

Đánh giá vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa trên địa bàn tỉnh Hải Dương¹

LÊ PHƯƠNG TRÀ*

Tóm tắt

Nghiên cứu đánh giá thực trạng vận dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV). Thông qua khảo sát 30 DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương, kết quả nghiên cứu cho thấy, các DNNVV đã nhận thức được tầm quan trọng của kế toán quản trị và các công cụ của kế toán quản trị chi phí, như: phân loại chi phí theo chức năng hoạt động, chi phí định mức, tính giá thành sản phẩm đã được các doanh nghiệp sử dụng phổ biến, đặc biệt đối với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ và sản xuất. Tuy nhiên, việc vận dụng kế toán quản trị vẫn chủ yếu tập trung vào kế toán quản trị chi phí, các công cụ kế toán quản trị khác, như: trung tâm trách nhiệm, phân tích ra quyết định kinh doanh ngắn hạn và dài hạn vẫn chưa được áp dụng, mức độ vận dụng các công cụ này tại các DNNVV còn rất hạn chế. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất một số kiến nghị khắc phục.

Từ khóa: kế toán quản trị, doanh nghiệp nhỏ và vừa, tỉnh Hải Dương

Summary

Through a survey of 30 SMEs in Hai Duong province, this research aims to evaluate their management accounting. Research results show that SMEs are aware of the importance of management accounting; tools of cost management accounting such as classification of costs by functions, standard cost and calculating product cost are commonly used by businesses, especially service and manufacturing enterprises. However, they mainly focuses on cost management accounting, while other tools such as responsibility center, short-term and long-term business decision-making analysis have not been widely applied. From those findings, the author proposes a number of recommendations.

Keywords: management accounting, SMEs, Hai Duong province

GIỚI THIỆU

Các DNNVV mặc dù có quy mô vốn và lao động ít, nhưng đóng vai trò quan trọng trong sự phát triển kinh tế của một quốc gia. Điều này đặc biệt đúng với một quốc gia có nền kinh tế đang phát triển như Việt Nam. Những năm gần đây số lượng các DNNVV tăng lên mạnh mẽ, chiếm hơn 95% tổng số các doanh nghiệp của Việt Nam. Bên cạnh những thuận lợi, như: dễ dàng khởi sự và hoạt động quản lý có tính linh hoạt cao, các DNNVV cũng gặp phải vô vàn những khó khăn, như: huy động vốn để mở rộng sản xuất, hạn chế về thông tin thị trường, đào tạo lao động... Để các DNNVV tồn tại và phát triển bền vững, cần có sự thay đổi về vai trò của kế toán quản trị trong điều hành doanh nghiệp.

Trên địa bàn tỉnh Hải Dương, năm 2020 có hơn 17.000 doanh nghiệp, trong đó DNNVV chiếm tỷ trọng

lớn, khoảng 97%, đóng góp chủ yếu vào sản lượng hàng hóa, sản phẩm dịch vụ, cũng như cung cấp công ăn việc làm cho nhiều lao động trên địa bàn Tỉnh.

Theo khảo sát sơ bộ của tác giả, DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương chưa chú trọng vào việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị trong quản lý điều hành doanh nghiệp, phần lớn chưa vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại, hiệu quả các công cụ kế toán quản trị trong quản lý doanh nghiệp chưa cao. Vì vậy, việc đánh giá thực trạng vận dụng kế toán quản trị tại các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương, từ đó đề xuất một số giải pháp giúp các DNNVV vận dụng có hiệu quả các công cụ kế toán quản trị là rất cần thiết.

* ThS., Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Hưng Yên

Ngày nhận bài: 15/12/2020; Ngày phản biện: 28/12/2020; Ngày duyệt đăng: 05/01/2021

¹ Bài báo được sự hỗ trợ của Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Hưng Yên thông qua đề tài mã số UTEHY.L.2020.21

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Số liệu thu thập phục vụ cho nghiên cứu thông qua 2 phương pháp: điều tra khảo sát dưới dạng bảng hỏi và phương pháp phỏng vấn chuyên gia. Phiếu điều tra được trình bày dưới dạng câu hỏi đóng theo logic nhằm tạo điều kiện cho người được hỏi dễ dàng trả lời. Bảng hỏi đầu tiên được xây dựng dựa trên các nghiên cứu tiền nhiệm, sau đó tác giả tiến hành phỏng vấn 10 đối tượng là nhà quản lý, kế toán trưởng, kế toán viên có kinh nghiệm làm việc từ 5 năm trở lên. Sau khi phỏng vấn kết hợp với tham khảo các nghiên cứu liên quan, tác giả soạn thảo bảng hỏi chính thức.

