chi phí ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của DN. Dữ liệu bảng 4.16 cho thấy, KTQT chi phí có mối quan hệ thuận chiều tới hiệu quả hoạt động của DN, nhưng ở mức độ thấp (0,226), với (sig = 0,012 < 0,05), độ tin cậy là 95%, có ý nghĩa thống kê, vì vậy có thể công nhận giả thuyết H_{6-2}.

- Giữa tổ chức đánh giá thành quả với hiệu quả hoạt động

Dữ liệu ở bảng 4.16 cho thấy áp dụng hệ thống đánh giá thành quả có quan hệ thuận chiều tới hiệu quả hoạt động của DN và ở mức độ trung bình (0,405), với sig = 0,000 < 0,01, cho độ tin cậy 99%, có ý nghĩa thống kê, nên giả thuyết H_{6-3} được công nhận.

- Giữa tổ chức thông tin KTQT hỗ trợ việc ra quyết định với hiệu quả hoạt động

Áp dụng hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định có ảnh hưởng tới hiệu quả hoạt động của DN. Dữ liệu bảng 4.16 cho thấy có mối quan hệ tương quan thuận chiều giữa áp dụng hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ ra quyết định với hiệu quả hoạt động của DN nhưng ở mức độ thấp (0,218), với sig = 0,019 < 0,05; vì vậy giả thuyết H_{6-4} được chấp nhận với độ tin cậy 95%.

- Giữa tổ chức kế toán quản trị chiến lược với hiệu quả hoạt động

Dữ liệu bảng 4.16 cho biết việc áp dụng KTQT chiến lược có ảnh hưởng tới hiệu quả hoạt động của DN. Kế toán quản trị chiến lược có mối quan hệ thuận chiều tới hiệu quả hoạt động của DN nhưng ở mức độ thấp (0,294), với sig = 0,002< 0,01, cho độ tin cậy khá cao 99%, có ý nghĩa thống kê; vì vậy công nhận giả thuyết H_{6-5}.

4.4.2. Tổng hợp kết quả nghiên cứu về mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với hiệu quả hoạt động của Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Trên cơ sở dữ liệu phân tích về mối quan hệ tương quan giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, các giả thuyết được công nhận được tổng hợp ở bảng 4.17 dưới đây.

Kết quả nghiên cứu cho thấy tổ chức KTQT có mối quan hệ với hiệu quả hoạt động ở TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Các nội dung của tổ chức KTQT có mối quan hệ thuận chiều với hiệu quả hoạt động của DN. Tuy nhiên mức độ quan hệ (ảnh hưởng) của các nội dung tổ chức KTQT tới hiệu quả không giống nhau, trong đó hệ thống đánh giá thành quả có ảnh hưởng đáng kể nhất, còn bốn nội dung còn lại là kế toán quản trị chiến lược, hệ thống dự toán SXKD, KTQT chi phí, và hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ việc ra quyết định tác động ít hơn tới hiệu quả của DN, do vậy nhà quản trị cần gia tăng mức độ ảnh hưởng của bốn nội dung tổ chức KTQT này tới hiệu quả hoạt động của DN. Kết quả nghiên cứu cũng phần nào lý giải tổ chức KTQT chỉ hỗ trợ cho các DN hoạt động hiệu quả hơn chứ không trực tiếp tác động đến hiệu quả của các DN. Phát hiện này của luận án cũng khá giống với phát hiện của các nghiên cứu trước như Ahmad (2012), Đoàn Ngọc Phi Anh (2012).

4.5. Nhận thức của các nhà quản lý tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết về vai trò của kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Dữ liệu từ bảng thống kê mô tả 4.18 cho biết các đối tượng được hỏi đã nhận thức và khẳng định tầm quan trọng của KTQT và ứng dụng KTQT vào hoạt động SXKD của DN. Tổ chức KTQT giúp cho DN sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực của DN (Mean: 3,5253), bên cạnh đó là việc kiểm soát các hoạt động hằng ngày của DN (Mean: 3,4742) và giảm các yếu tố chủ quan trong việc ra quyết định (Mean: 3,4421). KTQT cung cấp nguồn thông tin kịp thời, đáng tin cậy giúp DN cải thiện trao đổi thông tin trong nội bộ và với bên ngoài (Mean: 3,4316), đưa ra hệ thống chỉ tiêu đo lường và đánh giá thành quả để DN hoạt động hiệu quả hơn (Mean: 3,4082), và cuối cùng là giúp DN lập kế hoạch trong ngắn hạn và dài hạn (Mean: 3,3776).

Kiểm định One sample t-test suy rộng cho tổng thể nhằm đánh giá chung về nhận thức của các nhà quản trị đối với vai trò của KTQT trong DN cho thấy một kết quả rất tích cực. Với giá trị t-test = 3,1 và sig < 0,05 ở tất cả các nội dung, chứng tỏ vai trò của kế toán quản trị đã được xác lập tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Kết quả thống kê suy diễn một lần nữa khẳng định kết quả thống kê mô tả ở bảng 4.18, đồng thời cũng cho thấy vai trò của KTQT không hề bị xem nhẹ trong các DNSX giấy thuộc mẫu khảo sát. Kết quả này phần nào trái với nhận định chủ quan của một số tác giả khi cho rằng các DN Việt Nam còn mơ hồ về KTQT.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Trong chương 4, tác giả đã trình bày tổng quan về TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết trên các khía cạnh: Lịch sử hình thành và phát triển, đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất giấy, đặc điểm tổ chức sản xuất và quản lý, đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán để thấy được sản xuất giấy là ngành đặc thù, khác biệt so với một số ngành sản xuất khác. Trên cơ sở hệ thống dữ liệu đã thu thập, tác giả tiến hành phân tích, xử lý dữ liệu và trình bày kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, trình bày kết quả nghiên cứu định lượng về mức độ áp dụng KTQT và các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Bên cạnh đó tác giả cũng trình bày kết quả nghiên cứu về mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với hiệu quả hoạt động và nhận thức về vai trò của KTQT trong các DN. Kết quả nghiên cứu của chương này đã cung cấp các phát hiện quan trọng, là cơ sở để tác giả đề xuất các khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT trong chương sau.

CHƯƠNG 5
BÀN LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

5.1. Các bàn luận về kết quả nghiên cứu

5.1.1. Bàn luận kết quả nghiên cứu định tính về thực trạng tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Trong quá trình khảo sát tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết tác giả nhận thấy các doanh nghiệp đã nhận thức được tầm quan trọng của kế toán quản trị là một công cụ quan trọng phục vụ cho quá trình quản lý đặc biệt là cung cấp nguồn thông tin đáng tin cậy, hữu ích hỗ trợ cho các chức năng và quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Để KTQT phát huy tối đa vai trò trong quản lý và hỗ trợ cho việc ra quyết định cần tổ chức kế toán quản trị khoa học, phù hợp. Thực tế tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đã tiến hành tổ chức KTQT và đạt được những ưu điểm nhất định.

***Những ưu điểm**

- Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đều tổ chức KTQT theo mô hình kết hợp với KTTC trong cùng bộ máy kế toán. Theo quan điểm của tác giả đây là mô hình phù hợp với các doanh nghiệp mới bước đầu tiếp cận với KTQT. Việc sử dụng mô hình này sẽ tận dụng được nguồn thông tin từ hệ thống ghi chép ban đầu bên cạnh đó bộ máy kế toán được tổ chức gọn nhẹ tiết kiệm chi phí. Các nhân viên thực hiện công việc của KTQT đã có sự kết nối với các bộ phận khác trong DN để cung cấp thông tin có chất lượng cho nhà quản trị.

- Về tổ chức xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và hệ thống dự toán SXKD

Công tác xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật đã được các DN chú trọng, nó là một quy chuẩn để các doanh nghiệp thực hiện quá trình SXKD, là cơ sở để lập dự toán, quản lý và kiểm soát chi phí giúp doanh nghiệp sử dụng nguồn lực có hiệu quả.

