

Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp

PHẠM THỊ THU HOÀI*
TÔ THỊ VĂN ANH**

Tóm tắt

Nghiên cứu được thực hiện nhằm xây dựng mô hình lý thuyết các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị (KTQT) trong các doanh nghiệp (DN). Bằng phương pháp nghiên cứu phân tích, tổng hợp, nhóm tác giả kế thừa lý thuyết của các nhà nghiên cứu trước đây về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN, đồng thời mở rộng hướng nghiên cứu nhằm đề xuất mô hình lý thuyết và khung nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN. Mô hình lý thuyết do nhóm tác giả đề xuất gồm 7 nhân tố có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN, đó là: Sự phân quyền; Mức độ cạnh tranh của thị trường; Công nghệ và kỹ thuật sản xuất; Công nghệ thông tin; Quy mô DN; Sự quan tâm của nhà quản trị; và Trình độ của nhân viên kế toán.

Từ khóa: các nhân tố, tổ chức kế toán, kế toán quản trị, doanh nghiệp

Summary

The study was conducted to build a theoretical model of factors affecting management accounting in enterprises. By methods of analysis and synthesis, the authors inherit previous theories on determinants of management accounting in enterprises, and at the same time expand the research direction to propose a theoretical model and research framework on factors affecting management accounting in enterprises. The proposed model includes 7 factors, which are: Decentralization; The degree of competition of the market; Technology and production techniques; Information technology; Business size; The attention of administrators; and Qualifications of accountants.

Keywords: factors, accounting practice, management accounting, enterprises

GIỚI THIỆU

Trong bối cảnh Việt Nam đã hội nhập sâu rộng vào kinh tế thế giới, DN trong nước phải cạnh tranh với các tập đoàn, DN có vốn đầu tư nước ngoài có tiềm lực về tài chính, kinh nghiệm thương trường, kỹ năng quản trị DN, trong đó có việc ứng dụng KTQT trong hoạt động kinh doanh. Nếu không có sự chuẩn bị kỹ càng, thì thất bại của các DN trong nước chỉ là "một sớm, một chiều". Thực tế, nhiều DN bước đầu đã xây dựng cho mình nội dung tổ chức KTQT, tuy nhiên, việc áp dụng còn nhiều hạn chế. Do vậy,

việc tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT là yêu cầu cần thiết, nếu không nói là "sống còn!".

CƠ SỞ LÝ THUYẾT

Kế toán quản trị

IFAC (1989) cho rằng, 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.

Theo Kim Langfield - Smith, Helen Thone and Ronald W. Hilton (2006), KTQT liên quan đến quá trình và kỹ thuật tập trung vào hiệu quả và kết quả sử

* **, Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Thương mại
Ngày nhận bài: 18/04/2020; Ngày phản biện: 22/04/2020; Ngày duyệt đăng: 28/04/2020

dụng nguồn lực của tổ chức nhằm hỗ trợ các nhà quản trị gia tăng giá trị khách hàng và giá trị cổ đông. Trong đó, giá trị khách hàng là giá trị mà một khách hàng xếp hạng cho những tính năng đặc biệt của sản phẩm. Giá trị cổ đông là giá trị mà các cổ đông hoặc chủ sở hữu đặt cho một DN. Hệ thống KTQT là một hệ thống thông tin cung cấp những thông tin cần thiết cho các nhà quản trị quản lý các nguồn lực của DN.

Danture và Chandana (2007) cho rằng, KTQT là một tập hợp các kỹ thuật khác nhau được sử dụng để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, như: tính giá thành sản phẩm, lập dự toán, phân tích chênh lệch, phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận...

Ở Việt Nam, trong Luật Kế toán (năm 2015), KTQT được giải thích là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

Tổ chức KTQT

Theo Nguyễn Phi Hùng (2017), tổ chức công tác KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán, bao gồm tổ chức bộ máy KTQT thực hiện các phần hành chính kế toán cụ thể trên cơ sở xây dựng định mức và dự toán ngân sách; tổ chức thu nhập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán; tổ chức công tác KTQT theo các yếu tố sản xuất; tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin phù hợp với đặc điểm của DN. Các hoạt động này nhằm giúp các nhà quản trị DN đưa ra các quyết định kinh doanh đáp ứng yêu cầu thông tin phục vụ công tác quản lý.