Mẫu nghiên cứu được lựa chọn dựa trên khả năng tiếp cận nguồn số liệu của tác giả, sự hợp tác từ phía các doanh nghiệp dựa trên mối quan hệ cá nhân. Tổng số DNNVV tham gia và hoàn thành phiếu khảo sát hợp lệ là 30 doanh nghiệp. Các doanh nghiệp này chủ yếu phân bố ở TP. Hải Dương, huyện Thanh Hà, Gia Lộc và Ninh Giang. Trong đó, có 24 doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực thương mại, dịch vụ và 6 doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất, phù hợp với tỷ trọng các lĩnh vực hoạt động của tổng thể các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương.

Cách thức điều tra kết hợp giữa phát phiếu điều tra và phỏng vấn trực tiếp đối với các doanh nghiệp ở gần, dễ tiếp cận và gửi phiếu điều tra qua email, phỏng vấn qua điện thoại đối với các doanh nghiệp ở xa.

Số liệu sau khi thu thập được phân tích thống kê nhằm làm rõ thực trạng vận dụng kế toán quản trị tại các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương.

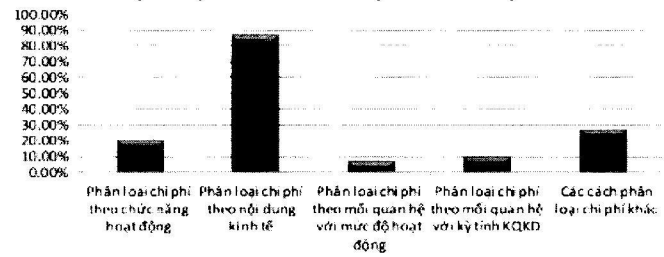
KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Đặc điểm tổ chức kế toán của các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán: 100% các DNNVV được khảo sát trên địa bàn tỉnh Hải Dương đều tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Hình thức tập trung có ưu điểm là phù hợp và phát huy được hiệu quả cao với quy mô của các DNNVV, đặc biệt hình thức này phù hợp với đặc điểm lao động của các DNNVV là có số lượng nhân viên kế toán ít.

Chế độ kế toán: Các DNNVV được khảo sát đều áp dụng Chế độ kế toán

HÌNH 1: NHẬN DIỆN VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ TẠI CÁC DNNVV



Nguồn: Kết quả khảo sát

DNNVV ban hành theo Thông tư số 133/2016/TT-BTC, ngày 26/8/2016 hoặc Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể ban hành theo Quyết định số 169/2000/QĐ-BTC, ngày 25/10/2000.

Hình thức ghi sổ kế toán: Hình thức kế toán được các DNNVV lựa chọn phần lớn là hình thức nhật ký chung và hình thức kế toán chứng từ ghi sổ. Đây là những hình thức kế toán đơn giản, được áp dụng phổ biến hiện nay, phù hợp với đặc điểm quy mô sản xuất vừa và nhỏ, số lượng các nghiệp vụ phát sinh ít.

Số lượng nhân viên kế toán: Do quy mô vốn nhỏ, số lượng nghiệp vụ ít và hoạt động kinh tế không phức tạp, các doanh nghiệp đều ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán, nên số lượng nhân viên kế toán ở những doanh nghiệp này thường ít, dao động từ 1 đến 5 người; trong đó, 73,33% doanh nghiệp có từ 1 đến 3 nhân viên.