Công tác xây dựng hệ thống dự toán SXKD đã được TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết với Tổng công ty chú trọng, góp phần không nhỏ cho việc thực hiện tốt chức năng hoạch định của nhà quản trị, đồng thời huy động mọi nguồn lực để đạt được mục tiêu đề ra.

- Tổ chức KTQT chi phí, giá thành

Việc nhận diện và phân loại chi phí ở TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đã phần nào đáp ứng được yêu cầu quản lý nội bộ và phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm, lập báo cáo tài chính. Việc xác định chi phí cho các đối tượng chịu phí theo quá trình sản xuất đối với DN có quy trình sản xuất nhiều công đoạn và theo nhóm sản phẩm đối với nhóm DN chỉ thực hiện một công đoạn sản xuất ra giấy thành phẩm là phù hợp.

- Tổ chức đánh giá thành quả hoạt động

Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đã tiến hành sử dụng một số chỉ tiêu tài chính để đánh giá thành quả hoạt động chủ yếu để xem xét tình trạng tài chính phục vụ cho các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Bên cạnh đó các DN cũng đã dần quan tâm và áp dụng một số chỉ tiêu phi tài chính trong việc đánh giá thành quả hoạt động, điều này đã giúp cho nhà quản trị có một cái nhìn toàn diện hơn về thành quả mà DN đạt được.

- Tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định

Trong quá trình điều hành quản lý DN nhà quản trị thường xuyên phải đưa ra các quyết định bao gồm cả quyết định ngắn hạn và dài hạn để thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Nhận thức được điều đó tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cũng đã vận dụng một số kỹ thuật của KTQT để hỗ trợ cho các quyết định của công ty như phân tích thông tin thích hợp để quyết định tiếp tục hay ngừng kinh doanh một số sản phẩm, sử dụng phương pháp chiết khấu dòng tiền (NPV, IRR) và phương pháp thời gian hoàn vốn đầu tư, tỷ suất sinh lời kế toán để lựa chọn, đánh giá các dự án đầu tư. Việc vận dụng các kỹ thuật này giúp cho các DN hạn chế tối đa những rủi ro trong quá trình đầu tư nhất là các dự án đầu tư dài hạn.

- Tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ quản trị chiến lược

Hội nhập kinh tế quốc tế đã gia tăng áp lực lên TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, buộc các DN phải có những chiến lược kinh doanh hợp lý, hiệu quả.

Thực tế cho thấy các DN này đã ngày càng quan tâm nhiều hơn đến các thông tin KTQT cung cấp để hỗ trợ cho quản trị chiến lược DN. Để cung cấp các thông tin cho nhà quản trị, KTQT đã sử dụng một số kỹ thuật như kế hoạch sử dụng và kiểm soát chi phí trong dài hạn, thu thập các thông tin liên quan đến cạnh tranh, cung – cầu và vị thế của DN trên thị trường, đáng chú ý là việc vận dụng kỹ thuật chi phí mục tiêu trong thiết kế sản phẩm mới để phục vụ cho các quyết định quản trị DN.

Bên cạnh những thành tựu (ưu điểm) đạt được về tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết còn bộc lộ nhiều hạn chế cần khắc phục nếu không muốn bị tụt hậu so với các doanh nghiệp khác trong ngành Giấy và các ngành khác.

***Những hạn chế**

- Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Đây là một khâu quan trọng ảnh hưởng đến chất lượng thực hiện KTQT trong DN. Việc lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình kết hợp theo tác giả là hợp lý, tuy nhiên cần có sự phân công chuyên môn hóa hơn nữa đối với đội ngũ nhân viên kế toán làm sao để thực hiện tốt công việc KTQT theo yêu cầu của nhà quản trị, bên cạnh đó trình độ, sự am hiểu về KTQT của nhân viên kế toán cũng cần được quan tâm hơn.

- Tổ chức công tác lập dự toán

Hệ thống dự toán tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết chưa thực sự đầy đủ, hầu như rất ít công ty tiến hành lập dự toán báo cáo tài chính đặc biệt là báo cáo dòng tiền để kiểm soát tình hình tài chính của công ty. Các công ty chủ yếu lập dự toán tĩnh theo số cố định từ đầu năm và dựa trên dữ liệu lịch sử có điều chỉnh phù hợp, rất ít DN lập dự toán linh hoạt và dự toán không dựa vào dữ liệu lịch sử.

- Về tổ chức KTQT chi phí và giá thành

Tại các DN khảo sát chưa có nhiều DN tiến hành phân loại chi phí phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị như: Phân loại chi phí thành biến phí và định phí, chi phí chìm, chi phí cơ hội,... Việc phân bổ chi phí cần phải bàn thêm vì đa số DN sử dụng tiêu thức phân bổ truyền thống (sản phẩm nhập kho, theo CP NVLTT, CP NCTT,...) nhiều khi chưa thực sự phù hợp. Rất ít DN sử dụng phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC). Một số phương pháp chi phí hiện đại

như chi phí mục tiêu, chi phí theo chu kỳ sống sản phẩm,... được sử dụng khá hạn chế và chỉ dừng lại ở mức thử nghiệm.

Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết hầu hết xác định giá thành sản phẩm theo chi phí sản xuất toàn bộ nên cũng gây trở ngại cho phân tích thông tin phục vụ việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn, điển hình là các ứng dụng CVP như đã trình bày ở phần khảo sát.

- Tổ chức KTQT phục vụ đánh giá thành quả hoạt động

Kết quả khảo sát cho thấy tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết chủ yếu sử dụng các thước đo tài chính để đánh giá thành quả hoạt động mà chưa sử dụng nhiều các thước đo phi tài chính, đặc biệt là mức độ hài lòng của khách hàng hay hiệu quả sử dụng nguồn lực của DN để gia tăng giá trị. Các kỹ thuật KTQT hiện đại như: đánh giá thành quả theo thẻ điểm cân bằng (BSC) hầu như rất ít được sử dụng.

- Tổ chức KTQT hỗ trợ cho quá trình ra quyết định

Tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết sử dụng rất khiêm tốn các kỹ thuật KTQT để phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị, rất ít công ty tiến hành phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận để ứng biến với sự thay đổi của thị trường. Một số kỹ thuật như phân tích thông tin thích hợp để quyết định sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ngay hay sản xuất tiếp rồi bán sản phẩm, quyết định trong điều kiện sản xuất bị giới hạn để ra quyết định ngắn hạn hầu như không sử dụng. Các phương pháp sử dụng chiết khấu dòng tiền như hiện giá thuần (NPV), tỷ suất sinh lợi nội bộ (IRR),... để ra quyết định dài hạn không được nhiều công ty sử dụng. Đây có thể là nguyên nhân của tình trạng một số DN đầu tư không có hiệu quả hoặc hiệu quả đem lại không như kỳ vọng đề ra.

- Tổ chức KTQT hỗ trợ cho quản trị chiến lược

Hiện nay tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết sử dụng khá hạn chế các kỹ thuật của KTQT hiện đại nhằm gia tăng giá trị của DN thông qua việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực như kỹ thuật phân tích chuỗi giá trị, chi phí theo vòng đời sản phẩm, và kỹ thuật phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và nguy cơ (SWOT) nhằm đạt mục tiêu dài hạn. Do vậy, ở một chừng mực nào đó các thông tin KTQT cung cấp để hỗ trợ cho quản trị chiến lược là chưa toàn diện.

5.1.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu định lượng về tổ chức kế toán quản trị tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết

Dự trên cơ sở dữ liệu phân tích, luận án đã làm sáng tỏ bốn vấn đề: đánh giá mức độ áp dụng KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết; xem xét mối quan hệ và mức độ tác động của các nhân tố tới tổ chức KTQT; mức độ ảnh hưởng của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động của TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, và xem xét vai trò của KTQT trong quản lý từ nhận thức của các nhà quản lý và kế toán tại các DN này.

