



HỘI KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM



The Association of
Accountants and
Financial Professionals
in Business

SMART TRAIN®
Professional Education

KỶ YẾU HỘI THẢO KHOA HỌC QUỐC TẾ
INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS

SỬ DỤNG DỮ LIỆU VÀ CÔNG NGHỆ TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ - CHÌA KHÓA NÂNG CAO HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG VÀ GIÁ TRỊ DOANH NGHIỆP

**HOW MANAGEMENT ACCOUNTING USES DATA AND TECHNOLOGY
TO IMPROVE EFFICIENCY AND ADD VALUE TO BUSINESS**



NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

**KỶ YẾU HỘI THẢO KHOA HỌC QUỐC TẾ
INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS**

**SỬ DỤNG DỮ LIỆU VÀ CÔNG NGHỆ TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
CHÌA KHÓA NÂNG CAO HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG
VÀ GIÁ TRỊ DOANH NGHIỆP**

**HOW MANAGEMENT ACCOUNTING USES DATA
AND TECHNOLOGY TO IMPROVE EFFICIENCY
AND ADD VALUE TO BUSINESS**



**NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
HÀ NỘI, 10 - 2018**

DANH SÁCH THÀNH VIÊN BAN TỔ CHỨC

PGS.TS Đặng Văn Thanh – Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA)
Ông Larry R. White, CMA, CFM, CPA, CGFM - Thành viên cấp cao, Ban điều hành,
Hiệp Hội Kế toán Quản trị Hoa Kỳ IMA
Tiến sĩ Josh Heniro, Ph.D - Giám đốc Khu vực Đông Nam Á,
Hiệp Hội Kế toán Quản trị Hoa Kỳ IMA
Ths.Phạm Ngọc Hoàng Thanh – Giám đốc Smart Train
Ths. Hà Thị Tường Vy – Trưởng Ban Tư vấn và Kiểm soát nghề nghiệp kế toán,
kiểm toán (VAA)
Ths.Trần Thị Xuân Mùi - Phó Giám đốc, Smart Train HCMC
Ths. Đàm Thị Lệ Dung – Trưởng Ban Biên tập Tạp chí Kế toán và Kiểm toán (VAA)

BAN BIÊN SOẠN KỸ YẾU VÀ PHẢN BIỆN KÍN

PGS.TS Đặng Văn Thanh – Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA)
Ông Larry R. White, CMA, CFM, CPA, CGFM - Thành viên cấp cao, Ban điều hành,
Hiệp Hội Kế toán Quản trị Hoa Kỳ IMA
Tiến sĩ Josh Heniro, Ph.D - Giám đốc Khu vực Đông Nam Á,
Hiệp Hội Kế toán Quản trị Hoa Kỳ IMA
PGS.TS Mai Thị Hoàng Minh – Đại học Kinh tế TP.HCM
PGS.TS Chúc Anh Tú - Học viện Tài chính
PGS.TS Trần Mạnh Dũng - Đại học Kinh tế Quốc dân
TS. Đặng Văn Hải - Kiểm toán Nhà nước
TS. Nguyễn Đăng Huy - Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội
Ths. Phạm Ngọc Hoàng Thanh – Giám đốc Smart Train
Ths.Trần Thị Xuân Mùi - Smart Train HCMC
Ths. Đàm Thị Lệ Dung - Trưởng Ban Biên tập Tạp chí Kế toán và Kiểm toán (VAA)

MỤC LỤC

STT	Tên bài và tác giả	Số trang
1	Kế toán quản trị - Yêu cầu và cách thức áp dụng ở Việt Nam <i>PGS.TS. Đặng Văn Thanh</i> <i>Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam</i>	5
2	Maintaining relevance in the digital age <i>Raef Lawson, Ph.d., CMA, CSCA, CPA, CFP, CFA</i> <i>Larry R. White, CMA, CSCA, CFM, CPA, CGFM</i>	9
3	Refining the path for the success of accounting and finance professionals in Singapore <i>By Josh Heniro, Ph.D., Director, IMA Southeast Asia</i>	17
4	Impact of disclosure of environmental accounting information on financial performance: Negative or positive? <i>Dr. La Soa Nguyen - Hanoi University of Industry, Vietnam</i> <i>Assoc. Prof. Manh Dung Tran - National Economics University, Vietnam</i>	20
5	Role and impact factor of the accounting information system of the corporate management <i>Dr. Nguyen Dang Huy</i> <i>Hanoi University of Business and Technology</i>	33
6	Balanced scorecard in Vietnam vocational institutions in the 4.0 th industrial revolution <i>Dr. To Thi Ngoc Lan* - Dr. Pham Hai Hung*</i> <i>* Lecturer of University of Social and Labour Affairs (ULSA)</i>	39
7	The testing of the modified Jones model based on earnings management behavior of listed firms in Vietnam <i>Nguyen Anh Hien</i> <i>Saigon University</i>	55
8	Nâng cao khả năng tiếp cận tín dụng của doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam thông qua công cụ kế toán quản trị <i>PGS.TS.Mai Thị Hoàng Minh</i> <i>Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh</i>	61
9	Các nhân tố tác động đến việc áp dụng kế toán quản trị nhằm kiểm soát chi phí và tài chính của các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh trong thời kỳ hội nhập <i>PGS.TS. Trần Văn Tùng - Trường ĐH Công Nghệ TP.HCM</i> <i>Ths. NCS. Võ Tấn Liêm – Trường ĐH Văn Hiến</i>	68
10	Kế toán tinh gọn vận dụng trong doanh nghiệp Việt Nam <i>TS. Nguyễn Thị Minh Phương</i> <i>ĐH Kinh tế quốc dân</i>	83

11	Thông tin kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp nhựa <i>TS. Nguyễn Thị Thuỷ - Học viện Nông nghiệp Việt Nam</i> <i>Ths. Tạ Phúc Tâm - Công ty cổ phần Nhựa Hà Nội</i>	89
12	Bàn về mô hình quản trị công mới trong quá trình áp dụng kế toán quản trị vào khu vực công <i>TS. Phạm Quang Huy</i> <i>Khoa Kế toán – Trường Đại học Kinh tế TP.HCM</i>	94
13	Nội dung kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp hiện nay <i>TS. Trần Tuấn Anh* - TS. Đỗ Thị Thu Hằng*</i> <i>* Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh</i>	102
14	Nhân tố tổng hợp đại diện quản trị công ty tác động đến hành vi quản trị lợi nhuận của các công ty sản xuất niêm yết ở Việt Nam <i>TS. Lê Đình Trực – Trường Đại học Kinh tế TP.HCM</i> <i>Ths. Ngô Nhật Phương Diễm – Trường Đại học Tài chính Marketing</i>	109
15	Các nhân tố tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp ảnh hưởng đến chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản trị <i>Nguyễn Văn Hải</i> <i>Trường Đại học Lạc Hồng</i>	121
16	Tác động của cách mạng công nghiệp 4.0 đến kế toán quản trị và những vấn đề đặt ra đối với Việt Nam <i>Ths. Nguyễn Ánh Hồng</i> <i>Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp</i>	129
17	Giải pháp hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp xây dựng ở Việt Nam <i>Ths. Phạm Thị Phụng</i> <i>Trường Đại học Bà Rịa – Vũng Tàu</i>	136
18	Vận dụng mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động và tích hợp với chuỗi giá trị trong các doanh nghiệp da giày Việt Nam <i>Nguyễn Văn Hải</i> <i>Trường Đại học Lạc Hồng</i>	144
19	Vận dụng kế toán trách nhiệm trong các công ty lâm nghiệp <i>Hoàng Vũ Hải* – Nguyễn Tiến Thao*</i> <i>* Trường Đại học Lâm nghiệp</i>	152
20	Kế toán quản trị chiến lược – công cụ tạo lợi thế cạnh tranh <i>Ths. Trần Thị Phương Lan* - Ths. Nguyễn Thị Ngọc Oanh*</i> <i>* Đại học Tài chính - Marketing</i>	157
21	Lý thuyết đại diện vận dụng trong nghiên cứu kế toán quản trị <i>NCS. Trần Thị Phương Mai</i> <i>Trường Cao đẳng Công nghiệp Quốc phòng</i>	167

22	Ý nghĩa, mục tiêu và các điều kiện giả định trong phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận (c.v.p) ảnh hưởng tới quyết định của nhà quản lý <i>Nguyễn Tiến Quang* – Lê Nguyên Giáp*</i> <i>* Trường Đại học Lạc Hồng</i>	175
23	Mức độ áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam Kết quả từ nghiên cứu thực nghiệm <i>Thái Anh Tuấn</i> <i>Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Vinh</i>	183
24	Trao đổi về xây dựng mô hình kế toán quản trị doanh nghiệp trong cách mạng công nghiệp 4.0. <i>Th.s Đặng Văn Quang</i> <i>Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội</i>	193
25	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản nghiên cứu trên địa bàn tỉnh Tiền Giang và Trà Vinh <i>Ths. Nguyễn Thị Thanh Thủy - Đại học Trà Vinh</i> <i>Ths. Nguyễn Minh Nhã - Đại học Tiền Giang</i>	197
26	Ảnh hưởng của hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp đến kế toán quản trị <i>Ths.NCS Nguyễn Vĩnh Khương - Đại học Kinh tế - Luật - ĐHQG TP.HCM</i> <i>Ths.NCS. Nguyễn Thị Xuân Vy - Trường Đại học Sài Gòn</i>	207
27	Kế toán chi phí dựa trên hoạt động - Một số hàm ý khi áp dụng vào các trường đại học công lập tự chủ tài chính tại Việt Nam <i>Vũ Kiến Phúc - Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Vĩnh Long</i>	213
28	Mối quan hệ giữa vốn tri thức, kế toán quản trị và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp - Một số hàm ý khi áp dụng mô hình này vào các doanh nghiệp tại Việt Nam <i>Th.s Phan Thị Thúy Quỳnh - Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh</i> <i>Th.s Nguyễn Thị Ngọc Bích - Đại học Đồng Nai</i>	221

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ - YÊU CẦU VÀ CÁCH THỨC ÁP DỤNG Ở VIỆT NAM

MANAGERIAL ACCOUNTING - REQUIREMENTS AND APPLICATION CHALLENGES IN VIETNAM

 **PGS.TS. Đặng Văn Thanh**
Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

Kế toán quản trị (KTQT) xuất hiện ở Việt Nam từ năm 1997, trong quá trình cải cách kế toán Việt Nam, theo yêu cầu kinh tế thị trường. Đây là thực tế của yêu cầu quản lý kinh doanh, quản lý kinh tế trong cơ chế thị trường, đòi hỏi những thông tin nhiều chiều, đa dạng, theo những mức độ khác nhau để phục vụ cho các quyết định kinh tế. Hệ thống kế toán với tư cách là tổ chức hệ thống thông tin kinh tế tài chính đã hình thành hai hệ thống: Kế toán tài chính và KTQT. KTQT đã hình thành và áp dụng phổ biến ở các quốc gia trên thế giới, đã phát triển ở trình độ cao, đã trở thành công cụ không thể thiếu trong quản trị hiện đại, ở Việt Nam, việc áp dụng KTQT vẫn đang ở giai đoạn ban đầu, nhiều doanh nghiệp (DN), nhiều nhà kế toán chưa áp dụng đầy đủ, thậm chí chưa biết đến KTQT. Công cuộc cải cách hệ thống kế toán Việt Nam theo yêu cầu của kinh tế thị trường mở cửa và hội nhập đã xây dựng mới hệ thống kế toán Việt Nam trên cơ sở tiếp thu có chọn lọc nguyên tắc, thông lệ và chuẩn mực quốc tế về kế toán. Luật Kế toán 2003 và gần đây là 2015 đề có quy định về KTQT. Bộ Tài chính cũng đã ban hành văn bản mang tính hướng dẫn về *KTQT áp dụng ở các DN*.

Cho đến nay, nhận thức và hiểu biết về KTQT trong kinh tế thị trường còn nhiều hạn chế và chưa hoàn toàn thống nhất. Lý luận về KTQT đã hình thành, đã có sự phát triển nhưng chưa thật hoàn thiện và nhận thức chưa đúng, chưa đầy đủ. Việc áp dụng KTQT thực tế còn rời rạc, còn lúng túng trong việc xác định nội dung, lựa chọn mô hình tổ chức và đặc biệt là sử dụng KTQT trong các quyết định kinh doanh, trong quản trị DN.

Cần tiếp tục nghiên cứu để đi đến thống nhất và tìm kiếm cách thực vận dụng KTQT vào các đơn vị, các tổ chức kinh tế một cách có hiệu quả. Cần làm rõ bản chất, phạm vi nội dung và phương pháp của KTQT, thống nhất về nhận thức và phương thức tiến hành ở Việt Nam để KTQT thực sự là công cụ cần thiết và hữu hiệu cho các nhà quản trị DN.

Trước hết, cần nhận thức đầy đủ về KTQT

Theo lý thuyết truyền thống hạch toán bao gồm **hạch toán kế toán, hạch toán thống kê và hạch toán nghiệp vụ**. Đó là những bộ phận cấu thành quan trọng của hệ công cụ quản lý kinh tế tài chính, trong kinh tế thị trường, công cụ hạch toán kế toán được phân định thành *kế toán tài chính và KTQT*.

Rõ ràng, **KTQT** là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán. Dù là kế toán tài chính hay KTQT đều làm nhiệm vụ **tổ chức hệ thống thông tin kinh tế** trong DN, nhưng cũng phải khẳng định:

- **Đối tượng sử dụng thông tin** KTQT là quản trị DN. Thông tin do KTQT thu nhập, xử lý và cung cấp được phục vụ chủ yếu trong nội bộ DN và trước hết phải thỏa mãn yêu cầu thông tin của các chủ DN, các nhà quản lý, điều hành kinh doanh.

- Thông tin do KTQT cung cấp **đặt trọng tâm cho tương lai**. Nghĩa là, nó không chỉ dừng lại cung cấp thông tin quá khứ, về cái đã xảy ra, mà quan trọng hơn là tạo độ tin cậy cao

nhất cho những dự đoán, tiên liệu và quyết sách cho nhiệm vụ kinh doanh trong tương lai, Lễ dĩ nhiên, để có những tru liệu, dự đoán và quyết định đúng, các nhà quản trị kinh doanh cần phải có nhiều loại thông tin phong phú, tin cậy, nhưng thông tin kế toán là quan trọng.

- Thông tin của KTQT không chỉ biểu hiện bằng **thước đo tiền tệ**, mà còn **sử dụng rộng rãi thước đo hiện vật và thước đo thời gian**. Điều đó cho phép các nhà kinh doanh thông qua các thông tin của KTQT có được cái nhìn trực diện, rõ nét hơn về thực trạng kinh doanh và những vấn đề cần xử lý tác nghiệp trong và sau quá trình kinh doanh.

Thứ hai, về chức năng của KTQT

Bản chất của KTQT biểu hiện thông qua tính linh hoạt, mức độ tin cậy, tính chính xác của thông tin kế toán. Có thể thấy, KTQT có **3 chức năng cơ bản**:

- Chức năng hoạch định (tiên liệu, dự đoán),
- Chức năng đánh giá, kiểm tra,
- Chức năng phân tích,

Cũng vì vậy, KTQT gắn với khoa học phân tích hoạt động kinh doanh, đặc biệt vấn đề *phân tích trước và phân tích trong* quá trình kinh doanh để hỗ trợ các quyết định kinh doanh của các nhà quản lý.

Thứ ba, Phân biệt KTQT và kế toán chi tiết

Cần thất rõ tính đồng nhất và khả năng liên hệ, so sánh giữa KTQT và kế toán chi tiết. KTQT không chỉ khai thác khía cạnh của kế toán chi tiết, mà nó còn hiểu với nghĩa rộng hơn, có sự kết hợp hết sức chặt chẽ với các hoạt động quản lý khác như quản trị tài chính và kế toán tài chính, để tạo ra các luồng thông tin kinh tế cung cấp cho việc đề ra các quyết định quản lý đúng đắn và kịp thời.

Cũng cần phân biệt KTQT và quản trị tài chính là hai phạm trù hoàn toàn không đồng nhất, nhưng có mối liên hệ rất chặt chẽ. Nội dung của các mối quan hệ và vị trí của chúng trong quản trị kinh doanh.

Thứ tư, cần xác định đúng phạm vi của KTQT

Phạm vi của KTQT được quyết định bởi *nhu cầu thông tin của quản trị kinh doanh, yêu cầu thông tin của nhà quản lý*. Nhu cầu thông tin của quản trị kinh doanh lại tùy thuộc vào yêu cầu quản lý theo từng nội dung và yêu cầu thu nhận thông tin. Vì vậy, thông tin mà KTQT phải xử lý, cung cấp xuất phát từ các yêu cầu của:

- Quản trị kinh doanh
- Phân cấp quản lý trong nội bộ DN
- Quản lý và bảo vệ tài sản của DN

Rõ ràng là, KTQT không chỉ dừng lại ở KTQT chi phí, giá thành, thu nhập và kết quả tài chính mà còn bao gồm cả KTQT tài sản và nguồn vốn. Việc mở rộng phạm vi của KTQT có liên quan cả khâu kế hoạch và dự toán tài chính cần được trao đổi và làm rõ thêm.

Thứ năm, Xác định đúng nội dung của KTQT

Còn có sự khác nhau trong nhận thức về nội dung KTQT. Có ý kiến cho rằng, nội dung KTQT rất hẹp chỉ bao gồm nội dung của kế toán. Nhưng cũng có quan điểm cho rằng, nội dung

của KTQT rất rộng, vượt xa cả phạm vi của hạch toán kế toán. Tuy nhiên, cũng phải thấy rằng, nội dung của KTQT cần phải đáp ứng được các yêu cầu:

- Cung cấp thông tin kinh tế nội bộ theo yêu cầu, mục tiêu quản lý từng thời điểm, từng giai đoạn của từng DN.

- Phục vụ cho việc thực hiện nguyên tắc hạch toán kinh tế, đánh giá và xác định trách nhiệm vật chất, trách nhiệm giải trình của cá nhân tổ chức trong từng khâu, từng công đoạn kinh doanh và quản lý tài chính.

- Phục vụ việc bảo vệ tài sản DN.

Như vậy, nội dung chủ yếu của KTQT cần phải giải quyết bao gồm:

- Cung cấp thông tin phục vụ việc phân tích, đánh giá và xác định chi phí theo nhiều phương pháp phục vụ các mục đích quản lý khác nhau, đặc biệt là việc phân tích chi phí theo chức năng của chi phí, theo mối quan hệ trực tiếp với hoạt động và trách nhiệm trong kinh doanh.

- Hạch toán chi phí và tính giá thành sản phẩm dưới góc độ kiểm soát chi phí, cung cấp các căn cứ định lượng để phát hiện và đưa ra các biện pháp quản lý chi phí, giải pháp kinh doanh hiệu quả.

- Hạch toán thu nhập, chi phí kinh doanh và xác định kết quả kinh doanh gắn liền với trách nhiệm quản lý của các bộ phận, cá nhân trong nội bộ DN.

- Cung cấp các thông tin khác phục vụ việc dự báo, dự đoán, quyết định và điều chỉnh kịp thời các hoạt động, tìm các giải pháp quản lý có hiệu quả.

Để thực hiện những nội dung của KTQT, cần:

- Xác định các nguyên tắc, các chuẩn mực KTQT cần tuân thủ.

- Xác định các thước đo sử dụng trong KTQT.

- Xác định các thông tin đầu vào của KTQT.

- Xác định hệ thống báo cáo (bao gồm báo cáo nhanh, báo cáo định kỳ) của KTQT.

- Xác định chức năng và mối quan hệ giữa KTQT với kế toán tài chính, với quản trị tài chính, với các khâu công tác kế hoạch, dự toán, định mức, với việc xây dựng chiến lược, chiến lược kinh doanh và quản lý của DN.

Một số vấn đề thuộc nội dung của KTQT sẽ được tiếp tục nghiên cứu và thảo luận:

- KTQT và các phân hành kế toán ở DN.

- Nội dung kiểm soát chi phí kinh doanh

- Phân tích đánh giá hiệu quả đầu tư, khả năng, thời gian hoàn trả và thu hồi vốn đầu tư.

- Mối quan hệ giữa chi phí, thu nhập và kết quả kinh doanh.

- Khả năng hạch toán và cung cấp thông tin cho việc xác định điểm hòa vốn, xác định lợi nhuận tối đa và mức độ có thể của việc tăng khối lượng kinh doanh, cũng như giảm giá bán để đảm bảo lãi hợp lý.

Thứ sáu, về phương pháp của KTQT

Phương pháp của KTQT không phải là chi tiết hóa một bước của kế toán tài chính và cũng không hoàn toàn là các phương pháp giải quyết trong kế toán chi tiết. Về nguyên tắc,

KTQT cũng là sử dụng các phương pháp cơ bản của hạch toán kế toán, như chứng từ, kiểm kê, đánh giá, tài khoản, ghi sổ kép, cân đối. Nhưng cũng cần có những phương pháp riêng thích hợp nhằm đạt được mục tiêu, yêu cầu của KTQT, đặc biệt là các phương pháp mang tính thống kê, phân tích (phân tích xu hướng, phân tích tỷ suất, hệ số...), các phương pháp toán học, các phương pháp chọn lựa, đối chiếu, so sánh...

Thứ bảy, về mô hình tổ chức KTQT:

Thông thường mô hình tổ chức KTQT được kết hợp chặt chẽ với kế toán tài chính trong cùng một bộ máy, trong cùng một quá trình xử lý thông tin, trên cùng một hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ kế toán thống nhất. Kế toán tài chính và KTQT có chung điểm xuất phát, cùng sử dụng một luồng thông tin đầu vào. Do đó, việc xác lập và xây dựng mô hình tổ chức KTQT theo định hướng sau:

- Xác định hệ thống báo cáo của KTQT cung cấp cho quản lý nội bộ DN theo hướng kết hợp chặt chẽ với một số chức năng hoạt động quản lý khác của DN như: kế toán tài chính, quản trị tài chính, để tạo luồng thông tin có hiệu quả trong công tác quản lý DN.

- Cần lựa chọn và thiết kế mô hình hạch toán KTQT từng loại hình sản xuất, kinh doanh: Công nghiệp, nông nghiệp, vận tải, thương mại, dịch vụ.

Các mô hình hạch toán này sẽ góp phần đắc lực tăng thêm giá trị thực tiễn của các vấn đề được giải quyết trong quy định đã hướng dẫn KTQT.

Thứ tám, quản lý Nhà nước đối với KTQT:

Mục đích chủ yếu của KTQT là nhằm phục vụ nhu cầu thông tin kế toán trong nội bộ DN. Do vậy, về nguyên tắc, các quy định về KTQT, về trình tự, phương pháp xử lý, tổng hợp, cung cấp thông tin chỉ mang tính hướng dẫn, ít mang tính pháp lý. Việc hướng dẫn nên giao cho các tổ chức nghề nghiệp, tăng cường đào tạo, tuyên truyền hướng dẫn để các DN chủ động vận dụng, sáng tạo, linh hoạt tổ chức KTQT nhằm thỏa mãn các yêu cầu quản lý và điều hành kinh doanh.

Nói tóm lại, Cần sớm có nhận thức đúng về KTQT, thấy rõ sự cần thiết của KTQT trong kinh tế thị trường ở Việt Nam, thấy được vai trò của tổ chức nghề nghiệp, của các cơ sở đào tạo trong việc hướng dẫn KTQT. Hy vọng sẽ tiếp tục có sự trao đổi, đóng góp của các chuyên gia tài chính, kế toán trong cả nước. Trên cơ sở đó chúng ta sẽ hoàn chỉnh lý luận và đẩy mạnh áp dụng KTQT trong thực tiễn. ■

MAINTAINING RELEVANCE IN THE DIGITAL AGE

 *Raef Lawson, Ph.d., CMA, CSCA, CPA, CFP, CFA*

Larry R. White, CMA, CSCA, CFM, CPA, CGFM

The accounting profession, like many others, faces challenges as disruptive technologies change its practices at an ever increasing rate. Technologies such as machine learning and robotic process automation are already eliminating the need for many entry-level positions, while these and other digital tools promise to soon make many higher-level positions redundant.

This calls into question the future role of the management accountant. A common line of thought is that by acquiring competencies in areas such as predictive analytics and by exploiting Big Data, management accountants can achieve the role of “business partner,” assisting in and supporting senior management in strategy formulation, validation, and implementation. Yet others- including those in operations, HR, and marketing—can make similar claims about the ability to offer strategic insights by exploiting the new sources of data available. So what added value do we as management accountants bring to the table? It’s that only management accountants can combine a holistic view of operations, mastery of quantitative and technological skills, and a unique understanding of costs—their behavior, their relevance, and their use in decision making.

But how well are we management accountants currently serving this role? Unfortunately, not well at all. An IMA[®] (Institute of Management Accountants) study of senior finance professionals found that while 80% believed that the Finance function adds a great deal of value to their organization, only 22% believed that those outside of Finance saw its role as adding a great deal of value (see <http://bit.ly/2pd8S8i>).

This lack of perceived value in the information provided by Finance isn’t unfounded. An ongoing survey by IMA’s Managerial Costing Task Force of operations and supply chain professionals found that slightly more than half of the respondents believe that their organizations’ cost information system fails to provide an accurate assessment of costs for internal decision making. Forty-four percent agree with the statement that “Our cost information is not helpful to me in my work.” And 83% believe that the benefits of improving their costing systems outweigh the cost of doing so. (See “IMA’s Managerial Costing Task Force” for more about the task force itself.)

IMA'S MANAGERIAL COSTING TASK FORCE

IMA's Managerial Costing Task Force aspires (1) to increase awareness among business decision makers that the costing practices on which they rely may be deficient and result in poor decisions and (2) to close the gap between the demand for, and the supply of, quality managerial costing models and solutions. It created the Center for Managerial Costing Quality (www.thecmcq.org) to:

- Establish managerial costing as a specific function and discipline within the accounting profession—with principles and requirements that are different from those used for external financial reporting and regulatory compliance,
- Develop tools to help organizations evaluate and improve their managerial costing systems,
- Serve as a resource for companies looking for guidance on how to improve their organization's decision making by implementing better costing practices and systems, and
- Engage and educate the broader business community—business leadership and nonfinancial professionals—to raise awareness of the need to implement better costing solutions.

Why is there a disconnect between the value we believe we provide to others and the value they perceive we provide? In large measure, it's due to the information we provide. While the Finance function in many companies focuses on preparing costing information and financial reports according to Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) or similar standards, other functional areas understand that managing operations based on such information is inadequate for decision support, planning, and control—and are finding alternate sources of information for making decisions.

The wrong information

Basing critical business decisions on accounting information intended primarily for external financial reporting can have disastrous results. The reliance on financial accounting's oversimplified product costing practices caused one profitable manufacturer of highly engineered products to lose its manufacturing business and forced it to downsize and become an engineering services business. A nonprofit, long-term healthcare provider's inaccurate measurement of resident service costs caused it to accumulate a population of residents that substantially eroded the endowment that made the attainment of its mission possible. Failure to accurately measure channel maintenance and fulfillment costs led to falling profits for a restaurant equipment distributor when it granted substantial discounts to high-volume

customers with excessive channel maintenance and fulfillment costs. Offshoring appeared to enable an auto supplier to reduce the cost of a major component by \$3 million. Unfortunately, the \$3.5 million it spent to implement that decision wasn't reflected in the financial accounting system.

Examples such as these are endless, yet organizations continue to rely on oversimplified costing information to make critical business decisions.

Such is the state of cost information at the vast majority of today's organizations. And it isn't like financial executives are unaware of the problem. "Roles and Practices in Management Accounting Today," a 2003 survey by IMA and Ernst & Young, found that approximately 80% of CFOs believed the cost information they provide to their organization's decision makers is inaccurate for internal decision making (see <http://bit.ly/2pfnXqy>). More alarmingly, less than 20% had plans to do anything about it. The 2012 update (<http://bit.ly/2GwafXD>) concluded the situation hadn't changed since the earlier study: "Accountants aren't deviating from inferior costing conventions." Financial executives appear to ignore the problem because there's little pressure from the managers who use accounting information to improve its accuracy and relevance (possibly because they're ignoring it) and because accountants have so many other "mandatory" duties to perform related to external financial reporting and regulatory compliance.

In the baseball book and movie *Moneyball*, Oakland Athletics' General Manager Billy Beane meets a recent Yale graduate who studies baseball statistics. The statistician tells Beane that "Baseball thinking is medieval." He convinces Beane that baseball scouts are too enamored with an individual player's talent rather than what it takes for a team to score runs and win games. The message of *Moneyball* is that there needed to be a mind-set change with how baseball teams are built to win games. Accountants today are like "old-school" baseball scouts. They are mired in an out-of-date, rules-and-regulations view of costing. By segregating compliance-oriented cost accounting thinking from economics-based managerial costing, accountants could better support managers and executives in their quest to "score runs and win games."

Fix the profession, fix cost modeling

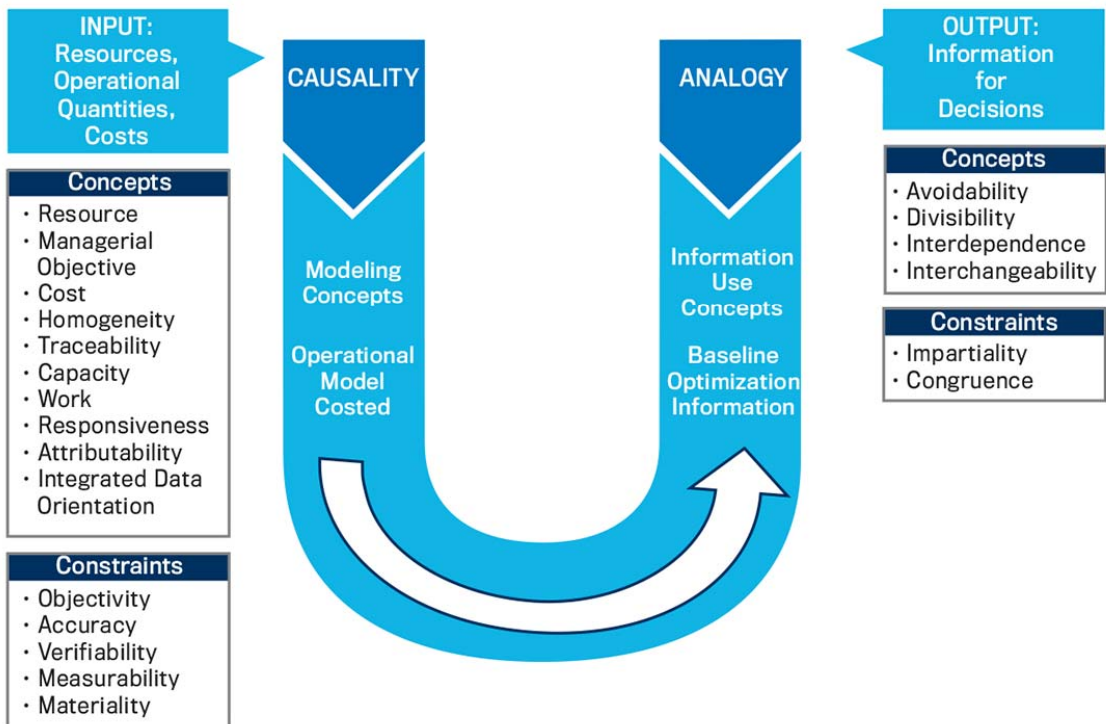
The management accounting profession is in need of a framework to support the development of costing information that reflects economic reality and enhances internal decision support. IMA's Conceptual Framework for Managerial Costing (CFMC) is such a framework (<http://bit.ly/2IQ2eO8>). It identifies the principles, concepts, and constraints that need to be addressed and considered when creating a costing approach for an organization's decision support. It isn't a method—it's a framework to assess an organization's costing needs and to evaluate methods and systems against an organization's alternative solutions.

The CFMC replaces advertising hype with clear principles and concepts. For example, activity-based costing (ABC) can be implemented with an immense range of modeling techniques. At the simplistic end, an ABC solution may create as many distortions (for example, allocations of fixed costs) as insights. As an organization incorporates more CFMC concepts into its ABC solution, however, models generate greater insights and less distortion (but also require a higher level of modeling knowledge and systems support).

The CFMC focuses on two principles (see Figure 1). The first is causality (or cause and effect), the foundational principle for creating better models that support internal decision making. Managerial costing models need to reflect the reality of resources and processes in the organization. The second principle is analogy, the logical use of information for decisions. The CFMC moves costing out a method-centric environment—where methodologies like ABC, Theory of Constraints (TOC), lean accounting, total cost of ownership, standard costing, and others compete for customers, consultants, software vendors, and managers—to a knowledge base grounded in principles and concepts.

Figure 1:

IMA'S CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR MANAGERIAL COSTING



Most cost models that accountants use are simply financial models that seek to generally reflect operations and resources. Models based on the CFMC focus first on building an operational model, then costing it in a manner that reflects causal relationships, and then applying resource costs without clear causal relationships to outputs in a manner that's appropriate for decision making. In other words, the CFMC requires that a cost model be an overlay of an operational model of an organization's resources and processes.

An example of an incorrectly applied noncausal cost is excess capacity in a work group or resource, such as a resource capacity for which there is no demand for creating

additional output. The job of a good operations manager is to become more efficient and effective, which means he or she will create excess capacity. This should be recognized positively, but how often is it? Typically, a manager is penalized for not keeping the work unit busy, or the costs of idle capacity are applied to the work unit's output, thereby negating the efficiency improvement. Preferably, excess capacity costs should be applied to the business or, in the case of salable products or services, perhaps applied to the sales and marketing area since it failed to generate sufficient demand.

Increasingly, relevance for management accountants means focusing more on forward-looking information. Creating such information puts a premium on understanding causal operational resources, processes, market relationships, and more. The models needed to support projections must incorporate and reflect an organization's operating model before determining the monetary impact of a given decision, trend, scenario, or projection. IMA's CFMC is the only framework for creating decision-supportive models with principles, concepts, and constraints that apply equally to financial and nonfinancial modeling.

Beware of structural resistance

While a focus on causality and projections is increasingly necessary, the accounting profession lacks general awareness of the need to develop financial models and provide decision-support information that goes beyond what's available under external reporting standards. Put simply, the necessary data—and the models to turn that data into information—haven't been created because the accounting profession hasn't put adequate emphasis on internal decision support as a distinct subject.

Management and most accountants are caught up in the fallacy that there's "one version" of the financial truth. Managers tend to believe the data they need is somewhere in the existing financial system. Most accountants either believe it's there as well, or they're hesitant to tell management that it doesn't exist. They often respond to what they believe is a onetime request for information with a special, ad hoc study or analysis and then create a spreadsheet model if they think the request may become ongoing.

A common request is for "true" or "relevant" cost information. What that request is really asking for is information—a number—other than what's being reported by the financial system, statements, or standard reports. Users want information that reflects the causal relationships of the business scenario being evaluated or the decision being made. Most financial systems are highly oriented toward the preparation of financial statements, which limits the information the systems collect. Even when an ERP (enterprise resource planning) system is in use throughout the organization, it typically is installed with financial specifications focused primarily on regulatory financial reporting. This limits the collection of information to the known and well-understood realm of financial accounting information and excludes other data useful for internal managerial decision making.

Managerial costing and managerial analytics for internal decision support should be as important to the accounting profession as external financial reporting. After all, more than 75% of accountants are employed as management accountants or accountants in business (as opposed to public accounting), and the profession needs organizations to look to them for information to compete successfully in the business environment. This means providing

actionable, forward-looking internal reporting, analysis, performance indicators, and advice that guides good business decisions from the C-suite to the front-line employee, as well as high-quality external reports for stakeholders.

Preparing for the digital age

The Digital Age is a risk and opportunity for the accounting profession. The first tasks that will be automated are those with the most structure, such as routine transaction processing, account reconciliation, financial report preparation, and auditing. Of course, all of these tasks have issues that require judgment, but materiality and risk assessments can be computed, recommendations calculated, decisions tracked, and total decision risk accumulated and assessed mechanically.

But can tasks associated with building and improving the performance of an organization be automated so readily? Will the need for people meeting to design strategies, tactics, improvements, and responses to market, economic, and other forces be eliminated through automation? As far as we know, a foolproof formula for business and organizational success has yet to be designed.

The issue is whether the accounting profession is well prepared and positioned to contribute in a world where financial statement prowess is available at the push of a button and the value an accountant adds is almost completely assessed by his or her ability to contribute to internal decision making and forecast the value of plans and strategies. How long will accountants be able to divert attention from the shortfalls of oversimplified costing - systems that everyone ignores, knowing they provide no insights for long- or short-term business decisions? Accounting has been effective at becoming more efficient at performing routine tasks using technology, but, on a profession-wide level, this success will only shrink the need for accounting professionals.

The future of the accounting profession will require an aggressive reorientation toward management accounting and internal decision support. The profession needs to focus on its ability to build monetary models that do more than comply with regulations. Monetary models are needed to support a wide range of decisions, from minute-to-minute operating decisions to improve process efficiency to long-term, forward-looking strategic decisions that incorporate asymmetric risks. One model alone won't incorporate the information needed for an organization's economic future viability and success.

Tools such as Big Data, robotics, and artificial intelligence (AI) capabilities enable management accountants to lend their financial and business expertise to internal decision support while maintaining their traditional mastery of regulated financial reporting. With the proper investment in technology and skills, maintaining and reconciling two financial views of the organization becomes increasingly achievable. The challenge is for the accounting profession and individual professionals to fully embrace the range of knowledge and skills needed to succeed in the Digital Age (See "Technology Competencies for the Digital Age").

TECHNOLOGY COMPETENCIES FOR THE DIGITAL AGE

To succeed in the Digital Age, finance and accounting professionals will need to master new skills in several areas, including:

Information Systems and Data Architecture

- Use software tools to automate data collection, validation, and reporting.

Data Governance

- Evaluate cost/benefits and recommend strategies for data management.
- Develop advanced risk mitigation data strategies and programs.

Data Analytics

- Transform raw, unstructured data into a form appropriate for analysis (e.g., data wrangling).
- Mine large data sets to reveal patterns and provide insights.
- Analyze data using business intelligence software.
- Interpret results, draw insights, and make recommendations using predictive analytical techniques.

Data Visualization

- Evaluate data visualization options and select the best tool for presentation to stakeholders.
- Utilize advanced visualization applications (such as Tableau).

Having a view of a business structured according to financial reporting rules and standards is important. Yet having accounting systems that deliver only such information is insufficient for providing the guidance enterprises need to succeed. In order to succeed in today's increasingly competitive environment, organizations will need to understand the need for cost modeling that adequately supports its managers' decision-making requirements. ■

REFINING THE PATH FOR THE SUCCESS OF ACCOUNTING AND FINANCE PROFESSIONALS IN SINGAPORE

 *Josh Heniro, Ph.D., Director, IMA Southeast Asia*

Eight in 10 finance and accounting professionals in Singapore are currently not equipped with the necessary skills to meet the demands of their job in 10 years' time, found a survey by Ernst & Young¹. As 1,000 more new accountants enter Singapore's workforce this upcoming graduation season, in addition to the seasoned accounting professionals who are already in the workforce, how can they ensure that they bring the right future skills to stand out² in today's wave of digitalization and automation?

In conjunction with International Management Accounting Day on May 6, 2018, Raef Lawson, IMA Vice President of Research and Policy, released a new report "Management Accounting Competencies: Fit for Purpose in a Digital Age". Raef discussed extensively that management accounting, like many fields, is being disrupted by a whole host of new technologies, including Big Data, predictive analytics, artificial intelligence (AI), blockchain, cognitive computing, machine learning, and robotics process automation (RPA). While these will result in the elimination of many management accounting positions, they also have the potential to create new ones. Job requirements in the accounting profession have changed from mundane bookkeeping to critical financial analysis and risk management. We are seeing a new generation of seasoned accounting professionals who are partnering their CEOs in driving business decisions. The key is the continued evolution of the role of the management accountant from its traditional focus on financial reporting and stewardship to becoming a more complete business partner who enables an organization to enhance performance.

Changes and rebalancing will need to occur in the skillset possessed by management accountants, as some current skills become less important, others will become more important, especially in the areas of information technology and analytics. Technology is rapidly changing this situation and digitization is now eliminating silos, and value chains are becoming integrated ecosystems that are fully transparent.

The reality is that many traditional "accounting" jobs that exist today may not exist in a few years' time. A study by Forrester Research, Inc.³, predicts a loss of 72% of jobs in management, business, and finance to be eliminated by technology by the year 2020. Yet our accounting and finance curricula today have not kept up with these evolving business requirements. This is why many accounting and financial professionals struggle to bring the right skills to the table, and businesses are unable to find the right talent.

¹ Singapore's finance, accounting professionals say they are not prepared for future job demands: Survey.

Source: <http://www.straitstimes.com/business/companies-markets/singapores-finance-accounting-professionals-say-they-are-not-prepared-for>

² Survey reveals the top finance and accounting professionals in demand this year. Source: <https://www.businesstimes.com.sg/banking-finance/survey-reveals-the-top-finance-and-accounting-professionals-in-demand-this-year>

³ Forrester Research, Inc., "The Future of Jobs, 2027: Working Side by Side With Robots," April 3, 2017, www.forrester.com/report/The+Future+Of+Jobs+2027+Working+Side+By+Side+With+Robots/-/E-RES119861

Competencies Needed by Finance Professionals to Succeed in the Digital Age

The skills needed by finance professionals to transition to the role of strategic advisor are different than those learned in a traditional accounting education. In order to exploit the digital transformation of business, management accountants will need to explore new ways to manage, analyze, and extract value from data, to apply analytical and critical thinking skills to address strategic issues, and to identify the most useful questions Big Data can answer. Yet many of the skills needed by management accountants in the past will, to varying degrees, remain important going forward. There are four “lines of sight” for today’s finance team: oversight, insight, hindsight, and foresight. Oversight, a traditional CFO role, includes resource allocation, ensuring a healthy financial profile for future investment, and more. Hindsight entails looking backward to influence the future in a positive way, in other words, using historical data for future projections. Insight involves turning information into intelligence; it’s where business partnering begins and business analytics takes over. Perhaps the most important of the four “sights” is foresight, where finance professionals play a leading role in anticipating the future, helping their organizations envision a great future. It includes strategic planning, competitive moves, and innovation.

In the past, management accountants have performed analytics at a fairly rudimentary level, largely relying on the use of descriptive and diagnostic statistics. In order to stay relevant, new competencies are required for us to advance to the higher end of the analytics continuum to predictive and prescriptive analytics.

Preparing for Your Future

What is the future role of accounting and finance professionals? While it’s still evolving, several things are clear. First, accountants need to develop advanced skills in data governance, data query, data analytics, and data visualization to be able to add insight and foresight as business partners, rather than only serving in the traditional roles of providing hindsight and oversight. It’s easy for data scientists to model repetitive activities, rule-based execution, and optimization. It’s harder for data scientists to model creativity, trust, innovation, and implementation. Second, a key role for finance professionals will be serving as the link between the massive volumes of data and business leaders. In order to do this, finance professionals will need to be fluent in the languages of business, analytics, and technology. They must be able to work with data scientists and technology specialists, translate data into key business insights, and communicate these insights to business leaders. Ultimately, AI could be viewed not as artificial intelligence but as augmented intelligence, with management accountants managing the pace and nature of automation through the depth of their technical accounting skills and breadth of business operations expertise.

In order to remain relevant and have influence in our organizations, we as management accountants need to expand our skillsets. While this is our challenge, in many ways it’s also our broader obligation to our organizations, their stakeholders, and to society. Now is the time to understand the risks facing our profession and seize opportunities that change will bring. By doing so, we will ensure that we are “future-ready” for the coming digital age. This is a two-pronged responsibility that falls on both accounting & finance professionals and HR professionals. Accounting and finance professionals should seek

education and get equipped with the right credentials to make themselves more employable. HR professionals and businesses seek professionals with a suitable level of micro-credentials, and equip existing employees with the necessary skills through company training and support policies.

Conclusion – the way ahead

Our profession is less known for its agility and adaptability compared with its commitment to ethics and serving the public interest. This is a call to action for our profession. Automation is already here and apparent in many parts of our profession, especially auditing, transaction processing, and financial accounting. If our profession is to remain relevant, influential, and inspiring, now and in the future, we must move faster than the pace of technological change and build new competencies in critical thinking, innovation, advanced data analytics, data visualization, and much more. We need to ensure that our accounting and financial professionals not just survive and thrive in the digital economy, but have the necessary skillsets to drive it. ■

IMPACT OF DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING INFORMATION ON FINANCIAL PERFORMANCE: NEGATIVE OR POSITIVE?

 **Dr. La Soa Nguyen - Hanoi University of Industry, Vietnam**
Assoc. Prof. Manh Dung Tran - National Economics University, Vietnam

Abstract: *This research was undertaken for improving financial performance of mining companies in Vietnam securities market by promoting the disclosure of environmental accounting information. Data were collected from 57 mining companies listed on the Vietnam stock market for five consecutive years from 2013 to 2017. Based on quantitative research method, this study assessed the impact of the disclosure level of environmental accounting information on financial performance. The results indicate that the disclosure level of environmental accounting information affects the financial performance of the current year as well as financial performance in the future. Some suggestions are pointed out for improving the disclosure levels of environmental accounting information to improve corporate financial performance.*

Keywords: *Environment accounting, financial performance, mining company*

1. Introduction

Globalization, international economic integration and trade liberalization have been outstanding trends in the modern world economy. The process of deepening, broadening and effective integration of Vietnam into the world economy has brought about great achievements for the country in general as well as companies in particular. Vietnamese companies have more opportunities to enter the global market and integrate deeper into the world financial market for accessing foreign capital inflows. However, countries in the world, especially in Western Europe and East Asia, have been investing heavily in green growth strategies. They are particularly interested in combating and removing access to markets of imported products that do not comply with the production process and do not meet the requirements of environmental protection. In that context, Vietnamese companies with stable and strong development need to pay attention to environmental and social responsibility apart from getting profits.

The mining industry in Vietnam has made important contributions to the country's development over the years. However, due to the specific nature of the sector, mining companies have had significant impacts on the community, smog, pollution of water, air, shelter, etc. The society of mining enterprises is increasingly warming up. Facing this situation, the accounting, disclosure and transparency of information on environmental accounting of mining enterprises is really necessary, as a means for mining companies to enhance their prestige and image of the company with partners at home and abroad. Recognizing the importance of this activity, Vietnamese mining companies are paying more attention to the implementation of environmental accounting. However, the level of disclosure of environmental accounting information by mining companies listed on the Vietnamese stock market has not really met the expectations of the stakeholders. Therefore, the research

team conducted the project to confirm the relationship between the level of disclosure of environmental accounting information and the financial performance of the company, thereby raising the awareness of companies about the importance of disclosure of environmental accounting information. Research contributes to suggesting directions and effective solutions to promote Vietnamese mining companies to implement and disclose environmental accounting information in the coming time.

2. Literature Review

In developed countries, environmental accounting has received the attention of both academics and business executives. Although officially mentioned in the guidelines on environmental accounting by the United Nations Commission on Sustainable Development (UNSD) in 2001 and The International Federation of Accountants (IFAC) in 2005, environmental accounting in reality has been investigated since 1970s and implemented in many companies in developed countries since the 1990s. In the field of research, scientific papers on environmental accounting appeared very early in the 1970s, but it was not until the 1990s that there were more and more researches conducted, with 45 works, research papers on environmental accounting is published each year on average. In particular, the period from 1997 to now is considered to be a boom period for studies related to environmental accounting (NI, 2017) In addition to popular research such as the theoretical studies related to environmental accounting, research on how to apply practical accounting practices to businesses in different fields, research on the factors affecting the level of disclosure of environmental accounting information or the relationship between disclosure of environmental accounting information and business performance of companies is also of interest to scientists.

The study conducted by by (Magness, 2006) found that companies that maintain themselves in the public eye through press release activity disclose more information than other companies. However there is no evidence to suggest that disclosure content is moderated by financial performance. Companies that obtained external financing one year after the accident made more disclosure than other companies. The significance of the external financing variable is evident when disclosure is restricted to discretionary or non-financial items, but disappears if the dependent variable represents mandatory financial items.

Boaventura et al. (2012) used a 15 year period data from 1996 to 2010. Data collection employed a search tool for the following databases: Ebsco, Proquest, and ISI. The sampling process obtained a set of 58 exclusively theoretical-empirical and quantitative articles that test the CSP-CFP relationship. The main results in the theoretical field reinforce the proposed positive relationship between CSP and CFP and good management theory and demonstrate a deficiency in the explanation of the temporal lag in the causal relationship between CSP and CFP as well as deficiencies in the description of the CSP construct.

The research by Barakat et al. (2015) showed that the listed companies used corporate social responsibility initiatives to communicate social performance to their stakeholders. From the regression analysis, community involvement disclosure, products and customer disclosures and human resource disclosures were found to enhance corporate financial

performance. The results also reveal a negative relationship between environmental disclosure and CFP, which indicates that disclosure of environmental impact information could be value destroying in Nigeria.

The study by Majeed et al. (2015) evaluated the factors affecting the level of disclosure of information about environmental and social responsibility of listed companies in Pakistan. The study was conducted with a sample of 49 companies with a report from 2007 to 2011. The study looked at factors including: board size, the degree of board independence, nationality and gender of the representative on the board, the degree of decentralization, the size and the profit of the business. Research shows that there is a positive and significant impact of the size of the board. The level of board independence, the degree of decentralization and the size of the business have a noticeable impact on the level of disclosure corporate social and environmental responsibility. The results also show the reverse relationship between the woman and the foreign representative to the level of disclosure of environmental information.

The study by Qiu et al. (2016) examine the link between a firm's environmental and social disclosures and its profitability and market value. The research found that past profitability drives current social disclosures. However, consistent with the existing evidence, this research did not find any relation between environmental disclosures and profitability. Further, while prior literature has largely focused on environmental disclosure, the researchers found that it is the social disclosures that matter to investors and companies that make higher social disclosures have higher market values. Further analysis reveals that this link is driven by higher expected growth rates in the cash flows of such companies.