Thực trạng vận dụng kế toán quản trị tại các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương

Về nhận diện và phân loại chi phí

Tùy theo từng lĩnh vực kinh doanh, mặt hàng kinh doanh mà việc nhận diện và phân loại chi phí tại các DNNVV lại được thực hiện khác nhau. Kết quả nghiên cứu (Hình 1) cho thấy, 86,67% các doanh nghiệp được khảo sát thực hiện nhận diện và phân loại chi phí theo nội dung kinh tế. Theo đó, chi phí được phân loại thành các khoản mục chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Trong các doanh nghiệp sản xuất các mặt hàng, như: nhựa, bao bì, may mặc..., việc phân loại chi phí thành 5 khoản mục chi phí trên được áp dụng thường xuyên nhằm mục đích hạch toán tài chính và quản lý chi phí. Đối với các doanh nghiệp thương mại, chi phí chỉ được phân loại thành giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Điều này cho thấy, phân loại chi phí theo nội dung kinh tế là phương pháp phân loại chi phí cơ bản nhất, cần thiết và phù hợp với các DNNVV ở các lĩnh vực hoạt động khác nhau.

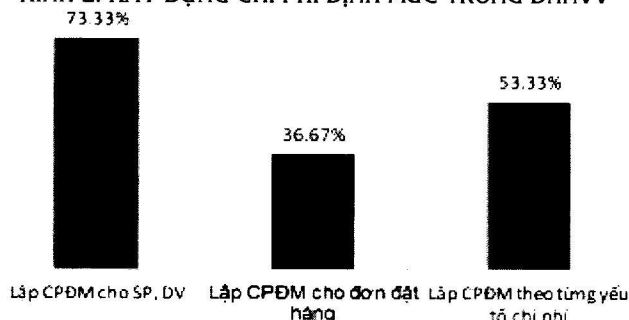
Bên cạnh đó, phân loại chi phí theo chức năng hoạt động cũng là phương pháp phân loại chi phí được áp dụng phổ biến, chiếm 50% trong tổng các doanh nghiệp khảo sát và chủ yếu được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất và dịch vụ tham gia khảo sát.

Về chi phí định mức: Trong số 30 doanh nghiệp khảo sát, hầu hết các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất và dịch vụ đều đã thực hiện lập chi phí định mức

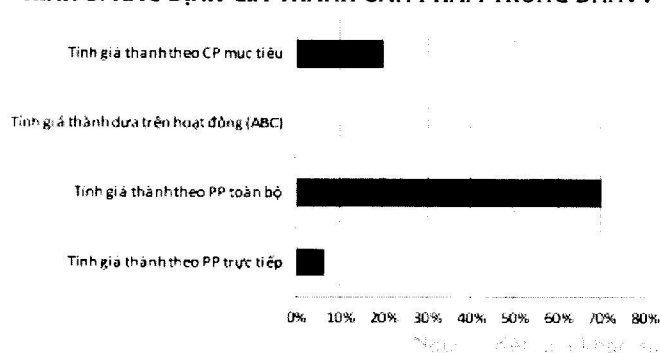
cho sản phẩm dịch vụ, chiếm 73,33%. Có thể thấy, việc lập chi phí định mức cho sản phẩm dịch vụ là hoạt động phổ biến, thiết yếu đối với công tác quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất và dịch vụ. Trong số đó, phần lớn các doanh nghiệp đã lập định mức chi phí theo từng yếu tố chi phí, tuy nhiên còn 20% doanh nghiệp chỉ lập định mức chi phí chung cho sản phẩm, mà không lập định mức chi tiết cho từng khoản mục chi phí.

Về xác định giá thành sản phẩm: Kết quả khảo sát cho thấy, hầu hết các doanh nghiệp sản xuất và dịch vụ đều chú trọng đến hạch toán chi phí cho sản phẩm và tính giá thành sản phẩm. Phương pháp tính giá thành được áp dụng phổ biến nhất là phương pháp xác định chi phí toàn bộ (chiếm 70%), theo đó giá thành sản xuất sản phẩm là toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh tại phân xưởng. Rất ít doanh nghiệp có thực hiện tính giá thành theo phương pháp trực tiếp (chiếm 6,67%). Phương pháp tính giá thành theo hoạt động (ABC) chưa được áp dụng tại các DNNVV. Đáng chú ý là có một số lượng đáng kể các DNNVV vận dụng phương pháp tính giá thành theo chi phí mục tiêu (target costing), chiếm 20%. Đây là một trong những công cụ kế toán quản trị hiệu quả giúp các doanh nghiệp có thể xác định mức giá thành phải đạt được để đạt được lợi nhuận mục tiêu.