- Mức độ áp dụng kế toán quản trị tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Về mức độ áp dụng KTQT, kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy các kỹ thuật truyền thống của KTQT vẫn chiếm ưu thế, đặc biệt là các công cụ dự toán và đánh giá thành quả hoạt động. Song, kết quả khảo sát cũng hé lộ những biểu hiện tích cực khi một số kỹ thuật hiện đại của KTQT đã được các DN áp dụng dù còn ở mức khá khiêm tốn. Điều này đòi hỏi thời gian vì thực tế KTQT ở Việt nam mới chính thức được thừa nhận trong Luật Kế toán và tại TT53/2006/TT-BTC.

- Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT, trong các nhân tố tác động tới tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết có thể thấy công nghệ và kỹ thuật sản xuất có tác động mạnh và căn bản nhất đến tất cả các nội dung thuộc tổ chức KTQT trong DN, tiếp đến là quy mô DN và sự tham gia của các nhà quản lý, trình độ của nhân viên kế toán cũng là nhân tố quan trọng đảm bảo cho sự thành công của tổ chức KTQT. Trong khi đó, mức độ cạnh tranh của thị trường lại chỉ có tác động khá khiêm tốn tới một nội dung của tổ chức KTQT trong DN. Như vậy, có thể kết luận các nhân tố tác động tới tổ chức KTQT trong DN trước hết vẫn là các nhân tố nội tại DN, nhân tố bên ngoài chỉ có tính 'xúc tác' thúc đẩy nhanh hơn việc áp dụng một vài nội dung cụ thể thuộc tổ chức KTQT trong DN.

- Mức độ ảnh hưởng của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Về mức độ ảnh hưởng của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cho thấy, các nội dung của tổ chức KTQT đều

tác động thuận chiều đến hiệu quả hoạt động của DN, trong đó hệ thống đánh giá thành quả hoạt động ảnh hưởng nhiều nhất, rõ rệt nhất đến hiệu quả hoạt động của DN, tiếp đến là KTQT chiến lược, hệ thống dự toán SXKD, KTQT chi phí, giá thành đáng chú ý là hệ thống thông tin KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định chỉ tác động nhỏ đến hiệu quả hoạt động của DN, chứng tỏ thông tin KTQT hỗ trợ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị chưa đem lại hiệu quả hoạt động cao cho VINAPACO và các DN liên kết.

- Nhận thức thức về vai trò của KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết

Về vai trò của KTQT trong quản lý, giá trị thống kê trung bình toàn mẫu cho kết quả tích cực (xấp xỉ 3,5), kết quả kiểm định one sample t-test với t = 3.1>3.0 chứng tỏ các DN giấy đều nhận thức rõ vai trò và tầm quan trọng của thông tin KTQT trong quá trình quản trị DN, đặc biệt trong bối cảnh thị trường nhiều biến động như hiện nay. Điều này một lần nữa cho thấy, sự cần thiết phải gia tăng áp dụng các kỹ thuật của KTQT cả truyền thống lẫn hiện đại để cùng trợ giúp hiệu quả cho quản lý DN trong thời gian tới.

5.2. Các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

Dựa trên các bàn luận về kết quả nghiên cứu đã trình bày, tác giả đề xuất một số khuyến nghị hoàn thiện tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết để các DN có thể tham khảo theo các nội dung sau.

5.2.1. Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Theo tác giả vấn đề tổ chức bộ máy KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần sắp xếp, phân công nhân sự kế toán khoa học, hợp lý theo đúng chuyên môn và nhiệm vụ được giao, kết hợp với tăng cường nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ cũng như các kiến thức mới về KTQT.

Áp dụng linh hoạt, chủ động các kỹ thuật của KTQT nhằm đảm bảo tính kịp thời về thông tin cung cấp cho nhà quản trị trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý. Nhất là các kỹ thuật KTQT hiện đại để sử dụng hiệu quả nguồn lực sáng tạo ra giá trị.

Trong tương lai các DN có thể thành lập một bộ phận chuyên trách về KTQT tập trung vào công tác thu thập, phân tích xử lý và cung cấp thông tin một cách kịp

thời, trên cơ sở đó tham mưu, tư vấn cho nhà quản trị trong quá trình điều hành và thực hiện các mục tiêu đã đề ra của DN.

5.2.2. Về tổ chức kế toán quản trị phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh

Công tác lập dự toán cần có sự phối hợp đồng bộ, nhịp nhàng giữa các bộ phận, phòng ban có liên quan để đảm bảo tính khả thi, hữu dụng của dự toán. Các dự toán có thể được lập cho cả năm và theo từng quý để có cơ sở lập và dễ dàng điều chỉnh cho các quý sau. TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần tiến hành lập cả dự toán linh hoạt, loại dự toán này rất hữu ích khi DN có nhiều phương án sản xuất và tiêu thụ sản phẩm khác nhau để đạt mục tiêu đã đề ra, đặc biệt là trong điều kiện thị trường nhiều biến động như hiện nay. Các DN khảo sát có thể tham khảo cách lập dự toán linh hoạt với nhiều mức độ hoạt động như sau:

Bảng 5.1: Dự toán linh hoạt theo các mức độ hoạt động

Chỉ tiêu	**Định mức**	**Các mức độ hoạt động (sản phẩm)**		
		Mức độ 1	**Mức độ 2**	**Mức độ…**
1. Doanh thu				
2. Biến phí				
2.1. Biến phí sản xuất				
- NVL trực tiếp				
- Nhân công trực tiếp				
- Sản xuất chung				
2.2. Biến phí bán hàng và quản lý (ngoài SX)				
- Bán hàng				
- Quản lý DN				
3. Lãi trên biến phí				
4. Định phí				
5. Lãi thuần trước thuế				

Minh họa về lập dự toán linh hoạt tại CTCP Giấy Việt Trì cho sản phẩm Giấy Duplex Coated 200 g/m2 theo số liệu năm 2016.

Bảng 5.2: Dự toán linh hoạt sản phẩm Giấy Duplex Coated 200 g/m2 năm 2016

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	**Định mức** *(Tấn)*	**Các mức độ hoạt động (sản phẩm)**		
		Mức độ 1 *6.000*	**Mức độ 2** *7.000*	**…**
1. Doanh thu	**13.800.000**	**82.800.000.000**	**96.600.000.000**	

2. Biến phí	**11.458.182**	**68.749.092.000**	**80.207.274.000**	
2.1. Biến phí sản xuất	***11.074.282***	***66.445.692.000***	***77.519.974.000***	
- NVL trực tiếp	10.115.546	60.693.276.000	70.808.822.000	
- Nhân công trực tiếp	873.826	5.242.956.000	6.116.782.000	
- Sản xuất chung	84.910	509.460.000	594.370.000	
2.2. Biến phí bán hàng và quản lý	***383.900***	***2.303.400.000***	***2.687.300.000***	
3. Lãi trên biến phí	**2.341.818**	**14.050.908.000**	**16.392.726.000**	
4. Định phí	**10.272.080.000**	**10.272.080.000**	**10.272.080.000**	
5. Lợi thuần trước thuế		**3.778.828.000**	**8.462.464.000**	

5.2.3. Về tổ chức kế toán quản trị nhằm mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần nhận diện chi phí theo mức độ hoạt động (theo cách ứng xử của chi phí) thành biến phí và định phí. Cách nhận diện này giúp ích rất nhiều cho các DN trong việc lập dự toán SXKD, lập báo cáo kết quả kinh doanh, xác định giá thành sản phẩm, phân tích thông tin thích hợp để hỗ trợ ra quyết định, phân tích mối quan hệ CVP,… đồng thời giúp các DN kiểm soát tốt chi phí. Bên cạnh đó các DN cũng có thể sử dụng thêm một số cách nhận diện chi phí khác như nhận diện chi phí theo mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh, theo mối quan hệ với đối tượng chịu phí, theo trung tâm trách nhiệm... đáp ứng nhu cầu thông tin đa dạng về chi phí của nhà quản trị để quản lý, sử dụng và kiểm soát chi phí.