The study by Hitt et al. (2017) was carried out for development of the idea of “stakeholder management” as it has come to be applied in strategic management. We begin by developing a brief history of the concept. We then suggest that traditionally the stakeholder approach to strategic management has several related characteristics that serve as distinguishing features. We review recent work on stakeholder theory and suggest how stakeholder management has affected the practice of management. We end by suggesting further research questions.

In Vietnam, studies related to the disclosure of environmental accounting information can be referred to as: research of Hung (2016); Anh and Binh (2017); Nguyen et al. (2017); Nguyen et al. (2018). Based on quantitative research method, these studies have investigated the factors that affecting the disclosure levels of accounting information and have given some recommendations to improve environmental accounting in the future. However, these studies are limited to exploring and evaluating the impact of factors on the level of disclosure of environmental accounting information for that type of enterprise. The level of disclosure of environmental accounting information and economic efficiency, corporate risk. Therefore, solutions to improve environmental accounting and improve the level of disclosure of environmental accounting information have not really convinced the enterprises, not to clearly see the effect of information disclosure environmental accounting. Research of Tien et al. (2017) was implemented with 156 listed companies in Vietnam for the period of 4 years 2012 - 2015. The results of this research indicate that efforts of environmental protection and

activities will help to achieve higher financial performance in the same time and in the future as well. However, this study only refers to the environmental protection force without considering the aspect of disclosure of environmental accounting information.

Thus, in the past time, in the world and in Vietnam, there are a lot of studies on the factors affecting the level of disclosure of environmental accounting information as well as the relationship with financial efficiency. However, these studies have not really provided a convincing demonstration of the effectiveness of disclosure of environmental accounting information to companies, thereby encouraging companies to publish mandatory information and Voluntary with regard to the environment. Therefore, the research of the authors is really necessary, the above research is applied selectively but not duplicate.

3. Theoretical Background and Research Hypotheses

3.1. Measure corporate financial performance

Previous studies have suggested that the company's financial performance can be measured in either a measurement based on accounting or market-based.

Accounting based: Use accounting metrics such as ROA, ROE or financial analysis of the company(Horváthová, 2012). These indicators may reflect the performance of the company at an overall level but do not observe the multinational characteristics of the company's production process. Several accounting-based measures have been used to assess financial performance including ROE, ROS, and ROA (Nelling & Webb, 2009), (Simpson & Kohers, 2002)using ROA and loan losses. The reason for using these three variables to measure financial performance is that these data are less likely to be manipulated, and are also the most commonly used measures for financial performance. But the inherent limitations of accounting based measures are that they only capture historical data on financial performance. Moreover, the data may be misleading by the different management perceptions and accounting procedures used by different companies.

Market based: Some studies use market metrics Boaventure et al. (2012). Because the measure of market based financial performance avoids some accounting constraints as it shows future factors and focuses on market efficiency. These measures are less relevant to accounting procedures and are an indicator of the investor's choice to evaluate a company's ability to generate future profits. The use of market-based measures indicates that evaluating the financial performance of investors is a good measure of performance. However, the use of stocks as market-based measures of financial performance also have limitations. In addition, a number of studies have used both accounting data and market data(Ahmed & Habib, 2015)with three variables such as ROA, stock market return, and Tobin's q. In addition, (Nelling & Webb, 2009)use stock returns as a dependent variable to measure financial performance. (Simpson & Kohers, 2002)argue that both accounting and market indicators can be applied to measure the financial performance of an enterprise, each of which depends on certain trends.

3.2. The profit motive theory and the relationship between the level of disclosure of environmental accounting information, financial efficiency

According to the profit motive theory, investment in sustainable development in general and investment in environmental accounting disclosure in particular will change the

financial results of the business in the future. positive direction(Ullmann, 1985). For example, investing in transparency and disclosure of information related to environmental accounting will increase the image of the business with the community, with stakeholders, thereby increasing revenue. market share, or will attract more qualified and ethical staff to work at the unit, or reduce unwanted conflicts with stakeholders, or avoid legal troubles. . Direct or indirect damage to the environment will likely result in the loss of credibility in the consumer's eyes(Simpson & Kohers, 2002). In fact, customers have come and gone back to businesses that create a good image in the eyes of consumers about the sense of protection and preservation of the environment. Controlling and disseminating environmental information is one of the key elements of business credibility, which is to satisfy and strengthen the trust of stakeholders Ali et al. (2004). At the same time, implementing environmental accounting also brings to the enterprise a noteworthy income such as: subsidies, bonuses from environmental protection investments, the difference from cost cutting advances in the process, minimizing waste disposal costs; proceeds from sales of waste materials, disposal of waste, etc., Jamil et al. (2015).

Recently, studies related to corporate social responsibility in general and environmental responsibility in particular for corporate financial performance have measured the relationship between corporate social responsibility and performance. Financial analysis based on the actual data from the financial accounting of enterprises. Research results indicate that corporate social responsibility can improve a company's competitiveness over the long term, implying a positive relationship between corporate social responsibility involvement and the financial performance of that enterpriseQiu et al. (2016). Many empirical studies have found a similar relationship between environmental responsibility and financial performance(Al-Tuwaijri, Christensen, & II, 2004; Qiu et al., 2016; Simpson & Kohers, 2002). Dowling & Pfeffer (1975) define profit as an important element in the disclosure of corporate environmental responsibility practices. Barakat et al. (2015) also found a meaningful relationship between environmental responsibility and financial performance. The study also argues that companies with good financial performance will have more resources. In order to deal with social problems, these two variables have the potential to influence one another. However, contradictory to this study (Carroll & Graves, 1998; Moore, 2001)provides a summary of previous research findings on negative correlations, positive and non-correlated correlations It also suggests that disclosure of social responsibility information will increase costs and reduce financial efficiency. In addition, (Nelling & Webb, 2009)argue that there is no relationship between social responsibility and financial performance. Thus, in view of the different empirical studies on the different relationships between social responsibility and financial performance. Therefore, to examine the relationship between the level of disclosure of environmental accounting information and the financial performance of listed mining companies in Vietnam, as well as how to consider the relationship. The research putted the following hypotheses to test.

H1: There is a positive relationship between the disclosure level of environmental accounting information and financial performance of listed firms in the current year.

H2: There is a positive relationship between the disclosure level of environmental accounting information and financial performance of listed mining firms in the following year.

4. Research Methodology

4.1. Data Collection

The sample of 57 mining companies listed on HOSE, HNX, OTC, UPCOM among 78 companies as of 31/12/2017, accounting for 73.07% of the total. Data is collected from 2013 to 2017. Financial information of listed companies is obtained from the Web: <http://finance.vietstock.vn>. Environmental accounting information is available from annual reports, sustainability reports and corporate governance reports posted on the 57 companies in the sample. The data used for the analysis included 285 observational variables of 57 companies over 5 consecutive years from 2013 to 2017.

4.2. Variable Measurements

- Level of disclosure of environmental accounting information (ENVI)

According to the Global Reporting Initiative's (2013) Sustainable Development Report Guidelines, the total number of items for disclosure of mandatory environmental accounting information is 34 items in the 12 relevant fields as Table 2:

Table 2: Items for Mandatory Environmental Information Disclosure

No.	Sectors	No of items	No.	Sectors	No of items
1	Material	2	7	Information on label of products and services	2
2	Energy	5	8	Compliance	11
3	Water	3	9	Transportation	1
4	Biodiversity	4	10	Overall	1
5	Emissions	7	11	Supplier's Review of the Environment	2
6	Wastewater and Waste	5	12	Environmental complaints mechanism	1

To assess the extent of disclosure of environmental accounting information, information regarding the criteria is scored in Table 3.

Table 3: Method for Assessing Disclosure Levels of Environmental Information

Level of information disclosure	Score
Publication information is both quantitative and qualitative form	4
Only qualitative, non - quantitative disclosure	3
Quantitative information both in object and value, no qualitative information	2
Quantitative information on the value, no object and no qualitative information	1
No information disclosure	0

The disclosure index is calculated according to the weighted approach, depending on the quality of the information provided to assess the score for each item, then averaged for each field and calculated environmental accounting information disclosure index. The formula

is as follows: The level of information disclosure of companies $X = \frac{\sum_{i=1}^4 Y_i}{34}$ (Y_i is the score of information item i published by firm X). Similarly, research has calculated the level of information disclosure by field.

- Financial performance and control variables

To measure financial performance, the study used an accounting-based measure and a market-based metric, and two indicators representing financial performance were ROA (ROA = $\frac{\text{Profit after tax}}{\text{Total Assets}}$) and Tobin's q (TBQ = $\frac{\text{Liabilities} + \text{Market price of equity}}{\text{Total Assets}}$) (Ahmed & Habib, 2015). The choice of these two indicators is because they are the ones most practiced in previous studies.

Control variables include: Business Size (SIZE); Financial leverage (LEV); Listing period (AGE); Independent Auditing (AUD) are measured and presented in Table 4, below:

Table 4: Measurement of Control Variables

Code	Control Variable	Measurement
SIZE	Business Size	Log (Total Assets)
LEV	Financial leverage	Total long-term debt divided by total assets
AGE	Listing period	Number of years from the beginning of listing to the end of 2017
AUD	Independent Auditing	= 1, independent auditor of Big 4; = 0, the rest

To examine the relationship between the level of disclosure of environmental accounting information and the financial performance of an enterprise, study the following regression models: (1) Financial efficiency is a dependent variable, Environmental accounting disclosures and four control variables are independent variables. (2) Additional latency factors are used to assess the impact of prior year disclosure of environmental accounting information on performance. This year's business. The study chose a one-year lag ($t-1$) that was not many years ago due to the inadequate sample size. The research model is written as follows:

$$ROA_{jt}(TBQ_{jt}) = \beta_0 + \beta_1 ENVI_{jt} + \beta_2 SIZE_{jt} + \beta_3 LEV_{jt} + \beta_4 AGE_{jt} + \beta_5 AUD_{jt} + \varepsilon_{jt} \quad (1)$$

$$ROA_{jt}(TBQ_{jt}) = \beta_0 + \beta_1 ENVI_{jt-1} + \beta_2 SIZE_{jt} + \beta_3 LEV_{jt} + \beta_4 AGE_{jt} + \beta_5 AUD_{jt} + \varepsilon_{jt} \quad (2)$$

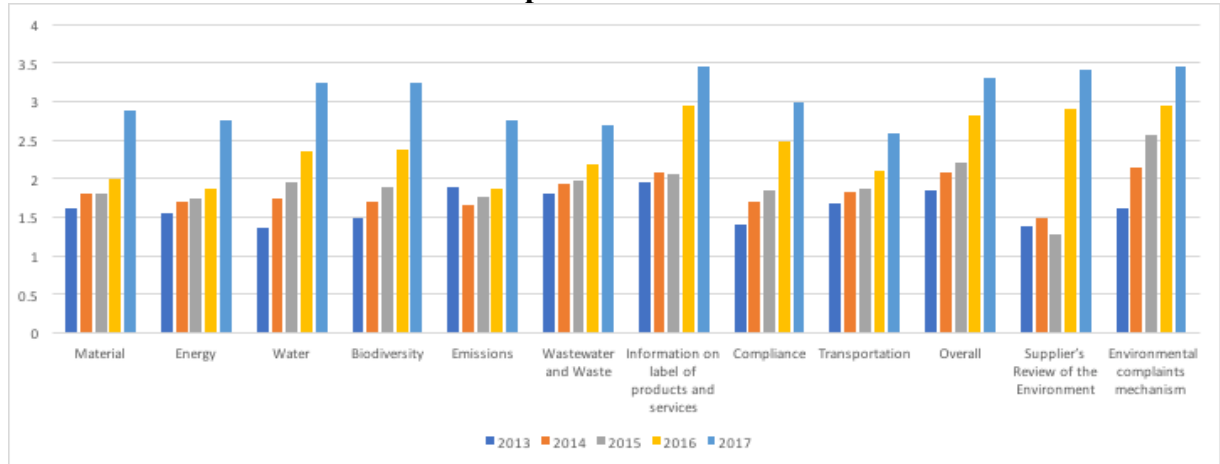
5. Results and Discussion

5.1. Descriptive statistics

Figure 01 depicts the level of disclosure of information about environmental accounting by mining companies listed on the stock market for the period 2013-2017. This result shows that the average value of the disclosure index Environmental accounting for each sector is gradually increasing over time in 2013, 2014, 2015, 2016 and 2017, which is also a good sign, demonstrating that mining companies in Vietnam are paying more attention. The publication of information on environmental indicators, especially after the detailed guidance of Circular 155/2015 / TT-BTC dated 06 October 2015, by the average value of environmental accounting disclosure indicators 2016 and 2017 compared to previous years. However, with the highest score calculated for each item of 4, so the average value of this index in each field ranged from 1,287 to the highest of 3,447, an unexpected number. This shows that the disclosure of environmental accounting information in the past time has not really been interested in mining companies of Vietnam to the importance of it. The two most widely

publicized information-gathering groups are the information on the environmental complaint mechanism (3,443 by 2016), the number of complaints about environmental impacts Filed, processed and resolved through formal complaint mechanisms, and labeling of products and services (3,447 by 2016), but areas of importance and Like all stakeholders, energy only scores 2,774, emissions 2,746, wastewater and 2,684 waste in 2017.

Figure 1: Results of assessing the level of disclosure of environmental accounting information for the period 2013 - 2017 of listed firms



Source: Compilations by the authors

Table 5 presents basic statistical describing parameters of independent variables and dependent variables. According to (Tauchen, 1986), condition for estimation of reliability for performing regression analysis is $n > 200$. According to (Joe F. Hair, Christian M. Ringle, & Sarstedt., 2014), there should be 15-20 observations for a variable to be estimated. Combined with these principles, the sample size chosen by the author with 285 observations is reasonable. The result insure the reliability. The results in Table 5 show that the level of environmental accounting information disclosure is 2.167 and range from 1.287 to 3.447. The size of the business ranges from 6.165 to 17.825, indicating that the size of the companies in the sample differs widely. The period of listing on the stock market is 10.981 years on average and fluctuates from 8.056 to 17.048, which proves that the listed companies in the sample are not too young.

Table 5: Statistical Analysis

	ROA	TBQ	ENVI _t	ENVI _{t-1}	SIZE	LEV	AGE	AUD
Number of Observations	285	285	285	285	285	285	285	285
Mean value	.075	1.232	2.167	2.011	10.213	0.198	0.438	10.981
Standard Deviation	.074	1.453	2.248	2.156	3.678	0.078	0.301	3.217
Minimum value	.000	.004	1.287	1.012	6.165	0.086	0.317	8.056
Maximum value	.563	6.652	3.447	3.011	17.825	0.306	0.810	17.048

Source: Computations of the authors

5.2. Evaluation of Correlation between Variables

Table 6 presents the results of the correlation coefficient test between the variables and the results of the multicollinearity test. The purpose of the correlation analysis is to examine

the tendency of the relationship between independent variables and dependent variables in the model. The previous year's and the year's levels of disclosure of environmental accounting information are positively correlated with ROA and TBQ, which means that the higher the level of disclosure of environmental accounting information, Higher financial efficiency in both present and future. However, to confirm whether the results are accurate or not, we need to conduct multivariate regression analysis.

Table 6: Correlation and Multicollinearity Test

	ROA	TBQ	ENVI _t	ENVI _{t-1}	SIZE	LEV	AGE	AUD	VIF (t)	VIF (t-1)
ROA	1.000								-	-
TBQ	0.412	1.000							-	-
ENVI _t	0.087	0.154	1.000						2.165	-
ENVI _{t-1}	0.576	0.523	0.342	1.000					-	2.015
SIZE	-0.543	0.008	-0.454	-0.087	1.000				1.226	1.832
LEV	-0.456	0.176	0.476	-0.123	0.132	1.000			1.721	1.917
AGE	0.654	0.391	0.212	0.153	0.167	0.132	1.000		1.943	1.854
AUD	0.265	0.861	0.124	0.123	0.247	0.117	0.143	1.000	1.712	1.827

Source: Computations of the authors

Table 6 also shows the results of the multicollinearity test, the results show that at the same time, the correlated pairs are less than 0.8 and the VIF of the independent variable is less than 5, which proves that there is not multicollinearity. In addition, in order to increase the reliability of the regression results, the study conducted to examine whether there was a change in variance in the research model through the use of the White's General test. The test results show that the p value is greater than 0.05, so with a significance level of 5% the H_0 hypothesis on the uniformity of the variance is acceptable. That is, the pattern does not exist in the phenomenon of variance. With the above analysis, we assert that appropriate research data to perform multivariate regression analysis to examine the relationship between social responsibility and financial performance.

5.3. Discussions

(1) The relationship between the level of disclosure of environmental accounting and the financial performance of the current year.

Table 7 presents the results of regression using the least squares (OLS), fixed effects model (FEM) and random effects model (REM). The results show that there are differences between the three methods. Which model is best suited for the case where ROA is a dependent variable and where TBQ is a dependent variable. Research conducted the Breusch-Pagan Lagrange test; Hausman test; and F_test, the test results are as follows:

- ROA is a dependent variable: For the results of the Breusch-Pagan Lagrange test, the accepted hypothesis H_0 (Prob = 1.0000) thus the pooled OLS model is more appropriate than the REM model. For the Hausman test, rejecting the hypothesis H_0 (Prob = 0.0125) means that the FEM model is more appropriate than the REM model. However, based on F-test

results (Prob = 0.356), it is also assumed that the fit model is pooled OLS. Thus, the final fit model to measure this relationship is the pooled OLS model, with a 5% significance level. The results in Table 7, (Sig. = 0.0337<0.05) show that the level of disclosure of environmental accounting information affects the current year's ROA.

- TBQ is a dependent variable: For the results of the Breusch-Pagan Lagrange test, showing that rejecting the null hypothesis (Prob = 0.0000), the REM model is more appropriately modeled pooled OLS. Similarly, for the Hausman test, the test also rejected the hypothesis H0 (Prob = 0.0000) that the FEM model was more appropriate than the REM model. At the same time, the F-test also shows that the FEM model is a suitable model (Prob = 0.0000). Therefore, the appropriate model for measuring this relationship is the FEM model. The results in Table 7 (Sig. = 0.1152> 0.05) show that the level of disclosure of environmental accounting information has no impact on the current year's TBQ.

Table 7: Regression Results- the case does not consider latency factor

	ROA			TBQ		
	OLS	FEM	REM	OLS	FEM	REM
ENVI_t	0.245 (.0337)	0.325 (.0123)	0.254 (.0242)	0.653 (.0762)	0.287 (.1152)	0.428 (.1774)
SIZE	-0.332 (.0017)	-0.743 (.0054)	0.262 (.0074)	0.576 (.0045)	-0.764 (.0037)	0.296 (.0017)
LEV	-0.254 (.0057)	0.098 (.0378)	-0.454 (.0028)	-0.857 (.0028)	0.165 (.0065)	-0.197 (.0037)
AGE	0.332 (.0076)	0.187 (.0038)	0.178 (.0350)	0.287 (.0076)	0.276 (.0012)	0.546 (.0067)
AUD	0.987 (.0074)	0.251 (.0029)	0.584 (.0095)	0.186 (.0028)	0.441 (.0045)	0.427 (.0082)
Number of Obs	285	285	285	285	285	285
Constant	0.312	0.313	0.415	0.525	0.621	0.723
Adj R – squareds	0.3242	0.3421	0.3532	0.4224	0.4414	0.4943

Thus, the level of disclosure of environmental accounting information of enterprises listed on the Vietnam securities market influences the financial performance according to the current year's accounting. The relationship between the level of disclosure of environmental accounting information and the financial performance of the current year. This result is contrary to the studies of (Isanzu & Fengju, 2016; Nelling & Webb, 2009; Tien et al., 2017). However, this is explained by the sensitivity of the Vietnamese stock market with financial accounting information disclosed.

(2) The relationship between the level of disclosure of environmental accounting and the financial performance of the following year.

To examine the relationship between the level of toxicity disclosed by environmental accounting information and the financial performance of the following years, the study performed a multivariate regression analysis with dependent variables: ROA, TBQ and t-test.

The results of the regression analysis are presented in Table 8. Similarly, the study also conducted Breusch-Pagan Lagrange test; Hausman test; and F_test, to choose the most suitable model to measure this relationship. The test results indicate that, in the case of ROA as a dependent variable, the OLS model is best suited, in the case of TBQ as the dependent variable, the FEM model is sub-merged with the significance level of 5%.

Table 8: Regression Results – The case considers the latency factor

	ROA			TBQ		
	OLS	FEM	REM	OLS	FEM	REM
ENVI _{t-1}	0.516 (.0121)	0.312 (.0113)	0.845 (.0154)	0.165 (.0154)	0.117 (.0119)	0.224 (.0423)
SIZE	-0.643 (.1645)	-0.154 (.0138)	0.887 (.0143)	0.129 (.0197)	-0.185 (.0165)	0.654 (.0187)
LEV	-0.186 (.0011)	0.086 (.0187)	-0.413 (.0342)	-0.175 (.0543)	0.178 (.0197)	-0.197 (.0165)
AGE	0.148 (.0198)	0.087 (.0023)	0.186 (.0190)	0.581 (.0123)	0.276 (.0087)	0.286 (.0017)
AUD	0.197 (.0065)	0.286 (.0017)	0.325 (.0086)	0.372 (.0026)	0.327 (.0098)	0.154 (.0036)
Number of Obs	228	228	228	228	228	228
Constant	0.134	0.165	0.253	0.367	0.434	0.354
Adj R – squareds	0.4234	0.3268	0.3136	0.4134	0.4654	0.4035

The results in Table 8 show that Sig. = 0.0121 and Sig. = 0.0119 to <0.5, there is a relationship between the level of disclosure of previous year's accounting information and the financial performance of the following year. As a result, the level of disclosure of environmental accounting information by enterprises listed on the Vietnamese securities market affects the financial performance according to the accounting and market of the following year. This result is consistent with studies(Isanzu & Fengju, 2016; Nelling & Webb, 2009; Tien et al., 2017). This shows that the clearer, more detailed and transparent disclosure of environmental accounting information is more conducive to the future financial performance of the business.

6. Conclusion and Recommendations

The results show that the mining sector in Vietnam has made positive changes in the awareness of social responsibility and disclosure of accounting information related to the environment. It has been proven that mining companies with high economic efficiency are often among the top companies that are well-regarded for their environmental responsibility, as demonstrated by full and detailed disclosure information related to the environment. Disclosure of environmental accounting information is a way for mining enterprises to raise their image and prestige with related parties. However, data on the level of disclosure of environmental accounting information by mining enterprises from 2013 to 2017 show that this level has not really met the information needs of the stakeholders. Therefore, in the coming time, businesses need to strengthen the solution to complete environmental

accounting to support the disclosure of information related to the environment is really necessary. From the research results, the research team proposed some recommendations as follows:

First, the need to raise awareness of corporate environmental responsibility and the benefits of disclosing detailed environmental accounting information to the financial performance of the business. Some businesses say that if they focus on environmental protection activities, transparency of environmental accounting information is costly, reducing profits, it is a misconception. The empirical results of the study have shown that the level of disclosure of environmental accounting information affects the economic efficiency of enterprises both now and in the future. Therefore, the disclosure of environmental accounting information is not only to comply with environmental law, avoid legal complications but also to improve the image and increase the financial efficiency of the business.

Second, in the Vietnamese context, the reporting of primary environmental accounting information is still voluntary and free of any general pattern, with only large companies reporting responsibility. The number of companies reporting social responsibility is very low. Research results are the basis for encouraging organizations to change views when making annual reports as well as the content of disclosure in their annual report should not be too focused on the indicators. Financial results achieved during the year that ignored the environmental performance achieved. Because, together with the trend of green development of the world, investors are more interested in the information related to the implementation of corporate social responsibility. Consequently, with the implementation of environmental responsibility, the disclosure of this information to investors is also a way to attract their attention.

Basing on the quantitative and qualitative research methodology, the team assessed the impact of the level of disclosure of environmental accounting information on the financial performance of listed mining companies in Vietnam securities market. The results indicate that the level of disclosure of environmental accounting information affects the financial performance of businesses both now and in the future. From the research results, the team has made several recommendations to promote the level of disclosure of environmental accounting information in the future. The article has enriched the sources of research on environmental accounting as well as contributed to the disclosure of environmental accounting information in the future. However, research is limited to two financial measures and four control variables, while still using other indicators to test this relationship, further limiting the sample also makes sense. Dependency of affected results. Nevertheless, we consider these to be suggestive for further research in the future. ■

References

- Ahmed, T., & Habib, F. (2015). Does CSR Enhance Profitability? : Evidence from an Emerging Economy. *International Journal of Engineering Technology, Management and Applied Sciences*.
- Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., & II, K. E. H. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5-6). doi:[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00032-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00032-1)

- Ali, M. J., Ahmed, K., & Henry, D. (2004). Disclosure compliance with national accounting standards by listed companies in South Asia. *Accounting and Business Research*(3). doi:<https://doi.org/10.1080/00014788.2004.9729963>
- Barakat, F. S. Q., Pérez, M. V. L., & Ariza, L. R. (2015). Corporate social responsibility disclosure (CSRD) determinants of listed companies in Palestine (PXE) and Jordan (ASE). *Review of Managerial Science*, 9. doi:<https://doi.org/10.1007/s11846-014-0133-9>
- Boaventura, J. o. M. c. G., Silva, R. S. d., & Bandeira-de-Mello, R. (2012). *Corporate Financial Performance and Corporate Social Performance: Methodological Development and the Theoretical Contribution of Empirical Studies*. Paper presented at the R. Cont. Fin. – USP, São Paulo.
- Carroll, W. E., & Graves, S. B. (1998). The corporate social performance - financial performance link. *Strategic Management Journal*, 18(4), 303-319.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: social values and organization behavior. *Pacific Sociological Review*, 18. doi:<https://doi.org/10.2307/1388226>
- Hitt, M. A., Freeman, R. E., & Harrison, J. S. (2017). *A Stakeholder Approach to Strategic Management*. Published Online: 26 NOV 2017; *The Blackwell Handbook of Strategic Management*.
- Horváthová, E. (2012). The impact of environmental performance on firm performance: Short-term costs and long-term benefits? *Ecological Economics*, 84. doi:<https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2012.10.001>
- Isanzu, J., & Fengju, X. (2016). Impact of Corporate Social Responsibility on Firm's Financial Performance: The Tanzanian Perspective. *Journal on Innovation and Sustainability*, 7. doi:<http://dx.doi.org/10.24212/2179-3565.2016v7i1p18-27>
- Joe F. Hair, Christian M. Ringle, & Sarstedt., M. (2014). PLS-SEM: Indeed a Silver Bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*. doi:<http://dx.doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Magness, V. (2006). Strategic posture, financial performance and environmental disclosure: An empirical test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4). doi:<https://doi.org/10.1108/09513570610679128>
- Moore, G. (2001). Corporate Social and Financial Performance: An Investigation in the U.K. Supermarket Industry. *Journal of Business Ethics*, 34(3-4).
- Nelling, E., & Webb, E. (2009). Corporate social responsibility and financial performance: the “virtuous circle” revisited. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 32(2). doi:<https://doi.org/10.1007/s11156-008-0090-y>
- NI, T. (2017). Disclosure of the Environmental Accounting Information Research. Paper presented at the International Conference on E-commerce and Contemporary Economic Development (ECED 2017).
- Qiu, Y., Shaikat, A., & Tharyan, R. (2016). Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*, 48(1). doi:<https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.10.007>
- Simpson, W. G., & Kohers, T. (2002). The Link Between Corporate Social and Financial Performance: Evidence from the Banking Industry. *Journal of Business Ethics*, 35(2). doi:<https://doi.org/10.1023/A:1013082525900>
- Tauchen, G. (1986). Finite state markov-chain approximations to univariate and vector autoregressions. *Economics letters*, 20(2). doi:[https://doi.org/10.1016/0165-1765\(86\)90168-0](https://doi.org/10.1016/0165-1765(86)90168-0)
- Tien, H. V., Anh, H. T. V., & Chinh, N. T. (2017). The corporate environmental responsibility and corporate financial performance: evidences from Vietnamese listed companies. Paper presented at the Proceedings of ICUEH2017: International conference of University of Economic Ho Chi Minh City: Policies and sustainable economic development., HCMC, Vietnam, September 28, 2017.
- Ullmann, A. A. (1985). Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationships Among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of U.S. Companies. *Academy of Management Review*, 10(3). doi:10.5465/AMR.1985.4278989

ROLE AND IMPACT FACTOR OF THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM OF THE CORPORATE MANAGEMENT

 **Dr. Nguyen Dang Huy**

Hanoi University of Business and Technology

Summary: *Decision making is one of the basic functions of a manager. Managers must constantly face decisions such as: What to produce? How to produce? Should you self-make or purchase parts, components, spare parts? How to price the product? Which distribution channels do you use? Should you accept special orders? To succeed in making decisions, managers must rely on management accounting staffs to provide them with relevant information for each decision-making situation. In this paper, we want to show the role and the factors that affect management accounting information for different decisions of managers. The key role of management accounting in decision-making is to provide relevant information to managers in the various fields and management levels in the organization to make informed decisions. Therefore, the management accounting information system realizes the objective of providing useful and qualified information to control operations, utilize optimal resources, and help managers in planning, controlling and making management decisions which contributes to improve the efficiency of business production.*

Key words: *KTQT: Accounting Management; HTTT: Information System; DN.*

Enterprise

1. The role of accounting management information for corporate management

Provide information for the planning and budgeting process

Planning is the building up of goals to be achieved and outlines the steps taken to achieve that goal. These plans may be long or short terms. The plan that the manager usually makes is usually in the form of estimates. The estimation is the alignment of goals together and shows how to mobilize and use available resources to achieve goals. The most important is that cash flow estimation is the most important because if there is a shortage of funds because it is not expected to be able to generate profit although the construction plan is very reasonable. Therefore, the feasibility and feasibility of planning and estimating functions must be based on sound and well-founded accounting information.

Provide information for the implementation process

With the implementation function, managers must know how to effectively link the elements between organizations, people and resources together so that the plan is most effective. In order to perform well this function, the manager also needs a great deal of accounting information, especially international financial information. Thanks to the information provided by the Management Accounting, the administrator can make the right decision in the day-to-day management of the operation in line with the common goal.

Provide information for the evaluation process

After full planning and reasonable, organization implementation of the plan, the administrator requires examination and evaluation of its implementation. The most commonly used method is to compare plan or estimate data with performance data to identify discrepancies between achieved results and objectives. To do this, the administrator should be provided with performance reports that act as a feedback step to help administrator identify issues that need to be addressed properly.

Provide information for the decision-making process

The decision making is not a separate function, but a combination of all three functions of planning, organizing, testing and evaluating, all of which require a decision. Much of the information provided by the International Monetary Fund (IMF) serves the decision-making function. In order to have the appropriate information to meet the appropriate management needs, international economic analysts will perform professional analysis because such information is not usually available. The Management Accounting will select the appropriate information, then synthesize, present them in the most understandable order, and explain the analysis process to the administrators. The Management Accounting not only helps managers in decision-making not only by providing appropriate information but also by applying analytical techniques to different situations, from which the manager selects and makes the most appropriate decision.

Renovate the management of the business

Enterprise resources are measured and quantified by economic indicators, expressed in terms of value to provide valuable information for the monitoring and evaluation function. The process of assessing business performance is to identify the progress and identify the causes of the difference between achievement and objectives. This process also helps businesses to detect changes that will occur. If the results of the evaluation are correct, it will be good for the company to adjust the plan, which is the basis for future solutions. Also through the process of assessment also helps businesses to discover the potentialities and strengths to be exploited and how to exploit them in the most effective way while detecting the weaknesses that need to be adjusted. The information of Management Accounting is a collection of events and events that will become useful information only if and when it changes the decision about the future of the recipient.

It can be said that information is a means of unifying all activities of the organization. It is considered as a means to provide enterprise inputs, which is the means by which organizations communicate with one another in order to achieve the common goal of the business. Information is the basis for management decisions, especially as it is essential for the development and dissemination of organizational objectives, business planning, organization and personnel management, and checking the implementation of the plan. The information facilitates good governance functions and integrates business activities with the outside business environment. It is through the exchange of information that the business, especially the administrator who understands the needs of customers, the ability of suppliers and problems arising in the organization. Mainly through information, any organization

becomes an open system that interacts with its environment. Therefore, the information plays an important role in corporate management.

2. Factors affecting Accounting Management Information System in the Enterprise

The goals and strategies of the Enterprise and the demands of the administrator

Developing a plan for operating costs of an enterprise means identifying goals and developing strategies to achieve them. This is the key factor that managers need to consider in order to organize the Cost Information of Management Accounting System. However, at present, the demand for information on economic cost from the business administrator is not clear. The administrators making decisions are all based on experience and management habits that make it difficult to control costs and business outcomes. This is a concrete evidence indicating the cause leading to the organization of Information System of Cost Management Accounting in the Enterprise have many shortcomings and limitations.

Organizational characteristics of production

The production organization clearly shows the organizational form of the production process and the nature of the division of labor between the parts of production and production use, the characteristics of the combination of labor with the labor material and the labor objective in the production process.

In addition, the production organization is to show how the production divisions are organized: They can be organized in the form of technology, each of which implements a certain technology or organizes as the combination of both above methods.

Technical and staff qualifications to perform accounting work

The amount of information that Management Accounting has to deal with and translate into useful information is significantly huge. The process of information processing requires a combination of complex technical methods. Therefore, facilities with computer systems and information processing software are very necessary in the process of organizing the accounting information system.

In addition, the level of knowledge and working skills of international staff also has a considerable impact on the quality of the Cost Management Accounting Information System. However, most of Vietnam Enterprises are small and medium enterprises, the resources on facilities, personnel are also very limited. This is also the cause leading to the system of information technology in the business environment be difficult to organize and develop.

3 Some of the shortcomings in the organization of Corporate Management Accounting Information System

Current situation in organization of Corporate Management Accounting Information System

At present, in general, Management Accounting works have been paid more attention in Enterprises, however, some Enterprises have not paid much attention to Management Accounting works and use of Management Accounting Information in the process of Corporate Management. Among Enterprises that have done well in Management Accounting works, most Enterprises have implemented the organization of Management Accounting in

one of two models: combination of the same accounting system with financial accounting or separation of financial accounting and Management Accounting. However, the accounting information provided only focuses on financial accounting information, does not relate to Management Accounting information in general and Cost Management Accounting in particular, not meet the requirements to provide information to implement Management Accounting procedures integrated with the function of managers in Enterprises.

Information on Cost classification

Classification of costs in terms of cost-of-living behavior has also been implemented in a small number of Enterprises. Most companies, however, undertake to identify and classify costs by function and cost factor. For example, in the Enterprises producing alcoholic beverages and beverages, the cost of producing cement products includes the cost of direct materials; direct labor costs include salaries, wage deductions, and general production costs; costs outside of production include costs of sales and Enterprises management costs.

Information on the construction of norms, cost estimation

At present, mainly in the manufacturing companies are interested in and implement the construction of direct cost norms of raw materials, some companies set the cost of direct labor, a few of companies do not set up general production cost norms, cost norms of sales and Enterprises management costs.

The construction of norms are usually constructed from the beginning of the year based on the economic and technical characteristics, characteristics of production and business of the company and the situation of implementing the norms of the previous year. The cost estimation work is also focused on and implemented on a yearly basis. New estimations help managers in planning work not have much effect in control activities.

For collection, processing, and providing information on the cost

- About accounts and detailed accounting books: In the Enterprises, the collection of information for administrators performing administrative functions is based on the system of documents, accounts and general accounting books, detailed costs with indicators established for the requirements of financial accounting.

- About the information in the Management Accounting Statement: These statements are mainly of the detailed nature of the financial statements including: production cost report, detailed report of selling expense, detailed report of Enterprise management fees, full cost report for each product that are made according to detailed item cost, a few companies set up by variable fees, cost estimates.

For comparative analysis of cost information

All analyzes of performance information were compared with estimates, with an emphasis on the variation in production costs. However, when analyzing fluctuations in production costs, the company analyzes fluctuations in factors of production costs, selling expenses and enterprise management expenses for each manufactured and consumed products that are presented in Management Accounting Statements, but not implemented the cost analysis according to cost variables and cost estimates.

Some of the shortcomings in the organization of Corporate Management Accounting Information System

Firstly, the accounting information provided is only focused on financial accounting information, not related to the Management Accounting information in general and the Cost Management Accounting in particular, has not met the requirements to provide information to comply with the Management Accounting procedures associated with the function of the managers in the Enterprises

Secondly, in the process of classifying the costs, it is not derived from the characteristics and nature of the costs, such as taxes, fees, fixed asset repair costs, salary costs, etc. that is not effective in management and control costs.

Thirdly, the estimation and cost norms have not been paid enough attention, so there is no initiative in the production plan, most depend on partners. Analysis of cost - volume - profit has not been done by enterprises, so cost information has not been effective in selecting the optimal production options. The performance evaluation of components in enterprises has not been conducted. Management Accounting work has not paid much attention, the system and books are very sketchy mainly using the detailed books of financial accounting, etc.

4. Some exchanges to improve the effectiveness of Enterprise Management Accounting Information System

Establish management accounting system

Currently, because Enterprises have not applied systematically in the system, the choice of accounting model is also asking a lot of questions. The combination of mixed Management Accounting and financial accounting models will be able to use the financial accounting input data (detailed accounting accounts, consolidated accounts, detailed lists, etc.) as well as add the required data (internal reporting, production plan, etc.). In addition, the financial accounting and Management Accounting have a close relationship with each other in terms of information sources, data sources, etc., so the application of mixed financial accounting and Management Accounting model will take advantage of the relationship of gathering and providing information.

Identify and classify costs

It is necessary to identify and classify costs by activity level including variable costs, cost estimates and compound costs. At the same time, the information of the Management Accounting will be presented more clearly on the reports: production reports, reports on interest on variable costs, determining the price type, cost-output relationship model - profit (CVP), etc.; Thereby, the administrator will recognize the information more accurately. Since then, Enterprises have the best decisions on selling prices, sales, breakeven output, safe area, etc.

For collection, processing, and providing information on the cost

Cost information must ensure that the requirements for supplying information about cost objects include the management office parts of the company, the sales department, the production department; Information about the variable cost and cost estimates of each element of the cost factor. On the basis of the accounts, the corresponding accounting details book will be made.

Develop Cost Management Accounting Reports System

The system of Cost Management Accounting Reports may include:

- Cost Estimates Reporting System such as expense report in production workshop; cost estimate report sales department; costing business unit cost report; cost management report of enterprise management; cost estimate report for the whole enterprise.

- Analytical and evaluation report system: There are the following reports: Report on the implementation of costs at the workshop; Report on the implementation of the cost of sales department; Report on the cost of business segment; Report on the performance of expenses of the enterprise management unit; Report on the implementation of enterprise-wide cost.

5. Conclusion

The Management Accounting Information System plays an important role in economic management, especially in the context of international economic integration and in the 4.0 industry. Therefore, the organization of the Management Accounting Information System for Enterprises in the quality of business for the management and the decision-making process is an objective inevitably. With the current development of science, technology and information, the provision of Management Accounting Information must be done quickly, promptly, accurately and reliably in order to serve the management and decision making helps the company achieve its goals. ■

References

1. Dr. Nguyen Dang Huy, *Administrative Accountant* (2018), National Economics Publishing House.
 2. Hilton, RH, 1991. *Managerial Accounting*. McCraw-Hill, Inc. New York, USA.
 3. Horngren CT, Bhimani A., Datar SM, Foster G., 1999. *Management and Cost Accounting*. Prentice-Hall Europe.
 4. Horngren CT, Datar SM, Foster G., 1997. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (9th edition). Prentice Hall Europe. Prentice-Hall, Inc.
-

BALANCED SCORECARD IN VIETNAM VOCATIONAL INSTITUTIONS IN THE 4.0TH INDUSTRIAL REVOLUTION

 **Dr. To Thi Ngoc Lan* - Dr. Pham Hai Hung***

*** Lecturer of University of Social and Labour Affairs (ULSA)**

Abstract: Thanks to the current impact of the 4.0th Industrial Revolution, the role of information technology (IT) is altered from supporting production factors in the process of value creation to directly adding value to organizations and enterprises as an input factor. Should the implementation of IT in VTE schools be processed, new values will be brought to BSC perspectives due to IT's economic merits. In the balanced scorecard (BSC) model, information economics theory is extended into a set of constructs understandable and immediately usable throughout the vocational schools in Vietnam. This study discusses the use of the balanced scorecard in performance assessment as well as IT integration into the institutions as a whole.

Key words: BSC; IT; MbO; IT-BSC; Vietnam; Vocational Institutions; training; education; performance management; strategy; school.

1. Introduction

1.1 Impacts of information technology on VTE

Technology-driven management is challenging to a number of Vietnamese education institution managers. The availability of information technology in these schools nowadays has evident effects on their management system. As a result of the 4.0th Industrial Revolution, the majority of work is performed on computers, electronically connected to stakeholders, colleagues around the world. In addition, rather than competing as independent entities, education institutions are becoming enmeshed in electronic networks. Presently, more and more of activities of the schools are processed digitally through networks instead of physically. E-learning, e-managing are also intensively applied in some educational institutions with successful results. The use of end-to-end digital supply-chain networks to maintain connection with learners, stakeholders, coordinator and enterprises are now approached in vocational institutions. These advances of information technology (IT) require vocational school leaders to be technologically literate, to be able to manage a relationship web far beyond the boundaries of the physical campuses, and to build flexible e-links between institutional managers, employees, learners, partners and stakeholders.

With the emergence of the 4.0th Industrial Revolution, the boundaries of the physical life, regarding digitalization and bio-logicalization, production and environment, training and education are being crossed. The 4.0th Industrial Revolution has a widespread application and the speed of that application is changing every industry in every country. The breadth and depth of these changes create the variability of the entire production, management and administration systems. Social life will be strongly affected with the advances of technology in areas such as artificial intelligence, robotics, Internet, 3D printing, nanotechnology, biotechnology, materials science, energy storage and quantum computing. In the 4.0th

industrial revolution, the impact on the system of vocational education will be more strong and comprehensive. Thus, the need for continuous training disciplines' adjustment and update is clear when boundaries between industries are vaguely delineated. All fields, especially those related to human-machine interactions (Ex, virtual assistants, virtual assistants, virtual clerks) will then be connected. The concept of virtual classrooms, virtual teachers, virtual devices will soon become a trend in vocational training.

1.2 Challenges of VTE in the digital age

The 4.0th Industrial Revolution is basically a transition from digital revolution (machine) to the revolution of creativity (integration of technologies) called AI (artificial intelligence). It is the simulation of human intelligence processes done by machines, especially computer systems. These processes include learning (information and rule attainment and information usage), reasoning (using the rules to approach or reach conclusions) and self-correction. Particular applications of AI are expert systems, speech recognition and machine vision. This revolution is bound to have organizations change their view of management. New products and services with new supply methods in terms of order, payment, delivery, etc. are being created by new physical devices and virtual devices. On the other hand, the 4.0th Industrial Revolution contributes to increasingly intense competition within organizations between wealth and human resource instead of financial capital. Technology becomes the input factor of the production.

In this revolution, the high quality labor market will be seriously challenged by the balance between supply quality and demand as well as the labor structure. As AI already replaces human in many areas of the economy, workers are obligated to adapt quickly to changes in production, otherwise they will be subject to redundancy or discharge. Obviously, with the appearance of robots, the number of employees will be greatly reduced in certain areas. As a result, larger demand for retraining and higher unemployment rates will be inevitable. A number of current job positions will be removed and replaced by new ones. Both local and international labor market will be highly polarized between low skilled labor and high skilled labor. Many researchers have pointed out that the 4.0 revolution not only threatens the employment of junior level workers, but even middle-level workers, who graduate from vocational schools. They are not equipped with new skills and innovative skills needed in the economy 4.0.

The changes in production and labor force structures of future labor market set a number of issues for the governance of education institutions, which are:

Firstly, demand of the labor market satisfaction: To meet the demand of high quality human resources and diversified industries in sectors of economy 4.0, vocational schools need to make drastic changes in both training and administrating. "Products" created should be future workers who are capable of working in a competitive environment. In fact, while the 4.0th industrial revolution has made profound impacts on the labor market, the vocational institutions, which provide almost all technical resources for the economy, are still using previous training methods. Their graduated students may not be appreciated by the 4.0 economy, hence may be easily replaced by robots in the near future.

Secondly, the change of school governance: Virtual training, simulation training, digitization of the lecture will be the trend of vocational training in the future. Consequently, the responsibility of managers, staff and teachers in educational institutions will be affected. They have to be highly professional and innovative. They also have to adapt modern training methods with intensive application of IT. This leads to changes in the quantity and structure of teachers' qualification and skills.

Thirdly, the innovation of the administrating model in vocational schools: The model should be transformed into "what the market needs" with a strategic goal of only training "what the market will need". According to this new model, the most important perspectives is the linkage between the vocational institutions and the labor market and enterprises. Another approach is to establish training institutions within an enterprise to share the resources of facilities, finance and human resources. More importantly, the time for transferring from knowledge and skills into practical work will be shortened. In Vietnam, however, the relationship between school and business or linkage between training and using trained human resources are still tenuous. Vocational institutions and enterprises have not yet realized their "social responsibilities".

Fourthly, management reform in both governmental agencies and vocational schools: The emergence of virtual classes, virtual professions, virtual programs requires a general management policy to satisfy the desired training quality and diverse demands of the economy and competition. However, this is still a matter to both high-level management and vocational institutions, as the legal system is being supplemented and finalized. Besides, concerning governmental management, the inconsistencies between the functions of governmental agencies and the autonomy rights of school administration are constraints.

On the basis of the above mentioned issues, to improve the quality of vocational training and to meet the requirements of the economy, Vietnam should develop an appropriate administrative model which is flexible and effective in goal management and is able to integrate with information technology achievements in the industrial revolution 4.0.

2. Current situation of VTE institution governance

2.1 Application level between education and business governance comparison

Features of Vocational institutions and the prevailing system performance management

A vocational institution is a community dedicated to the pursuit and dissemination of knowledge. It has important role in education, value creation and society development. These institutions possess unique features which distinguish them from other business entities. Thus, the implementation of performance management systems, though applicable in case of business houses, becomes difficult to them. By nature, vocational institutions are not amenable to the constraints required of sound management and budget control due to these following features:

- In vocational institutions, many managers are "free spirits" who is not compliant with the authoritarian governance structures found in business organizations. Intrinsic, rather than monetary value is regarded as their scholarly purpose. They are often apprehensive of practices that involve measurable outcome accountability.

Linkages between the costs and benefits of their training or researching activities receive insignificant consideration.

- Contrary to most businesses, key decisions regarding cost are made by teachers and administrators owning the lower positions of the hierarchy, rather than the upper ones. Examples include decisions relating to: Courses offerings; Numbers of sections of a course to be scheduled; New training programs, specific discipline or across disciplines; Research projects.
- The financial reporting activities of Vocational institutions are as per “Fund Accounting System”, whose purpose is to follow the ordinary procedures rather than to provide inputs for managerial decision making. This procedure is respected by relatively all vocational institutions as they receive major funds from Government budget sources which are restricted to particular utilization purposes.
- Accordingly, the budgets prepared by the vocational institutions are as per the “Fund Accounting system” and are not ruled by any strategic plan. In vocational institutions, considerable time and resources are spent on developing a complex financial process, yet it is actually not supporting their management and control system.
- Vocational institutions lack proper objectives or vision and measurable outcomes. The quality of their main “products”, which are teaching, research service, is the only criteria, which is highly subjective in nature and is difficult to measure.

The concentrated perspectives of training and education plans are usually financial operations, budgets, faculty resource distributions and funding strategies, and consideration of above features, with the goal of effective performance management. The vocational training process which form the basis of performance measures, however, should have noticed the crucial outside perspectives of customers (learners) and stakeholders as well as perspectives of performance that are meaningful to them such as time, cost and service quality. The individual performance objectives and performance evaluation processes of VTE institutions are difficult to connect.

Because of traditional models like the current financial process in vocational institutions, school managers are faced with tight constraints when reaching out of the units or departments under their authority within the institution. As a result, it will be more difficult to direct the management function including expenditure justification, record of progress to approach determined goals, strength and weakness identification, assessment of the current organizational status, and institutional improvement orientation. Similar to enterprises, vocational institutions are limited in predictive power. In other words, in-time alerting to changes is rarely found and little consideration to perspectives that are important but hardly quantifiable is given. Thus, vocational institutions should now be acknowledged that they can benefit substantially from various innovative business practices through comprehensive performance structures, which will enable them to: Focus on the future and all stakeholders; Establish strategic goals and performance objectives; and continuously track progress in achieving these goals through a meaningful set of performance metrics.

Business and VTE institution comparison

It is noticeable that in a buyer market, products and services of an organization need constantly innovating for the organization to remain continuously competitive. For this, the vocational institutions need to develop a good measurement cum-management system that establishes a linkage between performance measures and institutional vision and strategies. It is essential to understand that internal efficiency, customer satisfaction gained with training and researching service quality, and productivity are fundamental factors to succeed. On the basis of literature reviews and two research of Archana Patro (2016) and Demetrius Karathanos & Patricia Karathanos (2003), we make a comparison between measures for education and business:

Figure 1: Comparison of Education and Business

Education and Training Institutions	Business
1. Student learning results: Results originated from diverse assessment methods, reflecting mission and developing goals of a vocational institution, and importantly representing evaluation of student learning process. 2. Student and stakeholder focused results Satisfaction of students and stakeholders on particular educational courses and services, delivery, communication, and transactions that affect students' development and stakeholders' future actions. 3. Budgetary, financial, and market results These results are costs per student, tuition and fee level for lectures and general governance, costs per academic course, resources for education from Government budget and other areas. 4. Teacher and staff results: Innovation and suggestion rates; courses or educational programs achieved; learning; improvements of performance at work; mutual training rates; cooperation and teamwork; sharing of knowledge and skills across job positions and locations; satisfaction, and dissatisfaction. 5. Organizational effectiveness results, including key measures of operation performance Ability to improve student performance, student development and education climate, indicators of actions taken to satisfy student, stakeholder, or partner needs, key measures or indicators of strategy and action plans' achievement. 6. Governance and social responsibility Results of fiscal accountability internally and externally; measures or indicators of moral behavior and of stakeholder trust in the organization's administration; regulatory and legal compliance.	1. Customer focused results Satisfaction of customer on particular features of products and services, delivery, relationships, and transactions that affect customers' future actions. 2. Product and service results Key measures or indicators of products and services from the perspective of the customers 3. Financial and market results Return on investments, assets, operating margins, profitability, liquidity, added value per employee 4. Human resource results Innovation and suggestion rates; courses achieved; learning; improvements of performance at work; mutual training rates; cooperation and teamwork; sharing of knowledge and skills across job positions and locations; satisfaction, and dissatisfaction. 5. Enterprise effectiveness results, including key internal operations performance measures Productivity, cycle time, performance of partners, key measures or indicators of strategy and action plans' achievement 6. Governance and social responsibility Results of fiscal accountability internally and externally; measures or indicators of moral behavior and of stakeholder trust in the organization's administration; regulatory and legal compliance.