HÌNH 2: XÂY DỰNG CHI PHÍ ĐỊNH MỨC TRONG DNNVV



HÌNH 3: XÁC ĐỊNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DNNVV



BẢNG: KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DNNVV

Kế toán trách nhiệm	Không bao giờ		Hiếm khi		Không thường xuyên		Thường xuyên		Rất thường xuyên		Tổng
	SL	%	SL	%	SL	%	SL	%	SL	%	
Hình thành các trung tâm trách nhiệm	278	93,33	0	0	0	0	2	6,67	0	0	30
Lập và phân tích báo cáo bộ phận	25	83,33	3	10,00	1	3,33	1	3,33	0	0	30
Phân bổ chi phí cho các bộ phận	25	83,33	1	3,33	3	10,00	1	3,33	0	0	30

Nguồn: Tổng cục Thống kê

Kế toán trách nhiệm: Các DNNVV có đặc điểm quản lý theo mô hình tập trung quyền lực. Chủ doanh nghiệp hoặc giám đốc thường trực tiếp giám sát mọi hoạt động của doanh nghiệp mà không phân quyền cho các bộ phận. Mô hình này tuy có ưu điểm là dễ đạt được sự thống nhất và hướng tới mục tiêu chung, nhưng có nhược điểm rất lớn là làm giảm hiệu quả hoạt động của tổ chức, đồng thời nhà quản trị bộ phận không có động cơ tích cực trong công việc.

Trong số các doanh nghiệp được khảo sát, có tới 93,33% không hình thành các trung tâm trách nhiệm, chỉ có 6,67% các DNNVV lập các trung tâm trách nhiệm (Bảng). Điều này cũng dẫn đến một thực tế là các DNNVV hầu như không lập và phân tích báo cáo bộ phận. Việc phân bổ chi phí cho các bộ phận, cũng vì vậy, mà không được chú trọng, có hơn 83% các doanh nghiệp không bao giờ thực hiện phân bổ chi phí cho các bộ phận.

Phân tích ra quyết định kinh doanh:

Ra quyết định là một chức năng rất cơ bản của nhà quản trị. Trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh, các nhà quản trị trong cả các doanh nghiệp siêu nhỏ, nhỏ và vừa đều phải đối mặt với các quyết định ngắn hạn và dài hạn, như: với nguồn lực có giới hạn doanh nghiệp cần sản xuất theo cơ cấu nào để đạt lợi nhuận cao nhất, có nên loại bỏ một bộ phận kinh doanh kém hiệu quả hay không...

Qua khảo sát, nhóm nghiên cứu đánh giá việc vận dụng các công cụ kế toán quản trị để ra quyết định ngắn hạn và dài hạn ở các DNNVV là không phổ biến. 63,33% doanh nghiệp không bao giờ sử dụng công cụ kế toán quản trị để ra quyết định ngắn hạn và trên 50% các DNNVV không áp dụng các công cụ kế toán quản trị, như: phân tích giá trị hiện tại của dòng tiền, tỷ lệ hoàn vốn nội bộ để ra quyết định dài hạn. Chỉ có trên 10% doanh nghiệp có áp dụng các công cụ của kế toán quản trị để ra quyết định, nhưng hiếm khi hoặc không thường xuyên.

KẾT LUẬN VÀ MỘT SỐ KHUYẾN NGHỊ

Qua quá trình khảo sát tại các DNNVV trên địa bàn tỉnh Hải Dương, tác giả nhận thấy, các doanh nghiệp đã nhận thức được tầm quan trọng của kế toán quản trị và các công cụ của kế toán quản trị chi phí, như: phân loại chi phí theo chức năng hoạt động, chi phí định mức, tính giá thành sản phẩm đã được các doanh nghiệp sử dụng phổ biến, đặc biệt đối với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ và sản xuất. Tuy nhiên, việc vận dụng kế toán quản trị vẫn chủ yếu tập trung vào kế toán quản trị chi phí, các công cụ kế toán quản trị khác, như: trung tâm trách nhiệm, phân tích ra quyết định kinh doanh ngắn hạn và dài hạn vẫn chưa được áp dụng, mức độ vận dụng các công cụ này tại các DNNVV còn rất hạn chế.