Các DN có thể phân loại chi phí theo biến phí và định phí như sau:

Bảng 5.3: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (theo cách ứng xử của CP)

Yếu tố chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
I. Bộ phận sản xuất sản phẩm			
1. Chi phí NVLTT			
a. Chi phí nguyên vật liệu chính	x		
b. Chi phí nguyên vật liệu phụ	x		
c. Chi phí nhiên liệu	x		
2. Chi phí nhân công trực tiếp (1)		x	x
3. Chi phí sản xuất chung (2)			x
a. Chi phí nhân viên phân xưởng		x	
b. Chi phí vật liệu	x		
c. Chi phí công cụ dụng cụ		x	
d. Chi phí khấu hao tài sản cố định (3)		x	

e. Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
f. Chi phí bằng tiền khác			x
II. Bộ phận bán hàng			x
1. Chi phí nhân viên bán hàng			x
2. Chi phí vật liệu	x		
3. Chi phí dụng cụ, đồ dùng		x	
4. Chi phí khấu hao TSCĐ		x	
5. Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
6. Chi phí bằng tiền khác			x
III. Bộ phận quản lý doanh nghiệp			x
1. Chi phí nhân viên quản lý		x	
2. Chi phí vật liệu quản lý		x	
3. Chi phí đồ dùng văn phòng		x	
4. Chi phí khấu hao TSCĐ		x	
5. Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
6. Chi phí bằng tiền khác			x

Trong đó:

(1) Chi phí tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất là chi phí biến đổi nếu DN tính lương theo sản phẩm, nhưng lại là chi phí hỗn hợp nếu DN tính lương theo thời gian và có làm thêm giờ.

(2) Chi phí hỗn hợp sẽ tiếp tục được phân tích thành biến phí và định phí theo một trong 2 phương pháp phổ biến là: phương pháp cực đại – cực tiểu hoặc phương pháp bình phương bé nhất.

(3) Chi phí khấu hao tài sản cố định là định phí nếu DN tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng, và là biến phí nếu DN tính khấu hao theo sản lượng sản phẩm sản xuất.

Minh họa về phương pháp phân tích CP SXC thành biến phí và định phí tại CTCP Giấy Việt Trì, theo số liệu năm 2016

Bảng 5.4: Chi phí SXC và sản lượng sản xuất tại CTCP Giấy Việt Trì năm 2016

Tháng	**Sản lượng sản xuất** (M^2)	**Chi phí SXC** (đồng)
1	5.493 872,4	14.251.729.495
2	3.638.634,0	10.295.138.049
3	6.884.297,8	14.235.451.868
4	6.439.546,9	14.865.249.998

5	6.134.918,0	14.660.772.166
6	6.637.635,7	15.349.144.835
7	7.156.226,8	16.419.878.814
8	4.834.337,8	11.047.759.939
9	4.738.320,4	10.633.383.679
10	6.100.433,3	13.405.076.818
11	6.615.291,0	13.039.229.349
12	6.798.154,0	13.427.621.456

(Nguồn: CTCP Giấy Việt Trì)

Áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu phân tích chi phí SXC

Phương trình chi phí SXC có dạng: y = a*x* +b. Trong đó:

y: Chi phí SXC

x: Sản lượng sản xuất

a: Biến phí SXC đơn vị

b: Định phí sản xuất chung

Dữ liệu bảng 5.4 cho biết: Điểm cực đại là tháng 7, điểm cực tiểu tháng 2, xác định số chênh lệch

Mức độ hoạt động	**Sản lượng sản xuất** (M^2)	**Chi phí SXC** (đồng)
Cao nhất (tháng 7)	7.156.226,8	16.419.878.814
Thấp nhất (tháng 2)	3.638.634,0	10.295.138.049
Số chênh lệch	3.517.592,8	6.124.740.765

$$\text{Biến phí dịch vụ mua ngoài đơn vị (a)} = \frac{\text{Chênh lệch CP dịch vụ mua ngoài}}{\text{Chênh lệch mức độ hoạt động}}$$

$$= \frac{6.124.740.765}{3.517.592,8} = 1.741 \text{ đồng/m2}$$

Định phí SXC (b) = 16.419.878.814 - 7.156.226,8 x 1.741 = 3.960.887.955 đ

Phương trình chi phí SXC: y = 1.741 *x* + 3.960.887.955.

Áp dụng phương pháp bình phương bé nhất để phân tích chi phí SXC

Phương pháp này có thể được thực hiện trên excel. Đầu tiên cần nhập số liệu sản lượng sản phẩm sản xuất và chi phí SXC của các tháng tương ứng vào hai cột, sau đó sử dụng hàm SLOPE xác định biến phí SXC đơn vị: 1.538, hàm INTERCEPT cho định phí SXC là 4.309.525.874, phương trình tuyến tính biểu diễn hàm chi phí SXC: y = 1.538 *x* + 4.309.525.874. Cách thức thực hiện được mô tả ở hình 5.1 dưới đây.

	A	B	C	D	E	F	G
1							
2							
3			**Tháng**	**Sản lượng sản xuất**	**Chi phí SXC**		
4			1	5.493.872,4	14.251.729.495		
5			2	3.638.634,0	10.295.138.049		
6			3	6.884.297,8	14.235.451.868		
7			4	6.439.546,9	14.865.249.998		
8			5	6.134.918,0	14.660.772.166		
9			6	6.637.635,7	15.349.144.835		
10			7	7.156.226,8	16.419.878.814		
11			8	4.834.337,8	11.047.759.939		
12			9	4.738.320,4	10.633.383.679		
13			10	6.100.433,3	13.405.076.818		
14			11	6.615.291,0	13.039.229.349		
15			12	6.798.154,0	13.427.621.456		
16							
17				4.309.525.874			
18				1.538			

Hình 5.1: Phương trình hồi quy chi phí SXC thực hiện trong Excel

Tại địa chỉ D17 sử dụng lệnh =INTERCEPT(E4:E15;D4:D15)

Tại địa chỉ D18 sử dụng lệnh =SLOPE(E4:E15;D4:D15)

Áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu đơn giản, dễ thực hiện nhưng kết quả lại không chính xác bằng phương pháp bình phương bé nhất. Các DN có thể vận dụng một trong hai phương pháp này để phân tích các chi phí hỗn hợp khác như chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN để dự toán chi phí cho kỳ tiếp theo.

Về phương pháp xác định chi phí, TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần sử dụng linh hoạt các phương pháp xác định chi phí và giá thành sản phẩm nhất là các phương pháp mới hiện nay như phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC). Tác giả đề xuất các DNSX giấy nên áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC) để phân bổ chi phí hợp lý và chính xác hơn, trên cơ sở đó áp dụng phương pháp tính giá thành sản phẩm theo hoạt động phục vụ mục tiêu kiểm soát giá thành sản phẩm.

5.2.4. Về tổ chức kế toán quản trị phục vụ đánh giá thành quả trong doanh nghiệp

Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy, các chỉ tiêu đánh giá thành quả hoạt động có ảnh hưởng thuận chiều và mạnh nhất đến hiệu quả hoạt động của DN. Vì thế, TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần triển khai áp dụng đa dạng các chỉ tiêu đo lường thành quả hoạt động của DN trên cả phương diện tài chính và phí tài chính, nhất là phương diện phi tài chính. Các DN có thể áp dụng các thước đo phi tài chính như số lần khiếu nại của khách hàng, sự hài lòng của khách hàng, sản phẩm phân phối đúng hạn, thời gian chờ sản xuất, tỷ lệ phế phẩm,… và có thể sử dụng công cụ thẻ điểm cân bằng (BSC) để phân tích sự cân bằng của bốn yếu tố đảm bảo thực hiện chiến lược kinh doanh của các DN. Một số chỉ tiêu đánh giá hiệu quả tài chính và phi tài chính dựa theo BSC về các khía cạnh như sau:

- **Quản trị nội bộ**: Chỉ tiêu về sản xuất sản phẩm, hiệu quả công việc, chi phí quản lý, số chứng từ bị sai, chậm trễ; số lần (thời gian) ngừng sản xuất…

- **Tài chính**: Lợi nhuận thặng dư, đánh giá khả năng thanh toán, giá trị kinh tế tăng thêm…

- **Khách hàng**: Chỉ tiêu về doanh số, chất lượng hàng bán, số lượng hàng bán, chi phí giao nhận, số bộ chứng từ, thời gian giao hàng; số đơn hàng (khách hàng) mới; số đơn hàng (khách hàng) truyền thống…

- **Học hỏi và phát triển:** Kỹ năng tay nghề, số giờ huấn luyện, chi phí nghiên cứu & phát triển, chi phí đào tạo trong tổng chi phí, hiệu quả của chi phí đào tạo, chi phí và số lần đầu tư phát triển hệ thống thông tin quản lý…

TCT Giấy Việt nam và các DN liên kết có thể tham khảo hệ thống mục tiêu và chỉ tiêu đo lường đánh giá 4 khía cạnh trong thẻ điểm cân bằng (BSC) đươc mô tả trong bảng 5.5 dưới đây.