Bùi Tiến Dũng (2018) cho rằng, tổ chức KTQT trong DN chính là tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp của KTQT, nhằm hỗ trợ cho các nhà quản trị DN thực hiện, hay hoàn thành các chức năng của họ về: tổ chức lập dự toán 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.

Mỗi tác giả đều có khái niệm riêng về tổ chức KTQT, song vẫn thống nhất tổ chức KTQT bao gồm 2 phần: Tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT (người làm kế toán và phân công công việc kế toán); và Tổ chức thực hiện các nội dung KTQT.

Các lý thuyết tác động tới tổ chức KTQT trong DN

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency theory)

Lý thuyết ngẫu nhiên được phát triển từ giữa những năm 1960, dựa ra quan điểm, không có cách nào tốt nhất để thiết kế cấu trúc tổ chức. Hiệu suất của một tổ chức phụ thuộc vào mức độ phù hợp với cơ cấu tổ chức của nó và các biến được phân theo ngữ cảnh, như: môi trường, chiến lược, công nghệ, quy mô, văn hóa (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2003). 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.

Việc thông qua lý thuyết ngẫu nhiên để nghiên cứu KTQT là quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa KTQT cụ thể, với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức. Một vài nghiên cứu sử dụng lý thuyết ngẫu nhiên để kiểm chứng mối quan hệ giữa hệ thống thông tin KTQT, hay

việc sử dụng các công cụ KTQT và các nhân tố ngẫu nhiên ảnh hưởng đến DN. Những nhân tố ngẫu nhiên bao gồm: Môi trường hoạt động (Merchant và cộng sự, 1990); Cấu trúc của DN (Chenhall và Morris, 1986); Quy mô doanh nghiệp (Merchant và cộng sự, 1990); Chiến lược (Chenhall và Morris, 1995); và Văn hóa (Susumu Ueno, 2010). Bên cạnh đó, công nghệ là một biến ảnh hưởng lớn đến nghiên cứu KTQT. Những thay đổi về công nghệ được sử dụng bởi các tổ chức thường dẫn đến những thay đổi trong các yêu cầu của tổ chức về KTQT.

Lý thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu tổ chức KTQT trong DN, trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của DN. Nói cách khác, một hệ thống KTQT thích hợp với DN phụ thuộc vào đặc điểm của DN và môi trường DN đó đang hoạt động. Điều này cho thấy, không thể xây dựng một mô hình tổ chức KTQT khuôn mẫu, áp dụng cho tất cả các DN Việt Nam, mà tổ chức KTQT của DN phải tùy thuộc vào đặc điểm của từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất, kinh doanh. Đồng thời, phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô DN, văn hóa DN, trình độ công nghệ, chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn. Tức là, việc xây dựng một hệ thống tổ chức KTQT hiệu quả phải thích hợp với từng DN, thích hợp với môi trường bên trong và bên ngoài, mà DN đó đang hoạt động.

Lý thuyết đại diện (Agency theory)

Thuyết lý thuyết này, quan hệ giữa các cổ đông và người quản lý công ty được hiểu như là quan hệ đại diện, hay quan hệ ủy thác. Mọi quan hệ này được coi như là quan hệ hợp đồng, mà theo đó, các cổ đông (những người chủ - principals), bổ nhiệm, chỉ định người khác, người quản lý công ty (người thụ ủy - agents), để thực hiện việc quản lý công ty cho họ. Trong đó, bao gồm cả việc trao thẩm quyền để ra quyết định định đoạt tài sản của công ty (Jensen and Meckling, 1976).

Lý thuyết đại diện giải thích vì sao phải áp dụng hệ thống kế toán trách nhiệm trong DN và đối với các công ty cổ phần, công ty niêm yết hệ thống KTQT cần cung cấp những thông tin gì để đảm bảo lợi ích cho các nhà đầu tư và các cổ đông. Đặc biệt là trong điều kiện Việt Nam, khi mà thị trường chứng khoán phát triển chưa hoàn chỉnh, thị các thông tin KTQT DN được cung cấp chính xác và đầy đủ thực sự có ý nghĩa đối với các nhà đầu tư, đồng thời là cơ sở để các báo cáo

nội bộ trong DN, các báo cáo đánh giá trách nhiệm phù hợp với hệ thống phân quyền trong các DN Việt Nam.