Điều này một lần nữa cho thấy, sự cần thiết phải gia tăng áp dụng các kỹ thuật của kế toán quản trị cả truyền thống lẫn hiện đại để cùng trợ giúp hiệu quả cho quản lý DNNVV trong thời gian tới.

Thứ nhất, các DNNVV cần hoàn thiện phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành 3 loại: biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Hiện nay, các DNNVV mới phân loại chi phí theo chức năng hoạt động và nội dung kinh tế, các cách phân loại này chỉ đáp ứng được yêu cầu xác định giá thành sản phẩm, dịch vụ, mà chưa đáp

ứng được đầy đủ yêu cầu của nhà quản trị trong việc phân tích ra quyết định. Để phục vụ mục tiêu kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, cũng như phân tích ra quyết định kinh doanh ngắn hạn, việc áp dụng phương pháp phân loại chi phí thành biến phí và định phí mang lại nhiều hiệu quả đối với doanh nghiệp.

Thứ hai, DNNVV cần hoàn thiện việc tính giá thành sản phẩm

Phương pháp tính giá thành phổ biến đối với các DNNVV hiện nay là phương pháp tính giá thành toàn bộ, trong đó giá thành sản xuất gồm toàn bộ chi phí sản xuất, không phân biệt chi phí biến đổi và chi phí cố định. Nhược điểm của phương pháp tính giá sản phẩm hiện nay chưa thật chính xác, chưa đáp ứng được yêu cầu kiểm soát chi phí, không hỗ trợ được nhiều cho các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh. Việc áp dụng đồng thời phương pháp tính giá thành toàn bộ và phương pháp tính giá thành trực tiếp giúp hỗ trợ các nhà quản lý trong việc ra quyết định kinh doanh, đặc biệt là các quyết định ngắn hạn.

Thứ ba, DNNVV cần hình thành các trung tâm kế toán trách nhiệm

Khi DNNVV phát triển về quy mô hoạt động, chủ doanh nghiệp hoặc giám đốc sẽ không thể trực tiếp điều hành mọi hoạt động, buộc doanh nghiệp phải thay đổi cách thức điều hành và phân tán quyền lực. Quy mô doanh nghiệp càng lớn, thì yêu cầu hình thành các trung tâm trách nhiệm càng lớn.

Các cấp quản lý có quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm về hoạt động của bộ phận mình với cấp trên. Sự độc lập trong quản lý giúp họ có động cơ tích cực trong công việc, phát huy tính sáng tạo, cũng như chịu trách nhiệm cao của tất cả các cấp bậc. Tuy nhiên, các nhà quản trị cũng cần căn cứ vào đặc điểm hoạt động kinh doanh của từng doanh nghiệp để xây dựng các trung tâm trách nhiệm nhằm đem lại hiệu quả cao nhất. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Chính phủ (2009). *Nghị định số 56/2009/NĐ-CP, ngày 30/6/2009 về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa*
2. Bộ Tài chính (2000). *Quyết định số 169/2000/QĐ-BTC, ngày 25/10/2000 hướng dẫn Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể*
3. Bộ Tài chính (2016). *Thông tư số 133/2016/TT-BTC, ngày 26/8/2016 hướng dẫn Chế độ kế toán DNNVV*
4. Phạm Ngọc Toàn (2010). *Xây dựng nội dung và tổ chức kế toán quản trị cho các DNNVV ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
5. Phan Hồ Điệp (2010). *Phát triển DNNVV trên địa bàn TP. Hải Phòng trong giai đoạn hiện nay*, Luận văn thạc sĩ quản lý kinh tế, Học viện Chính trị - Hành chính quốc gia Hồ Chí Minh
6. Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysia SMEs*, PhD thesis, University of Exeter
7. Ahmad, K., and Mohamed Zabri, S. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22(4), 762-781
8. H. Armitage, A. Webb, J. Glynn (2016). *The use of management accounting techniques by small and medium-sized Enterprises, A field study of Canadian and Australian Practice*, access to <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3838.12089>