Bảng 5.5: Mục tiêu và đo lường 4 khía cạnh thẻ điểm cân bằng (BSC)

Khía cạnh	Mục tiêu	Đo lường
Tài chính	Gia tăng giá trị cho cổ đông, chủ sở hữu vốn	• Tỷ suất lợi nhuận trên vốn (ROE); • Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản (ROA) • Giá trị kinh tế tăng thêm (EVA) • Thu nhập của cổ phiếu (EPS)…

	Cải thiện kết cấu chi phí	• Chi phí đơn vị trong tương quan với bình quân của ngành, hoặc đối thủ cạnh tranh.
	Tăng cường sử dụng tài sản	• Tỷ lệ doanh thu/tài sản • Tỷ lệ luân chuyển hàng tồn kho
	Nâng cao giá trị cho khách hàng hiện tại	• Tăng trưởng doanh thu từ khách hàng hiện tại (%)
	Cơ hội tăng doanh thu	• Doanh thu từ sản phẩm mới (%) • Doanh thu từ khách hàng mới (%)…
Khách hàng	Sự hài lòng và trung thành của khách hàng	• Sự hài lòng của khách hàng trong các phân khúc mục tiêu • Tỷ lệ khách hàng quay lại (%) • Tăng trưởng doanh thu từ khách hàng hiện tại (%)
	Có được khách hàng mới	• Số lượng khách hàng mới • Chi phí cho mỗi khách hàng mới • Doanh thu từ khách hàng mới (%)…
	Cải thiện thị phần	• Thị phần trong phân khúc khách hàng mục tiêu (%)…
Quản trị nội bộ	Cải thiện chi phí, chất lượng, và vòng đời sản phẩm	• Tỷ lệ sản phẩm lỗi • Vòng đời sản phẩm…
	Cải thiện việc sử dụng tài sản	• Thời gian hoàn thành đơn hàng, từ khi nhận đơn đặt hàng cho tới khi, giao hàng
	Khách hàng mới	• Số lượng khách hàng mới • Chi phí cho mỗi khách hàng mới
	Đáp ứng và giữ chân khách hàng hiện tại	• Thời gian giải quyết khiếu nại của khách hàng
	Phát triển sản phẩm, dịch vụ	• Những ý tưởng mới được đưa vào sản xuất sản phẩm
	Nghiên cứu và phát triển	• Tổng thời gian phát triển sản phẩm: từ ý tưởng tới thị trường • Chi phí phát triển SP so với dự toán

Học hỏi và phát triển	Cung cấp các ứng dụng hỗ trợ chiến lược	• Các thông tin chiến lược được hỗ trợ bởi các ứng dụng thông tin thích hợp
	Tạo ra văn hóa lấy khách hàng làm trung tâm	• Khảo sát văn hóa nhân viên

(Nguồn: Dựa theo Anthony, 2012)

Ngoài ra các DN cũng có thể sử dụng phương pháp phân tích biến động chi phí, doanh thu để xác định ảnh hưởng của từng nhân tố (giá, lượng) giữa thực tế và dự toán từ đó đánh giá ảnh hưởng nào là tốt (có lợi), không tốt (bất lợi) để đưa ra biện pháp điều chỉnh kịp thời.

5.2.5. Về tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho việc ra quyết định

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần tích cực sử dụng các kỹ thuật của KTQT để hỗ trợ nhiều hơn nữa trong quá trình ra quyết định của nhà quản trị để các DN hoạt động hiệu quả hơn. Các DN có thể vận dụng các kỹ thuật như phân tích điểm hòa vốn theo mô hình CVP, mô hình kiểm soát hàng tồn kho, phân tích thông tin thích hợp, thông tin không thích hợp,… nhằm hỗ trợ ra các quyết định ngắn hạn. Để hỗ trợ cho việc ra các quyết định dài hạn có thể sử dụng một số công cụ như thời gian hoàn vốn đầu tư, tỷ suất sinh lợi kế toán… đặc biệt là hai công cụ hiện giá thuần (NPV) và tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR) giúp các DN lựa chọn các phương án đầu tư tối ưu đem lại hiệu quả cao.

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết với Tổng công ty có thể tham khảo áp dụng mô hình phân tích CVP như sau:

Đối với DN sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm

Lãi trên biến phí (số dư đảm phí): là số tiền còn lại của doanh thu bán hàng sau khi đã trừ đi biến phí.

Lãi trên biến phí = Doanh thu – Biến phí

Tỷ lệ lãi trên biến phí (tỷ lệ số dư đảm phí): Là chỉ tiêu biểu hiện mối quan hệ tỷ lệ giữa tổng lãi trên biến phí và doanh thu

$$\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí} = \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Doanh thu}}$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị sản phẩm}}$$

Doanh thu hòa vốn = Sản lượng hòa vốn x đơn giá bán

Doanh thu an toàn = Doanh thu thực tế - Doanh thu hòa vốn

$$\text{Tỷ lệ doanh thu an toàn} = \frac{\text{Doanh thu an toàn}}{\text{Doanh thu thực tế}} \times 100$$

Sản lượng an toàn = Sản lượng tiêu thụ thực tế - Sản lượng hòa vốn

$$\text{Tỷ lệ sản lượng an toàn} = \frac{\text{Sản lượng an toàn}}{\text{Sản lượng tiêu thụ thực tế}} \times 100$$

Đối với DN sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm:

$$\text{Doanh thu hòa vốn chung} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân}}$$

Trong đó, tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân được xác định theo công thức:

$$\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân} = \frac{\text{Tổng lãi trên biến phí của các mặt hàng}}{\text{Tổng doanh thu các mặt hàng}} \times 100$$

$$= \sum(\text{Cơ cấu sản phẩm tiêu thụ theo doanh thu x Tỷ lệ lãi trên biến phí từng loại SP})$$

Doanh thu hòa vốn SP i = Doanh thu hòa vốn chung x Cơ cấu doanh thu SP i

$$\text{Sản lượng hòa vốn SP i} = \frac{\text{Doanh thu hòa vốn SP i}}{\text{Giá bán sản phẩm i}}$$

Các chỉ tiêu doanh thu an toàn, tỷ lệ doanh thu an toàn, sản lượng an toàn, và tỷ lệ sản lượng an toàn được tính toán tương tự như trường hợp DN sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm nhưng các chỉ tiêu là chỉ tiêu gộp, tính chung cho tất cả các sản phẩm sản xuất và tiêu thụ.