Như vậy, Quan hệ giữa cổ đông - Người quản lý; Thiết lập cơ chế đãi ngộ, thiết lập cơ chế giám sát; và Quan hệ giữa cấp trên và cấp dưới là 3 nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong DN.

Lý thuyết xã hội học (sociological theory)

Lý thuyết này tập trung vào cách, mà doanh nghiệp được thành lập thông qua sự tương tác giữa con người, tổ chức và xã hội. Covaleski và cộng sự (1996) cho rằng, sự tồn tại của một tổ chức yêu cầu phải phù hợp với các quy tắc xã hội về các hành vi chấp nhận được thêm vào, để đạt được hiệu quả sản xuất ở mức độ cao.

Lý thuyết xã hội học cho thấy, hệ thống KTQT trong DN không chỉ là những vấn đề mang tính nội bộ DN, mà còn chịu tác động của xã hội; đồng thời, liên quan đến các chế độ, chính sách hiện hành và giải quyết các mối quan hệ với người lao động trong DN. Chính vì vậy, các mục tiêu của DN đặt ra và phải nằm trong mục tiêu chung, mà xã hội chấp nhận được. Điều này phù hợp với xu hướng phát triển bền vững và lợi ích DN phải gắn với lợi ích chung của xã hội.

Như vậy, quyền lực chính trị, xã hội; chế độ, chính sách xã hội, phương thức giải quyết lợi ích của người lao động tác động đến triển khai công cụ KTQT.

Lý thuyết quá trình đổi mới (Diffusion of innovation)

Đây 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 (1983) đề xuất 4 nhân tố chính ảnh hưởng đến sự lan tỏa của một ý tưởng mới, bao gồm: Sự đổi mới tự thân; Các kênh truyền thông; Thời gian; và Một hệ thống xã hội. Tuy nhiên, trong các nghiên cứu hiện đại về KTQT đã áp dụng khung khái niệm lý thuyết quá trình đổi mới vào khám phá cách thức, phương tiện đổi mới của một số thực hành KTQT, dựa theo cách đánh giá thể điểm cân bằng và chi phí dựa trên hoạt động.

Lý thuyết tâm lý (Psychological theories)

Lý thuyết này đã được sử dụng để nghiên cứu KTQT trong hơn 50 năm. Jacob G. Birnberg và cộng sự (2007) đã đề cập đến lý thuyết này khi nghiên cứu về KTQT. Lý thuyết dựa vào mối quan hệ của con người và động lực nhóm để điều tra bối cảnh xã hội của ngân sách. Lý thuyết này nhấn mạnh vai trò con người trong tổ chức. Quan điểm của nhóm này cho rằng, năng

suất lao động không chỉ do nhân tố vật chất, mà còn do nhu cầu tâm lý xã hội của con người quyết định.

Lý thuyết phát triển bền vững

Về nguyên tắc, phát triển bền vững là quá trình vận hành đồng thời ba bình diện phát triển kinh tế tăng trưởng bền vững; xã hội thịnh vượng, công bằng, ổn định, văn hóa đa dạng và môi trường được bảo vệ, tài nguyên được khai thác và sử dụng bền vững.

KTQT môi trường, kế toán bền vững là một phần của KTQT, đã và đang là vấn đề nghiên cứu cấp thiết, mà các nhà nghiên cứu cần khai thác triệt để và vận dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh của các DN.

Lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

Thể chế là những quy tắc chính thức và không chính thức, các cơ chế giám sát và thực thi, các hệ thống giá trị được xác định trong bối cảnh, mà tổ chức hoạt động và tương tác với nhau. Theo Dimaggio và Powell (1983), ba cơ chế tạo ra sự thay đổi của các tổ chức là: cưỡng chế (coercive isomorphism); mô phỏng (normative pressures); và lan tỏa (mimetic processes). Tiếp cận dưới góc độ xã hội học, lý thuyết thể chế đề cập đến những thay đổi về hành vi của tổ chức do tác động của các yếu tố khác trong môi trường hoạt động. Dựa trên quan điểm, mỗi tổ chức đều tồn tại trong môi trường đặc trưng về công nghệ, văn hóa - xã hội nhất định; tổ chức sẽ phải thay đổi để thích nghi và tồn tại với các thể chế xã hội trong môi trường cạnh tranh. Các nhân tố có ảnh hưởng đến hoạt động của DN, bao gồm: chính trị; luật pháp; kinh tế; văn hóa - xã hội; và công nghệ.

