

NGHIÊN CỨU VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP VÀ Ý KIẾN ĐỀ XUẤT

 Tô Thị Vân Anh*

Nhận: 22/06/2022

Biên tập: 23/06/2022

Duyệt đăng: 15/07/2022

Tóm tắt

Trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam hội nhập ngày càng sâu rộng cùng với những ảnh hưởng tiêu cực của đại dịch Covid-19, vai trò của kế toán quản trị (KTQT) trong doanh nghiệp (DN) ngày càng quan trọng hơn bao giờ hết. Dẫn đến yêu cầu, tổ chức KTQT càng cần khoa học và hợp lý hơn. Bài viết nhằm mục đích, cung cấp một bức tranh toàn cảnh các hướng tiếp cận về tổ chức KTQT trong DN. Từ đó, tác giả xác định được những tồn tại trong các hướng tiếp cận ở những nghiên cứu tiền nhiệm, để đề xuất hướng tiếp cận tổ chức KTQT đáp ứng tốt nhất nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

Từ khóa: kế toán quản trị, tổ chức kế toán quản trị, hướng tiếp cận.

Abstract

In the context of deeper integration of Vietnam's economy, along with the negative effects of the Covid-19 pandemic, the role of management accounting in enterprises is becoming more and more important. Leading to the requirement that the organization of management accounting needs to be more scientific and reasonable. The article aims to summarize the approaches to management accounting in enterprises. From there, the author identified the shortcomings in the approaches in previous studies to propose an approach to the management accounting organization that best meets the information needs of managers.

Keyword: management accounting, management accounting organization, approach.

JEL: M30, M40, M49, M10.

1. Giới thiệu

Việc ra quyết định có chất lượng đối với DN chưa bao giờ quan trọng và khó khăn như hiện nay. Sự cạnh tranh trong kinh doanh là không ngừng nghỉ, cộng thêm những hệ lụy của đại dịch Covid-19 vẫn hiện hữu và tiếp tục tạo ra nhiều khó khăn cho các DN và cho cả nền kinh tế. KTQT là trái tim của việc ra quyết định có chất lượng, bởi vì nó mang lại những thông tin thích hợp nhất để phân tích, nhằm tạo ra và giữ gìn giá trị của DN. Do đó, KTQT trong DN phải được tổ chức khoa học hợp lý, để KTQT có thể thực hiện được tối

đa vai trò của mình với tất cả các chức năng quản lý. Nội hàm tổ chức KTQT bao gồm là sắp xếp con người, phương tiện và phương pháp KTQT để thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT cho nhà quản trị.

Trong hai thập kỷ trở lại đây, các nghiên cứu về tổ chức KTQT đã được thực hiện theo nhiều góc độ, ở nhiều nhóm ngành DN khác nhau, góp phần hoàn thiện tổ chức KTQT tại các DN, giúp DN nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD. Tuy nhiên, mỗi hướng tiếp cận lại

có những ưu, nhược điểm nhất định. Trong phạm vi nghiên cứu của bài viết này, tác giả trình bày tổng quan các nghiên cứu về tổ chức KTQT trong DN. Từ đó, tác giả xác định những tồn tại trong các nghiên cứu trước đây, để đề xuất hướng tiếp cận tổ chức KTQT đáp ứng đầy đủ và hợp lý hơn các nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản lý DN.

2. Tổng quan các nghiên cứu liên quan

Nghiên cứu tổ chức KTQT trên thế giới được thực hiện thông qua nghiên cứu việc lựa chọn, áp dụng các kỹ thuật KTQT để cung cấp thông tin hỗ trợ cho nhà quản trị thực hiện các chức năng quản lý. Ở Việt Nam, tổ chức KTQT trong thời gian gần đây được nhiều nhà khoa học tiên hành nghiên cứu cả về mặt lý luận và thực tiễn ở nhiều loại hình DN theo nhiều hướng tiếp cận khác nhau như tổ chức KTQT theo khâu công việc, theo chức năng thông tin, theo phân hành hay theo chức năng quản lý của nhà quản trị.