2.2 VTE governance innovation, application of IT to governance

Proposal on general innovation

Firstly, it is necessary that the management mechanism and the management structure in the education system are improved, so that functions, tasks and powers will be clearly defined, responsibility of each employee and each faculty or department will be connected. VTE institutions should move toward complete autonomy in all administrative activities;

Secondly, the vocational institutions should use software in governance like reforming the system of information receiving and processing in training management. VTE institutions should set up data integration center and create databases sharing system inside the institution and with other national educational institutions. Besides, IT infrastructure in the holistic VTE system should be modernized to ensure effective management and operation of vocational institutions with the application of IT in teaching and learning activity management.

Proposed model based on criteria and standards of VTE assessment

VTE institutions should their current isolated and passive operations, as they are under strict supervision of the government, society and business, who are direct users of education practices. VTE institutions will be evaluated on many perspectives such as quality of teachers, quality and quantity of courses and quality of research outcomes and graduated students. The basic criteria and standards for this evaluation have been created and widely applied inside and outside Vietnam, with 8 criteria in case of VTE centers and 9 criteria in case of vocational intermediate colleges,⁴ including: Objective, mission, institution, administration; Education; Teachers, administrative officers, staff; Programs, courses; Facilities, educational equipment and library; Scientific research, technology transfer and international cooperation; Financial management; Learner service; Supervision, quality assessment. Accordingly, the authors put these criteria into 5 categories as in the following model:

Figure 2: Model of Balanced Scorecard application in VTE Institutions



⁴Regulations of Circular No. 15/2017/TT-BLDTBXH dated June 08, 2017 of MOLISA on the criteria and standards of vocational education quality evaluation

These standards of Vietnamese criteria are being finalized in adherence to international standards, as increasingly more foreign companies choose to locate in Vietnam. The more graduates are praised and employed by foreign companies and multinational corporations, the more reputation for educational quality VTE institutions will gain. Those criteria and standards, however, do not raise the quality of VTE directly. VTE institutions should understand their challenges: (i) quality improvement (ii) resources which are limited and constrained strictly within the legal framework. Hence, the leaders, staff and teachers of VTE institutions should regard their institutions as companies, which supply services and social scientific research in the field of education. In this present unpredictable and competitive environment, precise strategic plans and continuous modification of which are also essential. Vocational training centers and institutions management as independent organizations is a growing trend. Governed with the model of social business, VTE institutions will achieve their goals, mission, success and international reputation more easily. Passively expecting students to fill annual enrollment quota is not enough. Instead, VTE institutions, like companies, should launch a search for purchase orders and potential students. Furthermore, training quality boost, continual development preservation, technology application are crucial actions for VTE centers and schools to raise their reputation and competitive position. According to these above analyses and the mentioned five-group criteria, the authors realize research should be done on the application of the well-known “Balance Scorecard – BSC” to VTE institution governance. This model is firstly introduced in 1992 by Robert S. Kaplan and David Norton. Up to now, its successful adoption can be found in the system of many organizations, particularly VTE institutions and educational institutions in the Europe, USA, Canada, UK and Singapore. From that, this research will be analyzing key factors affecting the compatible level of BSC model application in strategic governance of VTE institutions in Vietnam. For this model to be applied widely in VTE institutions, this paper also suggests some resolutions on effective application and implementation of BSC given particular condition and climate of each VTE institution in the 4.0th Industrial Revolution.

The necessity to apply BSC to VTE institutions:

- Central administration is necessary: training scorecard supports a vocational institution in strategic goal accomplishment through assigning metrics to each academic unit.
- It has significant importance in decentralized institutions (Ex. autonomy involvement into budget decisions)
- It offers a structure within which common measures across academic units are created, and these share characteristics with the vocational institutions.
- Thanks to this simple system, budget decisions can be explained by relationships shown through academic scorecard indicators.

Vocational institutions nowadays are faced by growing expectations, hence they should provide more detailed accountability for their outcomes.

Introduce BSC

In 1992, Robert Kaplan and David Norton at Harvard Business School observed that a great number of companies' management is based on financial measurements. They noticed an early shift: though finance is vital to a business, it depends thoroughly on past activities. Finance is incapable of predicting the future direction of the business. Thus, they thought of a way to manage strategy performance, and strategy here is not only a combine of numbers and metrics. Balanced Scorecard was invented as a solution to this problem. The main objective of this model is to translate the company's strategy and mission into tangible and quantifiable objects, and to decide the most important measurements.

The Balanced Scorecard includes four areas that support the process of managers' planning, implementation and achievement of the business strategy:

- Customer: measuring customers' satisfaction and performance requirements in terms of the organization and its products or services
- Internal Business Process: measuring requirements of processes that are vital in customers' perspective
- Knowledge, Education, and Growth: measuring the employee education, knowledge enhancement, utilization of this information of the organization in the competitive environment
- Finance: measuring financial requirements and performance

This new management model is used to approach strategy and vision, and plan actions to rationalize them. In order to a BSC to operate effectively, all four areas should be assessed over time. Delay in evaluating or abandon of any metric will result in unbalanced business situation with inevitable and considerable negative impact.

The possibility of IT-BSC integration

It is commonly known that IT is subject to drastic changes. As an essential part of any company in the digital age, IT is no longer the only bearer of hardware and software support. In fact, with the increasing appearance of auto processes, companies should be aware of IT's importance, which is not less than the role of any other organizational business function in service supply. The development and implementation of intelligent software are also in need of its assistance.

The Balanced Scorecard of Kaplan and Norton was then adopted by Belgian organizational theorist Wim Van Grembergen and IT specialist Rik Van Bruggen (1997), Wim Van Grembergen and S. De Haes (2003). Observing the incompatibilities of traditional BSC in an IT environment, they modified the four areas so these two can fit:

Figure 3: Examples of Metrics for an IT Balanced Scorecard

Perspective	Objective	Example Metrics
Corporate	• Business/IT alignment • Value delivery • Cost management • Risk management • Intercompany synergy	• Operational budget approval • Business unit performance • Attainment of expense and recovery targets • Results of internal audits • Single system solutions
Customer	• Customer satisfaction • Competitive costs • Development performance • Operational performance	• Business unit survey ratings • Attainment of unit cost targets • Major project scores • Attainment of targeted levels
Operational excellence	• Development process • Operational process • Process maturity • Enterprise architecture	• Function point measures • Change management effectiveness • Level of IT processes • State of the infrastructure assessment
Future	• Human resource management • Employee satisfaction • Knowledge management	• Staff turnover • Satisfaction survey scores • Implementation of learned lessons

Source: Grembergen, W., R. Saull and S. De Haes

After modifying the 4 areas, Wim Van Grembergen and Ronald Saull (2001) develop a generic IT balanced scorecard as follows:

Figure 4. Generic IT balanced scorecard

USER ORIENTATION	BUSINESS CONTRIBUTION
Perspective question How do users view the IT department? Mission To be the preferred supplier of information systems. Objectives • Preferred supplier of applications • Preferred supplier of operations • Partnership with users • User satisfaction	Perspective question How does management view the IT department? Mission To obtain a reasonable business contribution from IT. Objectives • Control of IT expenses • Business value of IT projects • Provision of new business capabilities
OPERATIONAL EXCELLENCE	FUTURE ORIENTATION
Perspective question How effective and efficient are the IT processes? Mission To deliver effective and efficient IT systems and services. Objectives • Efficient and effective development efforts • Efficient and effective operations	Perspective question How well is IT positioned to meet future needs? Mission To develop opportunities to answer future challenges. Objectives • Training and education of IT staff • Expertise of IT staff • Research into emerging technologies • Age of application portfolio

Source: Grembergen, W., R. Saull

If IT is used by other business units to enhance their efficiency and customer satisfaction, it is adding value to the enterprise. Organizations should choose in most beneficial method of Balanced Scorecard application concerning their net earnings. The best approach to an IT BSC is to take the traditional four quarters of the traditional BSC and customize them to fit the IT. In other words, the four areas in the typical sample of Van Grembergen (**Figure 4**) or entire new ones may be used.

3. Application of IT-BSC in VTE institutions

3.1 Missions and objectives of IT-BSC

The peculiarities of vocational education create difficulties when applying traditional BSC. To solve that problem, the authors modified BSC's four areas into new fours that are consistent with the application of IT to maintain the efficiency of the model. The missions and objectives of IT-BSC in Figure 1 are adjusted as follows:

Stakeholder (end-user view):

Mission: supply quality services of training and research products to students and stakeholders; add value to the institutions

Objectives: create and preserve a fine image and prestige with students, partners and Government agencies; utilize IT achievements, enhance relationships with the community of students, satisfy learner demands.

Internal processes (operations-based view):

Mission: supply products and services effectively and professionally

Predict future demands of students and Government agencies, efficiently design and develop educational services and research products, efficiently apply IT and maintain its applications, effectively approach and apply new hardware and software, and effectively educate students

Future readiness (innovation and learning view):

Mission: continuously improve the institution in general and be responsive to coming challenges

Objectives: provide continual improvement opportunities to enhance courses and researching skills, regularly upgrade training processes and IT application in school management, conduct cost effective research

Economic and Financial (fiscal policy's view):

Mission: Ensure internal and external fiscal accountability

Objectives: manage costs and revenues with the assistance of IT in providing training services and science products

School performance will be enhanced should IT be applied properly. For example, management of teachers' account is an effective way to boost student-teacher communication. But in this case, alternation from traditional governance to IT processes can be a difficult task for school leaders. As its implication, improving professional quality and IT skills for staff should be concentrated on. The technology is a fundamental component of

institutional development. Lastly, IT enormously contributes to the process of management and effective report closely following the strategy map.

These following questions are usually raised by senior managers when considering the benefits of large investments in IT to align it with organizational strategy. Some of the concerns of different stakeholder groups include:

Rector

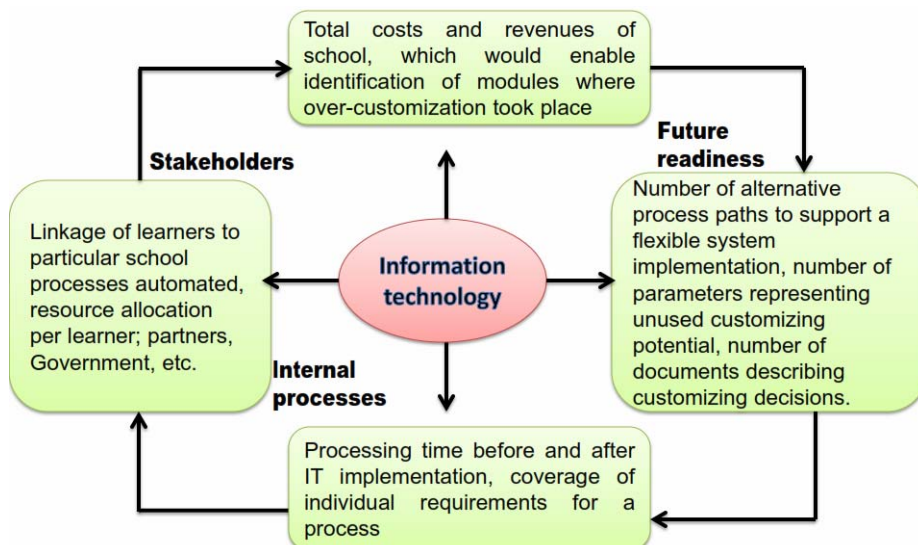
- Does IT support the accomplishment of school goals?
- What value can be achieved by investment on IT?
- Are IT costs being managed effectively?
- Are IT risks being spotted and managed?

Faculty and department:

- Are IT services efficient regarding cost and quality?
- Does IT application positively affect performance of their unit?
- Does IT positively affect the process to accomplish training and learning strategies?

Along with the four balanced scorecard perspectives of financial, customer, internal processes, and innovation and learning, the schools have added a fifth for the purposes of IT. The perspectives related to IT, including identification of crucial path, milestones, etc., are covered by this fifth perspective, where all management tasks are presented.

Figure 5: Five perspectives of IT-BSC



Above Figure 5 represents an approach suggested. By that, IT focuses on the Stakeholder, Internal process, Future readiness, Economic and Financial perspectives of IT application. Customer and innovation and learning perspectives will also receive adequate consideration with the IT tool balanced scorecard. The two latter perspectives are specifically important to the implementation of a flexible system, as it supports the

enhancement of alternative values for many of its development paths. Implementation measures might include:

IT: time required to process the crucial path, time required to reach the next milestone, time delays concerning their effects on financial perspective;

Stakeholders: automatic linkage of students to particular internal processes of the institution, resource distribution per student; partners, Government, etc.

Internal processes: time needed for the processes before and after ERP implementation, individual actions required for a process;

Future readiness: number of alternative development paths to a flexible system implementation, number of parameters showing available customizing potential, number of documents presenting customizing decisions.

Economic and Financial: total costs and revenues of school, analyzed to address modules of over-customization;

If a balanced scorecard is well structured, linkage related to cause-and-effect relationships will be clearly demonstrated. For example, “learner satisfaction” in the Stakeholders perspective might have effects on “total cost of school” in the Economic and Financial perspective, “total IT support time” in the IT support perspective, “Fit with IT solution” in the Internal process perspective, and “User suggestions” in the Future readiness perspective. In the evaluation of a software continuous operation, IT perspective represents insignificant importance. In that case, the software directly follows an approach of balanced scorecard:

The integration of IT and BSC means the new model’s balance of four perspectives as follows:

Stakeholders: IT-BSC could cover training and science study processes: percent of achieved training courses, percent of research application and percent of achieved good or fine cooperation. It also supports the education of bottlenecks such as percent of courses or research that are delayed

Internal process: IT-BSC can reduce operational problems: number of problems when students apply to programs, percent of problems students order processing system, number of problems with educational quality, number of problems with official reports to the government administrative agencies The availability of the IT-BSC system is average system availability, average downtime, maximum downtime processing at peak time, average time of system upgrade, enhancement in system development quality index

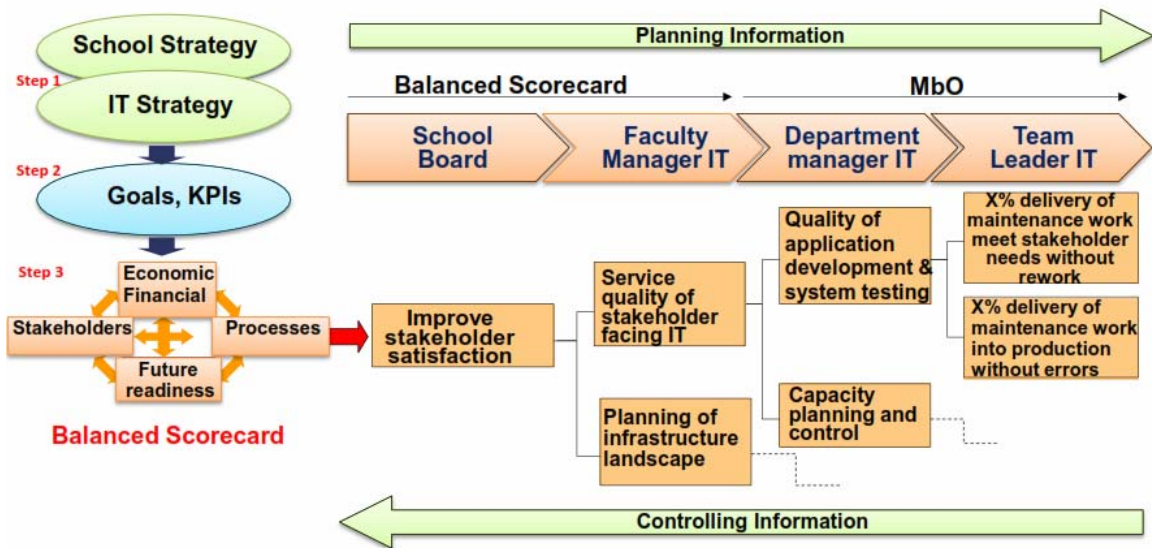
Future readiness: IT-BSC covers qualification at the school. It is number of hours used for training per user and per software module. If reliable software vendor is available in vocational institutions, the number of releases per year, number of extra functions, number of new customers will be reliable

Economic and Financial: IT-BSC is modified to easily comply with financial regulations and laws.

3.2 Proposal on the KPIs of VTE institutions using IT-BSC model

The following flow chart presents the components of four perspectives of schools (Stakeholders, Internal process, Future readiness, Economic and Financial) and progresses of which. The Balanced Scorecard is also effective in management by objectives and performance management of the VTE institution. It is divided into 03 steps as following Figure:

Figure 6. Strategy of integrating IT and BSC



Step 1: The identification of strategic objectives and strategy map is followed by the integration of IT application strategy and performance management model used in the VTE institution.

Step 2: The process of defining KPIs is crucial, consuming considerable time and effort of VTE schools. KPIs should be established in compliance with assessment criteria of VTE institutions regulated by the national quality assessment system.

Step 3: Operation of each progress perspective of the BSC is shown by the Figure 6 in two information flows. The implementation of IT in internal processes and during involvement of the board, faculties and departments, as well as the flow of information and data are processed in 2 directions: "Plan Information" and "Controlling Information".

Objectives of IT in the next step are aligned with BSC perspectives as in the figure below figure:

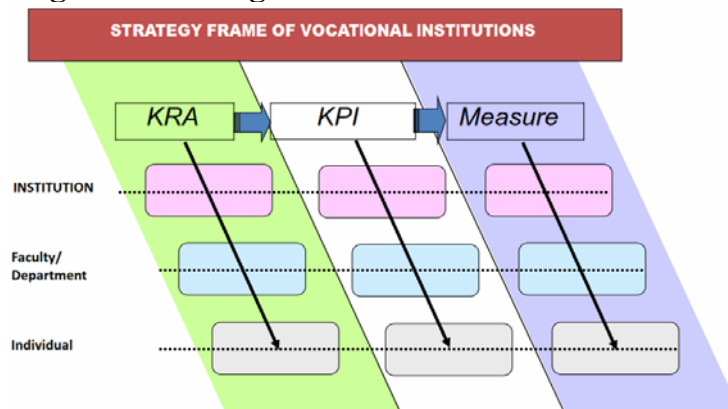
Figure 7. Generic aligning IT with BSC

Strategic IT goal	Stakeholders Scorecard	Strategic IT goal	Economic and Financial Scorecard
- Stakeholder satisfaction of developed software - Stakeholder satisfaction of service supplied	- Connection between in-time development training programs - Application level of science products - Time between identification of and resolution of external problems - Usage degree of Helpdesk	- Reduction/Management of IT cost - Economically IT-Services	- Total costs of IT/Turnover - Gap between actual and planned cost - Connections of maintenance to overheads
Strategic IT goal	Future readiness Scorecard	Strategic IT goal	Internal Processes Scorecard
- Instructor and staff satisfaction/motivation - Competency of instructors and staff	- Absence rate - Fluctuation in human resource - Days per year spent on intensive training - Amount of propositions for development per year	- Reduction of time spent on internal problem resolution - Compliance with timetables of development	- Time between identification of and response to problems - Connection between time of executed developments and time of total development - Connection between of programming hours and development hours

3.3 Proposal on the identification of KPIs in VTE institutions

After the strategy of IT-BSC integration is set, VTE institutions should launch the establishment of Key Performance Indicators (KPIs) for each objective. These indicators are built in adherence to strategic objectives corresponding to Governmental regulations and particular strengths of each VTE institution. A method of building KPIs suggested by this paper is to create a work portfolio for instructors, administrative officers and a function, mission portfolio for different units. Besides, the suitability of KPIs to strategic objectives and strategy map greatly depends on the precise identification of Key Result Areas (KRAs). For example, activities and programs that are being operated in VTE institutions are associated to different particular scopes, target groups and expected results. KPAs are similar to an intermediary that ensure the connection between strategic objectives and KPIs, which is logically defined in the strategy map. The authors propose that KPAs of VTE schools are identified with this linkage model:

Figure 8. Linkage between KRA and KPI



Source: Collected by the authors

Accordingly, the authors suggest some Key Result Areas of operated programs aiming at the accomplishment of strategic objectives of VTE institution as in the below table:

Finger 9. Key Result Area linkage

Perspectives	Mission:	KRAs	KPIs
Stakeholders	1. Learner quality improvement	Results of assessment on graduate educational quality and employment through accurate examination tools, conducted annually	1. <i>Post graduate employment rate</i> 2. <i>Continual training rate</i> 3. <i>On-schedule graduate rate</i> 4. <i>Post graduate employment within major rate</i>
	2. Training program quality improvement	Results of examination and compilation of textbooks, monographs and learning materials suitable to each major Results of examination, upgrade, modification and development of new training programs	5. <i>Enrollment number compared to planned quota per major</i> 6. <i>Fair graduate number per major</i>
	3. Applied science research quality improvement	Results of instructors that have article(s) published in scientific journals or prizes from creative contests.	7. <i>Number of published scientific articles</i> 8. <i>Expenditure on scientific research of instructors</i> 9. <i>Number of research orders by other organizations</i>
	4. Quantity and quality of consultative and educational service improvement	Results of cooperations with governmental agencies and corporates in research, application and transfer; Promote medium- and short-term educational programs as well as consultative services	10. <i>Number of educational activities and projects for the community</i>
Internal processes	5. Learner support system development	Results of appropriate expanse and design of academic space for learning, practicing and researching purposes of learners; Professional and behavioral enhancement in supportive units such as library or academic service.	11. <i>Working hours of library and computer labs</i> 12. <i>Number of computers connected to the school server</i>
	6. Instructor and staff quality improvement	Results of training, coach and transfer to do national and international courses of instructors; Support teachers in planning practical trips and completing procedures of scientific research publish	13. <i>Qualified instructor rate (according to regulations of training education)</i> 14. <i>Positive feedback of learners on teaching activities</i>
	7. Quality of the training and research management system	Results of attracting instructors qualified to practice teaching compared to quota and recruitment size; Improve practice quality; Attract investments to enhance the quality of learners' education and research management.	15. <i>Ratio of staff to learners</i> 16. <i>Number of national and international awards of learners in skill contests</i> 17. <i>Learner engagement in projects</i>
Future readiness	8. Quality assurance system quality	Results of educational program examination according to criteria of Ministry of Labour - Invalid and Social Affairs and independent international assessment organizations;	18. <i>Number of qualified educational programs</i>
	9. Plan operation assessment	Results of plan, project, program operations	19. <i>School development plan, project operation rate</i>
	10. Encourage training and conference for instructors and staff	Results of organization and attendance of conference at school, national or international level; Attract financial support and support scientific community	20. <i>Hours of instructor and staff training</i>
	11. Quality of institutional information and communication system	Results of number of individuals creating research citations, accessing information on website or learning material system; Results of implicit and explicit knowledge administration in the institution.	21. <i>Publicity of activities of school and individuals and their results</i>
Economic and Financial	12. Enhance the efficiency of investments on education and research activities	Budget distributed on expenditure of educational management and operation of scientific research at different levels	22. <i>Reduction of current cost, whose distribution is based on the number of learners</i> 23. <i>Ratio of instructors and staff's salary, allowance increase to total current cost</i> 24. <i>Ratio of administrative staff's salary, allowance increase to total number of graduates</i> 25. <i>Ratio of administrative cost to total current cost</i>
	13. Revenue increase	Total budget from different revenues	26. <i>Ratio of total tuition fee revenue to total current cost</i>
	14. Management and development investment efficiency increase	Results of instructors and staff's income distribution	27. <i>Ratio of instructors and staff's training and development cost increase to total current cost</i> 28. <i>Ratio of teaching – learning activity supporting facility cost increase to total current cost</i>

Conclusion

On the basis of original balanced scorecards that assess the organizational performance, this paper suggests a generic IT management balanced scorecard for VTE schools. The challenging part of this is the design of a scorecard able to manage performance with IT governance process providing distinct features of the IT- BSC. The integrated governance scorecard establishment and implementation are anticipated to enhance the VTE performance. With IT governance balanced scorecard, the power of the board, Rector, CIO, executive management are expected better results. VTE management enhancement will obviously benefit greatly from a program using IT governance scorecard. Currently, IT governance processes are being applied by a considerable number of organizations. The proposed generic IT governance BSC is supposed to lead them to a successful implementation. The BSC is a modern and integrated approach, which receives great appreciation from the school managers. Sometimes, the monitoring of several untied variables like learners, innovation and learning perspectives will be a challenge to this model. If the BSC is integrated with IT properly, it may be able to rationalize data collection and to minimize information overload. In the education field, the application of this conceptualization will be complicated, yet a modeling of the system is required as a starting point. Simply it shall support the establishment of a “strategy map” describing cause-and-effect relationships at VTE schools’ internal processes. A solution for an efficient application of BSC with fewest weaknesses and best compliance with education environment, where the dominant importance of stakeholders is particularly emphasized, is to operate it with four perspectives. These are Stakeholder, Internal process, Future readiness, Economic and Financial. Special consideration should be given to the identification of key stakeholders and their requirements. After the process of addressing stakeholders’ demands, vocational schools need to focus on the strategy perspective. This perspective is essential to the establishment of objectives and the roadmap to meet those demands. Within it, performance is measured in adherence to strategy execution and monitor implementation via KPIs.■

References

- Arveson, P. (1998). *The Value of Corporate IT Initiatives*.
- Archana Patro (2016), *Using Balance scorecard in Educational institutions*, *International Journal of Business and Management* *Invention* ISSN (Online): 2319 – 8028, ISSN (Print): 2319 – 801X www.ijbmi.o.
- Baldrige National Quality Program. (2003a), *Applying the Balanced Scorecard to Education*, *Journal of Education for Business*, Heldref Publications, Pg. 4.
- Hagood, W. and L. Friedman. (2002, Winter). *Using the Balanced Scorecard to Measure the Performance of Your HR Information System*. *Public Personnel Management*, Vol. 31, No. 4.
- Rosemann, M. and J. Wiese. (1999). *Measuring the Performance of ERP Software — A Balanced Scorecard Approach*. *Proceedings of the 10th Australasian Conference on Information Systems*.
- Van der Zee, J. (1999, March). *Alignment Is Not Enough: Integrating Business and IT Management with the Balanced Scorecard*. *Proceedings of the 1st Conference on the IT Balanced Scorecard*, pp. 1–21.
- Van Grembergen, W., R. Saull, and S. De Haes. (2003). *Linking the IT Balanced Scorecard to the Business Objectives at a Major Canadian Financial Group*. *Journal of Information Technology Cases and Application*, Vol. 5, No. 1.
- Van Grembergen, Wim, and Rik Van Bruggen. “Measuring and improving corporate information technology through the balanced scorecard.” *The Electronic Journal of Information Systems Evaluation* 1.1 (1997).
- Van Grembergen, W. (2000). *The balanced scorecard and IT governance*. *Information Systems Control Journal*, 2, 40–43.
- Working Council for Chief Information Officers. (2003). *IT Balanced Scorecards*.

THE TESTING OF THE MODIFIED JONES MODEL BASED ON EARNINGS MANAGEMENT BEHAVIOR OF LISTED FIRMS IN VIETNAM

 *Nguyen Anh Hien*
Saigon University

Abstract: Nowadays, researchers have come up with different models to identify earnings management behavior by accrual earnings. The objective of the study is to test the Modified Jones Model based on earnings management behavior of listed firms in Vietnam. The official quantitative studied with a sample of 380 listed firms in Vietnam. Sample had 200 firms of HCM City Stock Exchange (HOSE) and 180 firms of Hanoi Stock Exchange (HNX). The data collected from 2013 to 2014 and random sampling technique. The Data used and analyzed for multilinear regression. The research result showed that there are two factors affected by Modified Jones Model based on earnings management behavior with significance level 0.05.
Keywords: Earnings management, behavior, Modified Jones Model and listed firms.

1. Introduction

In recent years, many listed firms have changed their business results before and after the audit that has caused much concern for investors and management agencies. At the request of the stock exchange, these firms have written explanations but generally they have not relieved the anxiety of investors. There is so much the information on the financial statements, profit information that is most interested investors and information for managers are tend to impact on the most important.

Besides, many investors always want to know how their money used and the results of their business. However, the separation between owners (investors) and managers in the joint stock model has led to conflicts of interest between owners and managers. While the owner wants to know a lot of information related to the business results, the manager tends to limit the information provided or provide information of low reliability. Investors as well as researchers are almost passive in the face of information provided by listed firms in Vietnam.

Above-mentioned thing, many researchers have looked at modeling to identify and measure earnings management behavior. In the world, many studies have used Modified Jones Model based on earnings management behavior of listed firms, but is this model really suitable for use in the stock market in Vietnam? The results of this research helps not only stock market managers but also investors who apply the research results for improving information policy on the stock market development in the future.

2. Literature review

Previous research was based on the accrual basis accounting to divide the profits of a firm into two categories such as cash earnings and accrued profits (accrual earnings). In particular, the net profit earned in cash is generated from the revenue and expenses in cash that the firm has collected and spent in the period[1]. Particularly, firm had accrued profits, the profits shall be calculated in the firm's period but not yet collected in cash such as the

turnover amounts sold to customers after subtracting non-payment expenses; expenses payable; prepaid expenses; provisions for asset depreciation, fixed asset depreciation in the period... Managers are often unable to make corrective actions on monetary gains[2].

However, firm had accrued benefits, managers can adjust using accrual basis accounting. In theory, the accrual basis is to ensure that the firm accurately reflects the revenue and expenses in the period to ensure profit reflected honestly and reasonably. In practice, this principle can be used to make profit-taking behavior such as recognizing revenue when sales or service provision is not available or the firm had been using the provisioning, cost of expenses, allocation of prepaid expenses to increase or decrease expenses during the period[3].

Accruals include all adjustments that allow a business to change from a cash basis to an accrual basis - whether this means allocations, provisions or changes in accounting methods. Changes in working capital also form part of accruals. The following equation demonstrates the calculation:

$$\text{Total accruals (TA)} = \text{earnings} - \text{cash flow (from operations)}$$

However, it is not possible to use the TA variable to measure profitability directly because of the accruals appropriate to the actual business situation of the firm. Besides, accounts are receivable bad debts reserve, stock price decrease reserves, payable expenses are made according to regulations... Therefore, the researchers separated the TA into two components:

- Non-discretionary accruals (NDAs) are accruals made in accordance with the rules and regulations of the accounting standards and system.

- Discretionary accruals (DA) or abnormal accruals are the accruals made by the manager for the purpose of adjusting the profit for the period[4].

Therefore, the new DA is the appropriate gauge to assess the profitability of business managers. In principle, when a project is positive, it is likely that the manager exaggerates profits. when a project is negative, it is possible for the manager to hide the profit. Thus, the DA shows that there is a subjective adjustment from the manager to the profit of the firm[5].

The trick for researchers is to identify the discretionary component of accruals. It is difficult to do this because non-discretionary and discretionary components of accruals cannot be observed directly, so it is necessary to develop methods for estimating the discretionary accruals. What researchers want to know can be shown as:

Discretionary accruals (DA) + Non-discretionary accruals (NDA) = Earnings - Cash Flow (from operations), so we have formula of DA following:

$$\text{DA} = \text{TA} - \text{NDA}$$

Therefore, the researcher has to determine the DA and we must estimate the NDA. Jones (1991) presented several models of NDA estimation as follows:

Determine: Non-discretionary accruals (NDA) according to the following equation:

$$\text{NDA}_t / \text{A}_{t-1} = \alpha / \text{A}_{t-1} + \beta_1 \Delta \text{REV}_t / \text{A}_{t-1} + \beta_2 \text{PPE}_t / \text{A}_{t-1}$$

Note:

NDAt: Non-discretionary accruals variable can not be adjusted year t

At-1: Total assets at the end of year t-1

ΔREVt: Net sales revenue change in year t

PPEt: Cost of fixed assets of year t

Δ = change operator

In the formula above, all variables of the equation are divided by At-1 (the end-of-year assets t-1) to minimize the risk due to heterogeneous variances[6].

α, β1, β2 are the parameters estimated by the least squares (OLS) of the coefficients a1, a2, a3 in the following model:

$$TAt/At-1 = a1/At-1 + a2\Delta REVt/At-1 + a3PPEt/At-1 + \varepsilon_t$$

The residual ε in the above model represents the undefined variable, including the autoregressive variable (DAT)

After estimating the Non-discretionary accruals (NDA), from the equation:

$$DAT = TAt - NDAt$$

We have:

$$DAT/At-1 = TAt/At-1 - NDAt/At-1$$

From this, the accounting variable is determined as follows:

$$DAT/At-1 = TAt/At-1 - a1/At-1 - a2\Delta REVt/At-1 - a3PPEt/At-1$$

In the original model, Jones (1991) introduced the regression equation with only two variables, REV and PPE. Jones argues that the value of ΔREV represents the net sales revenue of a firm in the accounting period which reflects the business situation and environment and is an objective item not taken advantage by the regulator[7]. Firm is to adjust the profit in the period. The value of PPE represents the entity's internal resources in generating revenue and the depreciation expense that is a large amount of unplanned expense that affects the total profit in the period. However, in his study, the author also mentioned that the limitations of the model are that when selecting REV to make the study, it is possible that net sales revenue is also affected by the revenue recorded. This may be a shortfall of the business. Thus, improved the Jones model (1991) by adding a change in the receivables account (ΔREC) to the model[7]. The Jones model is improved as follows:

$$NDAt/At-1 = \alpha/At-1 + \beta1(\Delta REVt - \Delta RECt)/At-1 + \beta2PPEt/At-1$$

Inside:

ΔRECt is the change in the customer receivables account.

3. Methods of research

The researcher has quantitative research: The sample of 380 firms was selected randomly from listed firms on both HOSE and HNX. There are 200 firms listed on the HNX, 180 firms listed on the HOSE. Selected firms do not include businesses in the banking, securities or insurance sectors. Because these firms have business characteristics, accounting regime is different from the normal business enterprises. With a sample rate of 56%, the representativeness and reliability of the study were ensured. Data of 380 firms are collected in

2013 and 2014. The researcher had used the SPSS software; this quantitative method was implemented in two steps:

- The researcher estimates the coefficients of the model. In this step, use the Ordinary Least Square (OLS) method to estimate the coefficients in each model [8].

- The researcher had four tests for the multiple regression function were performed, including partial correlation of regression coefficients, determine the level of fit of the model, test the multi-collinear phenomenon, test the variance of the variable change (using Spearman test). The researcher had to analyze the magnitude of multicollinearity by considering the size of the variance inflation factor (VIF) [8]. A rule of thumb is that if $VIF > 10$ then multicollinearity is high.

The researcher has the following model:

$$TAt/At-1 = a1/At-1 + a2(\Delta REVt - \Delta REct)/At-1 + a3PPEt /At-1 + \epsilon t$$

The variables in the model are determined as follows:

TAt = Earnings - Cash Flow (from operations)

$At-1$: Total assets at the end of year $t-1$

$\Delta REVt$: Net sales revenue change in year t

$\Delta REct$ is the change in the customer receivables account.

$REVREC = \Delta REVt - \Delta REct$

$PPEt$: Cost of fixed assets of year t

4. Research results

4.1. The testing of the model coefficients

Table 1: Coefficient of model (2013)

Model		Unstand. Coefficients		Standar dized Coe.	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tol.	VIF
1	(Constant)	,173	,084		2,051	,041	,007	,339					
	REVREC	,669	,079	,400	8,474	,000	,513	,824	,402	,400	,400	,999	1,001
	PPE	-,133	,129	-,048	-1,027	,002	-,387	,121	-,063	-,053	-,048	,999	1,001

(Source: The researcher' processing SPSS 22.0)

Table 1 showed that column "Sig. (2-tailed)" < 0.05 with significance level 0.05. This showed the testing of the Modified Jones Model based on earnings management behavior of listed firms in Vietnam with significance level 0.05 based on 380 samples in 2013.

Table 2: Coefficient of model (2014)

Model	Unstand. Coefficients		Standardized Coe.	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tol.	VIF
(Constant)	,091	,013		6,847	,000	,065	,118					
REVREC	,022	,060	,019	,363	,000	-,096	,139	,025	,019	,019	,994	1,006
PPE	,032	,020	,083	1,603	,000	-,007	,070	,084	,083	,083	,994	1,006

(Source: The researcher' processing SPSS 22.0)

Table 1 showed that column "Sig. (2-tailed)" < 0.05 with significance level 0.05. This showed the testing of the Modified Jones Model based on earnings management behavior of listed firms in Vietnam with significance level 0.05 based on 380 samples in 2014.

4.2. The testing of the model hypotheses

The researcher had been testing model results and the researcher' collecting table 1, table 2 and processing SPSS 22.0 bellowed:

Table 3: The testing of the model hypotheses

Testing type	2013 model	2014 model
1. Coefficient of regression	REVREC variable: Sig. = 0,000; PPE variable: Sig. = 0,002	REVREC variable: Sig. = 0,000, PPE variable: Sig. = 0,000
2. Testing F	R ² = 34,9%, Sig. = 0.003	R ² = 46,3%, Sig. = 0.003
3. The variance inflation factor (VIF)	VIF < 2, No Multicollinearity	VIF < 2, No Multicollinearity
4. Heteroscedasticity	REVREC variable: Sig. = 0,207 PPE variable: Sig. = 0,316	REVREC variable: Sig. = 0,346 PPE variable: Sig. = 0,760

(Source: The researcher' collecting table 1, table 2 and processing SPSS 22.0)

- Table 1 showed that the results of the regression coefficient testing: With the data set for 2013, the REVREC variable and the PPE variable have a sig value: Sig. = 0,000 and Sig. = 0.002 respectively (2013). Besides, Table 2 showed that the results of the regression coefficient testing: With the data set for 2014, the REVREC variable and the PPE variable have a sig value: Sig. = 0.000 and Sig. = 0.000 (2014). This shows that both variables are statistically significant in the model.

- Table 3 showed that the results of the regression coefficient testing of F value: R square (R²) of the model: R² of 2013 and 2014 respectively: R square (R²) = 34.9% and R square (R²) = 46.3%. Besides, table 3 showed that that the two independent variables explained the dependent variable at the rate of 34.9 % (2013) with significance level 0.05 based on 380 samples in 2013 and 46.3% (2014) with significance level 0.05 based on 380 samples in 2014.

- Table 3 showed that there is not Multi-collinearity: The variance inflation factor (VIF) in both years is less than 10. Thus, the independent variables are not correlated.

- Table 3 showed that there is no heteroscedasticity: With the results of Spearman test, the researcher saw that the mean of REVREC in 2013 and 2014 are Sig. = 0.207 and Sig. = 0.346 respectively. The significance level of the PPE variable is 0.316 and 0.760 respectively, all of variables are greater than 0.05.

The above-mentioned tests, it is possible to conclude that the Modified-Jones model is in line with the real situation in Vietnam, the REVREC and PPE variables have a significant effected. This finding is consistent with many other studies in the world as it is used in the study of earnings management behavior. This is a science evident for this research that helps not only stock market managers but also investors who apply the research results for improving information policy on the stock market development in the future.

5. Conclusions

The quality of information on financial statements of the listed firms in Vietnam that is a concern of managers and investors. It is one of the most important reasons affecting the quality of financial statements of listed firms. Investors need to identify earnings management behavior. Researchers are unable to access the reality of businesses that often offer models to identify these behaviors. The study tested the Modified Jones Model based on earnings management behavior of listed firms in Vietnam. The official quantitative studied with a sample of 380 listed firms included: 200 firms of HOSE and 180 firms of HNX. The data collected from 2013 to 2014 listed firms in Vietnam. The Data used and analyzed for multilinear regression. The research result show that the Modified-Jones model is in line with the real situation in Vietnam to identify trend in earnings management behavior of listed firms. ■

References

- [1] Peasnell, K. Pope, P. & Young, S., " Detecting Earnings Management using Cross-Sectional Abnormal Accruals Models," *Accounting and Business Research*, vol. 30, no. 4, pp. 313-326, 2000.
- [2] Boynton, E., C., Dobbins, S., P and Plesko, A., G., "Earnings management and corporate alternative minimum tax," *Journal of accounting Research*, vol. 30, pp. 131-153, 1992.
- [3] Dechow, R., Sloan, G., and Sweeney, A., P., "Detecting earnings management," *The Accounting Review*, vol. 70, no. 2, pp. 193-225, 1995.
- [4] Kothari, Leone, Wasley, "Performance matched discretionary accrual measure," *Journal of accounting and economics*, vol. 39, pp. 163-197, 2005.
- [5] Guay, W., S.P. Kothari, & R.L. Watts, "A Market-Based Evaluation of Discretionary Accruals Model," *Journal of Accounting Research*, vol. 34, pp. 83-105, 1996.
- [6] Healy, P. & Wahlen, J.M., " A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting," *Accounting Horizon*, vol. 13, no. 4, pp. 365-384, 1999.
- [7] Jones, J., "Earnings Management During Import Relief Investigations," *Journal of Accounting Research*, vol. 29, pp. 193-228, 1991.
- [8] Hoang Trong and Chu Nguyen Mong Ngoc, *Analysis of research data with SPSS*, HCMC: Hong Duc Publishing House, 2008.

NÂNG CAO KHẢ NĂNG TIẾP CẬN TÍN DỤNG CỦA DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA TẠI VIỆT NAM THÔNG QUA CÔNG CỤ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

 **PGS.TS.Mai Thị Hoàng Minh**

Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh

Tóm tắt: Các doanh nghiệp vừa và nhỏ (DNNVV) đóng một vai trò quan trọng trong phát triển kinh tế và xã hội tại các nước đang phát triển (Karanja&Mwangi, 2013; Zabri, 2015). Tuy nhiên, việc thiếu kỹ năng kế toán quản trị (KTQT) để đưa ra quyết định là trở ngại lớn cho việc phát triển một doanh nghiệp (DN) cũng như khó có khả năng tiếp cận tín dụng (Mbogo, 2011). Thông qua tìm hiểu vai trò KTQT trong DNNVV, bài viết đề xuất một số giải pháp giúp DNNVV vận dụng KTQT một cách hiệu quả nhằm nâng cao khả năng tiếp cận tín dụng của các DNNVV.

Từ khóa: Doanh nghiệp nhỏ và vừa; kế toán quản trị; tín dụng doanh nghiệp nhỏ và vừa.

Abstract: Small and Medium enterprises (SMEs) play a vital role in economic and social development of developing countries (Karanja&Mwangi, 2013; Zabri, 2015). Lack of managerial accounting skills for decision making are as much obstacles to developing a small business as is the inability to access credit (Mbogo, 2011). Through examining the role of managerial accounting in SMEs, the paper proposes a number of solutions that help SMEs apply management accounting effectively to improve the ability to access credit.

Keywords: Small and Medium enterprises; managerial accounting; Credit of SMEs.

1. Đặt vấn đề

Khu vực DNNVV đã được công nhận trên thế giới vì vai trò của nó trong việc tạo ra cơ hội việc làm và giảm nghèo (Kithae và cộng sự, 2012). Đối với các nước đang phát triển, các DNNVV là một phần cơ bản của nền kinh tế và đóng một vai trò rất quan trọng trong việc thúc đẩy tăng trưởng, đổi mới và thịnh vượng (Badenhorst-Weiss và Cilliers, 2014; Nkosi và cộng sự, 2013). Các nghiên cứu khác nhau đã xác định hiệu quả hoạt động của các DNNVV của một quốc gia là một tín hiệu tốt về triển vọng trong tương lai (Xesha và cộng sự, 2014). Theo số liệu thống kê của Bộ Kế hoạch và Đầu tư Việt Nam, tính đến 20/4/2017, cả nước có khoảng 612.000 DN đang hoạt động, trong đó DNNVV chiếm khoảng 97%, đóng góp khoảng 45% GDP, 31% tổng thu ngân sách và thu hút hơn 5 triệu lao động. Tuy nhiên, khu vực DNNVV có quy mô vốn nhỏ, thường gặp khó khăn trong việc tiếp cận với nguồn vốn chính thức. Theo các số liệu nghiên cứu cho thấy, hiện chỉ có khoảng 1/3 DNNVV (chưa đến 36%) trong số các DN đang hoạt động tiếp cận được vốn ngân hàng.

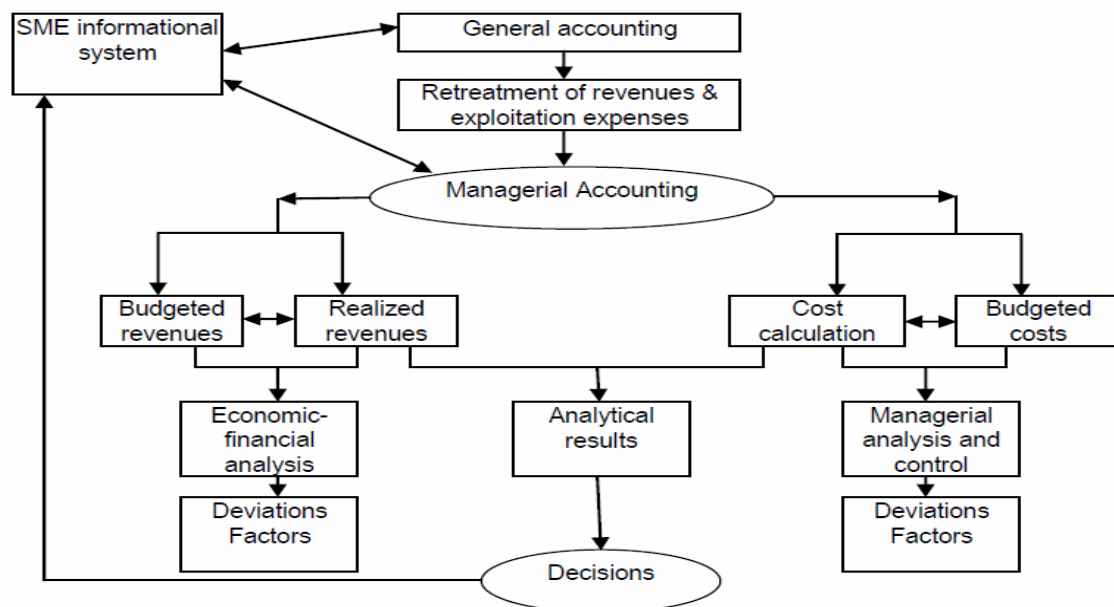
Các DNNVV hoạt động trong cùng một môi trường với các đối tác lớn hơn nhưng

không có các lợi ích liên quan như vốn thích hợp và nguồn nhân lực mở rộng như các tổ chức lớn hơn. Các DNNVV gặp phải áp lực cạnh tranh ngày càng tăng do sự toàn cầu hoá, pháp luật và các rào cản thương mại, cũng như sự gia tăng mở rộng thị trường do sự đổi mới về công nghệ và kỹ thuật (Smit và Watkins, 2012). Thậm chí, một tỷ lệ lớn các DNNVV thất bại trong 5 năm đầu tiên khi tham gia giao dịch vì vấn đề về nguồn tài chính (Berger và Udell, 2001; Reynolds và Lancaster, 2006; Ngân hàng Anh, 2001). Theo Rogerson (2001b) và Skinner (2005), thiếu tín dụng là một trở ngại lớn đối với các DNNVV mới nổi, những DN này chủ yếu dựa vào tiết kiệm cá nhân hoặc các khoản vay từ người thân và bạn bè, làm nguồn vốn khởi nghiệp của họ. Mặc khác, khả năng tiếp cận tín dụng đối với DNNVV chưa cao là do trình độ quản lý và áp dụng khoa học kỹ thuật công nghệ vào sản xuất kinh doanh còn hạn chế; hoạt động sản xuất kinh doanh thường mang tính tự phát, thiếu chiến lược cụ thể, sức chịu đựng rủi ro thấp trước biến động của kinh tế vĩ mô và chính những điều đó đã ảnh hưởng đến hiệu quả sản xuất kinh doanh, hiệu quả sử dụng vốn vay và khả năng trả nợ ngân hàng của DN, đặc biệt là thiếu kỹ năng KTQT để đưa ra quyết định là trở ngại lớn cho việc phát triển một DN cũng như khó có khả năng tiếp cận tín dụng (Mbogo, 2011).