Như vậy, lý thuyết thể chế được sử dụng để giải thích cho sự ảnh hưởng của nhân tố pháp luật, giáo dục nghề nghiệp đến quá trình phổ biến áp dụng tổ chức KTQT trong các DN.

ĐỀ XUẤT MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU

Trên cơ sở khảo sát các nghiên cứu trước đây về các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN, nhóm tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu với các biến và giả thuyết như Hình.

Từ mô hình nghiên cứu, nhóm tác giả đề xuất các giả thuyết nghiên cứu sau:

Giả thuyết H1: Phân quyền trong DN đã tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

Giả thuyết H2: Mức độ cạnh tranh của thị trường có tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

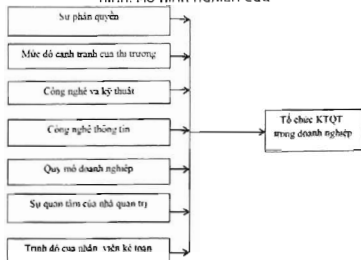
Giả thuyết H3: Mức độ phức tạp của công nghệ và kỹ thuật sản xuất có tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

Giả thuyết H4: Tình trạng áp dụng công nghệ thông tin có tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

Giả thuyết H5: Quy mô của DN tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

Giả thuyết H6: Sự quan tâm của nhà quản trị có tác động thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

HÌNH: MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU



Nguồn: Đề xuất của nhóm tác giả

Giả thuyết H7: Trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng thuận chiều đến các nội dung tổ chức KTQT trong DN.

KẾT LUẬN

Thông qua nội dung nghiên cứu, bài viết đã đề xuất được mô hình lý thuyết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN. Mô hình này sẽ là tiền đề để nhóm tác giả tiến hành khảo sát và kiểm định, cũng như phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT trong các DN, từ đó có những đề xuất giải pháp hữu hiệu giúp cho tổ chức KTQT trong các DN tốt hơn nữa. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Quốc hội (2019). *Luật Kế toán*, Luật số 88/2015/QH13, ngày 20/11/2015
- Bùi Tiến Dũng (2018). *Tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất giấy*, nghiên cứu tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết, Luận án tiến sỹ, Trường Đại học Thương mại
- Nguyễn Phi Hùng (2017). *Tổ chức công tác kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất và chế biến chè trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*, Luận án tiến sỹ, Học viện Tài chính
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organization and Society*, 28, 127-168
- Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, 9(1), 01-19
- Chenhall, R. H. & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations, *Omega*, Elsevier, 23(5), 485-497
- Covaleski, M. A., M. W. Dirmsmith and S. Samuel. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, 01-35
- Danture Wickramasinghe, Chandana Alawattage (2007). *Management Accounting Change*, Roviledge Taylor and Francis Group, 1st Edition
- Dimaggio, P. J., and Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160
- Everett M. Rogers (1983). *Diffusion of innovations*, Third Edition
- Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K. (1990). *Accounting for Management Control*, London, 2st Edition, 222-223
- IFAC (1989). *Nonlinear control systems design*. International Federation of automatic control
- Kim Langfield - Smith, Helen Thone and Ronald W. Hilton (2006). *Management Accounting: Information for managing and creating value*, McGraw Hill, 4, 6
- Merchant, Emmanuel and Otley (1990). *Accounting for Management Control*, 133
- Susumu Ueno, Konan University, Kobe in Japan (2010). *An Influence of Culture on Management (Accounting) Practices and Research*. Presented at School of Business and Economics, Linnaeus University, Sweden.
- Robert H. Chenhall and Deigan Morris (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *The Accounting Review*, 61(1), 16-35
- Jacob G. Birnberg, Joan Luft and Michael D. Shields (2007). Psychology theory in Management Accounting Research, *Handbook of Management Accounting Research*, 01, 113
- Jensen and Meckling (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. 3(4), 305-360