Các nghiên cứu tổ chức KTQT theo khâu công việc

Hướng tiếp cận này chủ yếu là những nghiên cứu dưới góc độ lý luận, được công bố trước 2015.

*Đại học Thương mại

Có thể kể đến các nghiên cứu của Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, (2006); Nguyễn Năng Phúc, (2014); Nguyễn Ngọc Quang, (2014). Trong các nghiên cứu này, tổ chức KTQT bao gồm tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức hạch toán ban đầu trên hệ thống chứng từ kế toán, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức hệ thống sổ kế toán, tổ chức tính giá và lập báo cáo quản trị.

Các nghiên cứu tổ chức KTQT theo chức năng thông tin

Theo hướng tiếp cận này, tổ chức KTQT bao gồm tổ chức thu thập thông tin ban đầu, tổ chức phân loại và xử lý thông tin, tổ chức cung cấp thông tin, tổ chức bộ máy kế toán. Cách tiếp cận đã thể hiện được tiến trình xử lý thông tin KTQT.

Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, (2006, 2020); Nguyễn Ngọc Quang, (2014) đã nghiên cứu hướng tiếp cận này dưới góc độ lý luận.

Phạm Ngọc Toàn, (2010), đã nghiên cứu tổ chức KTQT tại các DN nhỏ và vừa Việt Nam. Tác giả mặc dù đã phân chia nội dung tổ chức KTQT theo chức năng thông tin, tuy nhiên chưa làm rõ tính “tổ chức” trong từng nội dung tổ chức KTQT. Đồng thời, nghiên cứu tập trung chủ yếu vào kế toán chi tiết dưới dạng thông tin quá khứ; nội dung ứng dụng các phương pháp KTQT còn hạn chế. Do đó, bóng dáng KTQT trong nghiên cứu này rất mờ nhạt, chủ yếu là KTTC. Tác giả cũng chưa làm rõ các đối tượng sử dụng và nhu cầu thông tin của các đối tượng có liên quan. Do đó, hệ thống báo cáo KTQT chưa hướng tới nhà quản trị một cách cụ thể.

Phạm Thị Tuyết Minh, (2015), trong nghiên cứu về tổ chức KTQT tại các DN thuộc Tổng Công ty Công nghiệp Ô tô Việt Nam đã có sự phát triển hơn so với các nghiên cứu, trước khi đã làm rõ nội dung xây dựng định mức và lập dự toán, thu thập thông tin quá khứ và tương lai, phân tích và cung cấp thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị. Các phương pháp đặc thù của KTQT bắt đầu được đề cập. Tuy nhiên, nghiên cứu cũng chưa giải quyết được nội hàm “tổ chức” KTQT ở góc độ bộ phận thực hiện từng nội dung công việc, phương tiện thực hiện KTQT. Đồng thời, nghiên cứu cũng chưa làm rõ mối quan hệ giữa các bộ phận của DN, trong tiến trình xử lý thông tin.

Nguyễn Bích Hương Thảo, (2016), đã bắt đầu đề cập đến các thông tin phi tài chính phục vụ KTQT, xây dựng mối quan hệ trong quá trình thực hiện công việc KTQT giữa các bộ phận chức năng trong DN. Tuy nhiên, nội hàm “tổ chức” vẫn chưa được tác giả làm rõ.

Phùng Thị Bích Hòa, (2019), đã bổ sung nội dung tổ chức xây dựng các thông tin trách nhiệm, báo cáo phục vụ hoạch định, kiểm soát của nhà quản trị. Các nội dung lý luận tổ chức KTQT tác giả đề cập đã tạo thành một quy trình tổ chức KTQT khá đầy đủ, tuy nhiên giải pháp đề xuất chưa cụ thể, trong từng nội dung tổ chức KTQT vẫn chưa làm rõ nhân sự thực hiện, cách thức luân chuyển thông tin giữa các bộ phận.