2. Vai trò của KTQT trong DNNVV

Vai trò của KTQT ngày càng được khẳng định, đặc biệt là trong các DNNVV (Marius và cộng sự, 2012). KTQT giúp các DNNVV giám sát và kiểm soát hoạt động tại đơn vị để quản lý tốt hơn các nguồn lực khan hiếm và nâng cao chất lượng của các quyết định đưa ra (Nandan, 2010). KTQT tham gia vào quá trình lập kế hoạch, hoạch định các chiến lược phát triển DN bao gồm cả dự toán nguồn kinh phí để thực hiện kế hoạch; Giúp cho DN chủ động hơn trong tìm kiếm nguồn lực, huy động tối đa năng lực hiện có của DN; cung cấp thông tin cho quá trình kiểm soát chi phí trong đơn vị. Thông qua các báo cáo KTQT về chi phí ở từng bộ phận, từng khâu kết hợp so sánh giữa kế hoạch và định mức; xác định mức độ chênh lệch; Từ đó, tìm ra nguyên nhân dẫn đến chênh lệch chi phí và có biện pháp can thiệp kịp thời. KTQT cung cấp thông tin cần thiết cho quá trình ra quyết định của chủ DN. Dựa vào các thông tin về chi phí mà KTQT cung cấp chủ DN có thể đưa ra các quyết định liên quan: Lựa chọn cơ cấu sản xuất sản phẩm; quyết định lựa chọn phương án sản xuất kinh doanh; định giá bán sản phẩm. KTQT cung cấp thông tin cần thiết cho chủ DN đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh của đơn vị như tình hình thực hiện kế hoạch giá thành, tình hình thực hiện chỉ tiêu lợi nhuận của DN. Từ đó, sẽ giúp nâng cao năng lực quản trị, tài chính và hiệu quả sử dụng tài sản mà bên “cầu” (là các DNNVV) đáp ứng được theo yêu cầu của bên “cung” (là các ngân hàng). Vai trò của KTQT liên quan đến phân tích và kiểm soát chi phí được Marius và cộng sự (2012) minh họa như sau (**Xem Hình 1**)

Hình 1. Sơ đồ thông tin liên quan đến phân tích và kiểm soát chi phí



(Nguồn: Marius và cộng sự, 2012)

Do đó, việc không thiết lập hệ thống KTQT trong DNNVV sẽ khiến cho DN mắc phải một số hạn chế sau:

Ưu tiên cho những mục tiêu ngắn hạn

Các DNNVV thường có mức độ lập kế hoạch chiến lược kém và quy trình ra quyết định không được chính thức hóa (Lavery, 2004; McAdam, 2000; O'Regan và Ghobadian, 2004a; Hudson-Smith và Smith, 2007). Hành vi này được kết hợp với sự thiếu hụt của các nguồn lực cần thiết. Do đó, các nhà quản lý tại các DNNVV luôn ưu tiên cho các mục tiêu ngắn hạn hơn mục tiêu dài hạn. Do đó, trong một số trường hợp nhất định, các nhà quản lý tại các DNNVV ngay lập tức giải quyết những mục tiêu ngắn hạn, trong khi kế hoạch chiến lược dài hạn sẽ chuyển sang danh sách việc cần làm trong tương lai (Jennings và Beaver, 1997).

Tri thức ẩn

Kiến thức của DNNVV chủ yếu đạt được thông qua kinh nghiệm (Chaston và cộng sự, 2001; Honig, 2001; Ward, 2004). Một đánh giá được thực hiện bởi Thorpe và cộng sự (2005) nhận ra rằng trong các DNNVV, kiến thức đạt được thông qua kinh nghiệm và học hỏi ngầm của từng cá nhân. Tuy nhiên, một số nghiên cứu gần đây nhấn mạnh tầm quan trọng của việc chia sẻ kiến thức một cách rõ ràng để tăng cường giao tiếp giữa khách hàng và tổ chức (Reychav và Weisberg, 2009). Mặc dù, nhiều nhà nghiên cứu đã tìm ra những khó khăn trong việc chuyển từ kiến thức ngầm tới hiểu biết rõ ràng (Darby và Zucker, 2003; Chaston và cộng sự, 2001; Honig, 2001), một số tác giả (Wong và Radcliffe, 2000; McAdam và Reid, 2001; Pillania, 2008) cho rằng việc áp dụng các quy trình để giảm thiểu kiến thức ngầm bằng cách khuyến khích chia sẻ kiến thức qua các chức năng quản lý để đạt được tính cạnh tranh và hiệu quả chi phí là một điều cần thiết.

Kỹ năng quản lý kém

Nhiều nhà nghiên cứu nhấn mạnh rằng, các DNNVV đầu tư ít hơn vào đào tạo và phát triển quản lý hơn các công ty lớn (Mangham và Silver, 1986; Curran và cộng sự, 1996). Trong các hoạt động quản lý của các công ty này có liên quan chặt chẽ đến các kỹ năng của cá nhân của nhà quản lý. Thông thường, họ là những người giữ nhiều vai trò và phụ trách cả hai chức năng tổ chức hoạt động và xây dựng chiến lược. Tuy nhiên, họ thường không có thời gian và kỹ năng cần thiết, và thường bỏ bê các vấn đề quản lý (Fuller-Love, 2006). Do đó, việc thiếu kỹ năng quản lý cản trở tăng trưởng kinh doanh và dẫn đến thất bại trong kinh doanh.

Định hướng kinh doanh

Các nhà quản lý DNNVV nên thiết lập mối quan hệ tốt để thu thập thông tin (Lipparini và Sobrero, 1994); tuy nhiên, những nhà quản lý này thường không nhận thức được vai trò và cách thức để quản lý hiệu quả hoạt động của đơn vị (Hussein và cộng sự, 1998; McAdam, 2000; Bourne, 2001; Bititci và cộng sự, 2006). Đối với nhiều người quản lý là chủ sở hữu DN đã khiến cho quá trình ra quyết định thường bị ảnh hưởng bởi ý chí, tư duy, lối sống của họ thay vì phát triển hoặc cải thiện hiệu quả hoạt động của DN (Banfield và cộng sự, 1996). Tuy nhiên, Filion (1996) đã nghiên cứu sự khác biệt trong các hệ thống quản lý được thực hiện bởi các nhà quản lý chuyên nghiệp và người chủ sở hữu chính là nhà quản lý DN nhận thấy rằng phong cách quản lý kinh doanh có thể khuyến khích sự tham gia, tạo ra ý tưởng và tìm kiếm cơ hội cũng như việc học tập và cải tiến quy trình.

Văn hóa chỉ huy và kiểm soát

Trong các DNNVV, thành công thường được nhận xét là xuất phát từ các kỹ năng của cá nhân hoặc của nhà quản lý thay vì bất kỳ quy trình quản lý cụ thể được xây dựng (Hudson-Smith và Smith, 2007). Nhiều DNNVV được quản lý bởi chủ DN với tư cách là những người lãnh đạo chi phối, đặt ra phương hướng và điều hành DN dựa trên kinh nghiệm và ý thức chung, hay còn được gọi là phong cách quản lý và kiểm soát (Ates and Bititci, 2011).

Nguồn lực hạn chế

Vì các DNNVV hạn chế về nguồn nhân lực, tài chính và thời gian nên thường gặp khó khăn với các vấn đề tiền mặt và thanh toán ngắn hạn (Thakur, 1999; Savioz và Blum, 2002; Qian và Li, 2003a, 2003b; Martine, 2003; Hudson-Smith và Smith, 2007). Thông thường, các DNNVV không có nguồn lực cần thiết để thực hiện nghiên cứu thị trường và thử nghiệm các sản phẩm và dịch vụ (Alon, 2004; Burke và Gaughran, 2006). Kết quả là, sự khan hiếm nguồn lực này đã dẫn đến hạn chế khả năng mở rộng hoạt động kinh doanh của DNVVN. Bên cạnh đó, tất cả các nhân viên đều tham gia vào thực hiện các công việc hàng ngày và không có thêm thời gian cho các hoạt động khác (Hudson và cộng sự, 2001).

3. Giải pháp áp dụng KTQT trong DNNVV tại Việt Nam

Việc thiếu kỹ năng KTQT để ra quyết định là trở ngại lớn cho việc phát triển DNNVV và khó có khả năng tiếp cận tín dụng (Mbogo, 2011). Do đó, nhu cầu tạo điều kiện cho việc áp dụng KTQT hiện đại trong các DNNVV để quản lý hiệu quả hơn là một nhu cầu cấp thiết (Cagliano và cộng sự, 2001).

Về phía Nhà nước và Hội nghề nghiệp

- Nhà nước cần kết hợp với Hội nghề nghiệp nghiên cứu để sửa đổi và hoàn thiện hệ thống các văn bản có liên quan đến việc áp dụng KTQT trong DN, cần tạo hành lang pháp lý

để thể hiện rõ ràng hơn quan điểm của Nhà nước về KTQT nhằm hỗ trợ, định hướng phát triển KTQT thông qua việc tiếp tục hoàn thiện các văn bản hướng dẫn nhằm giúp các DN xây dựng KTQT phù hợp, hữu ích cho hoạt động của DN.

- Nhà nước cần phải chủ trì và tổ chức nhiều buổi đối thoại, tổ chức các hội thảo chuyên ngành với DN, nhằm đẩy mạnh công tác tuyên truyền nâng cao nhận thức cho nhà quản trị DN đối với việc áp dụng công tác KTQT. Nhà nước cần có những định hướng, xây dựng phát triển các chương trình đào tạo cụ thể về KTQT phù hợp với từng ngành kinh doanh, từng mô hình kinh doanh và hiệu quả khi áp dụng KTQT vào DN, để giúp các DN nhận thức rõ ràng hơn về việc áp dụng KTQT.

- Tăng cường sự hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp quốc tế về KTQT, nghiên cứu thành lập các dự án phát triển hệ thống KTQT tại Việt Nam, hình thành các sản phẩm hướng dẫn cụ thể hơn cho DN áp dụng, hỗ trợ tài chính cho các DN tiếp cận, học hỏi, nhận chuyển giao thành tựu KTQT ở các quốc gia có KTQT phát triển như Mỹ, Pháp... Hướng dẫn, phân loại, chuyển giao về các nhóm DN, các loại hình DN có tính tương đồng và phù hợp để thành lập các dự án phát triển KTQT tại Việt Nam.

Về phía các nhà quản lý DN

Một là, nhà quản lý DN phải cần thay đổi cách nhìn nhận về KTQT. Căn cứ vào đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh để sắp xếp, tổ chức và xây dựng mô hình KTQT cho phù hợp với DN.

Hai là, xây dựng bộ máy kế toán phù hợp với cơ cấu quản lý của DN trên cơ sở kết hợp cả kế toán tài chính (KTTC) và KTQT. Xác định số lượng nhân viên kế toán cần thiết để đảm nhận khối lượng công việc kế toán của DN. Tìm kiếm những nhân viên kế toán có trình độ phù hợp với quy mô phát triển của DN để tiết kiệm chi phí. Nhà quản trị DN tham khảo mô hình KTQT của các quốc gia phát triển trên thế giới, chẳng hạn mô hình KTQT ở Anh, Pháp và Mỹ.

Mô hình KTQT ở Anh, Mỹ

Mô hình kế toán động, KTTC và KTQT được tổ chức kết hợp với nhau. KTQT luôn được nhận thức là một bộ phận chuyên môn (có thể thuộc kế toán hoặc thuộc ban giám đốc).

Mô hình KTQT ở Pháp

Mô hình kế toán tĩnh, KTTC và KTQT được tổ chức tách rời nhau, độc lập tương đối. KTQT là một bộ phận riêng biệt nhưng vẫn nằm trong bộ máy kế toán của DN.

Ba là, DN cần xây dựng hệ thống KTQT: Hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống sổ sách kế toán và hệ thống báo cáo KTQT cho phù hợp với công tác quản lý và đặc điểm sản xuất kinh doanh riêng của DN, dựa trên các mô hình KTQT đã được áp dụng của các DN trong và ngoài nước. Xây dựng hệ thống KTQT có thể mô tả như sau: (i) Xác định mục tiêu của hệ thống kế toán; (ii) Xác định các trung tâm trách nhiệm tài chính; (iii) Xây dựng hệ thống phân loại; (iv) Xây dựng hệ thống báo cáo quản trị; (v) Lựa chọn phương án KTQT; (vi) Thiết kế hệ thống chứng từ, tài khoản cho KTQT; (vii) Xây dựng hệ thống dự toán; (viii) Ban hành quy định về thực hiện KTQT trong DN; (ix) Thực hiện thay đổi cơ cấu tổ chức. Bên cạnh đó, khi áp dụng hệ thống KTQT trong DN, cần phải quyết định xem việc tổ chức thực hiện KTQT như thế nào. Bộ phận nào trong DN chịu trách nhiệm thực hiện KTQT thì phải thỏa mãn một số yêu cầu: đảm bảo thông tin, chuẩn bị phương pháp luận, uy tín.

Bốn là, xây dựng hệ thống báo cáo quản trị trong DN, báo cáo của KTQT được sử

dụng kết hợp với các báo cáo khác của DN như báo cáo về thị trường, đối thủ cạnh tranh, công nghệ sản xuất... để có cái nhìn toàn diện hơn về các yếu tố đang tác động đến hoạt động của DN. Việc cung cấp thông tin kế toán phải đa dạng, phải xem trọng việc xây dựng, khai thác hệ thống báo cáo nội bộ và phải thấy được ý nghĩa của báo cáo KTQT chi phí trên khía cạnh cung cấp số liệu để phân tích thường xuyên tình hình thực hiện các chỉ tiêu kinh tế theo từng mặt cụ thể.

Năm là, hệ thống KTQT không có một quy chuẩn pháp lý chung nào về hình thức lẫn nội dung báo cáo. Do đó, DN phải tự xây dựng một hệ thống chỉ tiêu KTQT cụ thể theo mục tiêu quản trị đặt ra. Các chỉ tiêu này phải đảm bảo so sánh được giữa các thời kỳ để đưa ra được các đánh giá chính xác về thực tế tình hình hoạt động của DN.

Sáu là, ứng dụng công nghệ thông tin vào việc xử lý số liệu. Hiện nay nhiều DN vẫn chưa sử dụng một hệ thống phần mềm quản trị thống nhất, mà chỉ mới áp dụng phần mềm kế toán, nên việc lấy số liệu chỉ dừng ở việc tận dụng nguồn thông tin từ KTTC, trong khi chưa có sự liên kết giữa các bộ phận khác nhau.

Bảy là, quan tâm đến đào tạo đội ngũ nhân viên kế toán nâng cao trình độ của nhân viên, nhằm nâng cao chất lượng của thông tin kế toán trong đơn vị và có thể thực hiện được KTQT chi phí trong các DNNVV.

Tám là, DN cần xây dựng quy trình sản xuất thống nhất, thiết lập hệ thống quản lý chất lượng sản phẩm, dịch vụ. Điều này không những giúp DN chuẩn hoá hoạt động mà còn là cơ sở để cung cấp nguồn số liệu chính xác cho KTQT trong quá trình lập báo cáo. Sự thống nhất về bản chất số liệu sẽ giúp việc so sánh các chỉ tiêu hiệu quả hơn. ■

Tài liệu tham khảo

1. Alon, I. (2004). *International market selection for a small enterprise: a case study in international entrepreneurship*. SAM Advanced Management Journal, 69(1), 25-33.
2. Ates, A. and Bititci, U. (2011). *Change process: a key enabler for building resilient SMEs*. International Journal of Production Research, 49(18), 5601-5618.
3. Badenhorst-Weiss, J.A. & Cilliers, J.O. 2014. *Competitive advantage of independent small businesses in Soweto*. Southern African Business Review, 18(3), 1-21.
4. Banfield, P., Jennings, P.L. and Beaver, G. (1996). *Competence based training for small firms-an expensive failure?*. Long Range Planning, 29(1), 94-102.
5. Bank of England (2001). *Quarterly Report on Small Business Statistics*. Bank of England, London, January, 1-46.
6. Berger và Udell, 2001 Berger AN, Udell G (2001). *Small business credit availability and relationship lending: the importance of bank organisational structures*. FEDS Working Paper, No 2001-36. [Online]. <http://ssrn.com/abstract=285937> [16/09/2018].
7. Bititci, U., Mendibil, K., Nudurupati, S., Garengo, P. and Turner, T. (2006). *Dynamics of performance measurement and organizational culture*. International Journal of Operations & Production Management, 26(12), 1325-1350.
8. Bourne, M. (2001). *Implementation issues*. Hand Book of Performance Measurement, GEE Publishing, London.
9. Burke, S. and Gaughran, W.F. (2006). *Intelligent environmental management for SMEs in manufacturing*. Robotics and Computer-Integrated Manufacturing, 22(5/6), 566-575.
10. Cagliano, R., Blackmon, K. and Voss, C. (2001). *Small firms under microscope: international differences in production/operations management practices and performance*. Integrated Manufacturing Systems, 12(7), 469-482.
11. Curran, J., Blackburn, J.K., Kitchens, J. and North, J. (1996). *Establishing Small Firms' Training Practices, Needs, Difficulties and Use of Industry Training Organisations*, Department of Education and Employment/HMSO, London.
12. Chaston, I., Badger, B. and Sadler-Smith, E. (2001). *Organizational learning: an empirical assessment of process in small UK manufacturing firms*. Journal of Small Business Management, 39, 139-151.
13. Darby, M. and Zucker, L. (2003). *Metamorphic learning*. Economic Inquiry, 41, 1-19.
14. Filion, L. (1996). *Differences in managerial systems of owner-managers – small-business entrepreneurs and small-business operators*. Canadian Journal of Administrative Sciences- Revue Canadienne des Sciences de l'Administration, 13, 306-320.
15. Fuller-Love, N. (2006). *Management development in small firms*. International Journal of Management Reviews, 8(3), 175-90.
16. Honig, B. (2001). *Learning strategies and resources for entrepreneurs and intrapreneurs*. Entrepreneurship Theory and Practice, 26(1), 21-35.
17. Hudson, M., Smart, A. and Bourne, M. (2001). *Theory and practice in SME performance measurement systems*. International Journal of Operations & Production Management, 21(8), 1096-1115.

18. Hudson-Smith, M. and Smith, D. (2007). Implementing strategically aligned performance measurement in small firms. *International Journal of Production Economics*, 106(2), 393-408.
19. Hussein, M., Gunasekaran, A. and Laitinen, E.K. (1998). Management accounting system in Finnish service firms. *Technovation*, 18(1), 57-67.
20. Jennings, P. and Beaver, G. (1997). The performance and competitive advantage of small firms: a management perspective. *International Small Business Journal*, 15(2), 34-58.
21. Joseph Crispus Ndungu Karanja, Evanson Mwangi and Pius Nyaanga, 2013. Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya. [Online]. <https://www.semanticscholar.org/paper/Adoption-of-Modern-Management-Accounting-TechniquesKaranja/6c297694a3415428f076a72b603c879baee6503e?tab=abstract> [16/09/2018].
22. Kamilah Ahmad Shafie Mohamed Zabri(2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22(4), 1-40.
23. Kithae, P. P., Gakure, R. W., & Munyao, L. M. (2012). The Place of Micro and Small Enterprises in Kenya in Achievement of Kenya's Vision 2030. *Journal of US-China Public Administration*, 9(12), 1432-1440.
24. Laverty, K.J. (2004). Managerial myopia or systemic short-termism? The importance of managerial systems in valuing the long term. *Management Decision*, 42(7/8), 949-962.
25. Lipparini and Sobrero, 1994. Lipparini, A. and Sobrero, M. (1994). The glue and the pieces: entrepreneurship and innovation in small-firm networks. *Journal of Business Venturing*, 9(2), 125-140.
26. Mangham, I.L. and Silver, M.S. (1986), *Management Training: Context and Practice*, Economic and Social Science Research Council, London.
27. Marion Mbogo (2011). Influence of Managerial Accounting Skills on SME's on the Success and Growth of Small and Medium Enterprises in Kenya. *Journal of Language, Technology & Entrepreneurship in Africa*, 3(1), 109-132.
28. Martine, S. (2003). International strategy formation in small Canadian high-technology companies – a case study approach. *Journal of International Entrepreneurship*, 1(3), 277-296.
29. McAdam và Reid, 2001. McAdam, R. and Reid, R. (2001). SME and large organisation perceptions of knowledge management: comparison and contrasts. *Journal of Knowledge Management*, 5(3), 231-41.
30. McAdam, 2000. McAdam, R. (2000). Quality models in an SME context. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 17(3), 305-323.
31. McAdam, R. (2000). Quality models in an SME context. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 17(3), 305-23.
32. Nkosi, E. Bounds, M. & Goldman, G. (2013). Skills required for the management of Black-owned small enterprises in Soweto. *Acta Commercii*, 13(1), Art. 186, 10 pages. <http://dx.doi.org/10.4102/ac.v13i1.186>.
33. O'Regan, N. and Ghobadian, A. (2004a). Re-visiting the strategy-performance question: an empirical analysis. *International Journal of Management & Decision Making*, 5(2/3), 144-170.
34. Pillania, R.K. (2008). Creation and categorization of knowledge in automotive components SMEs in India. *Management Decision*, 46(10), 1452-1464.
35. Qian, G. and Li, L. (2003a). Technology industry success: strategic options for small and medium firms. *Business Horizons*, 46(5), 41-46.
36. Qian, G. and Li, L. (2003b). Profitability of small- and medium-sized enterprises in high-tech industries: the case of the biotechnology industry. *Strategic Management Journal*, 24(9), 881-887.
37. Reyshav, I. and Weisberg, J. (2009). Going beyond technology: knowledge sharing as a tool for enhancing customer-oriented attitudes. *International Journal of Information Management*, 29(5), 353-361.
38. Reynolds PL, Lancaster G (2006). A scheme to increase profitability in entrepreneurial SMEs. *Journal Small Bus. Entrep. Dev.*, 13(3), 395-410.
39. Rogerson CM (2001b). In search of the African miracle – debate on successful small enterprise development in Africa. *Habit Int.*, 25, 115-142.
40. Ruvendra Nandan (2010). Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. *JAMAR*, 8(1), 65-78.
41. Savioz và Blum, 2002. Savioz, P. and Blum, M. (2002). Strategic forecast tool for SMEs: how the opportunity landscape interacts with business strategy to anticipate technological trends. *Technovation*, 22(2), 91-100.
42. Skinner C (2005). Constraints to Growth and Employment in Durban: Evidence from the Informal Economy. Research Report No. 65, School of Development Studies, University of KwaZulu-Natal, Durban.
43. Thakur, S.P. (1999). Size of investment, opportunity choice and human resources in new venture growth: some typologies. *Journal of Business Venturing*, 14(3), 283-309.
44. Thorpe, R., Holt, R., Macpherson, A. and Pittaway, L. (2005). Using knowledge within small and medium sized firms: a systematic review of the evidence. *International Journal of Management Reviews*, 7(4), 257-281.
45. Ward, T. (2004). Cognition, creativity, and entrepreneurship. *Journal of Business Venturing*, 19, 173-188.
46. Wong và Radcliffe, 2000. Wong, W. and Radcliffe, D. (2000). The tacit nature of design knowledge. *Technology Analysis & Strategic Management*, 12(3), 493-511.
47. Xesha, D., Iwu, C.G. & Slabbert, A. (2014). Business relationships as a driver of success for small, medium, and micro enterprises (SMMEs) in South Africa. *Journal of Economics*, 5(1), 37-43.
48. Yolande Smit and J. A. Watkins (2012). A literature review of small and medium enterprises (SME) risk management practices in South Africa. *African Journal of Business Management*, 6(21), 6324-6330.

CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NHẪM KIỂM SOÁT CHI PHÍ VÀ TÀI CHÍNH CỦA CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT TẠI TP. HỒ CHÍ MINH TRONG THỜI KỲ HỘI NHẬP

 **PGS.TS. Trần Văn Tùng - Trường ĐH Công Nghệ TP.HCM**
Ths. NCS. Võ Tấn Liêm – Trường ĐH Văn Hiến

Tóm tắt: Hệ thống kế toán đóng một vai trò quan trọng đối với bất kỳ tổ chức nói chung và doanh nghiệp sản xuất (DNSX) nói riêng. Các nghiên cứu đã cho thấy các nhân tố ngẫu nhiên ảnh hưởng việc áp dụng kế toán quản trị (KTQT) nhằm kiểm soát chi phí và tài chính trong tổ chức là các nhân tố: Môi trường không ổn định, thị trường cạnh tranh, chiến lược, quy mô và cấu trúc. Nghiên cứu này áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên để xác định các nhân tố chính bên trong và bên ngoài doanh nghiệp (DN) tác động đến việc áp dụng KTQT nhằm kiểm soát chi phí và tài chính trong tổ chức. Bằng việc sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính với phương pháp nghiên cứu định lượng, tác giả đã xác định được năm nhân tố gồm: Môi trường không ổn định; Thị trường cạnh tranh; Quy mô DN; Cơ cấu tổ chức; và Chiến lược cạnh tranh là có tác động đến việc áp dụng KTQT nhằm góp phần kiểm soát chi phí và tài chính trong các DNSX tại TP.HCM.

Từ khóa: Kiểm soát chi phí và tài chính, DN sản xuất, KTQT

1. Giới thiệu

Với quá trình toàn cầu hóa và phát triển công nghệ, thương mại giữa các quốc gia đã có một khía cạnh nhận thức mới. Việc trao đổi các phương pháp và áp dụng KTQT tại các DN chiếm một vị trí nổi bật trong giai đoạn phát triển kinh tế hiện nay. Việc áp dụng KTQT bị tác động bởi các nhân tố ngẫu nhiên và những nhân tố này ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức và hoạt động của các DN (Reid & ctg, 2000). Theo đó, các DN đối mặt với nhiều sự lựa chọn trong việc áp dụng KTQT cho tổ chức, tuy nhiên điểm mấu chốt cuối cùng cần xác định là các DN phải thiết kế một hệ thống KTQT nhằm đáp ứng các yêu cầu quản trị mới. Trong bối cảnh này, nhiều nghiên cứu đã được tiến hành để xác các nhân tố có ảnh hưởng đến sự lựa chọn áp dụng KTQT cho các DN (Helsinki và cộng sự, 2006).

Hệ thống kế toán của DN là một phần quan trọng trong việc vận hành của cơ cấu tổ chức. Các đặc điểm riêng của mỗi hệ thống quản lý nói chung và KTQT nói riêng nhằm đáp ứng sự thích hợp trong việc cung cấp thông tin phục vụ quản lý sẽ phụ thuộc vào hoàn cảnh thực tế mà DN phải đối mặt (Otley, 1980). Một số nghiên cứu cho thấy các nhân tố ngẫu nhiên ảnh hưởng quan trọng đến cấu trúc tổ chức là sự không ổn định về môi trường (Gull et al (1994), công nghệ sản xuất (Woodward 1965), chiến lược kinh doanh (Naranjo, 2004) và quy mô tổ chức (Mitchell, 2002). Như vậy, dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên, nghiên cứu này xác định các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng KTQR để kiểm soát chi phí và tài chính ở các DNSX tại TP.HCM. Để trả lời câu hỏi này, nghiên cứu đã tiến hành một nghiên cứu thăm dò một mẫu gồm các DNSX tại TP.HCM.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Lý thuyết ngẫu nhiên xác định cách tiếp cận để thiết kế và áp dụng KTQT cho đơn vị

Kế toán quản trị: Sự phát triển được điều chỉnh nhằm ra quyết định

Theo Johnson và cộng sự (1987), KTQT là một trong những "thế hệ tiếp nối" của kế toán tài chính. Nó không phải là kết quả của một sự kiện đột ngột, mà là kết quả của một hiệu ứng. Trong sự kết nối với môi trường bên ngoài thì kế toán là một đối tượng bị ảnh hưởng bởi những thay đổi quan trọng của môi trường bên ngoài. Những thay đổi trong lĩnh vực KTQT đã trở thành chủ đề của nhiều cuộc thảo luận. Theo đó, những thay đổi này nhằm đáp ứng lại nhu cầu hiện tại của môi trường kinh doanh của DN. Một số kỹ thuật đã được phát triển, để đáp ứng những thay đổi trong môi trường cạnh tranh và đổi mới công nghệ sản xuất trong thực tiễn. Trong bối cảnh này, Scapens (1990) nhấn mạnh rằng, những thay đổi này đồng nghĩa với tiến sự bộ lớn. Chúng hoạt động như một sự mở rộng của kế toán tài chính, để lập kế hoạch và kiểm soát chi phí và tài chính. Với luồng thông tin từ KTQT cung cấp cho nhà quản trị, các kỹ thuật ra quyết định trở nên linh hoạt hơn. Đối với Simon (1979), quyết định trong tính toán đòi hỏi sự tập trung dữ liệu của DN trong một nguồn dữ liệu rộng lớn để tạo điều kiện, nhằm phân tích dữ liệu và ra quyết định. Với sự phát triển này, dữ liệu kế toán đang được sử dụng cho việc đưa ra quyết định, dựa trên cơ sở kiến thức và chỉ đạo chiến lược từ cấp trên về chi phí và tài chính, để có phản ứng kịp thời với môi trường khi vẫn còn thời gian để can thiệp. Ra quyết định là một hành động chủ động. Mục tiêu chính của việc ra quyết định này là quản trị hiệu quả hoạt động mà cơ bản nhất là kiểm soát chi phí và tài chính. KTQT được sử dụng để tối đa hoá khả năng tạo ra lợi nhuận và lợi ích cho DN.

Lý thuyết ngẫu nhiên

Lý thuyết về sự ngẫu nhiên cho rằng, không có lý thuyết hay phương pháp nào có thể được áp dụng trong mọi trường hợp. Nói cách khác, không có một phương pháp nào là tốt nhất để thiết kế, lãnh đạo hoặc quản lý một tổ chức bất kỳ (Donaldson, 2001). Từ quan điểm ngẫu nhiên, khái niệm về cách áp dụng KTQT trong thực tiễn tốt nhất phải được nghiên cứu trong một bối cảnh cụ thể, hay nói cách khác là đối với một tổ chức cụ thể sẽ có những nhân tố khác nhau, vì tác động của mỗi nhân tố thích hợp hay không phụ thuộc hoàn toàn vào môi trường hoạt động của chính tổ chức đó (Ketokivi et al, 2004). Điều này ngụ ý rằng, không có một cơ cấu hiệu quả cho tất cả các tổ chức; Một cấu trúc chỉ có thể đạt được sự tối ưu khi thay đổi theo các yếu tố ngẫu nhiên nhất định. Mặc dù cách tiếp cận ngẫu nhiên được phát triển ở góc độ về lý thuyết tổ chức trong nửa đầu những năm 1960.

Lý thuyết ngẫu nhiên hướng đến việc nghiên cứu các hệ thống thông tin kế toán mà cụ thể trong nghiên cứu này là KTQT. Điều này là hợp lý khi giả định rằng, các nhà quản trị hành động với mục tiêu trong một tổ chức cụ thể sẽ phải thích nghi với những thay đổi của các yếu tố cụ thể thuộc về tổ chức đó nhằm mục tiêu cuối cùng là cải thiện hoạt động kinh doanh của DN đó. Theo nghĩa này, các nhà nghiên cứu cố gắng xác định sự tương ứng giữa

các yếu tố bên ngoài và bên trong DN để hướng đến hiệu quả hoạt động cao. Theo Vroom và cộng sự (1973), hiệu quả khi ra quyết định phụ thuộc vào một số khía cạnh:

- Tầm quan trọng, chất lượng và khả năng được nhất trí của các quyết định.
- Số lượng thông tin phù hợp mà các nhà lãnh đạo cấp cao và bộ phận có được từ hệ thống KTQT cung cấp.
- Khả năng nhóm ra quyết định phối hợp để đưa ra quyết định tốt.

Điều này hàm ý rằng, lý thuyết ngẫu nhiên đóng vai trò quan trọng trong việc tìm hiểu về hệ thống kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Bằng cách chấp nhận sử dụng cách tiếp cận ngẫu nhiên này, thông tin KTQT được xem như là một phần không thể thiếu trong hệ thống thông tin chung của tổ chức, được điều chỉnh bởi các yếu tố đặc trưng về bối cảnh mà công ty hoạt động đang có. Nó phải thích ứng với một bộ các biến ngẫu nhiên, cụ thể là quy mô, cấu trúc sở hữu (Lavigne (1999)), lĩnh vực hoạt động (Dupuy (1990)) và thời gian hoạt động của DN (Ngongang 2013), chiến lược cạnh tranh của DN (Hoque, 2011) và thị trường cạnh tranh (Ghasemi & ctg, 2015) và văn hoá quốc gia (Anderson & ctg., 2004).

2.2. Kiểm soát tài chính và chi phí

Nghiên cứu này dựa trên cách tiếp cận được sử dụng bởi Abdelkader và cộng sự (2008) theo mô hình IFAC (1998). IFAC (1998) cung cấp một mô hình giải thích sự phát triển của KTQT theo mô hình gồm "4 giai đoạn". Trọng tâm chính của giai đoạn đầu (sự phát triển này diễn ra trước năm 1950) là "kiểm soát chi phí và tài chính". Trong giai đoạn này, DN áp dụng KTQT nhằm kiểm soát được chi phí và tài chính hay nhằm có được thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát hay để giảm được sự lãng phí trong việc sử dụng nguồn lực kinh tế cũng như tạo ra được giá trị cho DN khi sử dụng các nguồn lực một cách có hiệu quả. KTQT trong giai đoạn này chủ yếu quan tâm đến các vấn đề nội bộ, đặc biệt là ở khâu sản xuất nhằm tạo ra lợi nhuận cao nhất bằng cách kiểm soát chi phí và tài chính thật tốt trong tổ chức hoặc DN. Trong nửa đầu của thế kỷ 20, việc lập dự toán và kế toán chi phí đã trở nên phổ biến, DN muốn kiểm soát được chi phí và tài chính, được cung cấp thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát, giảm được sự lãng phí trong việc sử dụng nguồn lực kinh tế, tạo ra được giá trị khi sử dụng các nguồn lực có hiệu quả.

3. Giả thuyết nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

3.1. Giả thuyết nghiên cứu

3.1.1. Các nhân tố bên ngoài

Một tổ chức không thể phát triển một cách đơn giản, để đạt được các mục tiêu hoặc vì động cơ của tổ chức đó hoặc nhu cầu của các thành viên hoặc lãnh đạo. Nó phải tuân thủ các ràng buộc bởi các mối quan hệ của nó với môi trường. Do đó, tính không ổn định và cạnh tranh của môi trường có ý nghĩa đáng kể đối với hệ thống KTQT (Jones (1985)).

Các nhân tố bên ngoài tác động đến việc áp dụng KTQT tại DN bao gồm:

Môi trường không ổn định

Môi trường không ổn định là một trong những yếu tố đầu tiên để nghiên cứu ảnh hưởng của nó đến áp dụng KTQT. Gull và cộng sự (1994) cho thấy rằng, khi biết được mức độ môi trường không ổn định được xác định là thấp, ban lãnh đạo có thể đưa ra các dự đoán tương đối chính xác trên thị trường. Trong năm 2008, Abdelkader và cộng sự (2008) nhận thấy rằng, các công ty nhận thấy mức độ không chắc chắn về môi trường cao sẽ chấp nhận việc áp dụng KTQT nhằm kiểm soát chi phí và tài chính là cao hơn so với các công ty thấy được môi trường không ổn định thấp. Dựa trên khuôn khổ này, chúng tôi xây dựng giả thuyết sau:

H1: Các công ty hoạt động trong một môi trường không ổn định cao sẽ cần áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính cao hơn.

Thị trường cạnh tranh

Mia và al (1999) đã kiểm tra mối quan hệ giữa mức độ thị trường cạnh tranh và việc sử dụng thông tin của các nhà quản trị. Kết quả của họ cho thấy, sự gia tăng mức độ cạnh tranh trên thị trường có liên quan đến việc gia tăng sử dụng thông tin KTQT. Các nghiên cứu trước đây ví dụ như của Hoque (2004) và Krishnan và cộng sự (2002) cho thấy rằng, các DN ngày nay cần có các hệ thống KTQT để có thể cung cấp thông tin kịp thời, linh hoạt và thích hợp trong nhiều vấn đề bao gồm chi phí sản phẩm, chất lượng, dịch vụ khách hàng, sự hài lòng của khách hàng và lợi nhuận. Bromwich (1990) lập luận rằng, cần phải sửa đổi hoặc phát triển hệ thống KTQT để tập trung vào các hoạt động giá trị gia tăng của DN so với đối thủ cạnh tranh. Như vậy, giả thuyết thứ hai có thể được xây dựng như sau:

H2: Các công ty đối mặt nhiều với sự cạnh tranh thị trường khốc liệt cần áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính.

3.1.2 Các nhân tố bên trong DN

Các yếu tố nội bộ của công ty liên quan đến cơ cấu tổ chức, quy mô tổ chức và chiến lược cạnh tranh mà nó theo đuổi (Tijani Amara*, Samira Benelifa, trang 49).

Cơ cấu tổ chức

Trong các khía cạnh, khi xem xét đến tầm quan trọng của cấu trúc tổ chức đã nhận được rất nhiều sự quan tâm, đó là những vấn đề liên quan đến việc xác định mức độ tập trung hay phân tán khi ra quyết định. Abdelkader và cộng sự (2008) và Chia (1995) đã tìm ra mối quan hệ tích cực giữa việc phân quyền và thực hiện KTQT để cung cấp thông tin, nhằm kiểm soát chi phí và tài chính của DN. Trong bối cảnh này, nghiên cứu này đưa ra giả thuyết:

H3: Các DN có cấu trúc phân quyền khi ra quyết định sẽ cần các thông tin để kiểm soát chi phí và tài chính cao hơn so với các công ty có cấu trúc tập trung trong việc áp dụng KTQT.

Quy mô tổ chức

Quy mô của tổ chức là một nhân tố chính về cấu trúc "Desreumaux (1992)". Trong bối cảnh này, tổ chức nhỏ hơn thường có hệ thống thông tin kế toán đơn giản hơn và mức độ tinh

vi thấp hơn (Vallerand và cộng sự, 2008). Đối với Lavigne (2002), quy mô đại diện cho yếu tố thiết yếu của cấu trúc ngẫu nhiên, giải thích cho việc sử dụng các công cụ kiểm soát, cụ thể là kiểm soát chi phí và tài chính của nhà quản trị. Do đó, giả thuyết của nghiên cứu đưa ra là như sau:

H4: Các tổ chức lớn cần áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính hơn các tổ chức nhỏ.

Chiến lược cạnh tranh

Việc hiểu được mối quan hệ chiến lược cạnh tranh và áp dụng KTQT đã được nghiên cứu từ nhiều góc độ. Langfield (1997) nhận thấy rằng, hệ thống KTQT trong việc kiểm soát chi phí và tài chính bị tác động tích cực hơn trong các DN thông qua chiến lược cạnh tranh của DN. Cadez và cộng sự (2012) dự đoán rằng, một hệ thống KTQT cần ưu tiên kết hợp với chiến lược thích hợp để cải thiện hiệu suất. Chiến lược cạnh tranh cũng được Anderson và cộng sự (1999) kiểm tra như là một biến quan trọng trong mối quan hệ ngẫu nhiên và áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính.

H5: Chiến lược cạnh tranh có tác động tích cực việc áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính của các DN.

3.2. Phương pháp nghiên cứu

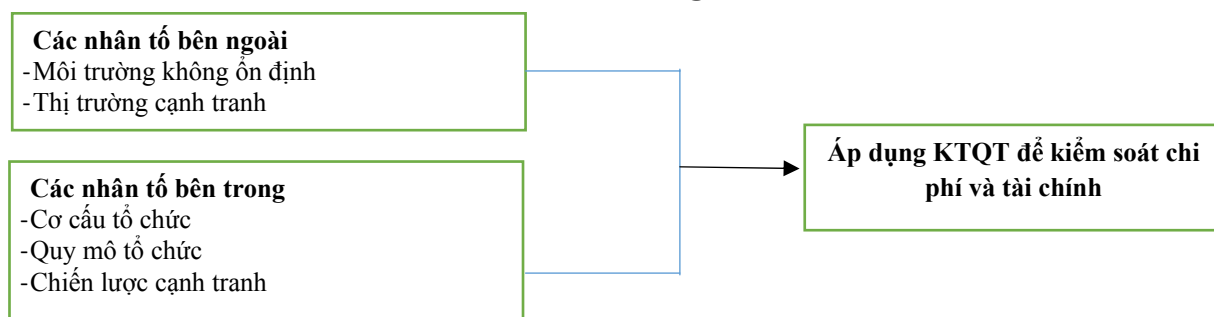
3.2.1. Nghiên cứu sơ bộ

Phương pháp phỏng vấn chuyên gia: Từ mô hình nghiên cứu đề xuất lần 1 ở trên, tác giả đã trình bày mô hình nghiên cứu đề xuất lần 1 với một số chuyên gia về KTQT, giảng viên chuyên ngành KTQT của một số trường đại học ở TP.HCM, cán bộ kế toán tại các DNSX tại TP.HCM. Các chuyên gia đã góp ý bằng câu hỏi phần khảo sát các nhân tố ảnh hưởng theo thang đo Likert, cần phải khảo sát cả về thực trạng kiểm soát chi phí và tài chính tại các DN đã khảo sát. Các chuyên gia cũng đồng tình với nhận định, các nhân tố bên trong và bên ngoài DN gồm: Môi trường không ổn định; Thị trường cạnh tranh; Cơ cấu tổ chức; Quy mô tổ chức và Chiến lược cạnh tranh có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT, nhằm mục đích kiểm soát chi phí và tài chính trên thế giới nói chung và tại Việt Nam nói riêng.

Phương pháp thảo luận nhóm: Tác giả đã thực hiện thảo luận và được tiến hành với một nhóm 6 giảng viên chuyên giảng dạy KTQT và có nhiều kinh nghiệm làm việc thực tế của khoa và bộ môn kế toán của một số trường đại học trên địa bàn TP.HCM.

Theo Tijani Amara &ctg (2017) thì không có mô hình cơ cấu nào thích nghi với tất cả các môi trường nhưng các cấu trúc được điều chỉnh để thích nghi với một môi trường cụ thể. Căn cứ vào mô hình nghiên cứu của Tijani Amara & ctg, đồng thời căn cứ vào kết quả thảo luận nhóm, tác giả đã xác định các yếu tố ngẫu nhiên được phân loại thành các yếu tố bên ngoài và bên trong DN tác động đến việc áp dụng KTQT nhằm mục đích kiểm soát chi phí và tài chính cho các DNSX tại TP.HCM như sau:

Hình 1: Mô hình tác giả đề xuất



3.2.2. Nghiên cứu chính thức bằng phương pháp nghiên cứu định lượng

Mục đích của bước nghiên cứu này là để kiểm định lại mô hình nghiên cứu đã được đề xuất ở trên, và đo lường các nhân tố trong mô hình nghiên cứu. Nghiên cứu chính thức được hiện bằng phương pháp nghiên cứu định lượng thông qua các bước sau:

Bước 1: Xây dựng bảng câu hỏi

Bảng câu hỏi khảo sát được xây dựng ngoài phần câu hỏi tham khảo bao gồm 17 biến quan sát đo lường mức độ ảnh hưởng của 5 nhân tố độc lập, và 4 biến đo lường của nhân tố phụ thuộc là áp dụng KTQT, nhằm kiểm soát chi phí và tài chính trong DNSX. Thang đo sử dụng trong nghiên cứu là thang đo Likert với 5 mức độ từ Hoàn toàn không đồng ý (1) đến Hoàn toàn đồng ý (5).

Bước 2: Xác định số lượng mẫu cần thiết và thang đo cho việc khảo sát

Theo quan điểm của Bollen (1989) cho rằng kích thước mẫu tối thiểu là 5 quan sát cho một câu hỏi cần ước lượng. Theo đó, nghiên cứu này có 21 câu hỏi, vì vậy kích thước mẫu tối thiểu là $21 \times 5 = 105$. Để đạt được tối thiểu 105 quan sát, tác giả đã gửi 150 bảng câu hỏi đến các DNSX trên địa bàn TP.HCM.

Bước 3: Gửi phiếu điều tra cho DN

Bằng các hình thức: Gửi thư điện tử (có chứa liên kết đến bảng câu hỏi được xây dựng bằng công cụ Google Document), trực tiếp khảo sát các cá nhân đang công tác ở bộ phận kế toán tại các DNSX thông qua sự giúp đỡ của bạn bè, đồng nghiệp.

Bước 4: Thu nhận phản hồi từ phía DN

Kết quả nhận được 133 phiếu khảo sát (83 phiếu trên Google Document, còn lại là 50 phiếu được khảo sát trực tiếp), trong đó có 7 phiếu bị loại do không hợp lệ. Do đó, số lượng quan sát còn lại để đưa vào phân tích là 126 phiếu.

Bước 5: Xử lý dữ liệu thông qua việc sử dụng công cụ phân tích SPSS

Dữ liệu thu được từ phiếu sẽ được nhập vào phần mềm chuyên dụng SPSS 20.0 và Excel 2010 để xử lý, tiếp theo dữ liệu sẽ được kiểm tra, mã hóa và làm sạch dữ liệu, sau đó tiến hành các bước phân tích cần thiết để kết luận mô hình nghiên cứu.

Bảng 1: Xây dựng thang đo và mã hóa thang đo các nhân tố

STT	Mã hóa	Diễn giải	Nguồn
Biến độc lập			
Môi trường không ổn định (MT)			
1	MT1	Nhà quản trị cần được cung cấp nhiều thông tin phi tài chính về những biến động của môi trường bên ngoài DN.	Jones (1985)
2	MT2	Tần số báo cáo cho nhà quản trị ngày càng nhiều hơn về các biến động của môi trường mà DN đang gặp phải.	
3	MT3	Nhà quản trị ngày càng sử dụng nhiều hơn các thông tin dự báo về tương lai.	
Mức độ cạnh tranh của thị trường (CT)			
1	CT1	Số lượng các DN cạnh tranh ngày càng gia tăng	Mia & ctg (1999)
2	CT2	Số lượng các sản phẩm mới trong ngành sản xuất có khả năng thay thế cho sản phẩm của DN ngày càng tăng	
3	CT3	Sự thay đổi công nghệ hiện đại và tiên tiến ngày càng mạnh của các DN cạnh tranh	
4	CT4	Sự thay đổi lớn trong các quy định của chính phủ (ví dụ: giảm thuế nhập khẩu)	
Cơ cấu tổ chức (CC)			
1	CC1	Mức độ phân quyền cho nhà quản trị cấp trung gian ra quyết định trong việc phát triển sản phẩm hay dịch vụ là cao trong DN	Gordon và Narayanan (1984)
2	CC2	Mức độ phân quyền cho nhà quản trị cấp trung gian ra quyết định trong tuyển dụng và sa thải nhân viên là cao trong DN	
3	CC3	Mức độ phân quyền cho nhà quản trị cấp trung gian ra quyết định trong việc lựa chọn các khoản đầu tư lớn là cao trong DN	
4	CC4	Mức độ phân quyền cho nhà quản trị cấp trung gian ra quyết định về giá là cao trong DN	
Quy mô DN (QM)			
1	QM1	Doanh thu của công ty càng lớn xu hướng gia tăng mức độ áp dụng KTQT.	Baird và ctg (2004)
2	QM2	Số lượng các phòng ban chức năng của công ty càng lớn sẽ làm gia tăng mức độ áp dụng KTQT.	
3	QM3	Số năm hoạt động của DN càng nhiều sẽ làm gia tăng mức độ áp dụng KTQT.	
4	QM4	Số lượng nhân viên của công ty càng lớn sẽ làm gia tăng mức độ áp dụng KTQT.	
Chiến lược cạnh tranh (CL)			
1	CL1	DN theo đuổi một chiến lược khác biệt cần có hệ thống chi phí phức tạp hơn để có khả năng đo lường chi phí sản phẩm chính xác hơn.	Govindarajan & Fisher (1990)
1	CL2	DN theo đuổi một chiến lược dẫn đầu thị trường về chi phí cần có hệ thống chi phí phức tạp hơn để có khả năng đo lường chi phí sản giúp nhà quản trị kiểm soát chi phí.	
Biến phụ thuộc			
Áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính trong DNSX			
1	CFC1	DN kiểm soát được chi phí và tài chính	AbdelKader & ctg (2008)
2	CFC2	DN được cung cấp thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát	
3	CFC3	DN giảm được sự lãng phí trong việc sử dụng nguồn lực kinh tế	
4	CFC4	DN tạo ra được giá trị khi sử dụng các nguồn lực có hiệu quả	

(Nguồn: Tác giả xây dựng)

4. Kết quả nghiên cứu và phân tích

4.1. Kiểm định chất lượng thang đo (Cronbach's Alpha)

Bảng 2: Kết quả phân tích chất lượng thang đo bằng hệ số Cronbach Alpha

Biến	Hệ số Cronbach 's Alpha
Môi trường không ổn định	0.93
Mức độ cạnh tranh của thị trường	0.89
Cơ cấu tổ chức	0.95
Quy mô DN	0.94
Chiến lược cạnh tranh	0.88
Áp dụng KTQT trong DNSX	0.80

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Theo kết quả số liệu cho thấy, 17 thang đo của 5 biến độc lập và 4 thang đo của biến phụ thuộc đều có hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3 và hệ số tin cậy Cronbach's Alpha từng biến đều lớn hơn 0.6. Vì vậy, tất cả 6 biến nghiên cứu với 21 thang đo đều đáp ứng được độ tin cậy và được đưa vào phân tích ở bước tiếp theo.

4.2. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Khi phân tích nhân tố, nghiên cứu đặt ra 2 giả thuyết:

Giả thuyết H₀: Các biến trong tổng thể không có tương quan với nhau.

Giả thuyết H₁: Các biến trong tổng thể có tương quan với nhau.

- Phân tích nhân tố khám phá biến phụ thuộc

Bảng 3: Hệ số KMO và kiểm định Bartlett các thành phần

Kiểm tra KMO and Bartlett's		
Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		.745
Mô hình kiểm tra của Bartlett	Giá trị Chi-Square	190.520
	Bậc tự do	6
	Sig (giá trị P – value)	.000

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Kết quả kiểm định Bartlett's cho thấy giữa các biến trong tổng thể có mối tương quan với nhau (sig = **0.000**<0.05, bác bỏ H₀, nhận H₁). Đồng thời, hệ số KMO = 0,679 lớn hơn 0,5 (> 0,5), chứng tỏ phân tích nhân tố để nhóm các biến lại với nhau là thích hợp và dữ liệu phù hợp cho việc phân tích.

Bảng 4: Phương sai trích biến phụ thuộc

Nhân tố	Giá trị Eigenvalues			Chỉ số sau khi trích		
	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai trích %	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai trích %
1	2.562	64.049	64.049	2.562	64.049	64.049
2	.728	18.191	82.240			
3	.467	11.667	93.907			
4	.244	6.093	100.000			

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Kết quả cho thấy với phương pháp rút trích Principal components và phép quay Varimax, có 1 yếu tố được rút trích ra từ biến quan sát. Phương sai trích là 64.049% > 50% đạt yêu cầu.

- Phân tích nhân tố khám phá EFA biến độc lập

Bảng 5: Hệ số KMO và kiểm định Barlett.

Kiểm tra KMO and Bartlett's		
Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		.591
Mô hình kiểm tra của Bartlett	Giá trị Chi-Square	2756.438
	Bậc tự do	136
	Sig (giá trị P – value)	.000

Kết quả kiểm định Barlett cho thấy giữa các biến trong tổng thể có mối tương quan với nhau ($\text{sig} = 0.00 < 0.05$, bác bỏ H_0 , nhận H_1). Đồng thời, hệ số $\text{KMO} = 0.591 > 0,5$. Chứng tỏ phân tích nhân tố để nhóm các biến lại với nhau là thích hợp và dữ liệu phù hợp cho việc phân tích.