Minh họa về phân tích CVP tại CTCP Giấy Việt Trì với sản phẩm Giấy Duplex Coated 200 g/m2 theo số liệu năm 2016 như sau: *(Đơn vị tính: Đồng)*

Lãi trên biến phí đơn vị = 13.800.000 – 11.458.182 = 2.341.818

$$\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí (\%)} = \frac{2.341.818}{13.800.000} \times 100 = 16,97\%$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{10.272.080.000}{2.341.818} = 4.387 \text{ (Tấn)}$$

Doanh thu hòa vốn = 4.387 x 13.800.000 = 60.540.600.000

Doanh thu an toàn = 96.600.000.000 - 60.540.600.000 = 36.059.400.000

$$\text{Tỷ lệ doanh thu an toàn (\%)} = \frac{36.059.400.000}{96.600.000.000} \times 100 = 37,33\%$$

Sản lượng an toàn = 7.000 – 4.387 = 2.613

$$\text{Tỷ lệ sản lượng an toàn (\%)} = \frac{2.613}{7.000} \times 100 = 37,33\%$$

5.2.6. Về tổ chức kế toán quản trị hỗ trợ cho quản trị chiến lược

Để giúp các DN thực hiện công tác quản trị chiến lược, KTQT cần có sự gắn kết với các chiến lược kinh doanh của DN, đồng thời cần tổ chức áp dụng một số kỹ thuật như chi phí mục tiêu, phân tích chuỗi giá trị, chi phí theo vòng đời của sản phẩm,.. thực hiện các kỹ thuật này nhằm cung cấp các thông tin về chi phí mục tiêu trong thiết kế sản phẩm mới giúp nhà quản trị có chiến lược phát triển sản phẩm mới, thông tin về chi phí ở từng giai đoạn phát triển của sản phẩm giúp kiểm soát tốt chi phí ở từng giai đoạn theo chu kỳ sống của sản phẩm, thông tin về chuỗi giá trị nhằm đạt giá trị cao nhất ở từng khâu, từng giai đoạn trong hoạt động SXKD của các DN, thông tin về đối thủ cạnh tranh, cung - cầu, vị thế của DN trên thị trường để nhà quản trị có chiến lược cạnh tranh và phân tích điểm mạnh điểm yếu, thách thức và cơ hội (SWOT) của DN, từ đó có những chiến lược kinh doanh hợp lý.

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết có thể tham khảo mô hình SWOT dưới đây để phân tích cơ hội và nguy cơ, điểm mạnh và điểm yếu của DN như bảng 5.6 dưới đây.

Bảng 5.6: Mô hình SWOT phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và nguy cơ

Các yếu tố môi trường bên ngoài DN / Các yếu tố bên trong DN	I. Cơ hội (O) 1. 2. …	II. Nguy cơ (T) 1. 2. …
I. Các điểm mạnh (S)	Các kết hợp S/O	Các kết hợp S/T

1. 2. …	Sử dụng các điểm mạnh để tận dụng cơ hội	Tận dụng điểm mạnh trong nội bộ để ngăn chặn hoặc hạn chế các nguy cơ
II. Các điểm yếu (W) 1. 2.	Các kết hợp W/O Hạn chế các điểm yếu để tận dụng cơ hội	Các kết hợp W/T Tối thiểu hóa điểm yếu để tránh nguy cơ

5.3. Điều kiện thực hiện

- Về phía Nhà nước

Tiếp tục cải thiện môi trường kinh doanh và đầu tư, tạo động lực cho kinh tế thị trường phát triển, từ đó sẽ thúc đẩy các cải cách trong quản trị DN và kết quả là sẽ thúc đẩy KTQT; khi các kỹ thuật truyền thống không còn đủ để đáp ứng yêu cầu quản lý trong bối cảnh kinh doanh mới thì sẽ là giai đoạn các DN chuyển sang ưu tiên áp dụng các kỹ thuật hiện đại.

- Về phía doanh nghiệp

Nâng cao nhận thức cho các nhà quản trị DN về vai trò quan trọng của KTQT, khuyến khích sự tham gia chủ động và có tính đặt hàng thông tin từ phía các nhà quản trị trong quá trình kết nối giữa hai chức năng kế toán và quản trị trong DN.

Nâng cao trình độ của đội ngũ những người làm kế toán nói chung, KTQT nói riêng trong DN. Để làm được điều này, đòi hỏi sự tham gia của các cơ sở đào tạo về quản trị kinh doanh và kế toán trong việc truyền bá các kiến thức mới, bám sát thực tiễn để gia tăng khả năng ứng dụng và triển khai. Do đó, vấn đề đổi mới giáo trình, tài liệu học tập theo hướng hiện đại, tiếp cận với sự phát triển của KTQT của các nước trong khu vực và thế giới cũng hết sức cấp thiết.

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết cần đổi mới, hiện đại hóa công nghệ sản xuất; công nghệ mới sẽ buộc các nhà quản lý phải thay đổi cách thức quản trị, khi đó sẽ đặt ra nhu cầu thông tin ở mức độ cao hơn và kết quả là sẽ tác động tới các nội dung thuộc tổ chức KTQT trong DN, đòi hỏi KTQT phải có sự đổi mới để thỏa mãn nhu cầu thông tin đa dạng hơn của các nhà quản lý.

- Về phía các cơ sở đào tạo

Các cơ sở đào tạo về quản trị kinh doanh và kế toán đóng vai trò quan trọng trong việc truyền bá các kiến thức mới, bám sát thực tiễn để gia tăng khả năng ứng

dụng và triển khai. Do đó, vấn đề đổi mới giáo trình, tài liệu học tập theo hướng hiện đại, tiếp cận với sự phát triển của KTQT của các nước trong khu vực và thế giới cũng hết sức cấp thiết.

5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tương lai của đề tài

TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết có vị trí quan trọng trong ngành công nghiệp sản xuất giấy ở Việt Nam, sản lượng sản xuất và doanh thu chiếm tỷ trọng đáng kể trong toàn ngành. Nghiên cứu này chỉ giới hạn đối tượng khảo sát là TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết với Tổng công ty (bao gồm các công ty cổ phần và công ty TNHH một thành viên Nhà nước làm chủ sở hữu) nên chưa thể đại diện cho toàn ngành giấy Việt nam, nơi có sự tham gia của các loại hình công ty khác như công ty TNHH, công ty nước ngoài, công ty liên doanh, DN tư nhân nên kết quả nghiên cứu còn có những hạn chế nhất định. Trong tương lai tác giả sẽ tiến hành mở rộng phạm vi nghiên cứu về tổ chức KTQT trong các DNSX giấy ở Việt Nam với mẫu khảo sát, điều tra là tất cả các loại hình DN để có một cái nhìn toàn diện và sâu sắc hơn về tổ chức KTQT ở trong ngành sản xuất giấy nhằm giúp ngành giấy phát triển bền vững trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

TÓM TẮT CHƯƠNG 5

Kế toán quản trị ngày càng thể hiện rõ vai trò quan trọng của mình trong việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị, trong việc thực hiện mục tiêu và chiến lược kinh doanh của DN. Tổ chức KTQT cần có sự gắn kết chặt chẽ với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Trong nội dung chương 5, tác giả đã trình bày về phương hướng của ngành công nghiệp sản xuất giấy của TCT Giấy Việt Nam. Đồng thời trong nội dung chương này, tác giả cũng đã bàn luận về kết quả nghiên cứu trên cả phương diện định lượng và định tính, từ đó tác giả đã đề xuất một số khuyến nghị để TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết tham khảo cùng với các điều kiện thực hiện đối với Nhà nước, các DN và các cơ sở đào tạo để thúc đẩy áp dụng và hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DNSX giấy thuộc VINAPACO nói riêng, các DNSX ở Việt nam nói chung. Do trình độ và kinh nghiệm nghiên cứu còn hạn chế, tác giả cũng có mong muốn được tiếp tục thực hiện các nghiên cứu bổ sung trong tương lai, nhằm lấp dần các khuyết điểm của nghiên cứu.