Cùng hướng tiếp cận, nhưng nghiên cứu của Nguyễn Thanh

Huyền, (2020), đã làm rõ hơn nội hàm “tổ chức” trong tổ chức KTQT. Bên cạnh đó, tác giả đã nghiên cứu tổ chức KTQT trong điều kiện ứng dụng ERP, khảo sát nhu cầu thông tin của nhà quản trị, đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT, giúp làm rõ hơn hiệu quả của tổ chức KTQT trong DN. Tuy nhiên, nội dung nghiên cứu tổ chức KTQT của tác giả chưa thể hiện được sự gắn kết, với các mục tiêu của KTQT.

Các nghiên cứu tổ chức KTQT theo phần hành loại nghiệp vụ

Đây là cách tiếp cận được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm nhất, có số lượng công trình nhiều nhất theo các nhóm sau:

- Nhóm nghiên cứu tổ chức KTQT gồm tổng thể các nội dung, các phần hành trong DN như của Hoàng Văn Tường, (2010); Nguyễn Phi Hùng, (2017);...

- Nhóm nghiên cứu tiếp cận theo hướng tổ chức KTQT từng phần hành: tổ chức KTQT chi phí và giá thành sản phẩm của Nguyễn Đào Tùng, (2012); Nguyễn Hoàn, (2012); Nguyễn Thị Bích Phượng, (2016); Đào Thị Hương, (2019) và tổ chức KTQT trách nhiệm của Nguyễn Hữu Phú, (2014); Cao Thị Huyền Trang, (2020),...

- Nhóm nghiên cứu theo hướng tổ chức KTQT một vài phần hành có liên quan đến nhau: nghiên cứu về tổ chức KTQT chi phí và kết quả kinh doanh của Phạm Thị Kim Vân, (2002); nghiên cứu về tổ chức KTQT chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh của Văn Thị Thái Thu, (2008); tổ chức KTQT doanh thu và kết quả kinh doanh của Nguyễn Vũ Việt, (2007),...

- Nhóm nghiên cứu tiếp cận theo hướng tổ chức KTQT các yếu tố của quá trình sản xuất kinh doanh như tổ chức KTQT hàng tồn kho, (Phan Hương Thảo, 2020),...

Qua nghiên cứu các công trình, mỗi tác giả lại có những hướng tiếp cận tổ chức KTQT khác nhau nhưng cách tiếp cận phổ biến nhất là tổ chức thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin. Các luận án cũng bắt đầu đề cập đến ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức KTQT, bao gồm tổ chức nhân sự vận hành, hệ thống thiết bị hỗ trợ, phần mềm hỗ trợ. Tuy nhiên, chưa có đề tài nào cụ thể hóa các cách thức thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin khi ứng dụng công nghệ thông tin. Trong khi phần mềm kế toán đang được sử dụng rất phổ biến trong các DN.

Các nghiên cứu tổ chức KTQT theo chức năng quản lý của nhà quản trị DN

Theo hướng tiếp cận này có Bùi Tiến Dũng, (2018). Đây là một trong những hướng tiếp cận đã gắn kết được vai trò của tổ chức KTQT với các chức năng quản lý của nhà quản trị, gồm các nội dung: tổ chức KTQT phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh; tổ chức KTQT cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành; tổ chức KTQT phục vụ đánh giá thành quả hoạt động; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược.

Tuy nhiên, tác giả chưa làm rõ luồng thông tin KTQT trong DN, chưa hệ thống đầy đủ thông tin phục vụ KTQT. Luận án cũng chưa làm rõ cách thức thu thập

thông tin, mới chỉ dừng lại ở việc nêu loại thông tin cần thu thập. Nội dung dự toán chưa làm rõ phương pháp thực hiện. Luận án cũng chưa nghiên cứu cụ thể ứng dụng công nghệ thông tin vào từng công việc thu thập, phân tích và cung cấp thông tin KTQT.