Bảng 6: Bảng phương sai trích

Nhân tố	Giá trị Eigenvalues			Chỉ số sau khi trích			Chỉ số sau khi xoay		
	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai	Tổng	Phương sai trích %	Tích lũy phương sai
1	5.688	33.459	33.459	5.688	33.459	33.459	3.547	20.865	20.865
2	3.663	21.548	55.007	3.663	21.548	55.007	3.444	20.259	41.124
3	2.070	12.174	67.181	2.070	12.174	67.181	3.106	18.269	59.393
4	2.020	11.883	79.064	2.020	11.883	79.064	2.777	16.338	75.730
5	1.258	7.400	86.465	1.258	7.400	86.465	1.825	10.734	86.465
6	.577	3.396	89.860						
7	.497	2.924	92.784						

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Từ kết quả bảng số liệu sau khi chạy Fixed number of factors ta thấy phương sai trích là $86.465\% > 50\%$ đạt yêu cầu. Với phương pháp rút trích Principal components và phép quay Varimax, có 5 yếu tố được rút trích ra từ các biến quan sát. Điều này cũng có nghĩa 5 yếu tố rút trích ra thể hiện khả năng giải thích được 86.465% sự thay đổi của biến phụ thuộc trong tổng thể.

- **Kết quả mô hình EFA:**

Bảng 7: Ma trận xoay

	Component				
	1	2	3	4	5
Cocautochuc1	.962				
Cocautochuc2	.931				
Cocautochuc3	.900				
Cocautochuc4	.878				
Quymodoanhnghiep2		.938			
Quymodoanhnghiep1		.925			
Quymodoanhnghiep4		.891			
Quymodoanhnghiep3		.812			
Mucdocanhtranhcuathitruong2			.910		
Mucdocanhtranhcuathitruong1			.909		
Mucdocanhtranhcuathitruong4			.869		
Mucdocanhtranhcuathitruong3			.707		
Moitruongkhongondinh1				.906	
Moitruongkhongondinh3				.900	
Moitruongkhongondinh2				.849	
Chienluoccanhtranh1					.946
Chienluoccanhtranh2					.928

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Kết quả phân tích EFA cho thấy các biến được gom thành 5 nhóm. Hệ số tải nhân tố (Factor Loading) của các biến đều lớn hơn 0,5 và hiệu số giữa các thành phần trong cùng yếu tố đều lớn hơn 0,3.

Kết quả các nhóm yếu tố được gom lại gồm 5 nhóm với 17 biến quan sát, cụ thể như sau:

Nhóm 1 (yếu tố Cơ cấu tổ chức) gồm 4 biến: CC1, CC2, CC3, CC4.

Nhóm 2 (yếu tố Quy mô DN) gồm 4 biến: QM1, QM2, QM3, QM4.

Nhóm 3 (yếu tố Mức độ cạnh tranh của thị trường) gồm 4 biến: CT1, CT2, CT3, CT4.

Nhóm 4 (yếu tố Môi trường không ổn định) gồm 3 biến: MT1, MT2, MT3.

Nhóm 5 (yếu tố Chiến lược cạnh tranh) gồm 2 biến: CL1, CL2.

4.3. Phân tích hồi quy bội

Để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính trong các DNSX tại TP.HCM, mô hình tương quan tổng thể có dạng: $CFC = f(MT, CT, CC, QM, CL)$

Trong đó:

CFC: Biến phụ thuộc (Áp dụng kế toán quản trị để kiểm soát chi phí và tài chính)

Biến độc lập: (1) **CC:** Cơ cấu tổ chức, (2) **QM:** Quy mô DN, (3) **CT:** Mức độ cạnh tranh của thị trường, (4) **MT:** Môi trường không ổn định, (5) **CL:** Chiến lược cạnh tranh.

Việc xem xét trong các nhân tố độc lập, nhân tố nào thật sự tác động đến việc **áp dụng kế toán quản trị để kiểm soát chi phí và tài chính** một cách trực tiếp sẽ được thực hiện bằng phương trình hồi quy tuyến tính:

$$CFC = b_0 + b_1CC + b_2QM + b_3CT + b_4MT+ b_5CL +e_i$$

(Trong đó, các biến đưa vào phân tích hồi quy được xác định bằng cách tính điểm của các nhân tố (Factor score – nhân số).

Bảng 8: Thông số thống kê trong mô hình hồi qui bằng phương pháp Enter

Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa	T	Sig.	Thống kê đa cộng tuyến	
	B	Sai số chuẩn	Beta			Hệ số Tolerance	Hệ số VIF
(Constant)	.712	.341		2.086	.039		
CC	.248	.067	.229	3.708	.000	.877	1.140
QM	-.338	.057	-.405	-5.957	.000	.725	1.379
CT	.321	.066	.312	4.857	.000	.811	1.234
MT	.477	.054	.610	8.774	.000	.694	1.441
CL	.088	.043	.126	2.069	.041	.911	1.098
Biến phụ thuộc: (Y)							

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Trong bảng số liệu khi xét tstat và tα/2 của các biến để đo độ tin cậy thì các biến độc lập CC, QM, CT, MT, CL đều đạt yêu cầu và các giá trị Sig thể hiện độ tin cậy khá cao, đều < 5%. Ngoài ra, hệ số VIF của các hệ số Beta đều nhỏ hơn 10 và hệ số Tolerance đều >0,5 cho thấy không có hiện tượng đa cộng tuyến xảy ra .

Bảng 9: Đánh giá mức độ phù hợp của mô hình hồi qui tuyến tính đa biến

Mô hình	Hệ số R	Hệ số R ²	Hệ số R2 - hiệu chỉnh	Sai số chuẩn của ước lượng	Thống kê thay đổi				Hệ số
					Hệ số R ² sau khi đổi	Hệ số F khi đổi	Bậc tự do 1	Bậc tự do 2	Durbin-Watson
1	.773 ^a	.598	.581	.39421	.598	35.642	5	120	1.609
a Biến độc lập: (Constant) : CC, QM, CT, MT, CL									
b Biến phụ thuộc: AD									

Nguồn: Phân tích dữ liệu của tác giả

Bảng trên cho thấy, giá trị hệ số tương quan là 0.773 > 0.5. Do vậy, đây là mô hình thích hợp để sử dụng đánh giá mối quan hệ giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập.

Ngoài ra hệ số xác định của mô hình hồi quy R² hiệu chỉnh là 0.581. Nghĩa là mô hình hồi quy tuyến tính đã xây dựng phù hợp với dữ liệu 58.1%. Điều này cho biết khoảng 58.1% sự biến thiên của biến phụ thuộc (AD) là **do tác động của các biến độc lập** (CC, QM, CT, MT, CL), các phần còn lại là do sai sót của các yếu tố khác. Kiểm định Durbin Watson = 1.609 trong khoảng 1< D < 3 nên không có hiện tượng tự tương quan của các phần dư.

Kiểm tra các giả định mô hình hồi quy

Kiểm tra các giả định sau:

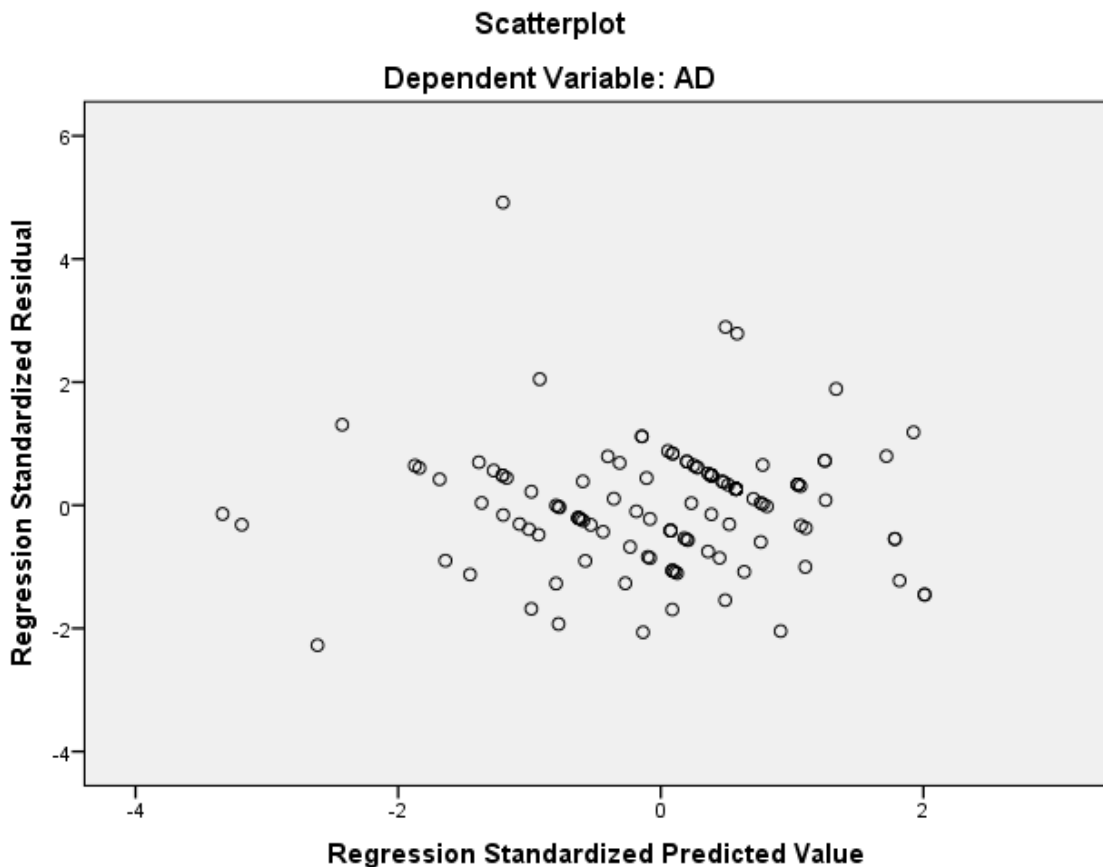
- + Phương sai của sai số (phần dư) không đổi.
- + Các phần dư có phân phối chuẩn.
- + Không có mối tương quan giữa các biến độc lập.

Nếu các giả định này bị vi phạm thì các ước lượng không đáng tin cậy nữa (Hoàng Trọng – Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008).

Kiểm định giả định phương sai của sai số (phần dư) không đổi

Để kiểm định giả định phương sai của sai số (phần dư) không đổi, ta sử dụng đồ thị phân tán của phần dư đã được chuẩn hóa (Standardized Residual) và giá trị dự báo đã được chuẩn hóa (Standardized predicted value).

Hình 2: Đồ thị phân tán giá trị dự đoán và phần dư từ hồi quy



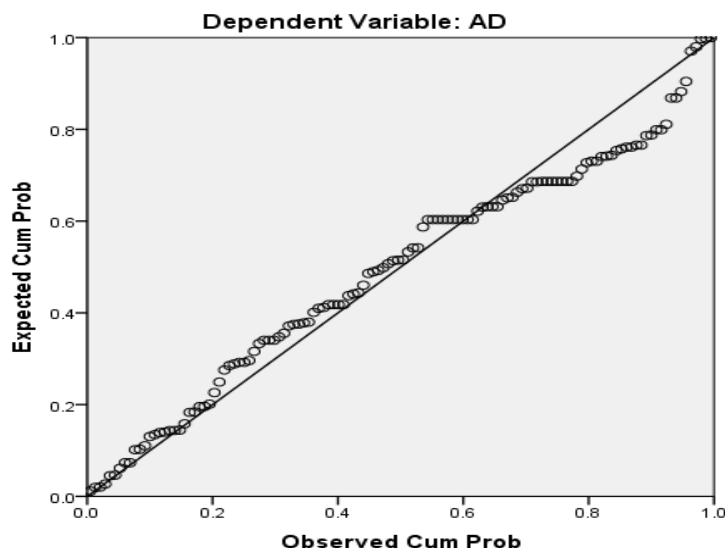
Từ hình trên cho thấy các phần dư ngẫu nhiên phân tán quay trục O (quanh giá trị trung bình của phần dư) trong một phạm vi không đổi.

Kiểm tra giả định các phần dư có phân phối chuẩn.

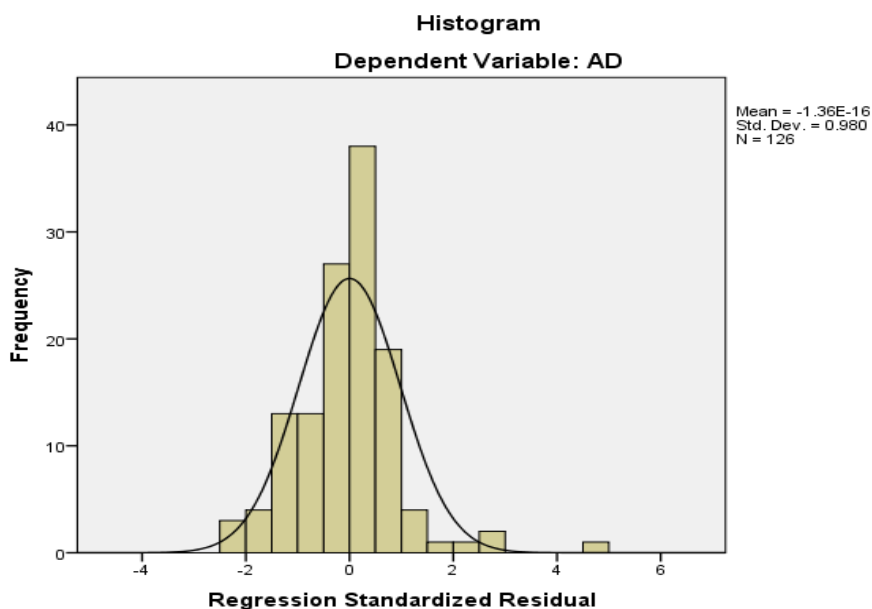
Phần dư có thể không tuân theo phân phối chuẩn vì những lý do như sử dụng sai mô hình, phương sai không phải là hằng số, số lượng các phần dư không đủ nhiều để phân tích. Biểu đồ tần số (Histogram, Q-Q plot, P-P plot) của các phần dư (đã được chuẩn hóa) được sử dụng để kiểm tra giả định này.

Hình3: Đồ thị P-P plot của phần dư–đã chuẩn hóa

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Hình 4: Đồ thị Histogram của phần dư – đã chuẩn hóa



Kết quả từ biểu đồ tần số Histogram của phần dư cho thấy, phân phối của phần dư xấp xỉ chuẩn (trung bình Mean lệch với 0 vì số quan sát khá lớn, độ lệch chuẩn Std. Dev = 0.980). Điều này có nghĩa là giả thuyết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

Kết quả từ biểu đồ tần số P-P plot cho thấy các điểm phân tán xung quanh được kỳ vọng và cho thấy giả định phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

5. Kết luận, hàm ý chính sách và hướng nghiên cứu tiếp theo

5.1. Kết luận

Như vậy, kết quả nghiên cứu đã chỉ ra 5 nhân tố chính (gồm 2 nhân tố bên ngoài và 3 nhân tố bên trong DN) tác động đến mục đích kiểm soát chi phí và tài chính khi áp dụng KTQT trong các DNSX ở TP.HCM. Kết quả của nghiên cứu này hoàn toàn phù hợp với các kết quả nghiên cứu trước (Jones, 1985; Mia & ctg, 1999; Gordon và Narayanan, 1984; Baird và ctg, 2004; Govindarajan & Fisher, 1990). Theo đó, các hệ số hồi quy được chuẩn hóa như sau:

Biến độc lập	Giá trị tuyệt đối
Môi trường không ổn định	0.610
Mức độ cạnh tranh của thị trường	0.312
Cơ cấu tổ chức	0.229
Chiến lược cạnh tranh	0.126
Quy mô DN (ngược chiều)	0.405

Biến Môi trường không ổn định đóng góp 61.0%, biến Mức độ cạnh tranh của thị trường đóng góp 31.2%, biến Cơ cấu tổ chức, Chiến lược cạnh tranh đóng góp lần lượt là 22.9%; 12.6% và quy mô DN đóng góp 40.5% (ngược chiều).

Chúng ta có thể thấy rằng, đối với những DNSX có quy mô lớn tại TP.HCM thì khả năng kiểm soát chi phí và tài chính của nhà quản trị là rất khó khăn, do đó áp dụng KTQT là một phương án tối ưu nhằm giúp họ quản trị DN tốt hơn. Bên cạnh đó, khi DN đang theo đuổi một chiến lược có ý nghĩa sống còn thì việc kiểm soát chi phí và tài chính là công cụ hỗ trợ nhà quản trị hướng chiến lược đã đặt ra đi đúng hướng hoặc có điều chỉnh kịp thời khi cần thiết.

Ngoài ra, trong môi trường ổn định nhà quản trị có thể ra các quyết định khá chính xác, tuy nhiên trong môi trường hiện nay các diễn biến bất ngờ luôn xảy ra, sự ra đời của những DN mới thì sự cạnh tranh càng gay gắt đòi hỏi các nhà quản trị muốn DN đạt hiệu quả hoạt động cao, ra quyết định nhanh và chính xác thì nhu cầu cần áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính càng mạnh mẽ.

5.2 Hàm ý chính sách.

Các DN sản xuất tại TP.HCM cần áp dụng KTQT một cách mạnh mẽ để kiểm soát chi phí và tài chính. Cụ thể, kiểm soát chi phí sản phẩm nằm trong mục tiêu chi phí để DN có thể cạnh tranh về giá với các đối thủ, cũng như có những kế hoạch hoặc quyết định tài chính đúng đắn và khôn ngoan nhằm đạt được lợi nhuận cao. Để đạt được những mục đích này, các doanh nghiệp cần:

(1) **Hệ thống KTQT:** cần cung cấp nhiều thông tin phi tài chính về những biến động của môi trường bên ngoài và các vấn đề bên trong mà DN phải đối mặt, nâng cao tần số báo

cáo cho nhà quản đề nhà quản trị ra được những quyết định nhanh chóng, chính xác và hiệu quả.

(2) **Chiến lược cạnh tranh:** DN phải có chiến lược cạnh tranh tối ưu để tồn tại trong thời đại cạnh tranh khốc liệt trên thị trường và sử dụng hệ thống KTQT một cách hiệu quả theo đuổi chiến lược và tạo hướng đi đúng hoặc có điều chỉnh kịp thời.

(3) **Cơ cấu:** Tùy vào quy mô cũng như điều kiện cụ thể tại DN mà DN phải lựa chọn cơ cấu tổ chức hợp lý. Cụ thể, đối với các DN lớn, sự phân quyền lớn cho nhà quản trị cấp trung gian ra quyết định trong việc phát triển sản phẩm hay dịch vụ, khoản đầu tư lớn, giá nên cao để DN phản ứng kịp với sự biến đổi của môi trường hay nói cách khác là không bỏ lỡ cơ hội kinh doanh và phù hợp với sự áp dụng KTQT để kiểm soát chi phí và tài chính.

5.3. Hướng nghiên cứu tiếp theo

Nghiên cứu này có cỡ mẫu nhỏ, chỉ 126 DN và cũng trong lĩnh vực TP.HCM nên tính đại diện cho tổng thể còn hạn chế. Nghiên cứu này chỉ khảo sát các nhân tố chủ yếu trong và ngoài DN, bên cạnh đó còn nhiều nhân tố khác như: Văn hóa DN, công nghệ, phong cách của nhà quản trị mà nghiên cứu này chưa khảo sát đến. Đây cũng là những hướng nghiên cứu trong tương lai. ■

Tài liệu tham khảo

- [1]. Abdelkader, M., Luther, R. (2008). *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*, *The British Accounting Review*, 40(2), 259-285.
- [2]. Baird, K. M., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2004). *Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors*. *Management accounting research*, 15(4), 383-399.
- [3]. Gordon, L.A., Narayan, V.K. (1984). *Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation*, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, No 1, pp.33-47.
- [4]. Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). *Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance*. *Academy of Management journal*, 33(2), 259-285.
- [5]. Gull, A.F., Chla, N.M. (1994). *The effects of management accounting system, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way*, *Accounting organizational and society*, Vol 19, No 15, pp.413-426.
- [6]. Jones, C.S. (1985). *An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change*, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 10, No. 3, pp. 303-328, 1985.
- [7]. Mia, L., Clarke, B. (1999). *Market competition, management accounting systems and business unit Performance*, *Management Accounting Research*, No 10, 1-58.
- [8]. Mitchell, F. (2002). *Research and practice in management accounting: improving integration and communication*. *The European Accounting Review*, 11 (2), 277-289.
- [9]. Woodward, J. (1965). *Industrial Organization: Theory and Practice*. London: Oxford University Press.
- [10]. Naranjo-Gil, D. (2004). *The Role of Sophisticated Accounting System in Strategy Management*. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 4, N. 8, 2004, pp.125-144.
- [11]. Otley, D. (1980). *Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management*. *British Accounting Review* (2001) 33, 243-261.
- [12]. Reid, G., Smith, J. (2000). *The impact of contingencies on management accounting system development*. *Management Accounting Research*, No 11, 427-450.
- [13]. Tijani Amara*, Samira Benelifa (2017). *International Journal of Finance and Accounting* 2017, 6(2): 46-58.

KẾ TOÁN TÍNH GỌN VẬN DỤNG TRONG DOANH NGHIỆP VIỆT NAM LEAN ACCOUNTING APPLICATION IN VIETNAMESE ENTERPRISES

 **TS. Nguyễn Thị Minh Phương**
ĐH Kinh tế Quốc dân

Cùng với cách mạng công nghiệp 4.0 đang được đề cập đến trong mọi lĩnh vực, kế toán nói chung và KTQT nói riêng cũng không ngừng phát triển và hoà nhập với quá trình công nghiệp hiện đại, giúp nhà quản trị có những phương pháp quản trị hiệu quả và hợp lý. Quản trị tinh gọn là mô hình quản trị tập trung vào việc dùng trí tuệ của con người hay tổ chức nhằm cắt giảm tối đa chi phí lãng phí. Quản trị tinh gọn sử dụng hệ thống các công cụ, phương pháp như 5S, Kaizen... để đạt được những mục tiêu tinh giảm chi phí lãng phí trong quá trình sản xuất kinh doanh. Trên cơ sở sản xuất tinh gọn, quản trị tinh gọn, bài viết giới thiệu về sản xuất tinh gọn và các công cụ được sử dụng trong Kế toán tinh gọn đã được nghiên cứu, trên cơ sở đó đề xuất một số định hướng giải pháp vận dụng trong doanh nghiệp Việt Nam.

Từ khoá: Kế toán tinh gọn, Quản trị tinh gọn, Sản xuất tinh gọn

Keeping abreast with the industry revolution of 4.0 mentioned in every aspects of life, Accounting in general and Management Accounting in particular, are constantly evolving and integrating with modern industrial processes to help administrators for effective and reasonable means of management: Lean Accounting is a management model that focuses on utilising the human or organisation intelligence to minimize the prodigal cost. Lean management uses the system of tools and methods such as 5S, Kaizen... in order to reduce the costs in manufacturing. On the basis of Lean Manufacturing, Lean Management, the article does research on Lean Manufacturing, the system of tools and methods of Lean Accounting, from which some solutions are proposed to be applied in Vietnamese enterprises.

Keywords: Lean Accounting, Lean Management, Lean Manufacturing

I. Sản xuất tinh gọn

Sản xuất tinh gọn bắt nguồn từ hệ thống sản xuất ô tô trong ngành công nghiệp ô tô tại Nhật trong những năm 1970 – 1980. Mục tiêu chính của nó là loại bỏ chất thải, giảm nhu cầu quản lý hàng tồn kho lớn và cung cấp chất lượng tối ưu với các quyết định kiểm soát chất lượng với chi phí thấp nhất trong quá trình sản xuất. Một nghiên cứu về hiệu suất của các nhà máy lắp ráp ô tô trong những năm 1980, dẫn đến việc áp dụng rộng rãi các hoạt động trong nhiều ngành công nghiệp khác nhau (Womack và Jones, 1996; Liker, 1998; Hendersen và Larco 1990). Vận dụng ý tưởng tinh gọn trong các lĩnh vực công nghiệp Womack và Jones (1996) đã tìm ra 5 nguyên tắc tinh gọn chung, vượt trội. Việc áp dụng các nguyên tắc này giúp đạt được mục tiêu loại bỏ các lãng phí, thừa trong những hoạt động không tạo ra giá trị, sự nỗ lực cắt giảm chi phí đạt đến sự hoàn hảo thông qua cải tiến liên tục, những nguyên tắc này là:

Tạo giá trị từ khách hàng mang lại (Customer Value): Nguyên tắc chính của sản xuất tinh gọn được xác định bởi khách hàng cuối cùng, giá trị được xem xét cho 1 sản phẩm cụ thể, khách hàng cụ thể với mức giá cụ thể (Womack và Jones, 1996). Thông thường giá trị sản phẩm được tạo ra từ nhà sản xuất, tuy nhiên theo quan điểm này, khách hàng sẽ là người quyết định giá trị của sản phẩm, những hoạt động nào không tạo ra giá trị gia tăng cho khách hàng, mặc dù theo quan điểm của nhà sản xuất nó tốt và có giá trị cho khách hàng, đều coi là lãng phí và cần cắt giảm, tinh gọn.

Chuỗi giá trị (Value Stream): Chuỗi giá trị là tập hợp tất cả các hoạt động cụ thể cần thiết cho một sản phẩm cụ thể, thông qua 3 nhiệm vụ quản lý quan trọng của các doanh nghiệp: từ thiết kế sản phẩm, tiến hành sản xuất, đặt hàng và sản phẩm đến tay khách hàng, các hoạt động chuyển đổi từ nguyên vật liệu đầu vào, hoàn thành sản phẩm và đến tay khách hàng (Womack và Jones, 1996). Quản trị tinh gọn sẽ thực hiện loại bỏ các chi phí dư thừa và lãng phí trong các hoạt động của chuỗi hoạt động trên.

Tạo dòng chảy (Flow): Bất kỳ một bước hoạt động nào lãng phí đều được loại bỏ, còn lại các hoạt động tạo ra trị sẽ được tổ chức thành một dòng chảy. Tạo dòng chảy sản xuất liên tục, nhanh và linh hoạt nhằm tránh hay loại bỏ những lãng phí, tạo hiệu năng hoạt động và chất lượng sản phẩm. Điều này có nghĩa sẽ chuyển đổi từ tổ chức truyền thống hướng tới tổ chức toàn diện.

Kéo dòng chảy (Pull): Khi ra các bước giá trị được tổ chức thành dòng chảy, các dòng chảy vật tư sẽ được kiểm soát bởi 2 phương pháp kéo và đẩy. Phương pháp sản xuất truyền thống có xu hướng đẩy sản phẩm thông qua hệ thống với hy vọng khách hàng sẽ mua sản phẩm này. Nguyên tắc tinh gọn sử dụng phương pháp kéo, chỉ tạo vật tư khi cần thiết, đáp ứng nhu cầu ngắn hạn của khách hàng, không sản xuất thừa.

Sự hoàn hảo (Perfection): Khi 1 công ty lựa chọn sản xuất tinh gọn, nó sẽ là quá trình cải tiến liên tục. Thúc đẩy tinh giảm thời gian, không gian, chi phí lãng phí, sản xuất tinh gọn là triết lý cải tiến liên tục.

Có nhiều công cụ được sử dụng để thực hiện quá trình sản xuất tinh gọn, đảm bảo các nguyên tắc trên như: Ánh xạ chuỗi giá trị, 5S, quản lý trực quan, hệ thống kéo (pull), Just in Time, Kaizen (Bicheno, 1998; Rother và Shoot, 1998). Việc áp dụng sản xuất tinh gọn trong các doanh nghiệp hứa hẹn những cải tiến đáng kể về năng suất, chất lượng và phân phối, dẫn đến tiết kiệm chi phí đáng kể. Hơn nữa các công ty cũng nhận ra rằng, các phương pháp kế toán quản lý chi phí truyền thống không còn phù hợp nữa, không thích hợp với quá trình sản xuất tinh gọn này (Womack và Jones 1996).

II. Kế toán tinh gọn

1. Hạn chế của kế toán truyền thống

Một số các nghiên cứu đã đưa ra những hạn chế của hệ thống kế toán và chi phí truyền thống như: Kaplan (1988) cho rằng kế toán truyền thống chỉ phục vụ kế toán tài chính, định giá hàng tồn kho không còn thích hợp để đo lường, kiểm soát chi phí sản phẩm. Ông cũng cho rằng hệ thống chi phí tốt sẽ tạo ra ước tính chi phí sản phẩm kết hợp với chi phí phát sinh liên quan đến sản phẩm đó trong toàn bộ chuỗi giá trị của tổ chức. Chi phí sản phẩm tiêu chuẩn không liên quan đến tổng số nguồn lực tiêu thụ sản phẩm, việc phân bổ chi phí theo chi phí lao động trực tiếp làm bóp méo chi phí sản phẩm. Maskell (1996) cũng cho rằng sự biến dạng

của chi phí sản phẩm do phân bổ chi phí không chính xác và phù hợp có thể khiến các nhà quản trị có những lựa chọn chiến lược kinh doanh và cạnh tranh sai lầm không mang lại lợi nhuận. Đồng thời, các biện pháp nâng cao năng suất hoạt động, sử dụng máy hiệu quả, có thể xung đột với nguyên tắc sản xuất tinh gọn như: việc giữ mức hàng tồn kho cao, sản xuất các kích thước lớn, thiếu động lực cải tiến (Kaplan 1988).

Chính vì vậy, để phù hợp với sản xuất tinh gọn và yêu cầu quản trị và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị theo chuỗi giá trị, kế toán truyền thống không còn phù hợp, đòi hỏi kế toán tinh gọn được thiết lập. Horngren (2009) và Garison (2010) thảo luận và nền tảng cơ bản của kế toán tinh gọn với những tiêu chí như: Hàng tồn kho, Just in Time, chi phí mục tiêu (Target costing). Các nguyên tắc của kế toán tinh gọn rất khác so với kế toán truyền thống, với quan điểm của kế toán tinh gọn việc tìm kiếm giá trị cho khách hàng hơn là tìm lợi ích cho các cổ đông.

Sự khác biệt giữa kế toán truyền thống và kế toán tinh gọn được tổ chức tinh gọn theo chuỗi giá trị hơn là theo chức năng. Một chuỗi giá trị là một quá trình liên tục có thứ tự từ đặt hàng đến giao hàng cho khách hàng. Được thiết kế bởi một chuỗi giá trị với các chức năng đa dạng và mở rộng như: sản xuất, kỹ thuật, bảo trì, bán hàng, hậu mãi, kế toán, nguồn nhân lực và giao hàng.

2. Các công cụ sử dụng trong kế toán tinh gọn

Kế toán tính gọn (Lean accounting) là mô hình kế toán áp dụng cho những doanh nghiệp áp dụng quy trình sản xuất tinh gọn. Mô hình này bao gồm những phương pháp như tổ chức và quản lý chi phí theo dòng giá trị, thay đổi kỹ thuật đánh giá hàng tồn kho và đưa thêm một số thông tin phi tài chính vào báo cáo tài chính công ty.

Trong nghiên cứu của Maskell đã cung cấp khung lý thuyết làm ví dụ cho các công ty sản xuất tinh gọn lựa chọn phương pháp kế toán tinh gọn thay cho kế toán truyền thống. Sự phát triển của mô hình kế toán 4 bước đã là một đóng góp quý giá nhất: (1) duy trì hệ thống kế toán hiện hành và các phương pháp kiểm soát hiện tại, nhưng bắt đầu cắt giảm những khoản chi phí rõ ràng và thấy rõ trong phạm vi quá trình sản xuất; (2) cắt giảm các giao dịch cũng như những khoản chi phí không cần thiết trong quá trình xem xét báo cáo sản xuất cũng như cố gắng giảm bớt lượng sản phẩm dở dang; (3) gắn kết việc giảm lãng phí với chu kỳ kế toán hiện tại của đơn vị cũng như chu kỳ bán hàng, sản xuất và phân phối để thực hiện một cách tổng thể hơn; (4) tiến hành chuyển dần các nghiệp vụ phát sinh với những cách tính chi phí mới theo các bước đã cắt giảm ở trên để có quá trình sản xuất hoàn thiện. Mô hình này đề xuất những thay đổi cần được thực hiện hệ thống kế toán song song đối với các thay đổi tinh gọn đang được triển khai ở các điểm khác nhau trong tổ chức.

Nghiên cứu Yvonne Ward và Andrew Graves (2004) đã đề cập đến các công cụ kỹ thuật kế toán khác nhau được sử dụng khi tiến hành tinh gọn. Cụ thể, nghiên cứu đã nghiên cứu ở một số các công ty hàng không vũ trụ, nghiên cứu đã tính đến các công cụ và kỹ thuật sử dụng khác nhau thích hợp cho từng giai đoạn khác nhau của vòng đời sản phẩm thông qua luồng giá trị với các mục đích khác nhau. Nghiên cứu đã giới thiệu việc quản lý chi phí và thiết lập các công cụ kế toán cần hỗ trợ với tư duy tinh gọn trong ba khía cạnh riêng biệt sau: 1, Giới thiệu sản phẩm mới; 2, Sản xuất; 3, Chuỗi giá trị mở rộng. Với mỗi một giai đoạn của

từng hoạt động trên, cần có những quyết định, chiến lược sản xuất khác nhau để kiểm soát hoạt động, chi phí đảm bảo cải tiến và liên tục. (Bảng 1)

Bảng 1: Các công cụ kế toán tinh gọn

Giới thiệu sản phẩm mới	Sản xuất	Mở rộng chuỗi giá trị
- Chi phí chu kỳ sống của sản phẩm - Chi phí mục tiêu	Chi phí sản phẩm - Chi phí theo hoạt động(ABC) - Chi phí hoạt động từng bộ phận - Chi phí theo thời gian - Chi phí theo chuỗi giá trị Kiểm soát hoạt động - Công cụ phi tài chính - Value stream box scores - Throughput accounting - Backflushing Chi phí tiếp tục cải tiến - Kaizen - Chi phí hoạt động - Giảm chi phí lãng phí - Chi phí theo sản phẩm - Giảm hàng tồn kho	- Chi phí hoạt động theo chuỗi cung ứng - Chi phí mục tiêu theo chuỗi cung ứng - Kaizen - Tổng chi phí sở hữu

Quản trị chi phí trong giai đoạn đầu giới thiệu sản phẩm mới

Chi phí mục tiêu (Target costing) là phương pháp quan trọng để sản xuất chi phí sản phẩm thấp nhất (Sakurai và Scarborough, 1997). Được coi là phương pháp hiệu quả để giảm chi phí và áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất nhiều sản phẩm nhỏ, đa dạng (Monden và Hamada, 1991) và phù hợp cho giai đoạn đầu thiết kế và nghiên cứu sản phẩm xác định giá mục tiêu theo định hướng thị trường cho 1 sản phẩm. (Chi phí mục tiêu = Giá thị trường mục tiêu – Lợi nhuận mong muốn)

Chi phí chu kỳ sống sản phẩm (Life-cycle Costing): Trong ngành công nghiệp hàng không vũ trụ, phương pháp này là thích hợp vì chi phí sản phẩm không chỉ bao gồm các loại chi phí đầu vào mua sắm mà nó bao gồm tổng tất cả các chi phí phát sinh trong suốt chu kỳ sống của sản phẩm. Trong giai đoạn này, nó là công cụ hữu hiệu để nắm bắt được toàn bộ chi phí liên quan đến sản phẩm có giá trị vốn lớn, từ nghiên cứu phát triển, sản xuất, vận hành, bảo trì và hỗ trợ; loại bỏ và xử lý. Đồng thời cũng có thể dự báo được các chi phí phát sinh trong cả quá trình hoạt động nhằm đảm bảo tính đầy đủ hợp lý và cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu khách hàng và đưa ra quyết định của chủ đầu tư cho doanh nghiệp.

Chi phí và Kế toán cho giai đoạn sản xuất

Theo Kaplan (1988) nhận định, trong giai đoạn này KTQT có 3 mục tiêu: xác định hàng tồn kho cho báo cáo tài chính, chi phí sản phẩm và kiểm soát hoạt động. Trong nghiên cứu của Yvonne Ward và Andrew Graves (2004) với thực tế của ngành công nghiệp vũ trụ hàng không, với kế toán tinh gọn cần quan tâm đến 3 mục tiêu: Chi phí sản phẩm, Kiểm soát hoạt động và tiếp tục cải tiến: Các công cụ kế toán được sử dụng là: Chi phí theo hoạt động, chi phí từng bộ phận, chi phí theo thời gian và chi phí theo chuỗi giá trị. Với việc vận dụng các công cụ quản trị chi phí này có thể kiểm soát cũng như phân bổ, xác định các chi phí phát

sinh của sản phẩm một cách hợp lý, chính xác và đầy đủ. Đảm bảo cung cấp thông tin hiệu quả có ích cho các đối tượng quan tâm cũng như cho các nhà quản trị ra quyết định, chiến lược kinh doanh của sản phẩm cũng như của tổ chức.

Quản trị chi phí cho giai đoạn phát triển mở rộng

Trong giai đoạn này kế toán chi phí theo hoạt động, Kaizen, theo chi phí mục tiêu hay xác định tổng chi phí đều thực hiện theo chuỗi cung ứng. Với quan điểm tinh gọn khi được lựa chọn trong 1 tổ chức nhất là với ngành vũ trụ hàng không, đặc trưng bởi một chuỗi cung ứng phức tạp. Chính vì vậy, cần xác định một chuỗi cung ứng hợp lý tinh gọn, cắt giảm các chi phí thừa lãng phí và thiết lập các công cụ quản trị chi phí theo chuỗi cung ứng theo từng hoạt động như xác định chi phí theo hoạt động từ cung ứng, sản phẩm đến khách hàng.

III. Vận dụng kế toán tinh gọn trong doanh nghiệp Việt Nam

Trước hết để vận dụng kế toán tinh gọn trong các doanh nghiệp Việt Nam, các nhà quản trị cần nắm vững nguyên tắc và tư duy của sản xuất tinh gọn và quản trị tinh gọn. Trên cơ sở bài học của các nước trên thế giới đã áp dụng sản xuất tinh gọn, quản trị tinh gọn và kế toán tinh gọn, các doanh nghiệp Việt Nam cần hiểu việc áp dụng kế toán tinh gọn không đơn thuần là vận dụng các công cụ hiện tại để quản trị mà nó là cả một quá trình. Muốn áp dụng thành công, doanh nghiệp phải xây dựng một tâm thế, kiến thức, hiểu biết từ ban lãnh đạo đến đội ngũ cán bộ công nhân trực tiếp sản xuất, cung ứng dịch vụ về cả quá trình tinh gọn. Doanh nghiệp cần xác định việc vận dụng tinh gọn tại doanh nghiệp đòi hỏi sự vận dụng cả quá trình, cơ cấu tổ chức, văn hoá doanh nghiệp ...

Kế toán tinh gọn có thể áp dụng cho các lĩnh vực hoạt động khác nhau từ sản xuất đến dịch vụ, các chỉ tiêu, phương thức được xây dựng phù hợp với đặc điểm, thực tiễn của từng doanh nghiệp khác nhau. Tùy theo từng lĩnh vực khác nhau mà kế toán tinh gọn được vận dụng linh hoạt và phù hợp. Trong lĩnh vực dịch vụ, kế toán tinh gọn trước hết cần hướng đến mục tiêu cải tiến quy trình. Thông thường, quy trình cung ứng dịch vụ được thiết kế phù hợp với các nguồn lực và đặc điểm của doanh nghiệp mà không hướng đến khách hàng. Vì vậy khách hàng thường mất nhiều thời gian và không mang lại nhiều giá trị cho khách hàng. Kế toán tinh gọn cùng các công cụ của nó giúp doanh nghiệp cung ứng dịch vụ hướng đến khách hàng, là căn cứ để thiết kế, xây dựng quy trình và cung ứng dịch vụ. Còn với lĩnh vực sản xuất, trước hết cần xây dựng mô hình sản xuất tinh gọn căn cứ trên các nguyên tắc: Tạo giá trị cho khách hàng, sản xuất hướng đến nhu cầu của khách hàng và mang lại nhiều giá trị mong muốn cho khách hàng, cắt giảm các chi phí cũng như hoạt động dư thừa lãng phí không tạo giá trị; Xây dựng quá trình sản xuất thành chuỗi giá trị từ khâu nghiên cứu, thiết kế sản phẩm, tiến hành sản xuất, đặt hàng và đến tay khách hàng, bảo trì... đảm bảo không để các chi phí hay hoạt động lãng phí trong cả quá trình. Vận dụng phương pháp kéo, hướng đến lợi ích khách hàng, nhu cầu khách hàng để thiết kế và sản xuất sản phẩm. Luôn cải tiến phát triển hướng đến sự cải tiến liên tục trong cả quá trình thực hiện. Đồng hành với quá trình sản xuất tinh gọn, quản trị tinh gọn cũng được thiết lập trong đó có Kế toán tinh gọn. Với việc vận dụng các công cụ KTQT hiện đại như: Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC), Kaizen, chi phí mục tiêu, ... một cách phù hợp tại các khâu nhằm cắt giảm những chi phí thừa và lãng phí tạo giá trị cho khách hàng và hướng đến sự cải tiến hoàn hảo thông qua chuỗi giá trị và phương pháp kéo.

Để áp dụng kế toán tinh gọn được thành công và hiệu quả, các doanh nghiệp cần có những bước chuẩn bị, đòi hỏi sự đồng bộ từ sản xuất đến quản trị, từ khâu quản lý, tư duy, phương thức, các công cụ thực hiện, đến nhân viên trực tiếp sản xuất và cung ứng dịch vụ. Cần đào tạo cán bộ công nhân viên hiểu và thấm nhuần tư duy tinh gọn, cán bộ quản lý cam kết đồng hành cùng quá trình tinh gọn, đầu tư hệ thống từ công nghệ, nhân lực phù hợp với từng doanh nghiệp để thực hiện quá trình tinh gọn. Trên cơ sở kế thừa, học tập và rút kinh nghiệm những doanh nghiệp Việt Nam và trên thế giới đã vận dụng thành công cũng như không thành công kế toán tinh gọn, kết hợp với đặc điểm tình hình tài chính thực tế tại doanh nghiệp để xây dựng kế toán tinh gọn cho phù hợp, mang lại tính hiệu quả cao. Ví dụ, với hoạt động dịch vụ như ngân hàng, bệnh viện, khi vận dụng kế toán tinh gọn cần cải tiến qui trình thông qua việc giảm thiểu các chi phí lãng phí như thời gian chờ đợi của khách hàng, bệnh nhân, các hoạt động bị lặp lại nhiều lần, quy trình thủ tục rườm rà. Mục tiêu của cải tiến quy trình là tạo dòng chảy liên tục, tạo các hoạt động liên tục của nhân viên không bị gián đoạn giữa các khâu, khách hàng không phải chờ đợi. Còn với doanh nghiệp sản xuất chế tạo, giảm các lãng phí dư thừa, như hàng tồn kho để mức cao, chi phí luân chuyển, lưu kho bãi, cắt giảm các công đoạn thao tác thừa không tạo giá trị, giúp nâng cao hiệu suất hoạt động, nâng cao hiệu quả kinh doanh, giảm thời gian sản xuất, giao hàng. Các doanh nghiệp cần nắm rõ các vấn đề để xử lý kịp thời tại các khâu của quy trình sản xuất từ đó lựa chọn các công cụ quản trị cho phù hợp và hiệu quả. ■

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Đăng Minh (2017) *Quản trị tinh gọn tại Việt Nam đường tới thành công*, NXB Đại học Quốc gia Hà Nội
 2. Brian Maskell & Bruce Baggaley (2006), *Lean accounting: What's It All About?*, Target® Magazine, 1st Issue, page 35-43.
 3. Brian Maskell, Bruce Baggaley, Larry Grasso (2011), *Practical Lean Accounting A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, CRC Press.
 4. Brian H Maskell, What is lean accounting?, <https://maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/components/What_is_Lean_Accounting.pdf>.
 5. Bruce L. Baggaley (May/June 2003), *Costing by Value Stream*, Journal of Cost Management, Volume 17, Number 3, pages 24-30
 6. Dainiel Haskin, University of Central Oklahoma, USA, (2010), *Teaching Special Decisions in a Lean Accounting Environment*, American Journal of Business Education, Volume 3, No 6.
 7. Gusman Nawanir, Lim Kong Teong, Siti Norezam Othman (2015), *Measurement Instrument for Lean Manufacturing*, International Journal of Applied Science and Technology, Vol.5.No4
 8. Joe Stenzel (2007), *Lean Accounting - best practical for sustainable intergration*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Dr.Tugce Uzun Kocamis (2015), *Lean Accounting method for reduction in production cost in companies*, International Journal of Business and Social Science, Vol 6, No 9(1).
 9. Rachna Shah, Peter T. Ward (2007), *Defining and developing measures of lean production*, Journal of Operations Management 25.
 10. Yvonne Ward and Andrew Graves, (2012), *A new cost management and Accounting approach for Lean enterprises*, Journal Economics and management.
 11. Womack J.P and Jones, D. (1996). *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in your Corporation*, New York: Simon & Schuster.
-

THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI DOANH NGHIỆP NHỰA MANAGERIAL ACCOUNTING INFORMATION IN PLASTIC ENTERPRISES

 TS. Nguyễn Thị Thuý - Học viện Nông nghiệp Việt Nam

Ths. Tạ Phúc Tâm - Công ty cổ phần Nhựa Hà Nội

Tóm tắt: Thông tin kế toán quản trị (KTQT) chi phí sẽ là công cụ đắc lực phục vụ công tác quản trị chi phí tại doanh nghiệp (DN) nhằm giải quyết bài toán kiểm soát chi phí, giảm giá thành sản phẩm. Hiện nay, ngành nhựa bên cạnh những thành công đạt được thì cũng đang gặp phải không ít khó khăn trong quá trình sản xuất: nguyên vật liệu đầu vào phải nhập ngoại, quy mô DN nhỏ, công tác KTQT chưa thực sự được chú trọng, thông tin kế toán chi phí hầu hết là thông tin quá khứ. Để nâng cao vai trò cung cấp thông tin của KTQT chi phí các DN nhựa cần triển khai đồng bộ các giải pháp từ khâu phân loại chi phí, lập dự toán đến lập báo cáo quản trị chi phí.

Ngành nhựa Việt Nam trong những năm gần đây đã có sự phát triển nhanh chóng, thực sự là ngành có nhiều tiềm năng, với tốc độ tăng trưởng 15-18%/năm, chỉ đứng sau ngành dệt may và viễn thông, tổng giá trị xuất khẩu đạt trên 3 tỷ USD, tăng 17,6% so với năm 2016, cả nước hiện nay có gần 4000 DN và sử dụng đến 200.000 lao động (theo Báo cáo Hiệp hội Nhựa, 2017). Tuy nhiên, có đến hơn 80% DN nhựa là DN nhỏ và vừa với trình độ hạn chế, khoảng 85% thiết bị máy móc phải nhập ngoại, đặc biệt nguồn cung nguyên vật liệu nhựa trong nước không đáp ứng được, ngành nhựa phải nhập khẩu hơn 80%, việc phụ thuộc vào nguyên liệu nhựa nhập khẩu không chỉ khiến cho các DN bị ứ đọng vốn vì phải tích trữ nguyên liệu mà còn tiềm ẩn rủi ro về tỷ giá, và giá dầu thế giới, mỗi khi tỷ giá VNĐ/USD tăng sẽ khiến chi phí nguyên liệu đầu vào của các DN nhựa tăng theo. Bên cạnh đó, chi phí nguyên vật liệu lại chiếm khoảng 70-80% giá thành sản phẩm, dẫn đến giá bán của các DN trong nước rất khó cạnh tranh với các quốc gia có sản phẩm xuất khẩu tương tự (Kiên Dương, 2018). Trước những khó khăn trên, thì việc nâng cao vai trò cung cấp thông tin của KTQT chi phí là một trong những công cụ hữu ích giúp các DN nhựa có các quyết định phù hợp trong quản trị chi phí và nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của mình.