KẾT LUẬN

Hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng đã mang lại nhiều cơ hội nhưng cũng không ít thách thức cho các DN Việt Nam trong đó có TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết. Trong giai đoạn hiện nay, các DN trong ngành công nghiệp sản xuất giấy cũng như TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết đang phải đương đầu với thách thức nhiều hơn là cơ hội. Nhiều DNSX giấy và cả các DN liên kết với TCT Giấy Việt Nam đã phá sản hoặc tạm ngừng sản xuất do công nghệ lạc hậu, chất lượng sản phẩm thấp, chi phí sản xuất lớn, trình độ quản lý yếu kém,… Để tồn tại và phát triển trong cạnh tranh, đòi hỏi các DN phải hoàn thiện các công cụ quản lý kinh kế, trong đó có KTQT - một công cụ quản lý hữu hiệu, giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định một cách hợp lý, kịp thời trên cơ sở nguồn thông tin nội bộ tin cậy, được xử lý dưới nhiều góc độ, phù hợp với các quyết định đa dạng của nhà quản trị trong bối cảnh thị trường nhiều biến động. Để cung cấp nguồn thông tin chất lượng đòi hỏi phải tổ chức KTQT khoa học, hợp lý. Do vậy cần thiết nghiên cứu tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết, để đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Với mục tiêu đã xác định, luận án đã đạt được các kết quả sau:

Thứ nhất, hệ thống hóa cơ sở lý luận và xây dựng khung lý thuyết (mô hình) nghiên cứu về tổ chức KTQT trong DN theo cách tiếp cận mới trên 6 nội dung: Tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức KTQT phục vụ lập dự toán SXKD; tổ chức KTQT cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm; tổ chức KTQT phục vụ đánh giá thành quả hoạt động trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định; và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược.

Thứ hai, nghiên cứu tổ chức KTQT trong DN trong mối quan hệ với các nhân tố ảnh hưởng (trong và ngoài DN) theo cách tiếp cận của các lý thuyết hiện đại trong quản trị: lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết quá trình đổi mới.

Thứ ba, nghiên cứu tổ chức KTQT trong mối quan hệ với hiệu quả hoạt động của DN và nhận thức của nhà quản trị về vai trò của tổ chức KTQT.

Thứ tư, khảo sát và làm rõ thực trạng tổ chức KTQT tại TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết trên cả phương diện định tính với nghiên cứu chuyên sâu điển hình và phương diện định lượng với điều tra số lớn. Việc kết hợp giữa hai phương

pháp nghiên cứu giúp cho luận án đảm bảo được hai yêu cầu vừa chuyên sâu và vừa có khả năng khái quát hóa trên cơ sở của các kiểm định thống kê suy diễn.

Thứ năm, dựa trên kết quả nghiên cứu luận án đã đề xuất các khuyến nghị có tính tham khảo giúp TCT Giấy Việt Nam và các DN liên kết có thể nghiên cứu để triển khai trên thực tế trong thời gian tới.

Thứ sáu, kết quả nghiên cứu của luận án cũng đồng thời gợi mở các hướng nghiên cứu mới trong tương lai, cùng với các hàm ý cho cơ quan quản lý, cho DN và cho các cơ sở đào tạo về kế toán để thúc đẩy sự phát triển của KTQT tại DN Việt nam thời gian tới.

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, luận án cũng còn một số khiếm khuyết nhất định, tác giả luận án rất mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học, của giới nghiên cứu và của bạn đọc để luận án được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CÔNG BỐ

1. Bùi Tiến Dũng (2016), "Kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam thời kỳ hội nhập quốc tế", *Tạp chí Kinh tế Châu Á - Thái Bình Dương*, số 476, tr. 17-19.
2. Phạm Đức Hiếu, Bùi Tiến Dũng (2016), "Áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam: Nghiên cứu thực nghiệm tại Hà Nội, Vĩnh Phúc và Phú Thọ", *Tạp chí Khoa học Thương mại,* số 98, tr. 31 – 40.
3. Hieu Pham, Dung Bui (2017), 'Management Accounting Practices in Vietnam Manufacturing Companies: An Empirical Study in Hanoi, Vinh Phuc and Phu Tho', *Proceedings The Third International Conference on Accounting and Finance (ICOAF-2017)*, Da Nang Publishing House, pp. 245-254.
4. Bùi Tiến Dũng, Phạm Đức Hiếu (2017), "Nghiên cứu mức độ áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất ngành giấy ở Việt nam", *Tạp chí Công thương,* số 11, tr. 380 – 387.
5. Bùi Tiến Dũng, Phạm Đức Hiếu (2017), "Các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp: Khảo sát trường hợp các doanh nghiệp sản xuất Giấy Việt Nam, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 12, tr. 18 – 22; 48.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

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 phát triển*, số 226 (II), tháng 4 năm 2016, tr. 45 – 53.

3. Công ty Cổ phần Giấy Việt Trì, "Tài liệu năm 2016".

4. Nguyễn Tuấn Duy, Nguyễn Phú Giang (2008), *Kế toán quản trị,* Nhà xuất bản tài chính, Hà Nội.

5. Trần Văn Dung (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.

6. Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Quốc gia thành phố Hồ Chí Minh.

7. Phạm Văn Dược, Trần Văn Tùng (2011), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Lao động, Hà Nội.

8. Đào Thúy Hà (2015), *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

9. Đặng Thị Hòa (2006), *Giáo trình Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê.

10. Nguyễn Hoản (2012), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo Việt Nam,* Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

11. Trần Văn Hợi (2007), *Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp khai thác than*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.

12. Ngô Thị Thu Hương (2012), "Ứng dụng công tác kế toán quản trị trong các công ty cổ phần sản xuất xi măng Việt Nam", *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, số 8(109), tr. 54-56.

13. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam,* Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

14. Nguyễn Thị Mai Lê (2015), "Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp trên địa bàn tỉnh Nghệ An thực trạng và kiến nghị", *Tạp chí kế toán & kiểm toán*, số tháng 1+2, tr. 43 – 44, 47.

15. Huỳnh Lợi (2012), *Kế toán quản trị,* nhà xuất bản Phương Đông.

16. *Luật số 03/2003/QH11 luật kế toán,* Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam Khóa XI, kỳ họp thứ 3 thông qua ngày 17 tháng 6 năm 2003.

17. 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.

18. Lưu Thị Hằng Nga (2004), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

19. Hồ Văn Nhàn (2010), *Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong doanh nghiệp taxi*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.

20. Nguyễn Hữu Phú (2014), *Tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông vận tải*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.

21. Nguyễn Ngọc Quang, Trần Thị Thu Hường (2012), "Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến thiết kế mô hình kế toán quản trị tại các doanh nghiệp", *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, số 182 (II), tháng 8 năm 2012, tr. 64-67.

22. Nguyễn Ngọc Quang (2014), *Giáo trình Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.

23. Vũ Thị Thanh Tâm (2014), "Xây dựng mô hình kế toán quản trị các DNSX trên địa bàn thành phố Hà Nội", *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, số 01 (126), tr 36 – 38.

24. Nguyễn Thị Ngọc Thạch (2013), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các DNSX ô tô ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.

25. PGS.TS. Đỗ Minh Thành (2017), *Giáo trình Nguyên lý kế toán*, Nhà xuất bản Thống kê.

26. Nguyễn Quốc Thắng (2011), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam,* Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

27. Nguyễn Đình Thọ (2011), *"Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh"*, Nhà xuất bản Lao động – Xã hội.

28. Đỗ Thị Mai Thơm (2012), *Nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp vận tải biển Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Hàng hải.

29. Đoàn Xuân Tiên (2009), *Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội

30. *Thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Bộ tài chính ban hành ngày 12 tháng 6 năm 2006.

31. Văn Thị Thái Thu (2008), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn ở Việt Nam,* Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại.

32. Tổng công ty Giấy Việt Nam (2016), *Hội nghị tổng kết sản xuất kinh doanh năm 2015 và triển khai kế hoạch năm 2016*, ngày 21 tháng 1 năm 2016.

33. Tổng công ty Giấy Việt Nam, *Tài liệu năm 2013, 2014, 2015, 2016.*

34. Nguyễn Minh Tuấn, Hà Trọng Quang (2008), *"Giáo trình xử lý dữ liệu nghiên cứu với SPSS for window".* Trường Đại học công nghiệp TP Hồ Chí Minh.

35. 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.

36. Hoàng Văn Tưởng (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, Đại học Kinh tế Quốc dân.

37. Hoàn Trọng, Chu Nguyễn Ngọc Mộng (2008), *"Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS"*, Nhà Xuất Bản Hồng Đức.