3. Những điểm tồn tại trong các nghiên cứu trước đây

Thông qua tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến tổ chức KTQT trong DN, tác giả nhận thấy, mỗi hướng tiếp cận có những ưu và nhược điểm nhất định, chưa có hướng tiếp cận nào được coi là hoàn hảo. Cụ thể như sau:

Các nghiên cứu tiếp cận tổ chức KTQT theo khâu công việc:

tập trung vào các thông tin quá khứ, mang nặng tính chi tiết, các thông tin tương lai, thông tin phi tài chính rất ít được sử dụng. Các nội dung đặc thù của KTQT chưa được làm nổi bật, bị bao phủ bởi KTTC. Các kỹ thuật của KTQT cũng không được làm rõ. Hiện nay, nền kinh tế hội nhập ngày càng sâu rộng, nhận thức và yêu cầu của nhà quản trị DN đối với vai trò của KTQT đã được khẳng định thì quan điểm tiếp cận này không còn thực sự phù hợp. Nội hàm “tổ chức” trong các nghiên cứu theo quan điểm này rất mờ nhạt, chủ yếu là vận dụng KTQT.

Các nghiên cứu tiếp cận tổ chức KTQT theo chức năng

thông tin: đã giúp KTQT không bị che phủ bởi KTTC, là cách tiếp cận “an toàn” nhưng lại chưa thể hiện rõ mối quan hệ giữa tổ chức KTQT với các chức năng quản trị, nếu không kiểm soát tốt sẽ dẫn

đến sa đà vào tổ chức hệ thống thông tin kế toán nói chung. Việc kiểm soát và đánh giá thành quả theo các thông tin trách nhiệm chưa được làm rõ; nội dung phân tích thông tin KTQT chưa cụ thể cho từng mục tiêu của KTQT. Đồng thời, rất ít nghiên cứu theo hướng tiếp cận này làm rõ nội hàm “tổ chức” của tổ chức KTQT ở các góc độ con người, phương tiện và phương pháp cho từng nội dung công việc.

Các nghiên cứu tiếp cận tổ chức KTQT theo phần hành:

đang bị nặng về tác nghiệp, chưa làm rõ được nội hàm “tổ chức”. Ngoài ra, các nghiên cứu theo từng phần hành có hạn chế là, chỉ tập trung vào một hoặc một vài phần hành cụ thể nên nội dung tổ chức bộ máy KTQT chỉ tập trung cho phần hành đó. Nhưng trên thực tế thì, các DN không tổ chức chức bộ máy KTQT cho một hay một vài phần hành mà tổ chức bộ máy KTQT cho cả DN.

Các nghiên cứu tiếp cận tổ chức KTQT theo chức năng quản lý của nhà quản trị DN: đã làm rõ hơn vai trò của KTQT, trong việc đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Tuy nhiên, cách tiếp cận này chưa làm rõ luồng thông tin KTQT trong DN. Nội hàm tổ chức chưa thật sự rõ ràng, nghiêng về KTQT phục vụ các chức năng quản lý, thay vì tổ chức KTQT phục vụ quản trị.

4. Đề xuất hướng tiếp cận tổ chức KTQT

KTQT cung cấp thông tin cho nhà quản trị rất đa dạng, đan xen trong suốt quá trình nhà quản trị thực hiện các chức năng quản lý.