Qua khảo sát thực tế tại một số DN nhựa và đặc biệt phỏng vấn chuyên sâu tại công ty cổ phần Nhựa Hà Nội, kết quả cho thấy hệ thống thông tin kế toán chi phí tại các DN nhựa hầu hết là thông tin quá khứ. Kế toán chi phí chưa phục vụ cho việc phân tích các mặt hoạt động của DN để sử dụng hiệu quả các nguồn lực, xây dựng các phương án sản xuất, lựa chọn các quyết định tối ưu trong kinh doanh. Với cách phân loại chi phí như hiện nay thì chưa thực sự giúp cho việc quản trị chi phí trong DN. Phân loại chi phí theo mục đích, công dụng chỉ phục vụ cho việc tính giá thành, lập báo cáo sản xuất theo các yếu tố, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phục vụ cho mục đích kế toán tài chính. Bên cạnh đó, việc xác định các nguồn phát sinh chi phí phù hợp với từng loại chi phí cũng cần được chú ý bởi công tác này là cơ sở cho việc xây dựng định mức và lập dự toán chi phí hợp lý, đồng thời giúp xác định chi phí cho từng đối tượng chịu phí. Như đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN, một số khoản mục mang tính chất biến đổi như chi phí tiếp khách, chi phí điện thoại, chi phí văn

phòng phẩm... hiện thường được DN nhựa trích theo hình thức khoán chi phí trong khi những chi phí này có nguồn phát sinh chi phí khác nhau. Lập định mức mới chỉ được thực hiện cho chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và là định mức về kỹ thuật. Việc phòng ngừa biến động giá nguyên vật liệu đầu vào (làm cơ sở cho việc xác định đơn giá) cũng chưa được thực hiện. Bên cạnh đó, việc lập kế hoạch mua nguyên liệu hạt nhựa đầu vào chủ yếu căn cứ nhu cầu sản xuất trung bình trong 3 tháng. Chi phí nhân công trực tiếp thường chưa xây dựng dự toán chi tiết do đó lao động trong những khoảng thời gian dư thừa bị buộc nghỉ chờ việc mà không có sự chuẩn bị thông báo trước cho công nhân, việc thừa bao nhiêu và thừa nhân công trong thời gian nào cũng không được tổng hợp theo dõi. Đối với chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN với một số khoản mục có xác định định mức nhưng thực chất lại là khoán chi phí cho các bộ phận, các chi phí này không được dự toán mà ước tính dựa trên kinh nghiệm quản lý của trưởng các bộ phận trong khi các chi phí này khi phát sinh lại do bị ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố. Chi phí sản xuất chung ngày càng chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí nên việc xác định chính xác các khoản mục chi phí cấu thành sẽ có tác động mạnh mẽ đến hiệu quả trong công tác quản lý như đưa ra quyết định và xác định giá thành sản phẩm sản xuất... Bộ máy kế toán của đơn vị thường mới chỉ đáp ứng về kế toán tài chính phục vụ cho cơ quan quản lý Nhà nước, còn đối với bộ máy KTQT còn mờ nhạt, các nội dung KTQT chi phí chưa được thực hiện một cách triệt để, nhân viên kế toán còn thiếu kỹ năng cung cấp thông tin KTQT chi phí do vậy chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý. Mặc dù, đa số các DN nhựa bước đầu đã xây dựng các báo cáo KTQT chi phí. Tuy nhiên, báo cáo từ một số nguồn thông tin chưa đầy đủ, chưa được lập một cách có hệ thống, chưa đồng bộ. Vì vậy, ảnh hưởng không nhỏ đến dòng thông tin mà KTQT chi phí cung cấp. Thông tin KTQT chi phí thích hợp sẽ là công cụ đắc lực phục vụ công tác quản trị chi phí tại DN, nhằm giải quyết bài toán kiểm soát chi phí, giảm giá thành sản phẩm. Từ đó, đủ cơ sở để đưa ra mức giá mang tính cạnh tranh cao. Vậy để nâng cao vai trò cung cấp thông tin của KTQT tại DN nhựa cần triển khai đồng bộ các giải pháp sau:

Thứ nhất: Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động

Phân loại chi phí là công việc đầu tiên, đặt nền móng cho sự vận hành của hệ thống KTQT tại các DN nói chung và DN nhựa nói riêng. Khi phân loại chi phí nên theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động của chi phí. Chi phí nên được phân chia thành: biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp dựa trên nhiều nguồn phát sinh chi phí:

- Chi phí nguyên vật liệu chính (hạt nhựa), nguyên vật liệu phụ và tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất là chi phí biến đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất thuộc nhóm biến phí.

- Đối với lương công nhân gián tiếp sản xuất, có bộ phận được trả lương theo tỷ lệ giá trị sản phẩm sản xuất sẽ mang tính biến đổi sẽ thuộc nhóm biến phí.

- Chi phí bảo dưỡng máy móc được coi là chi phí cố định trong trường hợp lịch bảo dưỡng và chi phí bảo dưỡng không có nhiều thay đổi trong các kỳ thuộc nhóm định phí.

- Chi phí năng lượng điện ở bộ phận sản xuất mang tính chất hỗn hợp vì nó bao gồm điện thắp sáng, điều hòa, quạt (định phí) và điện chạy máy (chi phí biến đổi phụ thuộc vào số giờ của máy chạy).

- Chi phí điện thoại dùng cho quản lý hành chính được xếp là chi phí hỗn hợp, bao gồm chi phí thuê bao cố định hàng tháng và chi phí phát sinh theo số lượng cuộc gọi thực tế.

Thứ hai: Xây dựng định mức chi phí dựa vào các hợp đồng tương lai

Do đặc điểm của DN Nhựa có sử dụng rất nhiều mã hạt nhựa nguyên vật liệu mà mỗi loại thường được cung cấp bởi các nhà cung ứng khác nhau, đơn giá của các nguyên liệu này luôn biến động liên tục và phụ thuộc rất nhiều vào sự biến động giá cả hạt nhựa thị trường thế giới, vì vậy cần xác định trước đơn giá dự kiến cho nguyên vật liệu đầu vào dùng cho sản xuất sẽ giúp hạn chế rủi ro chi phí nguyên vật liệu đầu vào. Hiện nay, các DN nhựa chỉ đến thời điểm đặt nguyên liệu mới nhận được báo giá từ các nhà cung cấp rồi mới so sánh ra quyết định ngay tức khắc sẽ dẫn đến bị động không tránh khỏi rủi ro về giá. Để hạn chế việc biến động chi phí nguyên vật liệu đầu vào có thể thực hiện mua nguyên vật liệu theo các hợp đồng tương lai, là hợp đồng được tiêu chuẩn hóa, được giao dịch trên sàn giao dịch, theo đó người mua hợp đồng có nghĩa vụ mua hàng vào một ngày trong tương lai với mức giá đã xác định trước. Bên mua có nghĩa vụ thanh toán tiền theo như thỏa thuận trong hợp đồng và có quyền nhận hàng vào một thời điểm trong tương lai. Để đảm bảo cho các hợp đồng trong tương lai được thực hiện, sàn giao dịch quy định biện pháp đảm bảo đối với cả bên mua và bên bán thông qua cơ chế ký quỹ thực hiện hợp đồng. Với lợi thế về chi phí giao dịch, cơ chế thanh toán thuận tiện, tính thanh khoản cao, số lượng và chất lượng được đảm bảo tiêu chuẩn hóa, hợp đồng giao sau đang ngày càng được nhiều DN nhựa trên thế giới và một số DN nhựa tại Việt Nam lựa chọn như là một công cụ hữu hiệu để quản lý chi phí nguyên vật liệu đầu vào. Đối với định mức chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN sẽ được tổng hợp và lập trên lịch sử chi phí phát sinh từ các kỳ trước và số dự kiến phát sinh trong kỳ này do các bộ phận trong DN và ban giám đốc tính toán. Dựa vào cơ sở phân loại chi phí thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp thì các chi phí này nên được lập theo từng nơi phát sinh chi phí như từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, phân xưởng, nhà máy, đơn hàng, phòng ban trong DN.

Thứ ba: Lập dự toán chi phí chi tiết theo từng quý

Dự toán chi phí nên dựa trên đơn hàng cần thiết sản xuất cung cấp và định mức kỹ thuật từng sản phẩm do phòng kỹ thuật công nghệ ban hành, định mức nguyên vật liệu tồn kho cuối kỳ do bộ phận kế toán vật tư cung cấp và định mức giá từng loại nguyên liệu được bộ phận xuất nhập khẩu và bộ phận mua hàng nội địa cung cấp. Cần lập dự toán chi tiết cho từng quý theo các chỉ tiêu số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ, tồn kho đầu kỳ, cuối kỳ. Do đặc thù trong sản xuất nhựa nhiều chủng loại sản phẩm, giá nguyên vật liệu đầu vào luôn biến động, nhưng chu kỳ sản xuất ngắn nên việc xây dựng dự toán chi phí theo từng quý sẽ dễ dàng trong việc lập dự toán và kiểm soát chi phí.

Thứ tư: Xác định đối tượng chịu phí là các sản phẩm

Các DN Nhựa nên áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC) để tính chi phí khuôn mẫu, chi phí khởi động dây chuyền cho những loại sản phẩm nào mà thực tế phải gánh chịu các loại chi phí này. Cụ thể, các chi phí khuôn mẫu, thiết kế, khảo sát, khởi động lại dây chuyền được tính là mức hoạt động theo loại sản phẩm, tức là liên quan đến từng loại sản phẩm mà không kể đến số lượng sản phẩm sản xuất (vì những sản phẩm thử nghiệm sau thiết kế chạy máy tỷ lệ lỗi rất lớn, những sản phẩm ổn định bước đầu thì lại không tính giá

ngay mà thường được gửi lại cho khách hàng dưới dạng hàng hóa phi mậu dịch không thanh toán). Các chi phí này có nguồn phát sinh là số lượng sản phẩm sản xuất. Sau khi xác định được chi phí khuôn mẫu, thiết kế, khảo sát, khởi động lại dây chuyền trực tiếp cho từng loại sản phẩm. Bộ phận kế toán nên tính giá thành cho từng loại sản phẩm theo công thức sau:

Tính giá thành sản xuất loại sản phẩm	=	Giá trị loại sản phẩm dở dang đầu kỳ	+	CP NVL TT	+	CP NC TT	+	CP khuôn mẫu, thiết kế khảo sát khởi động dây chuyền sản xuất loại sản phẩm	+	CP SXC khác phân bổ cho từng loại sản phẩm	+	Giá trị loại sản phẩm dở dang cuối kỳ
---------------------------------------	---	--------------------------------------	---	-----------	---	----------	---	---	---	--	---	---------------------------------------

Như vậy, việc áp dụng theo phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC) sẽ giúp DN nhựa xác định chính xác các chi phí cho từng đối tượng chịu phí phù hợp với đặc thù sản xuất sẽ đem lại hiệu quả cao trong quá trình sử dụng thông tin chi phí cho mục định quản trị.

Thứ năm: Áp dụng phương pháp ước lượng sản phẩm tương đương để xác định giá trị sản phẩm dở dang

Các DN Nhựa thường xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tức mặc định giá trị sản phẩm dở dang chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu. Thực tế đối với các sản phẩm nhựa phải trải qua nhiều công đoạn sản xuất, mỗi công đoạn đều có sản phẩm dở dang. Việc xác định giá trị sản phẩm dở dang theo định mức chi phí nguyên vật liệu chính như hiện nay tại các phân xưởng dẫn tới giá trị sản phẩm dở dang thiếu chính xác, dẫn đến nhiều khó khăn trong kiểm soát chi phí. Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo phương pháp ước tính sản lượng tương đương sẽ xác định chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí chế biến (vật liệu phụ, nhiên liệu, nhân công, chi phí sản xuất chung) từ đó tính toán được đầy đủ chi phí nằm trong sản phẩm dở dang góp phần tính toán giá thành sản phẩm sát với thực tế sản xuất.

Thứ sáu: Tăng cường công tác kiểm tra, kiểm soát

Tăng cường công tác kiểm tra, kiểm soát việc biến động giá và chất lượng của nguyên vật liệu. Các DN nhựa cần xem xét nguyên nhân của biến động như giá thị trường tại thời điểm mua nguyên vật liệu có tăng không, loại vật liệu mua trong kỳ có tốt hơn dẫn đến giá tăng hay do khâu quản lý giá mua nguyên vật liệu, quản lý quá trình xuất nguyên vật liệu còn lỏng lẻo gây thất thoát. Đối với chi phí nhân công trực tiếp cần xem xét nguyên nhân của biến động như chất lượng máy móc thiết bị, tay nghề của những công nhân, việc theo dõi và quản lý công nhân, việc tăng thời gian sản xuất để kịp thực hiện các đơn hàng gấp hay đơn giá tiền công nhân tăng trong kỳ cũng là yếu tố gây biến động tăng đối với chi phí nhân công trực tiếp. Việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí sản xuất chung cố định theo từng yếu tố phát sinh chi phí và khi phân tích biến động chi phí cũng phải dựa trên cơ sở sự thay đổi các nguồn phát sinh chi phí khác nhau. Để đánh giá và kiểm soát được chi phí thì cần phải xác định được nếu cùng một số giờ máy hoạt động và số lần khởi động dây chuyền như nhau thì chi phí thực tế phát sinh thay đổi như thế nào so với định mức chi phí. Để có thể so sánh bộ phận tập hợp chi phí nên thực hiện các bước sau:

- (1) Lập kế hoạch điều chỉnh, tức là lập lại dự toán chi phí cho mức độ hoạt động mới.
- (2) Sau khi lập lại dự toán chi phí cho mức độ hoạt động mới, tiến hành so sánh chi phí theo dự toán đã điều chỉnh với chi phí phát sinh thực tế.
- (3) Trên cơ sở so sánh số chi phí thực tế phát sinh với số dự toán đã điều chỉnh, nhà quản lý mới phân tích sự chênh lệch chi phí và đánh giá công tác kiểm soát chi phí tại phân xưởng sản xuất.

Thứ 7: Lập báo cáo cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra quyết định

Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận là công cụ hữu ích giúp cho nhà quản trị đưa ra các quyết định liên quan đến việc lựa chọn phương án với lợi nhuận tối ưu. Căn cứ vào các nguồn lực hiện có mà DN sẽ lựa chọn các phương án tối ưu chi phí để đạt mức lợi nhuận kỳ vọng. Tuy nhiên các báo cáo tài chính do kế toán tài chính lập phải đảm bảo tính thống nhất, tuân thủ quy định chuẩn mực, chủ yếu phản ánh các chỉ tiêu tổng quát bằng thước đo giá trị, trong khi các nhà quản trị cần các thông tin toàn diện và chi tiết, đặc biệt thông tin phải kịp thời, vì vậy KTQT nên cung cấp các báo cáo dạng mô hình toán học, đồ thị, biểu đồ, báo cáo cần được lập chi tiết cho từng phân xưởng sản xuất, từng sản phẩm, từng đơn hàng và từng loại chi phí

Trong công tác KTQT chi phí, việc thực hiện đồng bộ các giải pháp sẽ góp phần nâng cao chất lượng thông tin cung cấp cho các nhà quản trị ra quyết định. ■

Tài liệu tham khảo

1. Báo cáo Hiệp hội Nhựa Việt Nam, 2017
 2. Kiên Dương, 2018, Ngành nhựa Việt Nam và bài toán phụ thuộc nguồn nguyên liệu <https://vietnambiz.vn/nganh-nhua-viet-nam-va-bai-toan-phu-thuoc-nguon-nguyen-lieu-51660.html>, truy cập 23.4.2018
 3. Tạ Phúc Tâm, 2018, “KTQT chi phí tại công ty cổ phần Nhựa Hà Nội” Luận văn thạc sĩ, Nhà xuất bản Đại học Nông nghiệp Hà Nội
-

BÀN VỀ MÔ HÌNH QUẢN TRỊ CÔNG MỚI TRONG QUÁ TRÌNH ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀO KHU VỰC CÔNG

 TS. Phạm Quang Huy

Khoa Kế toán – Trường Đại học Kinh tế TP.HCM

Tóm tắt: Mô hình Quản trị công mới được đánh giá là một công cụ hiện đại đối với công tác cải cách quản trị trong khu vực công của một quốc gia. Đây cũng là một phương thức để giúp minh bạch hơn công tác tài chính kế toán trong khu vực công, giúp tăng cường việc thúc đẩy triển khai công tác kế toán quản trị (KTQT) cho những đơn vị trên cơ sở gia tăng trách nhiệm giải trình, thúc đẩy dự toán trên cơ sở kết quả. Tuy nhiên, hầu hết các nghiên cứu về KTQT chủ yếu thực hiện trong doanh nghiệp nhằm tăng tính hiệu quả hoạt động, trong khi đó thì khu vực công vẫn cần thiết có thông tin do KTQT cung cấp như các công ty, đặc biệt là trong giai đoạn hội nhập kinh tế nhanh của khu vực và thế giới. Mục tiêu chính của bài viết này, là cung cấp một bức tranh tổng quát về mô hình Quản trị công mới này cùng với 5 điểm chính và 8 nội dung cần thiết quan tâm khi ứng dụng vào KTQT công tại Việt Nam.

Từ khóa: KTQT, khu vực công, kế toán công, mô hình NPM, quản trị công mới.

Abstract: The New Public Management Model is considered to be a modern tool for governance reform in the public sector for any country. This is also an approach to assist more transparent of financial and accounting work in the public sector, enhance the promotion of management accounting for units on the basis of increased the characteristic of accountability, promote the budgeting which is based on the outcome as well as results of entities. However, most of the studies in management accounting have been primarily conducted in the enterprises for increasing operational efficiency, while the public sector organizations still needs information provided by management accounting as same as the firms, especially in the fast economic integration of the region and all over the world. Therefore, the main objective of this paper is to provide an overview picture of this new governance model, together with five key points and eight necessary concerns when applied to public managerial accounting in Vietnam.

Keywords: management accounting, public sector, public accounting, NPM, New Public Management

1. Giới thiệu

Cần phải khẳng định rằng, KTQT giúp thu thập các thông tin thực hiện (phát sinh trong quá khứ) và những thông tin liên quan đến hoạch định của doanh một tổ chức (dự kiến phát sinh trong tương lai, chẳng hạn như thông tin dự đoán hay dự tính thu chi) để phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán của chính đơn vị. Theo đó, lập kế hoạch là việc xây dựng các mục tiêu phải đạt và vạch ra các bước thực hiện để đạt được những mục tiêu đó (Garson & Overman, 1983). Các kế hoạch này có thể là kế hoạch dài hạn hoặc trung hạn hoặc sẽ là ngắn hạn. Còn dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu và chỉ rõ cách huy động, sử dụng các nguồn lực để đạt các mục tiêu đề ra. Với nội dung này thì KTQT có vai trò thu thập và cung cấp các thông tin đã và đang thực hiện để phục vụ cho việc

ra quyết định (Arora, 2003). Việc đưa ra quyết định là vô cùng quan trọng và cần thiết không chỉ trong khu vực tư mà còn giữ tính thiết yếu khu vực công.

Ngoài ra, công cụ KTQT còn giúp những nhà quản lý có thể thu thập thông tin nội bộ thực hiện phục vụ cho việc kiểm tra đánh giá sau này; giúp các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định bằng cách cung cấp thông tin thích hợp cũng như vận dụng các kỹ thuật phân tích hợp lý vào những tình huống khác nhau. Qua đây cho thấy, KTQT là một công cụ hiện đại, hỗ trợ tốt cho việc ra các quyết định trong tương lai. Nó giữ vai trò chủ đạo và chi phối toàn bộ hoạt động kinh doanh của tổ chức. Đó là cơ sở để đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn nhằm đảm bảo sự tồn tại và phát triển bền vững của chính đơn vị.

Xét về sự tiến trình chung của một nền kinh tế, bên cạnh sự vận động của các doanh nghiệp thuộc khu vực tư thì một bộ phận không nhỏ các đơn vị thuộc khu vực công cũng đang nắm giữ một lượng kinh phí khổng lồ, nhằm thực hiện các công việc theo chức năng và nhiệm vụ được giao. Qua nội dung này, các nhà lãnh đạo các đơn vị công không chỉ cần thông tin do công tác kế toán tài chính cung cấp mà KTQT cũng là một công cụ cần thiết, để giúp hoạch định chiến lược chung. Một trong những công cụ được khá nhiều quốc gia lựa chọn áp dụng như là một cách thức điều hành minh bạch, tính giải trình cao, đó chính là vận dụng Mô hình Quản trị công mới (Borins, 1995), được gọi tắt là mô hình NPM (New Public Management). Từ đó, mục tiêu chính của bài viết này là giới thiệu một bức tranh về mô hình NPM trên thế giới, sự ứng dụng trong KTQT cùng một số định hướng cơ bản khi áp dụng vào KTQT ở Việt Nam.

2. Tổng quan về Mô hình Quản trị công mới

2.1. Giới thiệu chung

Thuật ngữ “Quản trị công mới” là một khái niệm có tính triết lý thuộc về quản trị và được vận dụng trong công tác KTQT trên thế giới. Nội dung này thường áp dụng trong khu vực công của các quốc gia. Mô hình được sử dụng bởi một số chính phủ các nước vào những năm 1980 nhằm hiện đại hơn công tác điều hành, quản lý khu vực công mà chính phủ đang điều hành (Gruening, 1998). Từ đó, kể từ giai đoạn những năm 1980 trở về sau thì làn sóng cải cách khu vực công được diễn ra mạnh mẽ. Điều này cho thấy nhu cầu về quản trị minh bạch, có trách nhiệm và tính hữu ích của các quyết định kinh tế đã được khẳng định và ngày càng nhấn mạnh (Araujo & Filipe, 2001).

Đi vào tìm hiểu thế nào là NPM, vào đầu những năm 1980, Garson và Overman (1983) đã đưa ra khái niệm về NPM, đó là một nghiên cứu liên ngành về các khía cạnh quản trị chung và là một sự pha trộn của việc lập kế hoạch, tổ chức và kiểm soát các chức năng quản lý với việc quản trị nhân sự, tài chính, các nguồn lực vật chất hữu hình, thông tin và bản chất của chính trị trong từng đơn vị. Ngay từ những thời gian đầu này, có thể nhìn ra được NPM có chứa khá nhiều nội dung thuộc về KTQT. Sau đó, vào giữa năm 1990, S. Borins (1995) đã định nghĩa NPM là một khái niệm thuộc về quản lý hành chính công, bao gồm nhiều thành phần liên quan đến nhau, đó là: cung cấp các dịch vụ công với chất lượng cao để gia tăng giá trị của công dân; tăng quyền tự chủ của những nhà điều hành khu vực công; khen thưởng cho các tổ chức và cá nhân có thưởng trên cơ sở những gì họ đã đáp ứng các mục tiêu điều hành yêu cầu; làm cho nguồn lực về con người và các nguồn lực công nghệ thỏa mãn

tính sẵn có mà các nhà quản lý cần có để thực hiện tốt; và đánh giá cao khả năng cạnh tranh, và duy trì một thái độ cởi mở về những mục đích công.

Vào những khoảng thời gian ban đầu, NPM có nhiều tên khác nhau, chẳng hạn như: chủ nghĩa của sự quản trị, quản trị công trên cơ sở thị trường, mô hình giảm tải sự quan liêu hoặc một chính phủ doanh nhân. Ngay từ những ngày đầu tiên khi cải cách bằng việc áp dụng mô hình NPM này thì một giả thuyết đã được đưa ra chính là nếu khu vực công của các quốc gia định hướng hoạt động cho đơn vị mình gần như cách thức vận hành của các doanh nghiệp thuộc khu vực tư, nâng cao tính quản trị nội bộ thì sẽ giúp tăng cường tính hiệu quả, hạn chế phát sinh những chi phí không mong đợi, dẫn đến không phát sinh những ảnh hưởng tiêu cực đến các mục tiêu, sứ mệnh, nhiệm vụ của các đơn vị công (Mohammad & Farzana, 2003).

Nếu so sánh với các phương thức quản trị khác trên thế giới, thì mô hình NPM định hướng một cách cụ thể hơn, áp dụng phù hợp hơn trong công tác kế toán với kết quả đầu ra, thông qua quá trình quản trị ngân sách trong công tác kế toán. Đặc điểm cơ bản của NPM chính là tính định hướng và dẫn dắt theo thị trường, hướng đến sự hữu hiệu và hiệu quả, nỗ lực nâng cao giá trị, ứng dụng những kỹ thuật tiên tiến của khu vực tư vào hoạt động của khu vực công. Đặc điểm cụ thể của NPM theo Christopher Hood (1991) chính là 7 tính chất quan trọng sau:

- Tăng tính chuyên nghiệp của khu vực công như sự phát triển nhanh của khu vực tư.
- Tồn tại một chuẩn mực đánh giá thành quả hoạt động và đo lường hợp lý hơn.
- Nhấn mạnh tính kiểm soát nội bộ về những kết quả và đầu ra trong tổ chức.
- Phân chia một tổ chức thành nhiều bộ phận chi tiết theo đúng chức năng.
- Tăng tính cạnh tranh trong đơn vị công, từ đó sẽ dẫn đến việc tăng chất lượng.
- Chấp nhận điều hành và cách thức quản trị trong khu vực tư vào đơn vị công.
- Tăng tính kỷ luật và tính kinh tế đối với toàn bộ nguồn lực của tổ chức.

Qua đây, có thể tổng kết rằng mục tiêu chính của mô hình NPM chính là hướng đến bốn nội dung được viết tắt là QEAR (Mathiasen, 1999), chính là:

- Nâng cao chất lượng (Quality) của dịch vụ và sản phẩm công cho toàn xã hội.
- Nâng cao tính hữu hiệu và hiệu quả (Efficiency) của tổ chức trong khu vực công.
- Nâng cao trách nhiệm giải trình và công tác kế toán (Accounting) nội bộ của đơn vị.
- Nâng cao sự phản hồi (Response) thông tin từ các bên liên quan truyền đạt cho tổ chức.

2.2. Ưu điểm của mô hình NPM

Khái niệm về Quản lý công mới lần đầu tiên chính thức xuất hiện trong một quyển sách của tác giả Christopher Hood vào năm 1991 mặc dù trước đó đã xuất hiện NPM vào những năm 1980. NPM nhấn mạnh đến việc phân cấp, phân tán, và cung cấp dịch vụ công hướng đến sự hiện đại hóa (Sarker&Pathak, 2000). Mô hình này được công bố trên thế giới bởi nó đạt được những ưu điểm cụ thể như sau:

- Đạt được tính cạnh tranh một cách lành mạnh giữa các đơn vị công. Theo quan điểm của quốc tế thì các đơn vị công cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ công. Tuy nhiên, bản thân họ cũng luôn phải nỗ lực cải thiện chất lượng vì nếu không thì các khách hàng sử dụng sẽ chuyển

sang dùng những dịch vụ do doanh nghiệp trong khu vực tư cung cấp. Từ đó, NPM giúp nhấn mạnh đến vai trò của KTQT trong việc cải tiến hoạt động, hướng đến lợi ích của người sử dụng, chính là các khách hàng hay nói rộng hơn đó là công chúng của một đất nước.

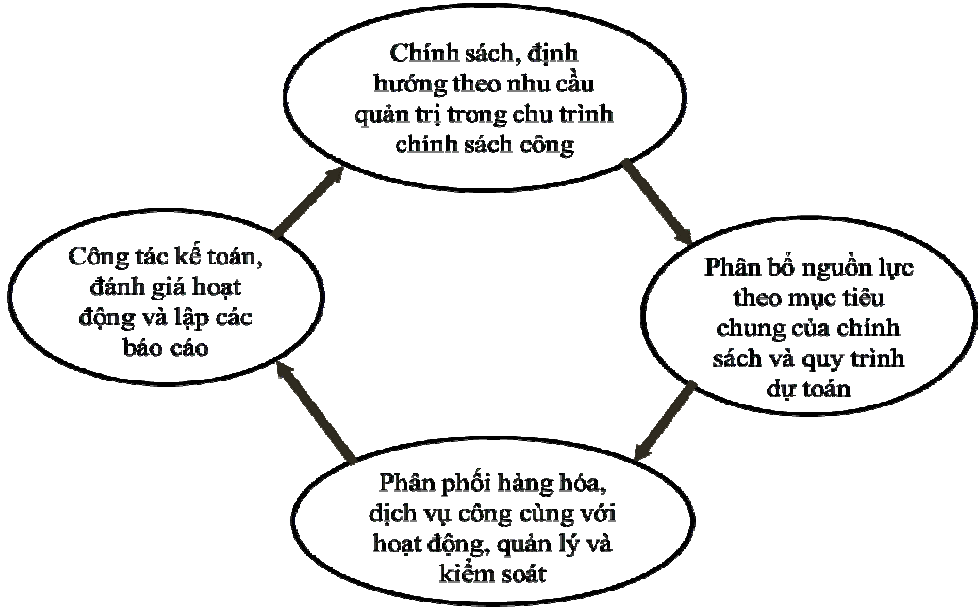
- Hiện đại hóa tổng thể tất cả nhiệm vụ công tác của các đơn vị công trong một quốc gia. Hầu hết tại các quốc gia thì khu vực công phát triển không có sự vượt bậc hoặc tốc độ chưa được tương xứng như mong đợi bởi nhiều nguyên nhân gây ra sự trì trệ. Do đó, khi áp dụng NPM sẽ tăng cường tính hội nhập, đẩy mạnh sự chủ động, tự chủ trong các hoạt động giữa các đơn vị công với nhau.

3. Mối quan hệ giữa NPM với KTQT khu vực công

Mô hình NPM được xem như một cách tiếp cận hiện đại về quản trị khu vực công, trong đó có một khía cạnh quan trọng chính là công tác kế toán. Những nội dung đầu tiên của NPM xuất phát từ Vương Quốc Anh trong những năm 70 của thế kỷ trước như một bước chuyển sang cách thức mới từ phương thức truyền thống về KTQT, đó là quản lý chi phí trong tổ chức công. Tuy nhiên, nếu áp dụng cách thức cũ thì những đơn vị công hoạt động không đạt được sự hiệu quả, thường xuyên không đáp ứng được mức dự toán ban đầu, chưa thể hiện sự sáng tạo trong ngân sách bởi còn nhiều tính cứng nhắc.

Bên cạnh đó, trong quá trình điều hành khu vực công, bên cạnh những số liệu do công tác kế toán tài chính cung cấp khi sử dụng ngân sách nhà nước, thực hiện những nhiệm vụ được giao với cơ cấu tổ chức đã được quyết định bởi cấp có thẩm quyền, các nhà lãnh đạo đơn vị cũng cần có những thông tin giúp hỗ trợ họ trong việc ra các quyết định điều hành, quản lý nội bộ theo đúng kế hoạch đã được đề ra. Điều này cần có được khi các đơn vị công hiểu được vai trò của KTQT trong một tổ chức bởi do việc quản trị giữ một vị trí quan trọng trong điều hành theo các chính sách công do nhà nước giao phó, ấn định theo mô hình như sau:

Hình 1: KTQT trong mối quan hệ với NPM



(Nguồn: Wouter, 2017)

Giữa khu vực tư và khu vực công thì có 5 điểm khác biệt cơ bản sau trong công tác KTQT, cụ thể bao gồm:

- Quyền lực quản trị tập trung vào một nhóm cá nhân cụ thể hoặc giữ những vị trí chính yếu trong công ty, nhưng đối với khu vực công thì lãnh đạo chỉ mang tính quản trị và phải vận hành theo những nguyên tắc, cơ chế, quy định cụ thể của từng lĩnh vực.

- Tính phát triển của một doanh nghiệp thì không có giới hạn cụ thể và sẽ tùy thuộc vào tình hình hoạt động kinh doanh của một doanh nghiệp, nhưng đối với khu vực công thì thời gian điều hành của thủ trưởng đơn vị là có giới hạn và phụ thuộc vào chu kỳ của việc bầu cử theo nhiệm kỳ hoạt động.

- Quá trình hoạt động của một doanh nghiệp tùy theo sản phẩm hay hàng hóa cụ thể, từ đó lãnh đạo các công ty sẽ ghi nhận các khoản chi phí hay doanh thu tăng thêm hoàn toàn chủ động theo ý định của ban lãnh đạo, nhưng đối với khu vực công thì nếu hoạt động theo mức kinh phí được giao, đều phải tuân thủ theo quy định, phần vượt chi phí hay thu khác đều phải là nội dung cần được giải trình cụ thể.

- Các công ty hiện nay để đánh giá được thành quả hoạt động sẽ phụ thuộc vào thước đo lợi nhuận là chủ yếu, nhưng đối với khu vực công thì mục tiêu để đo lường hoạt động không phải là lợi ích đạt được mà chính là kết quả của những chương trình được giao cho chính đơn vị đó với kinh phí sử dụng có hiệu quả hay không.

- Trong công tác KTQT, các doanh nghiệp sẽ vận dụng cách thức tính toán chi phí, khối lượng và lợi nhuận để làm cơ sở dự toán các dòng tiền, số lượng tồn kho... nhưng đối với khu vực công thì việc lập dự toán thực hiện theo quy định của luật pháp, dựa trên những tài liệu của nền kinh tế, của từng lĩnh vực hoạt động và quy chế chi tiêu nội bộ trong từng giai đoạn.

Từ đó, khi áp dụng mô hình NPM, các nhà khoa học khẳng định rằng, đây là việc quản trị theo hướng một doanh nghiệp mà thuật ngữ tiếng Anh gọi là Entrepreneurial Governments. Điều này giúp cho các đơn vị công không ỷ lại, không phụ thuộc vào ngân sách mà phải biết sử dụng kinh phí có được để thực thi sao cho hiệu quả là tối ưu nhất trong từng năm tài chính, thúc đẩy tính kiểm soát theo hướng vì người dân cộng đồng, tác động đến việc đo lường thành quả hoạt động dựa vào kết quả (outcomes) chứ không phải chỉ đơn giản là đầu ra (outputs) của một đơn vị. Từ đó, sẽ làm nền tảng cho việc phát triển các công cụ KTQT cụ thể. Nói một cách khác, NPM được xem là nền tảng để các đơn vị công thay đổi phù hợp với nền kinh tế, nhằm ứng dụng tốt những công cụ hiện đại hơn của KTQT trên thế giới.

4. Định hướng cho Việt Nam và kết luận

Xu hướng toàn cầu hóa đang ngày càng tác động mạnh mẽ đến nền kinh tế của các quốc gia trên thế giới cũng như Việt Nam. Với tốc độ phát triển nhanh của nền kinh tế, các đơn vị công không chỉ dừng lại ở việc theo chức năng và nhiệm vụ, mà còn phải luôn phấn đấu, gia tăng chất lượng của hoạt động, nhằm đạt được sự thừa nhận của người dân và cộng đồng quốc tế. Hiện nay, sự phát triển nhanh chóng của thông tin, phương tiện kỹ thuật trong việc áp dụng vào hoạt động chuyên môn của đơn vị dẫn đến nhu cầu về thông tin càng cao của các nhà quản trị trong các đơn vị công về những hoạt động nội bộ mà họ không thể rút ra được từ các báo cáo của công tác kế toán tài chính (Koppenjan, 2015). Dựa vào thông tin của

KTQT, các nhà quản trị đơn vị sẽ thuận lợi hơn trong việc tính toán, hoạch định, dự toán sau đó là đưa ra chiến lược hoạt động, điều hành phù hợp. Nếu xét trong từng bộ phận cụ thể trong đơn vị, việc quản lý các hoạt động, thu nhập của công chức viên chức, nguồn kinh phí ngân sách, chênh lệch thu chi các hoạt động, phần thặng dư thâm hụt... đang rất cần sự kiểm soát chặt chẽ.

Do vậy, công tác KTQT mang đến nhiều thông tin và giúp kiểm soát các nguồn lực của tổ chức (Christensen & Leagreid, 2002). KTQT đang trở thành một điều không thể thiếu để nhà quản trị trong các đơn vị công phát huy tối đa trong việc quản trị mà còn phục vụ cho việc đề xuất giải pháp và ra quyết định như lập kế hoạch, tổ chức phương án thực thi nhiệm vụ, giám sát các vấn đề đặt ra, cải thiện chất lượng đơn vị về công tác quản trị chung.

Trong bối cảnh đó, các đơn vị công nói riêng cần phải có hệ thống KTQT trên cơ sở vận dụng mô hình Quản trị công mới NPM thật tốt, để giúp cho Thủ trưởng có thể nắm bắt được các thông tin về hoạt động của đơn vị một cách nhanh chóng, chính xác nhằm đưa ra những quyết định đúng đắn và kịp thời (Sanderson, 2001). Đi vào cụ thể từng nội dung chi tiết của mô hình NPM trong mối quan hệ với KTQT, các tổ chức công tại Việt Nam có thể cân nhắc chú ý một số gợi ý ở 5 điểm chính như sau:

- Nâng cao tính phân cấp ngân sách Nhà nước trong mối quan hệ giữa bộ phận kế toán các cấp với nhau và dự toán kinh phí hoạt động hướng đến kết quả đầu ra, không phụ thuộc nhiều vào quá khứ của đơn vị.

- Tập trung vào việc lựa chọn và áp dụng các mô hình lập dự toán hiện đại, sao cho không chỉ tách biệt thành những khoản mục cụ thể, mà còn có thể tính toán theo từng ngành, từng lĩnh vực trong một nền kinh tế.

- Hoạch định việc sử dụng các nguồn lực kinh tế như tài chính công và tài sản công, sao cho hướng đến sự minh bạch như một doanh nghiệp sử dụng tài sản có giới hạn của công ty trong công tác điều hành.

- Sắp xếp lại bộ máy nhân sự sao cho tăng cường được sự hiệu quả trong quá trình thực hiện các công việc được giao, tránh xảy ra tình trạng dư thừa nguồn nhân lực không phù hợp trong các khâu của đơn vị.

- Áp dụng phương thức đánh giá thành quả hoạt động một cách công bằng, không tạo ra những điều chưa phù hợp trong xác định kết quả các chương trình, các dự án, đơn hàng để tạo ra kết quả hoàn toàn thích hợp với những gì đã bỏ ra ban đầu.

Với năm nội dung trên, theo tác giả Anwar (2007) khi đi vào chi tiết của KTQT thì mô hình NPM nếu được triển khai vận dụng vào khu vực công tại Việt Nam sẽ cần quan tâm đến 8 công việc cụ thể như sau:

- (1) Xác định lại đối tượng khách hàng của đơn vị mình phải tiếp cận, phải phục vụ trong từng lĩnh vực cụ thể là gì. Khách hàng ở đây trong đơn vị công cần phải hiểu theo một nghĩa rộng, đó chính là người dân tham gia vào quá trình sinh hoạt cũng như các đối tượng khác có giao dịch với đơn vị. Điều này là quan trọng vì nó sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá hiệu quả của nhà quản trị đơn vị công bởi KTQT phải có đối tượng khách hàng rõ ràng.

- (2) Cung cấp nhiều sự lựa chọn cho các đối tượng trong xã hội. Chính phủ các nước cần tiến hành tập trung các hoạt động vào từng nhóm đơn vị, hạn chế sự phân tán cũng như

một cơ quan cung cấp chỉ một hoặc một số ít chức năng. Điều này sẽ dẫn đến lãng phí nguồn lực vật chất và nguồn nhân lực, tạo sự không hiệu quả trong điều hành.

(3) Ngăn chặn các vấn đề về hệ thống kế toán có thể bị lỗi hoặc bị thất bại trong quá trình thực hiện theo các mục tiêu nội bộ đã được thiết lập. Những vấn đề phát sinh trong hệ thống thông tin kế toán không thể ảnh hưởng đến công tác kế toán tài chính mà còn gây ra những dự toán sai lệch trong công tác KTQT bởi do cùng sử dụng chung một số liệu của đơn vị.

(4) Tập trung vào việc tạo ra nguồn thu mới và hợp lý chứ không phải chỉ quan tâm đến công tác chi đối với những gì sẵn có. Thủ trưởng các đơn vị công dựa vào số liệu của kế toán tài chính để nhận định được nguồn thu và các khoản chi. Đơn vị tiến hành xem xét cơ cấu nguồn thu, chủ động phối hợp với các bộ phận để đảm bảo giữ vững ổn định nguồn thu cho đơn vị, tìm kiếm những nguồn mới.

(5) Giảm mức độ tập trung quyền lực vào bộ phận cấp cao. Thủ trưởng cần hiểu rằng, KTQT không chỉ giới hạn trong bộ phận kế toán mà là tất cả những phòng ban trong đơn vị. Nếu chỉ tập trung vào một bộ phận thì sẽ dễ dàng xảy ra sai phạm, ảnh hưởng công tác hoạch định theo chiến lược.

(6) Triển khai công việc theo cơ chế thị trường. Nếu như các đơn vị công tại Việt Nam bỏ đi cơ chế đóng cửa, thực hiện các nhiệm vụ có tính cạnh tranh, hoạt động theo sự vận hành của thị trường thì kết quả hoạt động sẽ hiệu quả, khả quan, hạn chế được sự chậm trễ trong hoạt động của đơn vị.

(7) Tăng cường chuyên môn về kế toán cho ban lãnh đạo. Đặc biệt, bên cạnh kỹ năng quản lý và điều hành theo nhiệm vụ, nhà quản trị đơn vị cũng cần hiểu biết về KTQT để có sự nhận định một cách đúng đắn và đầy đủ đối với thông tin do kế toán cung cấp về hoạt động và thành quả chuyên môn từng bộ phận.

(8) Giảm khoảng cách giữa khu vực tư và khu vực công trong số liệu của kế toán. Hầu hết các quốc gia, kế toán đã có sự kết nối chung, tạo ra một cơ sở dữ liệu để có sự đối chiếu giữa sự biến động của doanh nghiệp và ngành nghề do đơn vị công quản lý.

Tóm lại, khi áp dụng NPM vào hoạt động của đơn vị thuộc khu vực công thì công tác KTQT sẽ đạt được nhiều lợi ích về tính hữu hiệu, hiệu quả trong chi phí, tính cạnh tranh gia tăng, tăng cường sự linh hoạt theo từng thời điểm cụ thể của nền kinh tế, tăng sự phản hồi nhanh chóng do biến đổi của các yếu tố cũng như hướng đến nhu cầu của người dân và các bên có liên quan với chính hoạt động của từng loại hình đơn vị cụ thể. ■

Tài liệu tham khảo

Anwar, S(2007). *New Public Management. Program Leader, Public Sector Governance, World Bank Institute, Workshop on Performance Accountability and Integrity.*

Araujo, J. &Filipe, F. E (2001). *Improving PublicService Delivery: The Crossroads between NPM and TraditionalBureaucracy. Public Administration, 79(4).*

Arora, Ramesh K (2003). *New Public Management: Emerging Concerns. Prashasnika, Volume XXX, Number 2.*

Borins, S (1995). *The New Public Management is Here to Stay. CanadianPublic Administration, 38(1).*

- Christensen, T. & Leagreid, P(2002). New Public Management: TheTransformation of Ideas and Practice. Aldershot: Ashgate.*
- Garson, G. D. and E. S. Overman (1983). Public Management Research inthe United States. New York: Prager.*
- Gruening, G (1998). Origin and Theoretical Basis of the New PublicManagement. (IPMN Conference paper available on the internet).*
- Koppenjan, J (2015). New Public Governance: a framework. International Summerschool on Smart networks and Sustainable Partnerships Snekkersten, Denmark, pp. 1-34.*
- Mohammad, E. & Farzana, N (2003). Origin, Ideas and Practice of New Public Management: Lessons for Developing Countries. Asian Affairs, 25(3), pp. 30-48, July-September.*
- Sanderson, I (2001). Performance Management, Evaluation and Learningin Modern Local Government. Public Administration, 79(2).*
- Sarker, A. E. & R. D. Pathak (2000). New Public Management: AnAnalytical Review. Productivity, 41(1).*
-

NỘI DUNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP HIỆN NAY

 **TS. Trần Tuấn Anh* - TS. Đỗ Thị Thu Hằng***

***Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh**

Tóm tắt: Kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) là công cụ quản lý hữu hiệu giúp nhà quản lý kiểm soát chi phí, hạ giá thành sản phẩm, đồng thời nâng cao chất lượng sản phẩm và cung cấp thông tin giúp nhà quản lý trong việc điều hành và ra quyết định sản xuất, kinh doanh. Vì vậy, các doanh nghiệp (DN) cần sử dụng KTQTCP vào trong đơn vị mình. Tuy nhiên, để áp dụng KTQTCP vào đơn vị cho phù hợp, các DN cần xác định nội dung KTQTCP cho từng loại DN dựa vào đặc điểm sản phẩm của DN. Trong bài viết này, nhóm tác giả tập trung phân tích nội dung KTQTCP cho doanh nghiệp xây lắp (DNXL) và DN sản xuất, chế biến thức ăn chăn nuôi.

I. Đặt vấn đề

Trong DN, việc tối thiểu hóa các chi phí luôn là mục tiêu hàng đầu của các nhà quản trị. Nhu cầu sử dụng thông tin của các nhà quản trị cũng ngày càng đa dạng, mục đích quản lý, kiểm tra, kiểm soát của các nhà quản lý ở mỗi DN đều khác nhau. Mặt khác, do trong DN tồn tại rất nhiều các khoản chi phí. Vì vậy, để phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh có hiệu quả, nhà quản trị cần phải kiểm soát được chi phí, một trong những công cụ kiểm soát chi phí hiệu quả nhất hiện nay là sử dụng công cụ KTQTCP vào đơn vị.

Để hiểu và áp dụng KTQTCP vào đơn vị đạt hiệu quả cao, nhà quản trị cần phân tích đặc điểm sản phẩm của DN ảnh hưởng đến nội dung KTQTCP như thế nào để từ đó xây dựng nội dung KTQTCP cho phù hợp với đơn vị.

II. Nội dung KTQTCP trong DN hiện nay

Nội dung KTQTCP tại DN sản xuất, chế biến thức ăn chăn nuôi

DN sản xuất, chế biến thức ăn chăn nuôi đặc điểm sản phẩm gồm những đặc điểm sau:

Đặc điểm sản phẩm thức ăn chăn nuôi là sản phẩm có tính tương đồng về nguyên liệu, kích cỡ và giá trị.

Sản phẩm thức ăn chăn nuôi có giá trị nhỏ, khối lượng sản phẩm lớn.

Danh mục sản phẩm sản xuất có tính chất ổn định, ít biến động.

Đặc điểm công nghệ sản xuất thức ăn chăn nuôi mang tính chất sản xuất hàng loạt. Quy trình sản xuất thức ăn chăn nuôi là quy trình sản xuất liên tục và khép kín.

Từ đặc điểm trên, nội dung KTQTCP trong DN sản xuất, chế biến thức ăn chăn nuôi bao gồm 4 nội dung cơ bản sau:

- (1) Nhận diện chi phí
- (2) Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí
- (3) Chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm
- (4) Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Nội dung KTQTCP tại các DNXL

Trong DNXL, sản phẩm xây lắp gồm các đặc trưng sau:

Sản phẩm xây lắp mang tính chất riêng lẻ, được sản xuất theo đơn đặt hàng nên chi phí bỏ vào sản xuất thì công cũng hoàn toàn khác nhau giữa các công trình, ngay cả khi công trình thi công theo các thiết kế mẫu nhưng được xây dựng ở những địa điểm khác nhau với các điều kiện thi công khác nhau thì chi phí sản xuất cũng khác nhau. Các DN xây dựng cần tính giá theo từng công trình, hạng mục công. Đặc điểm này ảnh hưởng trực tiếp đến khía cạnh KTQTCP sản xuất và tính giá thành sản phẩm.

Sản phẩm xây dựng cơ bản được xây dựng trên cơ sở các DN xây dựng được chỉ định thầu hoặc đã thắng thầu. Để thắng thầu thì đòi hỏi các DN xây dựng phải xây dựng cho mình giá dự thầu hợp lý. Đặc điểm này ảnh hưởng đến khía cạnh KTQTCP là xây dựng giá dự thầu. Việc xây dựng giá dự thầu hợp lý giúp DN tăng cơ hội trúng thầu.

Mặt khác, sản phẩm xây dựng cơ bản có khối lượng và giá trị công trình lớn, thời gian thi công tương đối dài. Các công trình xây dựng cơ bản thường có thời gian thi công kéo dài, có công trình phải xây dựng hàng chục năm mới xong. Trong thời gian thi công chưa tạo ra sản phẩm cho xã hội nhưng lại sử dụng nhiều vật tư, nhân lực của xã hội. Đặc điểm này ảnh hưởng trực tiếp đến KTQTCP trên ba khía cạnh: Nhận diện chi phí; Công tác xây dựng định mức chi phí, lập dự toán chi phí cho từng công trình, hạng mục công trình; Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Mỗi sản phẩm xây dựng có địa điểm xây dựng khác nhau. DN xây dựng thường phân quyền cho chủ nhiệm công trình trực tiếp điều hành giám sát công trình. Vì vậy, DN xây dựng cơ chế quản lý đa dạng. Đặc điểm này ảnh hưởng trực tiếp đến nội dung KTQTCP trong việc xây dựng các trung tâm chi phí.

Từ phân tích đặc điểm sản phẩm của DNXL, DNXL xây dựng nội dung KTQTCP gồm các nội dung sau:

- (1) Nhận diện chi phí
- (2) Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí
- (3) Chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm
- (4) Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.
- (5) Kế toán trách nhiệm

Nội dung KTQTCP cụ thể như sau:

(1) Nhận diện chi phí

- *Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động*

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành ba loại là biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

Có 3 phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thành yếu tố biến phí và định phí: Phương pháp cực đại - cực tiểu; Phương pháp bình phương nhỏ nhất; Phương pháp đồ thị phân tán.

- *Phân loại chi phí theo mối quan hệ với báo cáo tài chính*

Theo cách phân loại này, chi phí được chia thành hai loại là chi phí thời kỳ và chi phí

sản phẩm.

- *Phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí cho đối tượng hạch toán chi phí.*

Theo cách phân loại này chi phí phân thành hai loại là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

- *Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định*

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành 2 dạng: Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- *Phân loại chi phí theo việc lựa chọn các phương án kinh doanh*

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành ba loại là chi phí cơ hội; chi phí chênh lệch; chi phí chìm.

(2) Xây dựng định mức chi phí và dự toán chi phí trong DNXL

● Xây dựng định mức chi phí trong DNXL

- * *Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLT)*

Định mức CPNVLT gồm: Vật liệu chính, vật liệu phụ... cần cho việc thực hiện và hoàn thành khối lượng công tác xây dựng.

Định mức CPNVLT được xác định bằng công thức sau:

$$\text{Định mức CP NVL cho một đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Định mức đơn giá NVL cho 1 đơn vị sản phẩm}}{\text{Định mức khối lượng NVL cho 1 đơn vị sản phẩm}} \times$$

Định mức đơn giá cho một nguyên liệu trực tiếp phản ánh cuối cùng của một đơn vị nguyên liệu trực tiếp sau khi đã trừ đi mọi khoản chiết khấu và khoản chi phí thu mua nguyên vật liệu.

Định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh số lượng nguyên vật liệu đầu vào để đảm bảo cho sản xuất một đơn vị sản phẩm. Định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm:

+) Định mức đơn giá nguyên vật liệu mua vào: Là dự kiến đơn giá của nguyên vật liệu xuất dùng. Nó được tính theo trị giá vốn thực tế của nguyên vật liệu khi xuất dùng theo dự kiến.

+) Định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh lượng nguyên vật liệu tiêu hao để sản xuất một sản phẩm.

+) Định mức lượng của vật liệu tính cho sản phẩm hỏng cho phép.

- * *Định mức chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT)*

Định mức CPNCTT là chi phí cần thiết để trả lương cho công nhân để thực hiện 1 sản phẩm cũng bao gồm định mức về đơn giá của một đơn vị thời gian lao động trực tiếp với định mức lượng thời gian cần để hoàn thành một đơn vị sản phẩm.

$$\text{Định mức CP nhân công trực tiếp} = \frac{\text{Định mức đơn giá tiền công cho 1 đơn vị sản phẩm}}{\text{Định mức lượng thời gian cho 1 đơn vị sản phẩm}} \times$$

Định mức về giá bao gồm lương cơ bản, tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo tỷ lệ quy định tính vào lương.