38. Phạm Thị Kim Vân (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.

39. Nguyễn Vũ Việt (2007), *Tổ chức kế toán quản trị doanh thu và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp vừa và nhỏ*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.

40. Giang Thị Xuyến (2002), *Tổ chức KTQT và phân tích kinh doanh trong các doanh nghiệp Nhà nước, Luận án tiến sĩ*, Học viện Tài chính.

41. Trần Thị Yến (2014), "Tổ chức công tác kế toán quản trị tại các công ty dược phẩm trên địa bàn tỉnh Bình Định", *Tạp chí kế toán & kiểm toán*, số tháng 9/2014, tr. 29 - 31.

Tiếng Anh

42. Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2006), IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting, *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247.

43. Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2006), Management accounting practices in the British food and drinks industry, *British Food Journal*, 108(5), 336-357.

44. Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008), *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*, British Accounting Review, 40 (1), 2-27.

45. Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D. and Luther, R. (2005), Non-financial performance measurement in manufacturing companies, *The British Accounting Review,* 37, 261-297.

46. Ahmad, K. (2012), *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*, Doctoral thesis, University of Exeter.

47. Al-Omiri, M. and Drury, C. (2007), A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations, *Management Accounting Research,* 18, 399-424.

48. Al-Omiri, M. (2003), *The diffusion of management accounting innovations: a study of the factors influencing the adoption, implementation levels and success of ABC in UK companies*, Ph.D Thesis, University of Huddersfield, United Kingdom.

49. Axe, C., and Bjornenak, T. (2005), Bundling and diffusion of management accounting innovations–the case of the balanced scorecard in Sweden, *Management Accounting Research, 16*(1), 1-20.

50. Bjornenak, T. (1997), Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research, 8*(1), 3-17.

51. Cadez, (2006), A cross-industry comparison of strategic management accounting practices: an exploratory study, *Economic and Business Review for Central and South - Eastern Europe,* 8(3), 279-298.

52. Chenhall, R. H., and Langfield-Smith, K. (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1-19.

53. Christina Wiwik Sunarni (2013), Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia, *Review Integrative Business Economics Research*. 2(2), 616-625.

54. Doan, NPA. (2012), *The adoption of Western management accounting practices in Vietnamese enterprises during economic transition*. Unpublished doctoral thesis, Griffith University.

55. Duh, R., Xiao, J., and Chow, C. (2009). Chinese firms' use of management accounting and controls: facilitators, impediments, and performance effects. *Journal of International Accounting Research*, 8(1), 1–30.

56. Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K., (1990), *Accounting for Management Control*, 2nd ed., London: Chapman & Hall.

57. Ghosh, B.C & Chan, Y.K. (1997), Management Accounting in Singapore – Well in Place, *Managerial Auditing Journal,* 12(1), 16-18.

58. Haldma,T. and Laats, K. (2002), Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, 13, 379-400.

59. Holmes, S. and Nicholls, D. (1989), Modelling the accounting information requirements of small businesses, *Accounting and Business Research*, 19(74), 143-150.

60. Hyvönen, J. (2005), Adoption and benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia, *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.

61. IFAC 1998*, International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concept*, Financial and Management Accounting Committee, March 1998.

62. Innes, J. and Mitchell, F. (1991), ABC: a survey of CIMA members, *Management Accounting,* 69(9), 28-30.

63. Ismail, N.A. and King, M. (2007), Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms, *Journal of Information Systems and Small Business*, 1(1/2), 1-20.

64. Janaka Subasinghe và A. T. Fonseka (2009), Factors Affecting the Low Adoption of Management Accounting Practices in Sri Lankan Business Organizations, *Sri Lankan Journal of Management,* 14(2), 95-112.

65. Jonas Gerdin (2005), Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach, *Accounting, Organizations and Society,* 30(2), 99 – 216.

66. Joshi, P. L. (2001), The international diffusion of new management accounting practices: The case of India, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation,* 10(1), 85-109.

67. Lapsley, I., Wright, E,. (2004), The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda, *Management Accounting Research,* 15(3), 355- 374.

68. Libby, T., and Waterhouse, J. H. (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.

69. Luther, R.G. and Longden, S. (2001), Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study, *Management Accounting Research,*12, 299-320.

70. Malmi, T. (1999), Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society,* 24(8), 649-672.

71. Mia, L. and Clarke, B. (1999), Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10, 137-158.

72. Mia, L. (2000), Just-in-time manufacturing, management accounting systems and profitability, *Accounting and Business Research,* 30(2), pp. 137-151.

73. Merchant, K.A. (1984), Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society,* 9(3/4), 291-307.

74. Michael Lucas, Malcolm Prowle and Mr Glynn Lowth (2013), Management Accounting Practices of (UK) Small-Medium-Sized Enterprises (SMEs), *Improving SME performance through Management Accounting Education,* 9(4), 2-13.

75. Mohammad Zakir Hossain Sharkar, Md. Abdus Sobhan và Shahida Sultana (2006), Management accounting development and practices in BanLaDesh, *BRAC University Journal*, 3(2), 113-124.

76. Nishimura, A. (2002), *Management Accounting Practice of Japanese Affiliates in Singapore, Thailand and Malaysian,* a paper presented at the Asian Management Accounting Forum, November 1-4, 2002.

77. Nishimura, A. (2003), *Management Accounting: Feed forward and Asian perspectives*. New York, NY: Palgrave Macmillan.

78. Nguyen, Thi Phuong Dung. (2013), *The evoluation of management accounting practices in Vietnam: empirical evidence from vietnamese food and beverage enterprises.* Doctoral thesis, Tohoku University.

79. O'Connor, N. G., C. W. Chow, and A. Wu. (2004), The adoption of ''Western'' management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition, *Accounting, Organizations and Society,* 29(3-4), 349-375.

80. Otley, D. T. (1980), The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society,* 5(4), 413-428.

81. Rogers, E. M. (2003), *Diffusion of innovations* (5th ed.), New York ; London Free Press.

82. Sulaiman, M. Ahmand, N. & Alwi, N. (2004), Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature, *Managerial Auditing Journal,* 9(4), 493-508.

83. Van Triest, S. & Elshalat, M.F (2007), The use of costing information in Egypt: a research note, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 329-343.

84. Yalcin, A. (2012), Cost and Management Accounting Practices: A survey of manufacturing companies, *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-125.

85. Waweru, N. M (2010), The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework, *Problems and Perpectives in Management*, 8(3), 165-182.

86. Waweru, N. M., Hoque, Z., and Uliana, E. (2005), A survey of management accounting practices in South Africa, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(3), 226-263.

87. Williams, J. J., and Seaman, A. E. (2001), Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects, *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 443.

88. Wu, J., and Drury, C. (2007), An exploratory study on the environmental factors influencing the adoption of MAPs in Chinese SOEs and JVs. *Journal of Technology Management in China,* 2(1), 54-70.

Trang web

1. http://vinapaco.com.vn/?page=chi-tiet-tin&category_name=gioi-thieu-tct&name_id=gioi-thieu-tct
2. http://vietstock.vn/2015/06/nganh-giay-viet-nam-truoc-hiep-dinh-thuong-mai-fta-768-426215.htm
3. http://www.trungtamwto.vn/wto/cam-ket-gia-nhap-wto-cua-viet-nam-ve-nganh-giay
4. http://giaconggiay.com/tin-tuc-gia-cong-giay/185/455/th%E1%BB%B1c-tr%E1%BA%A1ng-ng%C3%A0nh-c%C3%B4ng-ngh%E1%BB%87-gi%E1%BA%A5y-vi%E1%BB%87t-nam.html
5. http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/ManagementAccountingPracticesOfSmall-Medium-SizedEnterprises.pdf
6. http://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/1374/1/AIMA%202006.pdf
7. https://www.statista.com/statistics/595901/paper-consumption-per-capita-by-world-region/
8. https://toanluc.com.vn/quy-trinh-san-xuat-giay-204.html
9. http://tinnhanhchungkhoan.vn/thuong-truong/doanh-nghiep-viet-con-mo-ho-ve-ke-toan-quan-tri-119770.html