Tuy nhiên, có thể khái quát 04 nhóm thông tin KTQT cung cấp cho nhà quản trị bao gồm: (1) Thông tin kế hoạch: thông tin định mức, dự toán ngân sách, thông tin các phương án kinh doanh; (2) Thông tin thực hiện: những thông tin tài chính và phi tài chính thực tế phát sinh trong kỳ của toàn DN và từng bộ phận; (3) Thông tin phục vụ kiểm tra/kiểm soát, đánh giá thành quả: thông tin phản ánh chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch, thông tin so sánh giữa các kỳ, thông tin so sánh giữa thực hiện của DN với bình quân ngành với các chỉ tiêu doanh thu, chi phí, lợi nhuận, hiệu quả sử dụng vốn,... Đồng thời, thông tin giải thích nguyên nhân chênh lệch, trên góc độ toàn DN và từng bộ phận; (4) Thông tin phục vụ ra quyết định: thông tin phản ánh sự khác biệt về lợi ích kinh tế giữa các phương án sản xuất kinh doanh, giúp nhà quản trị lựa chọn phương án tối ưu. Do đó, tác giả đề xuất hướng tiếp cận tổ chức KTQT là kết hợp giữa tổ chức KTQT theo chức năng thông tin và tổ chức KTQT theo chức năng quản lý của nhà quản trị, để KTQT có thể cung cấp đầy đủ nhất các thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị. Theo đó, tổ chức KTQT trong DN bao gồm các nội dung: tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán ngân sách; tổ chức thu thập và xử lý thông tin thực hiện; tổ chức phân tích thông tin (phục vụ kiểm tra/kiểm soát và đánh giá thành quả, phục vụ ra quyết định); tổ chức cung cấp thông tin. Trong mỗi nội dung, nội hàm “tổ chức” được thể hiện

một cách logic, khoa học. Đồng thời, trong bối cảnh Cách mạng Công nghệ 4.0, tác động mạnh mẽ đến hoạt động kế toán DN nói chung và KTQT của DN nói riêng, tất yếu trong tổ chức KTQT của DN cần có nội dung tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin trong KTQT. □

Tài liệu tham khảo

1. Bùi Tiến Dũng, (2018), “Tổ chức KTQT trong các DN sản xuất Giấy, nghiên cứu tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam và các DN liên kết”, Luận án Tiến sĩ, Đại học Thương mại.
2. Phùng Thị Bích Hòa, (2019), “Hoàn thiện tổ chức công tác KTQT tại Tổng Công ty Xây dựng và phát triển hạ tầng”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.
3. Nguyễn Phi Hùng, (2017), “Tổ chức công tác KTQT tại các DN sản xuất và chế biến chè trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.
4. Nguyễn Thanh Huyền, (2020), “Tổ chức KTQT trong các DN sản xuất thức ăn chăn nuôi khu vực Đồng bằng sông Hồng”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.
5. Trần Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, (2006), *Giáo trình KTQT*, NXB Thống kê.
6. Trần Hồng Mai và Đặng Thị Hòa, (2020), *Giáo trình KTQT*, NXB Thống kê.
7. Phạm Thị Tuyết Minh, (2015), “Tổ chức công tác KTQT trong các DN thuộc Tổng Công ty Công nghiệp Ô tô Việt

Nam”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.

8. Lưu Thị Hằng Nga, (2004), “Hoàn thiện tổ chức KTQT trong các DN Dầu khí Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

9. Võ Văn Nhị và cộng sự, (2019), “KTQT áp dụng cho các DN Việt Nam”, NXB Tài chính.

10. Nguyễn Năng Phúc, (2014), *KTQT DN*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân.

11. Nguyễn Ngọc Quang, (2014), *Giáo trình KTQT*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.

12. Phan Hương Thảo, (2020), “Tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất Giấy Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ, Đại học Thương mại.

13. Nguyễn Bích Hương Thảo, (2016), “Tổ chức hệ thống KTQT trong các DN chế biến thủy sản”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.

14. Nguyễn Đào Tùng, (2012), “Tổ chức KTQT chi phí và giá thành sản phẩm trong DN thuộc ngành dầu khí Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.

15. Hoàng Văn Tường, (2010), “Tổ chức KTQT với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các DN xây lắp Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

16. ACCA Approved study text, paper P5, *Advanced Performance Management*.

17. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young, (2012), *Management accounting - Information for Decision-Making and Strategy Execution*, Sixth edition, p.3

18. Bamber, L., Broun, K., & Harrison, T, W, (2008), *Managerial accounting*, First edition, Prentice Hall.

19. Ronald W. Hilton, (2010), *Managerial Accounting*, 9e, p.2.