Định mức về lượng phản ánh thời gian cho phép để hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm.

*** Định mức chi phí sử dụng máy thi công (CPSDMTC)**

Định mức CPSDMTC được lập theo công thức sau:

$$\frac{\text{Định mức}}{\text{CPSDMTC}} = \frac{\text{Định mức giá máy}}{\text{thi công}} \times \frac{\text{Định mức lượng máy}}{\text{thi công}}$$

Định mức giá máy thi công: CPSDMTC thường bao gồm những chi phí cố định như chi phí khấu hao, sửa chữa. Định mức chi phí này phụ thuộc vào khối lượng thi công dự kiến hoặc khả năng sản xuất thi công của DN.

Định mức lượng máy thi công: Đối với mỗi loại công trình cần xác định thời gian lao động, thời gian chuẩn bị lao động, thời gian trước lao động, thời gian sau lao động.

*** Định mức chi phí sản xuất chung (CPSXC)**

CPSXC là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động thi công, phát sinh ở công trường. CPSXC bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Định mức biến phí và định mức chi phí thuộc chi phí chung đều được lập theo công thức sau:

$$\frac{\text{Định mức}}{\text{CPSXC}} = \frac{\text{Định mức}}{\text{biến phí SXC}} + \frac{\text{Định mức}}{\text{định phí SXC}}$$

Định mức biến phí sản xuất chung cũng được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng thời gian cho phép. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá CPSXC phân bổ. Định mức thời gian phản ánh số giờ của hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ CPSXC cho một đơn vị sản phẩm.

Định mức định phí sản xuất chung cũng được xây dựng tương tự như ở phần biến phí.

• Lập dự toán chi phí

+) Dự toán xây lắp công trình/ hạng mục công trình (CT/HMCT)

Dự toán xây lắp CT/HMCT được lập như sau:

$$\frac{\text{Dự toán xây lắp}}{\text{CT/HMCT trước thuế}} = \frac{\text{Chi phí}}{\text{trực tiếp}} + \frac{\text{Chi phí}}{\text{chung}} + \frac{\text{Thu nhập}}{\text{chịu thuế tính trước}} + \frac{\text{Thuế GTGT}}{\text{đầu ra}}$$

Trong đó:

Chi phí trực tiếp bao gồm: CPNVLT, CPNCTT, CPSDMTC.

Chi phí chung bao gồm chi phí của nhân viên tại đội thi công, chi phí quản lý DN...

+) Dự toán chi phí

Để lập dự toán chi phí thì cơ sở quan trọng là phải tiến hành lập dự toán xây lắp cho từng CT/HMCT. Căn cứ vào dự toán xây lắp CT/HMCT DN lập dự toán chi phí chi tiết cho từng CT/HMCT như: Dự toán CPNVLT, dự toán CPNCTT, dự toán CPSDMTC và dự toán CPSXC. Các dự toán này lập hàng năm, hàng quý.

Dự toán được lập hàng năm chính là sự tổng hợp kế hoạch dự toán CPNVLT, dự

toán CPNCTT, dự toán CPSXC, dự toán CPSDMTC của từng CT/HMCT trong năm, quý, tháng.

Dự toán CPNVLTT

Dự toán CPNVLTT phản ánh tất cả CPNVLTT cần thiết để đáp ứng yêu cầu thi công CT/HMCT. Dự toán CPNVLTT được xác định như sau:

$$\text{Dự toán CPNVLTT} = \text{Khối lượng công việc xây dựng} \times \text{Định mức đơn giá cho 1 đơn vị nguyên vật liệu} + \text{Chênh lệch vật tư (nếu có)}$$

Dự toán CPNCTT

Dự toán CPNCTT được xây dựng từ dự toán xây lắp CT/HMCT. Dự toán CPNCTT là việc dự tính tổng số tiền lương của công nhân liên quan đến việc xây dựng CT/HMCT. Dự toán này giúp DN duy trì lực lượng lao động vừa đủ để đáp ứng yêu cầu sản xuất, tránh tình trạng lãng phí trong sử dụng lao động. Dự toán CPNCTT còn là cơ sở để DN lập dự toán về đào tạo, tuyển dụng trong quá trình hoạt động sản xuất.

Dự toán CPNCTT:

$$\text{Dự toán CPNCTT} = \text{Thời gian cần thiết để hoàn thành CT/ HMCT} \times \text{Định mức đơn giá CPNCTT tính cho 1 đơn vị khối lượng xây dựng}$$

Trong đó:

$$\text{Thời gian cần thiết để hoàn thành CT/ HMCT} = \frac{\text{Định mức thời gian để hoàn thành một khối lượng HMCT}}{\text{Khối lượng HMCT}}$$

Dự toán CPSDMTC

Dự toán CPSDMTC được lập căn cứ vào dự toán khối lượng máy thi công sử dụng cho từng CT/HMCT. Các nhân tố ảnh hưởng đến CPSDMTC: Dự toán CPNVLTT sử dụng cho từng CT/HMCT; dự toán chi phí lương nhân viên điều khiển máy cho từng CT/HMCT; dự toán số giờ máy thi công thực hiện cho từng CT/HMCT, dự toán số khấu hao máy thi công cho từng CT/HMCT, dự toán đơn giá máy thi công tại địa phương.

Dự toán CPSDMTC được lập theo công thức sau:

$$\text{Dự toán CPSDMTC} = \text{Khối lượng xây dựng hoàn thành} \times \text{Định mức chi phí sử dụng máy thi công cho 1 đơn vị khối lượng xây dựng}$$

Dự toán CPSXC

Dự toán CPSXC là dự toán các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động thi công, phát sinh ở công trường.

Dự toán CPSXC được lập theo công thức sau:

$$\text{Dự toán CPSXC} = \text{Dự toán biến phí SXC} + \text{Dự toán định phí SXC}$$

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp (CPQLDN)

Dự toán CPQLDN bao gồm các khoản chi phí ước tính sẽ phát sinh trong kỳ kế hoạch

ở lĩnh vực ngoài thi công. Dự toán CPQLDN cũng được lập theo tính chất tác động của chi phí theo kết quả hoạt động.

Dự toán chi phí tài chính

Dự toán chi phí tài chính là các khoản dự toán liên quan đến hoạt động tài chính trong kỳ của DN. Dự toán này sẽ giúp DN chủ động trong việc vay vốn và sử dụng hiệu quả nguồn vốn vay trong kinh doanh.

(3) Chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

- Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

- * Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp truyền thống bao gồm: Phương pháp tính giá thành giản đơn (phương pháp trực tiếp); Phương pháp tính giá thành định mức; Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng.

- * Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp hiện đại bao gồm: Phương pháp xác định chi phí theo chi phí theo hoạt động; Phương pháp xác định chi phí mục tiêu.

Mặt khác, thời gian thi công tương của sản phẩm tương đối dài nên kỳ tính giá thường không xác định hàng tháng như trong sản xuất công nghiệp mà được xác định theo thời điểm khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành hay thực hiện bàn giao thanh toán theo giai đoạn quy ước tùy thuộc vào kết cấu đặc điểm kỹ thuật và khả năng về vốn của đơn vị xây lắp. Đặc điểm này ảnh hưởng đến kỳ tính giá thành tại công trình, hạng mục công trình.

(4) Ứng dụng phân tích thông tin cho việc ra quyết định

Vận dụng một cách hiệu quả nhất các phương pháp sử dụng thông tin các DN sẽ có được các thông tin hữu ích nhất để ứng dụng trong việc ra quyết định trong DNXL. Quyết định bỏ thầu hay tiếp tục thầu; Quyết định tự thi công hay khoán lại; Quyết định trong trường hợp năng lực sản xuất kinh doanh của DN bị hạn chế; Ngoài ra, DNXL tiến hành xác định giá dự thầu.

Để phân tích thông tin thích hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành bốn bước:

Bước 1: Tập hợp tất cả thông tin về các khoản thu và chi có liên quan với những phương án đầu tư đang được xem xét.

Bước 2: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau ở các phương án đầu tư đang xem xét.

Bước 4: Những khoản thu và chi còn lại là các thông tin thích hợp cho việc chọn lựa quyết định đầu tư ngắn hạn.

(5) Kế toán trách nhiệm

Trung tâm chi phí là một trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chỉ có quyền kiểm soát sự phát sinh của chi phí, không có quyền điều hành lợi nhuận và vốn đầu tư

Trung tâm chi phí thường được chia thành hai dạng đó là trung tâm chi phí kỹ thuật và các trung tâm chi phí tùy ý.

Trung tâm chi phí kỹ thuật (Engineered cost center) là trung tâm trách nhiệm mà chi phí có những căn cứ kỹ thuật để ước tính.

Đánh giá trung tâm này, so sánh chênh lệch chi phí thực tế và chi phí định mức.

Chênh lệch chi phí = Chi phí thực tế - Chi phí định mức

Trung tâm chi phí tùy ý (Discretionary cost center) là trung tâm chi phí mà mối quan hệ giữa đầu ra và đầu vào ở trung tâm là không chặt chẽ. Trong DN XD, điển hình về các trung tâm này là phòng tổ chức hành chính (đầu ra là các nhân sự có năng lực phù hợp), phòng kế toán (đầu ra là các báo cáo trung thực và đáng tin cậy), phòng kinh doanh,...

Đánh giá chủ yếu dựa vào so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán.

Chênh lệch chi phí = Chi phí thực tế - Chi phí dự toán

Kết luận

Trong môi trường cạnh tranh toàn cầu hóa như hiện nay, các DN đang đứng trước những thách thức cạnh tranh hết sức gay gắt, để tồn tại và phát triển các DN cần phải xác định nội dung KTQTCP thông qua phân tích, đánh giá sản phẩm của đơn vị mình để áp dụng nội dung KTQTCP một cách hợp lý và hiệu quả nhằm hạ giá thành sản phẩm tăng lợi nhuận đồng thời tăng chất lượng sản phẩm trong môi trường cạnh tranh toàn cầu hiện nay. ■

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Phú Giang (2005), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB Tài chính, Hà Nội.
 2. Nguyễn Đăng Hạc (2011), *Hạch toán kế toán trong xây dựng*, NXB Xây dựng
 3. Đặng Thị Hòa (2006), *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
 4. Lê Công Hoan (2010), *Quản trị xây dựng*, NXB Đại học kinh tế Quốc dân.
 5. Lê Tự Tiến (1998), *Phân tích Kinh tế hoạt động sản xuất kinh doanh của DN xây dựng*, NXB Xây dựng.
 6. Ander Rom (2008), *Management accounting and intergrated information system*, Samfundslitteratur Publishers.
 7. Barfield, Raiborn & Kinney (1998), " *Cost Accounting: Traditions and Innovation*", South - Western college Publishing, Cincinnati.
 8. Carlos Manuel Ferreira Lima – carlos – manuel – lima@sapo.pt, Faculdade de Economia do Porto, "The Applicability of the Principles of ActivityBased Costing System in a Higher Education Institution", p57-65.
 9. David Naranjo - Gil (2004) "The Role of Sophisticated Accounting System in Strategy Management". *The international Journal of digital accounting research*, Vol.4(No 8), p125-144.
 10. Drury (2001), *Management Accounting for business Decision*, Thomson earning, United Kingdom.
-

NHÂN TỐ TỔNG HỢP ĐẠI DIỆN QUẢN TRỊ CÔNG TY TÁC ĐỘNG ĐẾN HÀNH VI QUẢN TRỊ LỢI NHUẬN CỦA CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT NIÊM YẾT Ở VIỆT NAM
REPRESENTATIVE TOTAL FACTOR CORPORATE GOVERNANCE AFFECTING EARNINGS MANAGEMENT OF MANUFACTURING COMPANIES LISTED IN VIETNAM

TS. Lê Đình Trục – Trường Đại học Kinh tế TP.HCM
Ths. Ngô Nhật Phương Diễm – Trường Đại học Tài chính Marketing

Tóm tắt: Nghiên cứu này nhằm đánh giá tác động quản trị công ty thông qua hai nhân tố tổng hợp hội đồng quản trị (HDQT) và ban kiểm soát (BKS) đến hành vi quản trị lợi nhuận (QTLN) thông qua mẫu dữ liệu gồm 58 công ty sản xuất niêm yết từ 2012 đến 2016 tại thị trường chứng khoán Việt Nam. Kết quả hồi quy theo mô hình ước lượng ngẫu nhiên đo lường mức độ bất thường dòng tiền, bất thường chi phí sản xuất và bất thường chi phí tùy ý đại diện hành vi QTLN theo mô hình Roychowdhury (2006) thừa nhận nhân tố tổng hợp HDQT có mối tương quan ngược chiều và có ý nghĩa thống kê với hành vi QTLN. Đồng thời, nghiên cứu cũng thừa nhận các biến kiểm soát trong mô hình hồi quy như công ty kiểm toán big4, dòng tiền thuần từ hoạt động kinh doanh có mối tương quan âm đến hành vi QTLN. Cuối cùng, nghiên cứu đã đóng góp vào nền tảng lý luận lý thuyết nền tảng về hiệu quả của HDQT làm hạn chế hành vi QTLN cũng như cung cấp công cụ hữu hiệu cho các công ty sản xuất niêm yết cũng như công ty kiểm toán trong việc ra quyết định nhằm bảo toàn vốn đầu tư.

Từ khóa: HDQT, QTLN, quản trị công ty

Abstract: This study aims to assess the impact of corporate governance through two total factor board of directors and audit committees to earnings management by using data sample consists of 58 manufacturing companies listed from 2012 to 2016 in Vietnam's stock market. Results of regression using models estimated the random measurement abnormal levels of cash flows, abnormal production costs and extraordinary expenses arbitrary representative earnings management by modeled Roychowdhury (2006) shows that total factor board of directors correlated inversely and significantly statistics with earnings management. At the same time, the study also recognizes the control variables in the regression model as net cash flow from operating activities, Big4 have a negative correlation to earnings management. Finally, research has contributed to the foundation platform theoretical reasoning about the effectiveness of the Board of directors limits earnings management as well as providing an effective tool for manufacturing companies and the audit firm in the decision to preserve capital.

Keywords: Board of directors, earnings management, corporate governance.

1. Giới thiệu

Trong những năm qua, sự sụp đổ của Enron, Worldcom, Xerox... vẫn còn là những bài học đắt giá cho thị trường tài chính thế giới và từ đó giới học thuật ngày càng quan tâm hơn đến vấn đề QTLN của các nhà quản lý. Tại Việt Nam, thị trường tài chính nói chung và thị trường chứng khoán nói riêng là kênh cung cấp gần 50% vốn cho các DN hoạt động. Với xu

thể hội nhập toàn cầu, vai trò cung cấp vốn của TTCK ngày càng quan trọng, dần thay thế kênh truyền thống cung cấp vốn từ ngân hàng. Tuy nhiên, còn quá nhiều vấn đề tồn tại trên thị trường chứng khoán như các vụ bê bối tài chính của các công ty niêm yết như: Công ty Bông Bạch Tuyết (BBT) bị Sở GDCK TP.HCM ban hành quyết định hủy niêm yết 6.84 triệu cổ phiếu vào ngày 7/8/2009; Ngày 25/11/2011, Công ty cổ phần Dược Viên Đông (DVD) bị Sở GDCK TP.HCM ngày công bố thông tin DVD được mở thủ tục phá sản liên quan đến việc làm giả cổ phiếu, lập báo cáo tài chính (BCTC) gian dối, lừa đảo nhà đầu tư.

Xuất phát từ vấn đề trên, trên thế giới cũng như tại Việt Nam, có nhiều nghiên cứu về các mô hình nhận diện hành vi QTLN (Healy, 1985; Jones, 1991; Dechow, Sloan và Sweeney, 1995, Roychowhury, 2006...) cũng như đã có rất nhiều nghiên cứu xem xét tác động của các đặc điểm riêng lẻ QTCT (quy mô, tính độc lập, trình độ chuyên môn, tỷ lệ sở hữu, số lần họp...) đến hành vi QTLN nhưng kết quả các nghiên cứu rất khác nhau (Chtourou và cộng sự, 2001; Klein, 2002; Xie và cộng sự, 2003, Abbott và cộng sự, 2004; Ebrahimim, 2007; Swasika, 2013; Bùi Văn Dương và Ngô Hoàng Điệp, 2017, Nguyễn Hà Linh, 2017...). Trong khi đó, ngành công nghiệp sản xuất đóng góp vào GDP rất lớn nhưng Nguyễn Thị Phương Hồng (2016) lại cho rằng, chất lượng BCTC tại các công ty thuộc ngành sản xuất rất thấp. Chính vì vậy, tác giả thực hiện nghiên cứu này để có nhận định thống nhất về vai trò của quản trị công ty cụ thể là vai trò của HĐQT, BKS đến hành vi QTLN cho ngành sản xuất và từ đó có kiến nghị phù hợp nhằm nâng cao chất lượng BCTC.

2. Lý thuyết nền

2.1. Hành vi QTLN

Theo Ronen và Yaari (2008), QTLN là *“là tập hợp các quyết định quản lý mà kết quả sẽ dẫn đến không phản ánh đúng lợi nhuận thực trong ngắn hạn, có tính chất tối đa hóa giá trị doanh nghiệp mà NQL đã biết về chúng. Hành vi QTLN có thể là mang lại lợi ích (cung cấp tín hiệu về giá trị trong dài hạn), nguy hại (che giấu giá trị ngắn hạn hoặc dài hạn) hoặc trung tính (che giấu giá trị ngắn hạn hoặc dài hạn)”*. Định nghĩa này không chỉ bao gồm hai loại QTLN (QTLN thông qua việc lựa chọn chính sách kế toán và QTLN thông qua các hoạt động kinh tế) mà còn bao gồm cả các quyết định quản lý khác nhằm trình bày lợi nhuận khác với lợi nhuận thực sự theo hiểu biết của NQL. Tuy nhiên trong nghiên cứu này, tác giả chỉ đề cập đến hành vi QTLN thông qua các hoạt động kinh tế.

2.2. Quản trị công ty

Quản trị công ty: theo định nghĩa của Bộ Tài chính ban hành theo quy chế quản trị công ty năm 2007 thì QTCT là *“hệ thống các quy tắc để đảm bảo cho công ty được định hướng điều hành và được kiểm soát một cách có hiệu quả vì quyền lợi của cổ đông và những người có liên quan đến công ty”*.

Carcello và cộng sự (2006) nhận định rằng tính hiệu quả của QTCT làm giảm hành vi QTLN và QTCT của một đơn vị có hiệu quả hay không phụ thuộc hoàn toàn vào HĐQT và BKS (Alzoubi & Selamat, 2012). Trong khi đó, tại Việt Nam Thông tư 121/2012/TT-BTC đề cập cơ cấu QTCT gồm các thành phần Đại hội đồng cổ đông, HĐQT, BKS và BDH. Chính vì vậy, trong nghiên cứu này chỉ xem xét HĐQT và BKS đại diện QTCT tác động đến hành vi QTLN.

Hội đồng quản trị (HĐQT)

Fama và Jensen (1983) cho rằng HĐQT là đặc điểm quan trọng của cấu trúc QTCT và họ lập luận rằng, thành lập một HĐQT hiệu quả phụ thuộc vào thành phần của nó. Do đó, chức năng giám sát của HĐQT đạt hiệu quả cao phụ thuộc vào quy mô, thành viên độc lập, trình độ chuyên môn, số lần họp (Abbott và cộng sự, 2004; Carcello và cộng sự, 2006; Chen & Zhou, 2007; Ronen & Yaari, 2008). Tương đồng với một số nghiên cứu của Zahra & Pearce (1989); Alzoubi & Selamat (2012), cho rằng hiệu quả của HĐQT phụ thuộc vào quy mô, thành viên độc lập, trình độ chuyên môn và số lần họp trong năm của HĐQT.

Quy mô HĐQT: Persons (2006) cho rằng quy mô HĐQT gia tăng hiệu quả giám sát NQL của HĐQT, cũng gia tăng hiệu quả hoạt động kinh doanh của DN. Quy mô HĐQT càng lớn, sự đa dạng về kinh nghiệm, đa dạng về chuyên môn làm gia tăng chức năng giám sát và có thể ngăn chặn hay hạn chế hành vi QTLN hơn quy mô nhỏ (Soliman và Ragab, 2013; Daghsni và cộng sự, 2016) hay như Xie và cộng sự (2003) lập luận rằng, HĐQT với quy mô lớn thì sẽ hội tụ được rất nhiều thành viên có nhiều kinh nghiệm, nhiều kỹ năng nên sẽ gia tăng chất lượng thông tin và hạn chế hành vi QTLN.

Thành viên độc lập trong HĐQT: TVĐL có tiềm năng phát hiện hành vi QTLN, điều này dẫn đến giảm mức độ QTLN khi có sự hiện diện của họ trong HĐQT (Peasnell và cộng sự, 2005; Shah và cộng sự, 2009;). Một số nghiên cứu thực nghiệm thừa nhận rằng những công ty có số lượng thành viên độc lập (TVĐL) càng nhiều thì mức dồn tích bất thường thấp hay khó tồn tại hành vi QTLN như Beasley (1996), Carcello và cộng sự (2002), Xie và cộng sự (2003), Peasnell (2005), Davidson và cộng sự (2005), Niu (2006), Osma (2008),.... Đồng thời, theo lý thuyết đại diện, TVĐL có khả năng thực hiện vai trò giám sát hoạt động của BGĐ với hiệu quả rất cao, nên kiểm soát tốt hành vi QTLN nên trong nghiên cứu này tác giả cho rằng TVĐL hạn chế hành vi QTLN.

Chuyên môn tài chính kế toán⁵ của HĐQT: HĐQT càng hiệu quả khi thành viên HĐQT có chuyên môn tài chính kế toán (Carcello và cộng sự, 2002; Xie và cộng sự, 2003; Agrawal và Chadha, 2005). Bởi vì một trong các vai trò, của HĐQT là kiểm soát quá trình lập BCTC để công bố ra bên ngoài cho công chúng. Đồng thời, Abbadi và cộng sự (2016) chứng minh thành viên HĐQT có chuyên môn tài chính, kế toán làm hạn chế thấp nhất hành vi QTLN. Do đó tác giả cho rằng, thành viên HĐQT có chuyên môn về tài chính, kế toán làm hạn chế hành vi QTLN.

Tần suất họp của HĐQT: Một trong những trách nhiệm của HĐQT là tham gia vào họp đại hội cổ đông, họp HĐQT và nhận được các ý kiến của cổ đông về HĐKD của công ty (Ronen và Yaari, 2008). Theo Ronen và Yaari (2008) cho rằng, HĐQT họp thường xuyên thì hiệu quả giám sát của HĐQT gia tăng. Carcello và cộng sự (2002), Ebrahim (2007), Krishnan và Visvanathan (2009) khi HĐQT họp càng nhiều, cho thấy công ty có nhiều vấn đề cần giải quyết nên phí kiểm toán càng cao, vì thế yêu cầu về mặt chất lượng cũng cao nên khả năng

⁵Nguyễn Trọng Nguyên (2015) người có trình độ CMTCKT là người có kiến thức về tài chính kế toán thỏa mãn 1 trong 3 điều kiện sau: (1) có bằng cấp về kế toán; (2) có kinh nghiệm thực tế về công tác kế toán tài chính hay (3) bất kỳ kinh nghiệm hoặc quá trình đào tạo có liên quan đến tài chính kế toán hay vị trí lãnh đạo chịu trách nhiệm giám sát về tài chính, có chứng nhận kiểm toán viên hành nghề

thực hiện QTLN càng thấp. Do đó, tác giả đồng quan điểm HĐQT họp càng nhiều thì càng giảm xung đột, gia tăng chất lượng BCTC, hạn chế hành vi QTLN.

Sự kiêm nhiệm của chủ tịch HĐQT: Nghiên cứu của Chaganti và cộng sự (1985) cho rằng, HĐQT để đạt được hiệu quả giám sát cao nhất thì chức năng phải độc lập, đó là chủ tịch HĐQT và giám đốc điều hành phải là hai cá nhân độc lập. Đồng thời, các nghiên cứu thực nghiệm cũng thừa nhận, khi chủ tịch HĐQT kiêm nhiệm chức danh giám đốc điều hành/TGĐ thì vai trò giám sát của HĐQT không đạt, gia tăng hành vi QTLN (Klein, 2002; Gulzar và Wang, 2011; Nugroho và Eko, 2011; Teng Philip, Lin, 2011; Soliman và Ragab, 2013; Daghsni và cộng sự, 2016). Vì vậy, phải tách biệt chức năng giám sát và chức năng điều hành (Weir và cộng sự, 2002) do đó tác giả cũng đồng quan điểm cho rằng chủ tịch HĐQT phải tách biệt với chức danh giám đốc điều hành.

Chính vì vậy, tác giả cho rằng HĐQT hiệu quả gồm 5 đặc điểm như trên và tác giả cho rằng HĐQT với các thành phần trên làm gia tăng vai trò giám sát và hạn chế hành vi QTLN. Do đó giả thuyết nghiên cứu như sau:

H₁: HĐQT hiệu quả có mối tương quan ngược chiều với hành vi QTLN.

Ban kiểm soát

Trong công ty cổ phần, HĐQT và BKS được ví như là cơ quan hành pháp trong công ty, nơi điều hành mọi hoạt động kinh doanh hằng ngày. Theo như lập luận của Carcello và cộng sự (2006) BKS đóng một vai trò quan trọng trong giám sát và đảm bảo chất lượng BCTC, gia tăng trách nhiệm giải trình của công ty. Một chức năng trọng yếu của BKS là thực hiện hiệu quả giám sát quá trình lập BCTC, đảm bảo chất lượng, kiểm soát chất lượng BCTC. Vì vậy với vai trò và chức năng của mình, BKS hiệu quả ngăn chặn hành vi QTLN. Theo nghiên cứu của (Dezoort và cộng sự, 2002; Walker, 2004; Siregar và Utama, 2008; Alzoubi và Selamat, 2012; Metawee, 2013) chỉ ra rằng BKS với quy mô, tính độc lập, chuyên môn tài chính kế toán và số lần họp trong năm thì thực hiện tốt vai trò giám sát, làm gia tăng hiệu quả giám sát của BKS.

Quy mô BKS: Vefeeas (2005) cho rằng quy mô BKS nhỏ quá hay lớn quá cũng không tốt và số lượng thành viên hoàn hảo nhất là 3 hay 4 (Jensen, 1993) thì làm gia tăng hiệu quả giám sát. Yang và Krishnan (2005), Lin và cộng sự (2006) cho rằng, quy mô của BKS có tác động ngược chiều với mức độ QTLN.

Tính độc lập của BKS: lý thuyết đại diện cho rằng sự độc lập của thành viên thuộc BKS không tham gia điều hành góp phần làm tăng hiệu quả giám sát của BKS (Fama & Jensen, 1983). Abbott và cộng sự (2004), Xie và cộng sự (2003) cho rằng, BKS độc lập thì công ty ít liên quan đến gian lận BCTC và có tỷ lệ rất thấp liên quan đến điều chỉnh số liệu BCTC. Klein (2002); Ebrahim (2007); Iqbal và cộng sự (2015) cho rằng, TVĐL của BKS làm hạn chế hành vi QTLN và Klein (2002) trong nghiên cứu của mình chỉ ra rằng, một BKS với 100% thành viên độc lập không có mối tương quan với QTLN, tính độc lập của BKS có tác động đến mức độ QTLN khi chỉ cần trên 50% thành viên độc lập.

Kinh nghiệm của BKS: Thành viên BKS có CMTCKT sẽ am hiểu các quyết định về tài chính kế toán của NQL, đảm bảo độ tin cậy của BCTC, gia tăng chất lượng của BCTC (Carcello và cộng sự, 2002; Abbott và cộng sự, 2003; Bédard và cộng sự, 2004; Xie và cộng sự, 2003) nhận định, QTLN ít đi khi thành viên của BKS có CMTCKT, đây là một phương

thức hiệu quả trong việc kiểm soát lợi ích cá nhân của NQL và làm gia tăng hiệu quả QTCT. Defond và cộng sự (2005), Krishnan và Visvannathan (2008), Soliman và Ragab (2014) nhận định BKS có trình độ chuyên môn về tài chính làm gia tăng hiệu quả kiểm soát, ngăn chặn hành vi QTLN và chỉ cần BKS có một thành viên có CMTCKT (Abbott và cộng sự, 2004; Bédard và cộng sự, 2004; Dhaliwal và cộng sự, 2010).

Tần suất họp: Abbott và cộng sự (2004) cho rằng BKS có số lần họp nhiều thì nguy cơ trình bày lại số liệu BCTC là ít hơn, ít liên quan đến những xử phạt do gian lận và làm cho hạn chế hành vi QTLN (Xie và cộng sự, 2003). Ebrahim (2007) trong nghiên cứu của mình đã chứng minh khi BKS năng động, họp thường xuyên sẽ nâng cao hiệu quả giám sát, gia tăng chất lượng BCTC hạn chế hành vi QTLN với số lần họp ít nhất trong năm là 3 lần và trong nghiên cứu này cũng nhấn mạnh hiệu quả giám sát của BKS rất cao nếu như thành viên độc lập của BKS tham gia nhiều cuộc họp, năng động.

Do đó, tác giả cho rằng BKS hiệu quả gồm 4 đặc điểm như trên và tác giả cho rằng BKS với các thành phần trên làm gia tăng vai trò giám sát và hạn chế hành vi QTLN. Do đó giả thuyết nghiên cứu như sau:

H₂: BKS hiệu quả có mối tương quan ngược chiều với hành vi QTLN.

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng phương pháp định lượng nhằm kiểm định tác động của nhân tố tổng hợp đại diện QTCT đến hành vi QTLN thông qua các hoạt động kinh tế và sử dụng phần mềm stata 12 làm công cụ hỗ trợ phân tích.

3.1. Dữ liệu

Mẫu dự kiến là 223 CTSXNY trên HOSE và HNX trong giai đoạn 2012- 2016 sau khi loại bỏ các dữ liệu không đủ điều kiện thì tổng quan sát là 290 của 58 công ty. Mặc dù, dữ liệu trên trang Vietstock.vn có thể thu thập bất kỳ giai đoạn nào nhưng năm 2012, Bộ Tài chính ban hành Thông tư 121/TT-BTC/2012 đề cập đến quy chế QTCT áp dụng cho các CTNY. Do đó từ thời điểm năm 2012, thông tin công bố của các CTNY về QTCT tương đối đầy đủ và các CTNY cũng bắt buộc áp dụng quy chế QTCT vào công ty mình nên đây là thời điểm thích hợp nhất để thu thập dữ liệu cho nghiên cứu. Điểm cuối cùng trong thời gian nghiên cứu là năm 2016 vì đây là năm tài chính cuối cùng được công bố thông tin bởi các CTNY tại thời điểm thực hiện nghiên cứu.

3.2. Mô hình nghiên cứu

Nghiên cứu này muốn tìm kiếm bằng chứng chứng minh nhân tố tổng hợp HĐQT, BKS tác động đến hành vi QTLN nên mô hình hồi quy gồm có 2 biến độc lập (HĐQT, BKS) và 6 biến kiểm soát (quy mô công ty, hệ số nợ, dòng tiền thuần từ hoạt động kinh doanh, kiểm toán độc lập, sở hữu Nhà nước, thu nhập bình quân cổ phiếu).

$$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_{1i}HĐQT + \beta_{2i}Size + \beta_{3i}Lev + \beta_{4i}CFO + \beta_{5i}Audit + \beta_{6i}Owner + \beta_{7i}EPS + \varepsilon$$

3.3. Đo lường biến

Biến phụ thuộc là mức độ hoạt động bất thường (REM) đại diện QTLN được đo lường theo mô hình Roychowdhury (2006). Mô hình Roychowdhury (2006) được sử dụng vì hiện nay tại Việt Nam rất ít nghiên cứu sử dụng mô hình này để đo lường hành vi QTLN của

các nhà quản lý. Mức độ hoạt động bất thường là bất thường từ dòng tiền, chi phí sản xuất và bất thường chi phí tùy ý:

Bước 1, tính mức độ bình thường dòng tiền, chi phí sản xuất và chi phí tùy ý theo dữ liệu trên BCTC.

Bước 2, nghiên cứu hồi quy theo phương pháp bình phương bé nhất để tính toán từng hệ số theo công thức sau:

$$\frac{CFO_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \beta_2 \left[\frac{Sales_{it}}{A_{it-1}} \right] + \beta_3 \left[\frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} \right] + \varepsilon_{it}$$

$$\frac{PROD_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \beta_2 \left[\frac{Sales_{it}}{A_{it-1}} \right] + \beta_3 \left[\frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} \right] + \beta_4 \left[\frac{\Delta Sales_{it-1}}{A_{it-1}} \right] + \varepsilon_{it}$$

$$\frac{DISEXP_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \beta_2 \left[\frac{\Delta Sales_{it-1}}{A_{it-1}} \right] + \varepsilon_{it}$$

Bước 3, Sau khi đã có các hệ số thế vào các phương trình để xác định mức độ bất thường:

Mức độ bất thường dòng tiền

$$RM_{CFO_{it}} = \frac{CFO_{it}}{A_{it-1}} - \left[\beta_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{Sales_{it}}{A_{it-1}} + \beta_3 \frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} \right]$$

Mức độ bất thường chi phí sản xuất

$$RM_{PROD_{it}} = \frac{PROD_{it}}{A_{it-1}} - \left[\beta_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{Sales_{it}}{A_{it-1}} + \beta_3 \frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta Sales_{it-1}}{A_{it-1}} \right]$$

Mức độ bất thường chi phí hữu ích

$$RM_{DISEXP_{it}} = \frac{DISEXP_{it}}{A_{it-1}} - \left[\beta_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{\Delta Sales_{it-1}}{A_{it-1}} \right]$$

Cuối cùng REM= RM_CFO*(-1) + RM_PROD + RM_DISEXP *(-1)

Đo lường biến độc lập và biến kiểm soát

Biến độc lập HDQT là biến tổng hợp của năm đặc điểm với các đặc điểm có trọng số bằng nhau. Theo như nghiên cứu của Nguyen (2017), tác giả đo lường biến HDQT là biến liên tục nhận giá trị từ 0 đến 5 và HDQT có giá trị càng lớn thì càng hiệu quả, cụ thể:

+ Quy mô HDQT là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu số lượng thành viên HDQT nhỏ hơn giá trị TB của mẫu nghiên cứu (Carcello và cộng sự 2006)

+ Tỷ lệ thành viên độc lập là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu tỷ lệ thành viên độc lập tối thiểu là 1/3 tổng số thành viên, ngược lại là 0.

+ Chuyên môn của HDQT là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu trong HDQT có ít nhất 1 thành viên có CMTCKT, ngược lại là 0.

+ Số lần họp là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu số lần họp của HDQT lớn hơn giá trị trung bình của mẫu nghiên cứu, ngược lại là 0.

+ Kiểm nhiệm hai chức danh là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu chủ tịch HĐQT tách biệt với chức danh giám đốc điều hành, ngược lại là 0.

Biến độc lập BKS là biến tổng hợp của 4 đặc điểm với các đặc điểm có trọng số bằng nhau. Tác giả đo lường biến BKS là biến liên tục nhận giá trị từ 0 đến 4 và BKS có giá trị càng lớn thì càng hiệu quả với:

Quy mô BKS là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu số lượng thành viên BKS lớn 3 và nhỏ hơn 5, ngược lại là 0.

+ Tính độc lập BKS là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu tỷ lệ thành viên độc lập tối thiểu là 50% tổng số thành viên, ngược lại là 0.

+ Chuyên môn của BKS là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu trong BKS có ít nhất 1 thành viên có CMTCKT, ngược lại là 0.

+ Số lần họp BKS là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu số lần họp của BKS lớn hơn giá trị trung bình của mẫu nghiên cứu, ngược lại là 0.

Biến kiểm soát

Quy mô công ty (Size), theo nghiên cứu của Sirat (2012), Akbari (2013); Soliman và Ragab(2013) cho thấy, quy mô công ty có tác động ngược chiều đến hành vi QTLN và nghiên cứu này cũng đồng thuận với quan điểm trên. Biến Size đo lường theo log cơ số 10 của tổng tài sản.

Dòng tiền HĐKD (CFO), Nghiên cứu của Moradi và cộng sự (2012), Peasnell và cộng sự (2005), Bowen và cộng sự (2008) cho rằng, dòng tiền HĐKD làm hạn chế hành vi QTLN và trong nghiên cứu này CFO có thể làm hạn chế hành vi QTLN, được đo lường bằng CFO/tổng tài sản.

Sở hữu Nhà nước (OWNER): Chen và cộng sự (2010) cho rằng, các DN sở hữu vốn Nhà nước thì NQL có chế độ lương thưởng bằng nhiều mục tiêu chính trị, xã hội ngoài đảm bảo kết quả hoạt động (Fan và cộng sự, 2007) nên ít thực hiện hành vi QTLN. Do đó tác giả cho rằng, sở hữu Nhà nước làm giảm hành vi QTLN.

Hệ số nợ (LEV), Một số nghiên cứu cho rằng, sử dụng hệ số nợ thúc đẩy doanh nghiệp làm việc hiệu quả hơn, hạn chế hành vi QTLN (Naz và cộng sự, 2011; Zamri và cộng sự, 2013). Vì vậy, tác giả ủng hộ quan điểm cho rằng, nợ càng cao thì mức độ QTLN càng giảm và trong nghiên cứu tác giả sử dụng hệ số nợ là hệ số giữa tổng nợ phải trả trên tổng tài sản.

Thu nhập bình quân một cổ phiếu (EPS), Jordan và cộng sự (2010) Ohlson (1995) cho rằng, EPS làm gia tăng mức độ QTLN. Do đó, tác giả cho rằng, các công ty có thu nhập bình quân cổ phiếu càng lớn càng gia tăng hành vi QTLN

Công ty kiểm toán (AUDIT), nghiên cứu của Xie và cộng sự (2003), Chen và cộng sự (2005) đã thừa nhận các công ty được kiểm toán bởi Big4 thì hạn chế hành vi QTLN. Do đó trong nghiên cứu này thì biến AUDIT là biến nhị phân nhận giá trị là 1 nếu được kiểm toán bởi Big 4 hoặc ngược lại là 0.

4. Kết quả nghiên cứu

Đầu tiên, để nhận định sơ bộ về dữ liệu của mô hình hồi quy, nghiên cứu thực hiện thống kê mô tả. Theo kết quả bảng 1 và bảng 2 cho thấy, tại các CTSXNY có tồn tại hành vi QTLN với mức giảm QTLN thấp nhất -214% so với tài sản đầu năm và mức tăng QTLN cao nhất 80,65% so với tài sản đầu năm. Các kết quả thống kê khác cũng được thể hiện chi tiết trong các bảng 1 và bảng 2.

Bảng 1: Thống kê mô tả biến định lượng

Biến	Quan sát	Trung bình	Độ lệch chuẩn	Min	Max
REM	290	0.147992	0.2494466	-2.145864	0.806512
BD	290	3.137931	0.8370379	1	5
AC	290	3.341379	0.6313698	2	4
SIZE	290	11.90081	0.6159699	10.2653	13.52149
LEV	290	0.465089	0.2140799	0.04723	0.966925
CFO	290	0.092771	0.1364729	-0.3903	1.189263
EPS	290	2708.591	2807.05	-10332	13796

Nguồn: Tác giả xử lý thông qua phần mềm stata 12

Bảng 2: Thống kê mô tả biến định tính

Biến	Tần suất	Tỷ lệ (%)	Tổng (%)
Audit			
0	212	73,1	73,1
1	78	26,9	100
Owner			
0	213	73,45	73,45
1	77	26,55	100

Nguồn: Tác giả xử lý thông qua phần mềm stata 12

Để mô hình hồi quy đủ giá trị dự đoán, nghiên cứu tiến hành kiểm định mối tương quan giữa các biến và hiện tượng đa cộng tuyến, kết quả thể hiện bảng 3 cho thấy, các biến trong mô hình hồi quy không có mối tương quan mật thiết (hệ số tương quan <0.8) và không bị hiện tượng đa cộng tuyến ($Vif < 10$).

Bảng 3: Kiểm định mối tương quan giữa các biến và hiện tượng đa cộng tuyến

BIẾN	REM	BD	AC	SIZE	LEV	CFO	EPS	AUDIT	OWNER	VIF
REM	1									
BD	-0.026	1								1.03
AC	-0.147	0.0023	1							1.28
SIZE	-0.053	0.0186	0.161	1						1.79
LEV	0.173	0.0118	-0.372	0.198	1					1.48
CFO	-0.296	0.0287	0.164	0.016	-0.21	1				1.06
EPS	0.019	0.0258	0.193	0.234	-0.284	0.134	1			1.22
AUDIT	-0.203	-0.119	0.301	0.563	-0.14	0.077	0.270	1		1.71
OWNER	-0.137	-0.063	-0.028	-0.11	0.026	0.019	-0.04	-0.047	1	1.02
mean vif										1.32

Nguồn: Tác giả xử lý thông qua phần mềm stata 12

Ngoài ra, để căn cứ vào mô hình hồi quy để biện luận thì nghiên cứu tiến hành kiểm định phương sai thay đổi và hiện tượng tự tương quan. Nghiên cứu sử dụng hai kiểm định

White và kiểm định Woolridge với kết quả lần lượt $\text{Prob}>\chi^2 = 0.5248$ và $\text{Prob}>F = 0.7628$ đều lớn hơn mức ý nghĩa 5%, có nghĩa là mô hình có phương sai không đổi và không tồn tại hiện tượng tự tương quan.

Cuối cùng, sau khi thực hiện các kiểm định F, kiểm định LM, kiểm định Hausman thì mô hình ước lượng cố định là mô hình ước lượng tốt nhất với kết quả thể hiện ở bảng 4.

Bảng 4: Hồi quy theo phương pháp ước lượng cố định

REM	Coef.	Std. Err.	P>z	[95% Conf. Interval]
BD	-0.03631	0.021005	0.085*	-0.0777 0.005082
AC	-0.04751	0.039171	0.226	-0.1247 0.029682
SIZE	0.244069	0.101923	0.017**	0.043214 0.444924
LEV	-0.1587	0.150542	0.293	-0.45536 0.137971
CFO	-0.47169	0.099304	0.000***	-0.66739 -0.276
EPS	3.26e-06	7.27e-06	0.654	-1.1e-05 1.76e-05
AUDIT	-0.24341	0.061059	0.000***	-0.36373 -0.12308
OWNER	0.032955	0.046729	0.481	-0.05913 0.125041
cons	-2.24835	1.044187	0.032	-4.30609 -0.19061

Với: *,*** tại mức ý nghĩa 10%; và 1%; biến phụ thuộc là REM theo mô hình Roychowdhury (2006)
 Hệ số R^2 : 17.4%; $n = 290$ quan sát; $F(8,228) = 5.38$; $\text{Prob}>F = 0.000$

Nguồn: Tác giả xử lý thông qua phần mềm stata 12

Với kết quả hồi quy tại bảng 4 cho thấy: biến độc lập (HĐQT, BKS) và 6 biến kiểm soát giải thích được 17.4% sự biến thiên của biến REM có nghĩa là sự thay đổi của mức độ QTLN được giải thích bởi 17.4% sự thay đổi của biến độc lập và biến kiểm soát. Đồng thời với hệ số $\text{Prob}>F = 0.000$ có nghĩa mô hình đủ độ tin cậy để ước lượng và biện luận kết quả.

Biến HĐQT (BD) có mối tương quan ngược chiều với REM và có ý nghĩa với độ tin cậy 90%. Có nghĩa HĐQT hiệu quả làm gia tăng vai trò giám sát và hạn chế hành vi QTLN làm gia tăng chất lượng BCTC. Kết quả này ủng hộ lý thuyết đại diện cho rằng hiệu quả của HĐQT làm giảm mâu thuẫn giữa chủ sở hữu và các NQL, phù hợp với nhận định của Carcello và cộng sự (2006), ủng hộ theo quan điểm của lý thuyết tới hạn (critical mass theory) Granovetter (1978) nhận định, một sự thay đổi nhỏ của các yếu tố trong tổng thể sẽ làm cho tổng thể thay đổi rất lớn. Đồng thời, kết quả này ủng hộ lý thuyết phụ thuộc nguồn lực cho rằng, HĐQT khi đạt đầy đủ các yêu cầu về nguồn lực (thành viên độc lập, số lượng thành viên, chuyên môn tài chính kế toán, sự kiêm nhiệm và số lần họp) thì gia tăng hiệu quả hoạt động giám sát, hạn chế hành vi QTLN, tương đồng với nhận định HĐQT đa dạng về cơ cấu và chức năng làm gia tăng chất lượng BCTC (Hoang, 2014) hay phù hợp với kết quả nghiên cứu của Carcello và cộng sự (2006) khi cho rằng, QTCT mạnh làm giảm hành vi QTLN, gia tăng chất lượng thông tin trên BCTC.

Biến kiểm soát Size: Với hệ số coef = 0.244069, P-value = 0.017; Cho thấy biến Size có tác động cùng chiều với QTLN và có ý nghĩa thống kê. Kết quả nghiên cứu không tương đồng với nhận định Sirat (2012), Akbari (2013); Soliman và Ragab(2013).

Biến kiểm soát CFO: Với hệ số coef = -0.47169, P-value = 0.000 có nghĩa biến CFO làm hạn chế hành vi QTLN tại mức ý nghĩa 1%. Kết quả nghiên cứu ủng hộ lý thuyết tín hiệu

và được lý giải khi DN có dòng tiền từ hoạt động kinh doanh lớn sẽ rất thận trọng trong việc thực hiện các chính sách có thể ảnh hưởng đến uy tín, giá trị công ty trong tương lai nên công ty có xu hướng hạn chế hành vi QTLN và phù hợp với nhận định của Peasnell và cộng sự (2005); Bowen và cộng sự (2008); Moradi và cộng sự (2012).

Biên kiểm soát AUDIT: Với hệ số coef = -0.124341, P-value = 0.000 có nghĩa là biến AUDIT có tác động ngược chiều với QTLN và có ý nghĩa thống kê tại mức ý nghĩa 1%. Kết quả nghiên cứu tương đồng với nhận định Xie và cộng sự (2003), Chen và cộng sự (2005).

5. Kết luận và đóng góp của nghiên cứu

Thông qua kết quả hồi quy, nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng đáng tin cậy khi thừa nhận HĐQT hiệu quả với năm đặc điểm tính độc lập, quy mô, trình độ chuyên môn tài chính kế toán, số lần họp và sự không kiêm nhiệm làm hạn chế hành vi QTLN thông qua hoạt động kinh tế. Đồng thời kết quả nghiên cứu cũng cung cấp bằng chứng cho rằng biến AUDIT, CFO làm hạn chế hành vi QTLN và biến kiểm soát Size làm gia tăng hành vi QTLN thông qua hoạt động kinh tế. Ngoài ra nghiên cứu không tìm thấy bằng chứng về tác động của BKS, LEV, EPS, OWNER đến QTLN.

Căn cứ vào kết quả nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng cho thấy, lý thuyết đại diện, lý thuyết hành vi, lý thuyết tín hiệu là cơ sở giải thích cho việc cần phải thiết lập cơ chế giám sát NQL điển hình là HĐQT để giảm thiểu xung đột lợi ích, giảm tình trạng thông tin bất cân xứng giữa NQL và cổ đông. Đồng thời cũng đóng góp bằng chứng cho thấy, lý thuyết phụ thuộc nguồn lực là cơ sở giải thích yêu cầu các thành phần của HĐQT phải có các đặc điểm cần thiết như số lượng thành viên, thành viên độc lập, trình độ chuyên môn, số lần họp, sự không kiêm nhiệm thì HĐQT đạt hiệu quả, thực hiện tốt vai trò giám sát hoạt động điều hành của các NQL, giảm xung đột lợi ích, hạn chế hành vi QTLN. Do đó, nghiên cứu này đã đóng góp vào kho tàng tri thức khoa học về nhân tố tổng hợp HĐQT tác động đến hành vi QTLN, làm nền tảng lý luận vững chắc cho các nghiên cứu khác trong tương lai về mảng nghiên cứu QTCT và QTLN. Đồng thời, nghiên cứu cung cấp cơ sở cho các CTSXNY thấy được vai trò của QTCT hiệu quả trong việc gia tăng chất lượng BCTC, hạn chế hành vi QTLN, để tiến hành xây dựng cơ cấu HĐQT theo đúng quy chế QTCT đã được ban hành theo Nghị định 71/2017/NĐ-CP trên tinh thần tự nguyện. Từ đó, hoàn thiện hệ thống QTCT để trở thành một QTCT hiệu quả. Ngoài ra, nghiên cứu cũng đóng góp công cụ hữu ích cho công ty kiểm toán, kiểm toán viên và nhà đầu tư trong việc nhận định sơ bộ về hành vi QTLN thông qua đánh giá nhân tố tổng hợp HĐQT, từ đó phục vụ cho lập kế hoạch kiểm toán hiệu quả, hạn chế rủi ro kiểm toán cũng như ra các quyết định phù hợp. ■

Tài liệu tham khảo

1. **Bùi Văn** Dương và Ngô Hoàng Điệp, (2017). Đặc điểm HĐQT và hành vi QTLN của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. *Tạp chí khoa học Đại học Mở TP.HCM*, 54(3), 2017
2. **Abbott**, J.L, Parker.s, Peters, F.G., (2004). Audit committee, Characteristics and restatement. *A journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 1, p. 69 – 87.
3. **Agrawal, A., & Chadha**, S., (2005). Corporate governance and accounting scandals. *Journal of Law and Economics*, 48(2), p. 371 -406.

4. Alzoubi, E.S.S., Selamat, M. H. (2012). The effectiveness of Corporate Governance mechanisms on constraining earnings management: Literature review and procced framework. *International Journal of Global Business*, 5(1), 17 -35.
5. Alzoubi, E. S. S., (2016). Audit quality and earnings management. *Journal of Applied accounting Research*, Vol 7, Iss 2.
6. Akbari, M.A (2013). Impact of firm size and capital structure on Earnings management:Evidence from Iran. *World of Sciences Journal*. Vol. 1, No 17, p. 59 -71.
7. Beasley, Mark S.(1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*, Vol. 71, p.443 -465.
8. Bowen, R. M.; Rajgopal, S. and Venkatuchalam, M., (2008). Accounting Discretion, Corporate Governance and Firm Performance. *Contemporary Accounting Research*, Vol 25, No 2, p. 351 – 405.
9. Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., and Riley, R.A., (2002). Board characteristics and Audit free. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365 -384
10. Carcello, J.V., Klein, A., and Neal, T.L., (2006). Audit committee Financial expertise competing Corporate governance Mechanisms, and earnings management. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=887512> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.887512>
11. Chaganti, R.S., Mahajan, V. and Sharma, S., (1985). Corporate board size, composition and corporate failures in relating industry. *Journal of management Studies*, 22(4): 400 – 417.
12. Chen, K.Y., & Zhou,J. (2007). Audit Committee, Board Characteristics and auditor Swich Dicions by Andersen's Clients. *Contemporary Accounting research*, 24(4), 1085- 1117.
13. Chen, K. Y.; Lin, K. L. and Zhou, J. (2005). Audit quality and earnings management for Taiwan IPO Firms. *Managerial Auditing Journal*, Vol 20, No 1, P 86 - 104.
14. Chtourou, S.M; Bédard, J. and Courteau, L. (2001). Corporate Governance and Earnings Management. <http://SSRN.com/abstract=275053>
15. Daghsni, O., Zouhayer, M., and Mbarek, K.B.H., (2016). Earnings management and Board characteristics: evidence from French listed Firms. *Accounting and Financial management Journal*, Vol. 1, Issue 2, 92 -100. (Doi: 10.1234.67/afmj 1009)
16. Davidson, R., Goodwin – Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45(2), p. 241 - 267
17. Dechow, P. M., Sloan, R. and Sweeney, A.P., (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*. Vol.70, p.193-225.
18. DeZoort, F. T, Hermanson, D.R., Archambeault,D.S &Reed,A.S (2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21, 38-75.
19. Dhaliwal, D., Naiker, V. and Navissi, F. (2010). The association between accruals quality and the characteristics of Accounting experts and Mix of Expertise on Audit committees. *Contemporary Accounting Research*, Vol.27, no.3, p. 787 –827.
20. Ebrahim (2007).Earnings management and board activity: an additional evidence. w.w.w emerald in sight.com/1475-7702.html
21. Fama, E.F and M.C Jensen (1983). The separation of Ownership and control, *The Journal of Law and Economics*, 26 (June), p.301-325.
22. Hoang, C.T, (2014). Board Diversity, Earnings quality and corporate social Disclosure: evidence from Vietnamese Listed firm. *University of Wollongong Thesis Collection*, 1954 -2016.
23. Iqbal,A.; Zhang, X., and Jebran, K. (2015). Corporate governance and earnings management: A case of Karachi Stock exchanges listed companies. *Indian Journal of corporate governance*, vol. 8.p. 103-118.
24. Jelinek, K. (2007). The Effect of Leverage Increases on Earnings Management. *Journal of Business & Economic Studies*, 13(2), p.24-46.
25. Jensen, M.C (1986). Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers. *American Economics Review*, 76(2), p.323-329.
26. Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigation. *Journal of Accounting Research*, Vol.29, p.193-228.
27. Jordan, C.E.; Clark, S.J., and Hames, C.C., (2010) The impact of audit quality on earnings management to achieve user reference points in EPS. *The journal of applied Business Research*, Vol. 26, pp. 19-30.
28. Kao, L., and Chen, A. (2004).The Effects of Board Characteristics on Earnings Management. Corporate Ownership & Control. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 1. No.3. Pp: 96-107.
29. Klein, A. (2002). Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management. *Law & Economics reserch paper series working paper*, No 06-42.
30. Krishnan, G.V, & Visvanathan, G., (2008). Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The association between Audit committee Directors' Accounting Expertise and Accounting Conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 25(3), p. 827- 858.
31. Lin, J., Li, J., and Yang, J., (2006). The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 9. p. 921–933.
32. Naz,I; Bhatti, K.;Ghafoor, A., Khao, H.H, (2011). Impact of firm size and capital structure on Earnings Management, evidence from Pakistan. *International Journal of contemporary Business studies*, Vol. 2, N 12, p 22 -31
33. Nguyen, T.M.N, (2017). Earnings management: detection, application and contagion. *Doctor of philosophy Thesis*, University of Kent.
34. Nguyễn Thị Phương Hồng, (2016). Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán – Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam. *Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế TP HCM*.
35. Nguyễn Trọng Nguyễn (2015). Tác động của QTCT đến chất lượng thông tin BCTC tại các công ty niêm yết ở Việt Nam. *Luận án tiến sĩ kinh tế*.
36. Nugroho. B.Y and Eko.U (2011)Board characteristics and Earnings Management. *Journal of Administrative Science & Organization*, January 2011, pp 1-10.
37. Metawee, A., (2013). The relationship between characteristics of audit committee, board of directors and level of earning management, Evidence from Egypt. *Journal of International Business and Finance, Plymouth Business School, UK*
38. Moradi, M. et al (2012), A Study of Relationship between Board Characteristics and Earning Management: Iranian Scenario, *Universal Journal of Management and Social Sciences*, Vol.2, No.3.

39. Ohlson, J. (1995). Earning, Book values and Dividends in Equity Valuation. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 11, No.2, p 661 – 687.
40. Osma, B.G. (2008). Board Independence and real Earnings Management: The case of R &D Expenditure. *Corporate governance: An international Review*, vol.3, p. 231 - 260.
41. Peasnell, K.V, Pope, P.F, and Young, S. (2005). Board monitoring and Earnings Management: Do outside Directors Influence Abnormal Accruals? *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.32, p.1131 – 1346.
42. Persons, O.S., (2006). Corporate governance and Non – Financial Reporting Fraud. *The journal of Business and economic studies*, Spring 2006, 12;1 Proquest central, P. 27
43. Ronen, J & Yaari (2008). Earnings management: Emerging insights in theory. *Practice and research*. (vol.3) New York: springer.
44. Roychowdhury, S. (2006). Earning Management through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), p.335-370.
45. Xie, B., Davidson, W. and Dadalt, P. (2003). Earnings Management and Corporate governance: The role of the Board and the Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, vol.9, p. 295 - 316.
46. Shah, S., Nousheen, Z., and Tahir, D. (2009). Board ComDA drongition and Earnings Management an Empirical Evidence from Pakistani listed companies. *Middle Eastern Finance and Economics*, Vol. 3, p. 28 -38.
47. Shleifer, A. and Vishny, R.W. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of finance*, 52 (2), p. 737 -783.
48. Sirat, H., (2012). Corporate governance practices, Share ownership Structure and size on earnings management. *Journal of economics, Business and Accountancy Ventura Accreditation*, Vol 15, No.1, pp. 145 -156.
49. Soliman, M. M, and Ragab, A. A. (2013). Board of Director's Attributes and Earning Management: Evidence from Egypt. *International Business and Social Sciences Research*, Conference 3 – 4 January, 2013.
50. Soliman, M. M, and Ragab, A. A. (2014). Audit committee effectiveness, audit quality and Earning Management An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 5, No 2
51. Swastika, D. L. T., (2013). Corporate Governance, Firm Size, and Earning Management: Evidence in Indonesia Stock Exchange. *Journal of Business and Management*, Vol. 10, P. 77-82
52. Teng Philip, Lin (2011). Corporate governance mechanisms and earnings management in transitional countries – evidence from Chinese listed firms. *PhD Thesis, Queensland University of Technology*.
53. Wang, L., and Yung, K., (2011). Do State Enterprises Manage Earnings More than Privately Owned Firms? The Case of China. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38 (7-8): 794–812
54. Walker, R. (2004). Gaps in guidelines on audit committees. *Abacus*, 40(2), p. 157 – 192.
55. Waweru, N.M; Riro, G. K (2013). Corporate governance, Firm characteristics and Earnings Management in an Emerging economy. *Jamar*, Vol. 11, p. 43 – 64.
56. Weir, C. Laing, D., and McKnight, P.J. (2002). Internal and external governance Mechanisms: Their impact on the performance of large UK public companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 29, No. 5, p. 579 -611.
57. Zamri, N, Rahman R. A, and Iya. N.S.M (2013). The impact of leverage on real earnings management. *Procedia Economics and Finance*, Vol.7, 86-95.

CÁC NHÂN TỐ TỔ CHỨC HỆ THỐNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP ẢNH HƯỞNG ĐẾN CHẤT LƯỢNG THÔNG TIN CUNG CẤP CHO NHÀ QUẢN TRỊ

 **Nguyễn Văn Hải**
Trường Đại học Lạc Hồng

Tóm tắt: Chất lượng thông tin kế toán quản trị chi phí (KTQTCPC) rất quan trọng đối với tất cả các loại hình doanh nghiệp (DN), bài viết nghiên cứu các nhân tố tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí (HTTT KTQTCPC) trong DN có ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQTCPC cung cấp cho nhà quản trị. Thông qua tổng quan nghiên cứu các tài liệu, tác giả xác định được các yếu tố chức HTTT KTQTCPC có ảnh hưởng đến chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản trị bao gồm: các nhân tố tổ chức con người, các nhân tố tổ chức các quy trình và hướng dẫn sử dụng, các nhân tố của việc tổ chức dữ liệu, các nhân tố của việc tổ chức lựa chọn và sử dụng phần mềm, các nhân tố tổ chức hạ tầng công nghệ thông tin, các nhân tố của việc tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ (HTKSNB), các nhân tố thuộc về văn hóa tổ chức và cơ cấu tổ chức. Qua nghiên cứu, tác giả mong muốn các nhà quản trị DN hiểu biết và nhận thức được tầm quan trọng về các nhân tố tổ chức HTTT KTQTCPC để nâng cao hiệu quả quản lý trong bộ máy kế toán quản trị của mình.

Từ khóa: Kế toán quản trị, Kế toán quản trị chi phí, hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí, chất lượng thông tin.

Abstract: Quality of cost management accounting information is very important to all kinds of business, the article studied cost management accounting information system organization factors in enterprise having an effect to quality of cost management accounting information provided to manager. Through research overall documents, author determined cost management accounting information system organization factors affecting to quality of cost management accounting information supplied to manager such as: factors of human resource organization, factors of procedures and instruction organization, factors of data organization, factors of choice and software usage organization, factors of Information Technology Infrastructure organization, factors of internal control system organization, factors of culture and frame. Through this study, author has desired that managers have more knowledge and recognize importance of cost management accounting information to contribute to improve management efficiency in management accounting system of business.

Key words: Management Accounting, Cost Management Accounting, Cost management accounting information system, quality of information.

1. Giới thiệu

Nếu không có HTTT KTQTCPC có chất lượng thì sẽ không có thông tin KTQTCPC chất lượng (Sačer, Žager, & Tušek, 2006). Azhar Susanto (2008) cho biết HTTT KTQTCPC là sự kết hợp của phần cứng, phần mềm, tổ chức các quy trình và hướng dẫn sử dụng, mạng viễn thông và cơ sở dữ liệu tích hợp. HTTT KTQTCPC có chức năng quan trọng trong tổ chức, cũng

như thúc đẩy nâng cao hiệu quả hoạt động và hỗ trợ các hoạt động quản lý bao gồm cả việc ra quyết định quản lý (Gelinas, 2010).

Để cung cấp giá trị gia tăng và tạo ra lợi thế cạnh tranh cho một tổ chức, nhà quản trị sẽ sử dụng một công cụ gọi là HTTT KTQTCP (R. M. Stair & Reynolds, 2011). Theo Mitchell, Reid, và Smith (2000) HTTT KTQTCP được sử dụng như một công cụ quản lý trong việc kiểm soát ngắn hạn và dài hạn, do đó sự tồn tại của các nguồn thông tin này giúp cho các nhà quản trị DN đạt được hiệu quả trong quản lý hoạt động.

Có một số nhân tố chính ảnh hưởng tới việc tổ chức HTTT KTQTCP bao gồm: (1) Các nhân tố tổ chức con người (Iskandar, 2015; James A. O'Brien & George M. Marakas, 2010; Moscovice, Simkin, & Bagranoff, 1998; Sheth, 2010); (2) Các nhân tố về việc xây dựng các quy trình (Arlis Dewi Kuraesin, 2015; Azhar Susanto, 2008); (3) Các nhân tố của việc tổ chức dữ liệu (Al-Hiyari, AL-Mashre, & Mat, 2013; Arlis Dewi Kuraesin, 2015; Xu, 2009); (4) Các nhân tố của việc tổ chức lựa chọn và sử dụng phần mềm (Arlis Dewi Kuraesin, 2015; Azhar Susanto, 2008; Zare, 2015); (5) Các nhân tố của việc tổ chức cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin (Arlis Dewi Kuraesin, 2015; Azhar Susanto, 2008); (6) Các nhân tố của việc tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ (Anggadini, 2015; Sari, SE, & Purwanegara, 2016); (7) Các nhân tố về văn hóa tổ chức và cơ cấu tổ chức (Fitriati & Mulyani, 2015; Syaifullah, 2014; Wisna, 2015).

2. Các nhân tố tổ chức HTTT KTQTCP trong DN ảnh hưởng đến chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản trị DN

2.1 Các nhân tố của tổ chức con người

Barney và Wright (1998) cho rằng, tổ chức con người hay nói cách khác là chuẩn bị nguồn nhân lực là lợi thế cạnh tranh lâu dài của DN. Theo Camps và Luna- Arocas (2012) tổ chức con người ảnh hưởng đến hiệu suất của tổ chức, đồng thời cũng là thành phần chính ảnh hưởng đến việc tổ chức HTTT KTQTCP khi tham gia nhập dữ liệu, xử lý và xuất dữ liệu. Các yếu tố thuộc về tổ chức con người có ảnh hưởng đến HTTT KTQTCP là cam kết của quản lý (Arlis Dewi Kuraesin, 2015; Camps & Luna- Arocas, 2012; James A. O'Brien & George M. Marakas, 2010; Ruhul Fitrios, 2016), năng lực người sử dụng (Iskandar, 2015), đào tạo người sử dụng (Ruhul Fitrios, 2016).

2.1.1 Cam kết quản lý

Cam kết quản lý là một phong cách lãnh đạo mà ban quản lý cấp cao và cấp trung cùng tham gia vào việc tạo ra các mục tiêu làm việc, xác định mức độ thẩm quyền và làm rõ cam kết thực hiện (Arlis Dewi Kuraesin, 2015). Cam kết quản lý là một cam kết không chỉ đối với việc quản lý có sự tham gia và trao quyền cho nhân viên mà còn cho cả làm việc theo nhóm, liên ngành và thông tin liên lạc được cải thiện trong toàn tổ chức (Liebler & McConnell, 2012).

Armstrong (2010) cho rằng, cam kết quản lý là một hình thức quản lý nhằm tạo ra một cam kết để hành vi chủ yếu được tự điều chỉnh thay vì kiểm soát bởi các chế tài, áp lực bên ngoài đối với các cá nhân, các mối quan hệ trong tổ chức dựa trên mức độ tin cậy cao. Kết nối với cam kết quản lý trong việc xây dựng HTTT KTQTCP, sự tham gia của quản lý cấp cao, quản lý cấp trung trong việc xây dựng các mục tiêu và phát triển HTTT KTQTCP, cam kết rõ ràng cho việc thực hiện kế hoạch làm việc. Việc chỉ đạo, phê duyệt, đo lường, hỗ trợ các hoạt

động từ khi đầu đến cuối để hoàn thành một dự án phát triển là một hình thức tham gia tích cực của ban lãnh đạo cấp cao và cấp trung (Englund & Bucero, 2006).

2.1.2 Năng lực của người sử dụng

Theo Moeller (2011) năng lực của người sử dụng là kiến thức và kỹ năng để thực hiện các nhiệm vụ được giao. Theo Rothwell, Prescott, và Taylor (1998) năng lực của người sử dụng là có thể được chia thành 4 loại: (1) năng lực chuyên môn, cụ thể là năng lực của các lĩnh vực hoạt động chính của tổ chức, (2) năng lực quản lý, là năng lực có liên quan đến nhiệm vụ quản lý trong tổ chức, (3) năng lực xã hội, là khả năng giao tiếp cần thiết trong một tổ chức, (4) năng lực chiến lược, là khả năng suy nghĩ chiến lược với tầm nhìn xa. Hutapea và Thoha (2008) cho rằng có hai loại năng lực: (1) những kiến thức cần phải biết để thực hiện tốt công việc, năng lực này được gọi là năng lực kỹ thuật (chuyên môn) hoặc cũng có thể gọi là kỹ năng cứng; (2) loại năng lực mô tả cách thức người ta dự kiến hành xử để thực hiện tốt công việc, năng lực này được gọi là năng lực hành vi hoặc cũng có thể gọi là kỹ năng mềm.

Prihadi (2004) cho rằng, thành phần chính của năng lực người sử dụng là tập hợp kiến thức, kỹ năng và thái độ có mối quan hệ tương quan với hầu hết các vị trí làm việc (vai trò hoặc trách nhiệm), tương quan với thành tích trong công việc và có thể được đo lường bằng các tiêu chuẩn chấp nhận được, có thể được tăng cường thông qua các nỗ lực của đào tạo và phát triển. Mặt khác, Hutapea và Thoha (2008) cho rằng, có bốn thành phần chính của năng lực người sử dụng là kiến thức, khả năng, kinh nghiệm và hành vi của các cá nhân.

Theo chúng tôi, trong các định nghĩa và khái niệm đã đề cập ở trên, có thể nói năng lực của người sử dụng là những đặc điểm cơ bản, chẳng hạn như kiến thức, kỹ năng, khả năng sở hữu và vận dụng bởi một người trong việc thực hiện nhiệm vụ của mình để tạo ra hiệu suất cao.

2.1.3 Đào tạo người sử dụng

Đào tạo là quá trình mà người sử dụng có được khả năng để hỗ trợ trong việc đạt được các mục tiêu của tổ chức (Mathis & Jackson, 2011). Tập huấn được tổ chức nhằm nâng cao kiến thức và kỹ năng của người sử dụng để đạt được mục đích nhất định (B Mahapatro, 2010). Đào tạo có nghĩa là cho nhân viên những kỹ năng mới hoặc những kỹ năng cần thiết một cách liên tục để thực hiện công việc của họ (Dessler, 2011).

R. Stair và Reynolds (2012) cho rằng, đào tạo người sử dụng là chìa khóa để khai thác tối đa HTTT KTQTCP. Đào tạo người sử dụng không chỉ liên quan đến các hoạt động như nhập dữ liệu, mà còn liên quan đến tất cả các khía cạnh của việc sử dụng HTTT KTQTCP, để người sử dụng cần phải được giáo dục về những công nghệ mới ảnh hưởng đến hoạt động và quản lý kinh doanh của DN như thế nào (James A. O'Brien & George M. Marakas, 2010).

Dessler (2011) cho rằng, có 5 bước của quá trình đào tạo người sử dụng là: (1) Phân tích nhu cầu đào tạo; (2) Thiết kế chương trình đào tạo tổng thể; (3) Phát triển khóa học; (4) Thực hiện đào tạo; (5) Đánh giá hiệu quả của khóa học. Các thành phần liên quan của ba giai đoạn chính trong hệ thống đào tạo bao gồm: (1) Giai đoạn lập kế hoạch, các nhà quy hoạch xác định nhu cầu đào tạo và xác định các mục tiêu đào tạo; (2) Giai đoạn thực hiện, việc thực hiện có thể bắt đầu dựa trên kế hoạch đã được lập; (3) Giai đoạn đánh giá, đánh giá mức độ đào tạo được như thế nào (Mathis & Jackson, 2011).

2.2 Các nhân tố của việc tổ chức các quy trình và hướng dẫn sử dụng để thu thập, xử lý và lưu trữ dữ liệu

Hiệu được quy trình theo Azhar Susanto (2008) là một loạt các hoạt động được thực hiện lặp lại theo cùng một cách dựa trên các quy tắc nhất định để chạy một HTTT KTQTCP. Thủ tục này sẽ trở thành các hướng dẫn trong việc quyết định những hoạt động phải làm để thực hiện các chức năng của HTTT KTQTCP. Thủ tục này không thể được lập trình, trong khi các thủ tục có thể được lập trình để trở thành phần mềm. Quy trình là thủ tục quan trọng của tổ chức để mọi hoạt động có thể được thực hiện thống nhất. Với các thủ tục phù hợp, quy trình có thể kiểm soát các hoạt động của tổ chức.

Quy trình xử lý thông tin là thao tác của dữ liệu để tạo ra thông tin hữu ích; Nó liên quan đến việc nắm bắt thông tin theo một định dạng có thể lấy lại và phân tích. Xử lý thông tin liên quan đến việc lấy thông tin thô và làm cho nó hữu ích hơn bằng cách đưa nó vào bối cảnh. Nói chung, xử lý thông tin có nghĩa là xử lý dữ liệu mới, bao gồm một số bước: thu thập, nhập, xác nhận, thao tác, lưu trữ, xuất ra, giao tiếp, truy xuất và xử lý. Tương lai truy cập và cập nhật các tệp tin liên quan đến một hoặc nhiều bước sau. Xử lý thông tin cung cấp cho các cá nhân những kỹ năng cơ bản để sử dụng máy tính, để xử lý nhiều loại thông tin hiệu quả (Thomson Gale, 2007).

Theo Lê Thị Hồng (2016), quá trình xử lý thông tin chính là quá trình sắp xếp, phân tích các dữ liệu có được theo yêu cầu, tiêu chí cụ thể một cách khoa học, chính xác, khách quan. Để thực hiện xử lý thông tin phải thông qua kiểm tra tính chính xác, tính hợp lý của các thông tin thu thập, sau đó mới tiến hành phân loại, sắp xếp thông tin, sử dụng các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ để phân tích sâu nhằm cung cấp thông tin đến đối tượng sử dụng thông tin. Xử lý thông tin của HTTT KTQTCP là quá trình xử lý được thực hiện qua hai giai đoạn đó là xử lý thông tin ban đầu thu thập và xử lý phân tích thông tin phục vụ cho mục đích quản trị chi phí.

2.3 Các nhân tố của việc tổ chức dữ liệu

Quá trình sản xuất dữ liệu bao gồm ba bước thu thập dữ liệu, lưu trữ dữ liệu và sử dụng dữ liệu, ba bước này phải hoạt động tốt để đạt được chất lượng dữ liệu cao (Lee & Strong, 2003). Xu (2009) điều tra các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng dữ liệu, nghiên cứu cho thấy rằng, kiểm soát đầu vào và nhân viên có thẩm quyền rất quan trọng đối với chất lượng của HTTT KTQTCP. Dữ liệu không chính xác và không đầy đủ có thể làm giảm khả năng cạnh tranh của các DN, chất lượng của HTTT KTQTCP phụ thuộc vào chất lượng của dữ liệu (Al-Hiyari và ctg., 2013).

Trong các nghiên cứu về chất lượng dữ liệu, đã xác định được bốn bên có liên quan: người sản xuất số liệu, người kiểm soát dữ liệu, người tiêu dùng dữ liệu, người quản lý dữ liệu (Strong, Lee, & Wang, 1997). Trong HTTT KTQTCP các bên liên quan được xác định như sau: (1) Người sản xuất số liệu là những người tạo ra hoặc thu thập dữ liệu cho HTTT KTQTCP; (2) Người kiểm soát dữ liệu là những người thiết kế, phát triển và vận hành HTTT KTQTCP; (3) Người tiêu dùng là những người sử dụng thông tin KTQTCP trong hoạt động làm việc; (4) Người quản lý dữ liệu là người chịu trách nhiệm quản lý toàn bộ chất lượng dữ liệu trong HTTT KTQTCP (Xu, 2009).

Chuck Dietrich (2016) cho rằng có năm yếu tố xác định chất lượng dữ liệu và khi mỗi yếu tố này được đáp ứng đúng, kết quả là dữ liệu có chất lượng cao. Khi dữ liệu có chất lượng cao, hiệu quả hơn sẽ thúc đẩy sự thành công của tổ chức do các quyết định dựa trên thực tế, thay vì thói quen và trực giác của con người. Năm yếu tố đó là: (1) Hoàn thiện dữ liệu, đề cập đến việc liệu có bất kỳ khoảng trống nào trong dữ liệu từ những gì dự kiến sẽ được thu thập và những gì đã được thu thập; (2) Tính nhất quán của dữ liệu; (3) Độ chính xác của dữ liệu; (4) Tính hợp lệ của dữ liệu; (5) Tính kịp thời của dữ liệu.

2.4 Các nhân tố của việc tổ chức lựa chọn và sử dụng phần mềm xử lý dữ liệu

Phần cứng máy tính gần như vô dụng nếu không có phần mềm máy tính. Phần mềm là các chương trình cần thiết để thực hiện các hoạt động đầu vào, xử lý, xuất, lưu trữ và kiểm soát các hệ thống thông tin. Có hai loại phần mềm là phần mềm hệ thống và phần mềm ứng dụng (Onaolapo & Odetayo, 2012).

Phần mềm hệ thống là những chương trình quản lý các nguồn lực của hệ thống máy tính và đơn giản hóa lập trình ứng dụng. Chúng bao gồm các phần mềm như hệ thống điều hành, hệ thống quản lý cơ sở dữ liệu, phần mềm kết nối mạng và các tiện ích phần mềm (Petter, DeLone, & McLean, 2008).

Phần mềm ứng dụng là một loại chương trình có khả năng làm cho máy tính thực hiện trực tiếp một công việc nào đó người dùng muốn thực hiện. Điều này khác với phần mềm hệ thống tích hợp các chức năng của máy tính, nhưng có thể không trực tiếp thực hiện một tác vụ nào có ích cho người dùng. Phần mềm ứng dụng chia làm hai loại: tiện ích và công cụ (Petter và ctg., 2008).

Ba yếu tố ảnh hưởng đến việc lựa chọn và sử dụng phần mềm cho HTTT KTQTCP là chất lượng, độ tin cậy và an ninh (Amiri & Salari, 2013; Fontinelle, 2011).

2.5 Các nhân tố của việc tổ chức cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin

R. Stair và Reynolds (2012) đề cập đến phần cứng bao gồm các thành phần vật lý đầu vào của máy tính, xử lý, lưu trữ, và các hoạt động đầu ra của máy tính.

Theo Fontinelle (2011) có lẽ quan trọng nhất, phần cứng được lựa chọn cho HTTT KTQTCP phải tương thích với phần mềm dự định. Các DN đáp ứng các yêu cầu về phần cứng và phần mềm bằng cách mua một hệ thống chia khóa trao tay bao gồm cả phần cứng và phần mềm mà DN cần. Việc mua một hệ thống chia khóa trao tay có nghĩa là về mặt lý thuyết kinh doanh sẽ có được kết hợp tối ưu phần cứng và phần mềm cho HTTT KTQTCP.

2.6 Các nhân tố của việc tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ

Theo William Jr, Glover, và Prawitt (2016) hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế và chịu ảnh hưởng bởi hội đồng quản trị, ban giám đốc và các nhân viên khác của tổ chức. Hệ thống KSNB được thiết kế để cung cấp một sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được ba mục tiêu sau: (1) Báo cáo tài chính đáng tin cậy; (2) Tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động; (3) Tuân thủ luật pháp và các quy định hiện hành. Từ phát biểu trên, khái niệm KSNB nhằm kiểm soát chất lượng HTTT KTQTCP. Có nghĩa là một hệ thống KSNB với các chính sách và thủ tục được thiết lập nhằm cung cấp một sự đảm bảo hợp lý cho các hoạt động và chức năng của HTTT KTQTCP (Arens và ctg., 2010; Bodnar & Hopwood, 2001).

Các yếu tố ảnh hưởng đến việc tổ chức HTTT KTQTCP bao gồm: (1) Môi trường kiểm soát; (2) Quá trình đánh giá rủi ro của tổ chức; (3) Các hoạt động kiểm soát; (4) Các HTTT KTQTCP và truyền thông; (5) Giám sát (Bodnar & Hopwood, 2001; Messier & Prawitt, 2010).

2.7 Các nhân tố văn hóa tổ chức và cơ cấu tổ chức

2.7.1 Văn hóa tổ chức

Văn hoá tổ chức là các giá trị chia sẻ, các nguyên tắc, các giá trị truyền thống và cách làm những điều ảnh hưởng đến cách các thành viên tổ chức hành động (Robbins & Coulter, 2007). Văn hoá tổ chức liên quan đến một hệ thống ý nghĩa của tổ chức được chia sẻ bởi các thành viên và phân biệt tổ chức này với các tổ chức khác (Robbins, Judge, & Campbell, 2011).

Văn hoá tổ chức là những gì mà nhân viên cảm nhận và cách nhận thức này tạo ra một mô hình niềm tin, giá trị và mong đợi (Ivancevich, Matteson, & Konopaske, 1990). Văn hoá tổ chức chủ yếu được học thông qua việc quan sát con người và các sự kiện trong tổ chức và đào tạo (Lussier, 2012). Mỗi tổ chức có một nền văn hoá cụ thể có chứa các giá định cơ bản, giá trị, cách làm điều được chấp nhận bởi hầu hết các thành viên của tổ chức (Azhar Susanto, 2008).

Trong phát triển hệ thống, văn hoá tổ chức cũng có thể có ảnh hưởng tích cực đến sự phát triển thành công của HTTT KTQTCP (R. M. Stair & Reynolds, 2011). Văn hoá tổ chức vốn tự có trong việc phát triển HTTT KTQTCP (Laudon và ctg., 2012). Các nhà thiết kế hệ thống thông tin, khi thiết kế HTTT KTQTCP cho một tổ chức DN không thể thay đổi các giá trị đã trở thành một văn hoá trong tổ chức của DN được ban hành. Nhà thiết kế HTTT KTQTCP có thể làm một cái gì đó làm cho hệ thống có thể chấp nhận được thông tin, do đó văn hóa tổ chức sẽ là một phần của HTTT KTQTCP (Azhar Susanto, 2008).

Các khía cạnh của văn hóa tổ chức: (1) sự cải tiến, (2) chú ý đến chi tiết, (3) định hướng kết quả, (4) người định hướng, (5) định hướng nhóm, (6) tính độc lập, (7) tính ổn định (Robbins và ctg., 2011).

2.7.2 Cơ cấu tổ chức

Cơ cấu tổ chức là việc bố trí các bộ phận (đơn vị công việc) trong tổ chức. Cơ cấu tổ chức thể hiện sự phân chia lao động và cho thấy các chức năng hoặc hoạt động khác nhau, hợp nhất để đạt được các mục tiêu đặt ra như thế nào (Nagarajan, 2005; Robbins & Judge, 2003). Trong khi đó, theo Starling (2008) một cơ cấu tổ chức là khuôn khổ chính thức theo đó nhiệm vụ công việc được chia, nhóm và phối hợp. Khi các nhà quản lý phát triển hoặc thay đổi cấu trúc của tổ chức, họ đang tham gia vào thiết kế tổ chức, một quy trình bao gồm các quyết định về bốn yếu tố chính: phân công lao động (chuyên môn), hệ thống phân cấp (nguyên tắc vô hướng), khoảng kiểm soát và nhân viên (Robbins và ctg., 2011).

R. M. Stair và Reynolds (2011) cho biết cơ cấu của một tổ chức có thể ảnh hưởng đến loại hệ thống thông tin được sử dụng. Gordon và Narayanan (1984) đưa ra kết luận trong nghiên cứu của họ là có mối quan hệ giữa môi trường, hệ thống và HTTT KTQTCP của một tổ chức.

3. Kết luận

Theo Hla và Teru (2015) HTTT KTQTCP được coi là cơ chế tổ chức quan trọng, có vai trò quan trọng đối với hiệu quả của việc quản lý và kiểm soát quyết định trong các tổ chức. Daft và Lengel (1986) đã xác định hiệu quả tổ chức là mức độ mà tổ chức nhận ra mục tiêu của nó. Oguntimehin (2001) cho rằng hiệu quả tổ chức là khả năng tạo ra kết quả mong muốn. Wilkinson, Cerullo, Raval, và Wong-On-Wing (2000) kết luận, một HTTT KTQTCP hiệu quả phải thực hiện được một số chức năng chính như thu thập dữ liệu, bảo trì dữ liệu, kiểm soát dữ liệu và tạo ra thông tin.

D'avolio, Gildor, và Shleifer (2001) đã xác định hiệu quả là sử dụng tối ưu các nguồn lực sẵn có để đạt được giá trị gia tăng trong tổ chức, tạo ra chuỗi giá trị. Như vậy, hiệu quả có nghĩa là đạt được các mục tiêu với chi phí thấp nhất có thể (Abdullah & Qattani, 2007). Hussani và Kharabsheh (2000) đã xác định hiệu quả là mối quan hệ giữa các mục tiêu đã đạt được và mục tiêu kế hoạch. Nói cách khác, nó có thể định lượng theo tỷ lệ để cho thấy hiệu quả của một thực thể.

Có nhiều yếu tố ảnh hưởng đến năng suất và tính hiệu quả của các HTTT KTQTCP như nguồn nhân lực có chất lượng, phần mềm, phần cứng và cơ sở dữ liệu tốt. Sự kết hợp của các yếu tố trên sẽ giúp cho HTTT KTQTCP hoạt động hiệu quả (Ramly, 2011).

Hafnawi (2001) cho biết HTTT KTQTCP phải có những đặc điểm sau đây thì mới được coi là có năng suất, hiệu quả và đạt được chất lượng thông tin của KTQTCP cung cấp cho nhà quản trị DN: (1) Tính chính xác; (2) Tính kịp thời; (3) Cung cấp thông tin quản lý cần thiết để đạt được kiểm soát và đánh giá các hoạt động kinh tế; (4) Cung cấp thông tin quản lý cần thiết giúp họ lập kế hoạch; (5) Cung cấp thông tin quản lý thông qua phản hồi; (6) Cung cấp thông tin linh hoạt để phù hợp với những thay đổi môi trường.

Như vậy, thông tin KTQTCP trong DN sẽ đạt chất lượng tốt hơn nếu nhà quản trị DN chú ý đến các nhân tố tổ chức của HTTT KTQTCP như: tổ chức con người, tổ chức các quy trình và hướng dẫn sử dụng, tổ chức dữ liệu, tổ chức phần mềm, tổ chức cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin (phần cứng), tổ chức HT KSNB, tổ chức văn hóa tổ chức và cơ cấu tổ chức. ■

Tài liệu tham khảo

- Abdullah, K., & Qattani, K. (2007). *The effect of baking environment on accounting information systems efficiency. Jordanian Journal for Applied Science*, 10(1), 18-39.
- Al-Hiyari, A., AL-Mashre, M. H. H., & Mat, N. K. N. (2013). *Factors that affect accounting information system implementation and accounting information quality: A survey in University Utara Malaysia. American Journal of Economics*, 3(1), 27-31.
- Amiri, A., & Salari, H. (2013). *Effect of Accounting Information System (AIS) on Software Qualitative. International Journal of Business and Management Invention*, 2(4), 6-11.
- Anggadini, S. D. (2015). *The Effect of Top Management Support and Internal Control of the Accounting Information Systems Quality and Its Implications on the Accounting Information Quality. Information Management and Business Review*, 7(3), 93.
- Arens, A., Best, P., Shailer, G., Fiedler, B., Elder, R., & Beasley, M. (2010). *Auditing, assurance*
- Azhar Susanto. (2008). *Accounting Information Systems : Developing Risk Control Structure . First Edition: Lingga Jaya.*
- Barney, J. B., & Wright, P. M. (1998). *On becoming a strategic partner: The role of human resources in gaining competitive advantage. Human Resource Management (1986-1998)*, 37(1), 31.
- Bodnar, G. H., & Hopwood, W. S. (2001). *Accounting Infoimation Systems.*
- Camps, J., & Luna Arocas, R. (2012). *A matter of learning: How human resources affect organizational performance. British Journal of Management*, 23(1), 1-21.

Chuck Dietrich. (2016). *5 Factors of High Quality Data & How They Affect Business Decisions*. Retrieved from <http://www.nektardata.com/5-factors-of-high-quality-data/>

D'avolio, G., Gildor, E., & Shleifer, A. (2001). Technology, information production, and market efficiency.

Daft, R. L., & Lengel, R. H. (1986). Organizational information requirements, media richness and structural design. *Management science*, 32(5), 554-571.

Dessler, G. (2011). *Fundamentals of human resource management: Pearson Higher Ed*.

Englund, R. L., & Bucero, A. (2006). *Project sponsorship: Achieving management commitment for project success: John Wiley & Sons*.

Fitriati, A., & Mulyani, S. (2015). Factors that affect accounting information system success and its implication on accounting information quality. *Asian Journal of Information Technology*, 14(5), 154-161.

Fontinelle, A. (2011). Introduction To Accounting Information Systems. In: July.

Gelinas, J. (2010). *Information System Accounting*. In: United State of America: South-Western Cengage Learning.

Lê Thị Hồng. (2016). Hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các DN khai thác chế biến đá ốp lát ở Việt Nam. (Luận án tiến sĩ), Học Viện Tài Chính, Hà Nội

Lee, Y. W., & Strong, D. M. (2003). Knowing-why about data processes and data quality. *Journal of Management Information Systems*, 20(3), 13-39.

Liebler, J. G., & McConnell, C. R. (2012). *Management Principles for Health Professionals*.

Lussier, R. (2012). *Human relations in organizations: Applications and skill building: McGraw-Hill Higher Education*.

Mathis, R. L., & Jackson, J. H. (2011). *Human resource management: Essential perspectives: Cengage Learning*.

Messier, G., & Prawitt, L. (2010). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*. 4th Edition. NY: McGraw-Hill.

Onaolapo, A., & Odetayo, T. (2012). Effect of Accounting Information System on Organisational Effectiveness: A Case Study of Selected Construction Companies in Ibadan, Nigeria. *American Journal of Business and Management*, 1(4), 183-189.

Petter, S., DeLone, W., & McLean, E. (2008). Measuring information systems success: models, dimensions, measures, and interrelationships. *European journal of information systems*, 17(3), 236-263.

Prihadi, S. F. (2004). *Assessment Centre: Identifikasi, Pengukuran dan Pengembangan Kompetensi*. PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.

Ramly, F. (2011). Computerize Accounting Information System. *Decision making*, 16(1), 12-31.

Robbins, S. P., & Coulter, M. (2007). *Principles of management*. Translated by Seyyed Mohammad Arabi and Mohammed Ali Hamid Rafiee and Behrouz Asrari Ershad, Fourth Edition, Tehran: Office of Cultural Studies.

Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2003). *Organizational Behavior*. By Pearson Education. Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

Robbins, S. P., Judge, T. A., & Campbell, T. T. (2011). *Organizational behavior Harlow*. In: Pearson.

Rothwell, W. J., Prescott, R. K., & Taylor, M. W. (1998). *The strategic human resource leader: How to prepare your organization for the six key trends shaping the future: Davies-Black Pub*.

Ruhul Fitrios. (2016). Factors That Influence Accounting Information System Implementation And Accounting Information Quality. *INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY*, Volume 5, Issue 04, April 2016.

Sari, N. Z. M., SE, M., & Purwanegara, H. D. (2016). The Effect of Quality Accounting Information System in Indonesian Government (BUMD at Bandung Area). *decision-making*, 7(2).

Sheth, S. (2010). Ten things that indicate top management support for business continuity. *Continuity Central*.

Starling, G. (2008). *Managing the Public Sector Eighth Edition*.

Strong, D. M., Lee, Y. W., & Wang, R. Y. (1997). Data quality in context. *Communications of the ACM*, 40(5), 103-110.

Syaifullah, M. (2014). Influence Organizational Commitment On The Quality Of Accounting Information System. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, 3(9), 299-305.

TÁC ĐỘNG CỦA CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 ĐẾN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ NHỮNG VẤN ĐỀ ĐẶT RA ĐỐI VỚI VIỆT NAM

 *Ths. Nguyễn Ánh Hồng*

Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

Tóm tắt: Thế giới đang bước vào kỷ nguyên số với cuộc Cách mạng công nghiệp 4.0 (CMCN 4.0) làm thay đổi phương thức hoạt động của hầu hết các lĩnh vực nói chung và kế toán nói riêng. CMCN 4.0 đang từng bước tham gia và cải thiện hiệu quả hoạt động kế toán. Đồng thời, CMCN 4.0 cũng đã và đang có những tác động đáng kể đến Kế toán quản trị (KTQT) với mục tiêu tạo ra những thông tin phục vụ nhu cầu quản lý doanh nghiệp (DN) một cách dễ dàng, kịp thời và chính xác và đưa KTQT trở thành một công cụ hữu hiệu trong công tác quản lý hơn bao giờ hết. Trước sự phát triển của KTQT trong thời đại CMCN 4.0, Việt Nam cần phải có những thay đổi tích cực trong kế toán nói chung và KTQT nói riêng để có thể bắt kịp đà phát triển của thế giới.

Từ khóa: CMCN 4.0, KTQT, DN

Abstract: The world is entering the digital era with Industrial Revolution 4.0 which changes the operation method of most areas in general and accounting in particular. Industrial Revolution 4.0 is gradually taking part and improving the efficiency of accounting activities. At the same time, Industrial Revolution 4.0 has also had significant impacts on management accounting with the aim of creating information for business management needs easily, promptly and accurately and Making Management Accounting a more effective tool in management than ever before. Prior to the development of Management Accounting in the Industrial Revolution 4.0 era, Vietnam needs to make positive changes in accounting in general and management accounting in particular in order to catch up with the rise of the world..

Keywords: Industrial Revolution 4.0, management accounting, enterprise

1. CMCN 4.0 và tác động của CMCN 4.0 đến hoạt động sản xuất kinh doanh

CMCN 4.0 lần đầu tiên được nhắc tới tại Đức vào năm 2011 là cuộc Cách mạng Công nghiệp lần thứ 4 tiếp nối ba cuộc Cách mạng trước đó, bao gồm: Cuộc cách mạng đầu tiên về năng lượng và hơi nước diễn ra tại Vương quốc Anh vào cuối thế kỷ XVIII, cuộc cách mạng thứ hai về ứng dụng điện năng sản xuất hàng loạt diễn ra ở khu vực châu Âu và Bắc Mỹ vào cuối thế kỷ XIX và cuộc cách mạng thứ ba về sử dụng điện tử, công nghệ thông tin để tự động hóa diễn ra vào những thập niên 70 của thế kỷ XX. Với sự hội tụ của nhiều công nghệ khác nhau mà nền tảng là công nghệ số, CMCN 4.0 là bước tiến lớn mà kết quả là Internet kết nối vạn vật, công nghệ thực tế - ảo, công nghệ đám mây, tự động hóa và trí thông minh nhân tạo đã làm thay đổi một cách mạnh mẽ đến tiến trình kế toán nói chung, KTQT nói riêng cũng như thay đổi cơ cấu lao động và thị trường lao động trong lĩnh vực này.

Nguyên tắc của cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4 dựa trên những thay đổi căn bản trong khái niệm sản xuất công nghiệp. Việc sản xuất kinh doanh sẽ diễn ra trong các nhà

máy thông minh. Những nhà máy này sẽ dựa trên một khái niệm hoàn toàn mới. Mọi nguồn lực, mọi thông tin, mọi quá trình sản xuất, cách thức vận hành sẽ chia sẻ thông tin lẫn nhau. Tất cả các quy trình sẽ được phân cấp, sẽ có ảnh hưởng đến tốc độ và hiệu quả của toàn bộ quá trình sản xuất. Các quy trình sản xuất thông minh và toàn bộ công nghệ sẽ là thành phần chính của các nhà máy thông minh

Một thành phần quan trọng khác của CMCN 4.0 là “Internet of Things”. Tất cả các thành phần trong các nhà máy thông minh sẽ thu thập dữ liệu (Big Data). Dữ liệu này sẽ được phân tích thông qua công nghệ máy tính với những thông tin về nhu cầu, hành vi và yêu cầu của khách hàng, nhằm giúp DN sản xuất hay cung cấp những sản phẩm phù hợp. Điều này dẫn đến sự tham gia của khách hàng trong quá trình sản xuất kinh doanh của DN. Khách hàng sẽ nhận được sản phẩm theo mong muốn của mình còn DN sẽ có thể đáp ứng hiệu quả những mong muốn và yêu cầu của khách hàng. Nhờ quá trình khép kín, theo trình tự, và quy trình tự động sẽ giúp DN giảm chi phí tổng thể trong toàn bộ quá trình sản xuất. (Shrouf & Miragliotta, 2015). Điều này sẽ giúp các DN gia tăng hiệu quả tài chính.

Nhìn chung, CMCN 4.0 là một cuộc cách mạng về nhân sự, về con người, về cơ cấu tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh. Sự lan tỏa của CMCN 4.0 đã có những tác động nhất định đến sự phát triển của nền kinh tế toàn cầu và đồng thời kéo theo sự thay đổi của kế toán. Lịch sử đã thừa nhận sự tồn tại và phát triển của kế toán luôn luôn gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế. Bởi vậy, khi nền kinh tế phát triển thì các phương pháp kế toán cũng dần thay đổi và đặc biệt là các công cụ phục vụ nhà quản trị cũng ngày một hoàn thiện hơn. Một trong những công cụ đặc lực cho các nhà quản trị đó chính là KTQT. Sự ra đời của KTQT bên cạnh sự tồn tại của Kế toán tài chính đóng vai trò quan trọng trong việc lập kế hoạch và tư vấn cho các nhà quản trị ra quyết định. Bởi vậy cần phải xác định rõ sự tác động của CMCN 4.0 đến KTQT để kịp thời điều chỉnh nhằm phát huy hết hiệu quả của công cụ quản lý này trong thời đại mới.

2. Tác động của CMCN4.0 đến KTQT

Trong hơn hai thập kỷ vừa qua, từ sau cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 3 cho đến sự lan tỏa của CMCN 4.0, đã có nhiều những nghiên cứu về tác động của mạng máy tính, của công nghệ thông tin cũng như CMCN 4.0 đến KTQT.

Burns, J., Scapens, R. và Turley, S. (1996) đã từng thảo luận về vai trò hiện tại và tương lai của KTQT cũng như định hướng thương mại và tác động của công nghệ thông tin đối với KTQT và đưa ra những quan điểm mới về xu hướng phát triển của Kế toán.

Anastas, M. (1997) đã thảo luận về vai trò thay đổi của quản lý kế toán và quản lý tài chính như là một nhà tư vấn nội bộ và các nhà chiến lược, ra quyết định thành viên trong nhóm, và khởi xướng việc triển khai ứng dụng Internet trong kế toán nói chung và KTQT nói riêng.

Scot M. Boggs (2003) đã tiến hành một cuộc khảo sát về sự thay đổi của DN trong bối cảnh công nghệ số có những bước tiến vượt bậc. Ông tin rằng công nghệ số đã thay đổi từ một thập kỷ trước, nhờ sự tác động của máy tính cá nhân (PC) và Mạng cục bộ (LAN) quá trình làm việc của tổ chức và cá nhân trở nên đơn giản hơn. Ông cũng cho rằng công nghệ kỹ thuật số sẽ giúp người dùng thu thập thông tin từ nhiều nơi khác nhau và thao tác các dữ liệu thông qua sàng lọc, phân loại, biên dịch, phân tích để tạo ra các báo cáo cần thiết phục vụ cho

việc ra quyết định. Ông tin tưởng mạnh mẽ rằng với công nghệ kỹ thuật số, các công ty sẽ có thể đạt được nhiều giá trị hơn trong chiến lược kinh doanh và dành ít thời gian hơn trong việc xử lý giao dịch⁽²⁾.

Micheal Gilman (2003) đã thảo luận về công nghệ khai thác dữ liệu và tầm quan trọng của công nghệ số trong việc cung cấp thông tin từ KTQT mang tính hiệu quả hơn dẫn đến các quyết định kinh doanh được cải thiện. Việc khai thác dữ liệu quá khứ hoặc dữ liệu lịch sử giúp các nhà quản trị có khả năng hệ thống hóa, so sánh, đối chiếu với hiện tại để đưa ra những quyết định phù hợp cho tương lai. Đây là chìa khóa để các công ty thành công trong đầu tư.

Cũng trong năm 2003, David Hurwitz (2003) đã thảo luận về những thách thức và cơ hội của Công nghệ số trong thế kỷ 21 và sự gia tăng của quản lý danh mục đầu tư trong thế giới mạng máy tính, việc quản lý danh mục đầu tư này sẽ được dựa trên các mô hình phân bổ tài sản phân tích mục tiêu, chi phí mức độ rủi ro và lợi nhuận dự báo⁽²⁾.

Connor & Martinsons (2006) thì nhận xét rằng, Internet là một sự hỗ trợ quý báu bởi vì nhờ đó mà DN được cung cấp thông tin để đưa ra quyết định. Dechow et. al., (2007) nhấn mạnh tầm quan trọng của mạng máy tính trong kiểm soát quản lý. Mạng máy tính, công nghệ số đang thay đổi hệ thống kế toán quản lý để trở nên tích hợp với tiêu chuẩn hóa và phổ biến trong một tổ chức (Granlund, 2007)⁽²⁾.

Như vậy, thông qua những nghiên cứu kể trên cùng nhiều nghiên cứu khác cho thấy rằng mạng máy tính, công nghệ số ngày càng tham gia sâu vào tiến trình Kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Sự kế thừa và hội tụ của mạng máy tính, công nghệ số trong CMCN 4.0 với bước tiến xa hơn là Internet kết nối vạn vật hay quy trình tự động hóa, công nghệ đám mây và trí thông minh nhân tạo vẫn được tiếp tục nghiên cứu và đã được các cơ quan chuyên môn về KTQT bao gồm CIMA và Hiệp hội Kế toán Công chứng (ACCA) nhấn mạnh, nhờ ứng dụng thành tựu từ CMCN 4.0 giúp cho việc giải quyết vấn đề hay ra quyết định được tốt hơn trong tương lai từ những thông tin mà KTQT cung cấp.

Thành tựu từ CMCN 4.0 khi được vận dụng vào trong KTQT sẽ cùng với kế toán tài chính thiết lập nên hệ thống kế toán hoàn chỉnh bao gồm hệ thống ngân sách, hệ thống lập kế hoạch đầu tư, hệ thống chi phí tiêu chuẩn và hệ thống kiểm soát nội bộ. Ứng dụng thành tựu của CMCN 4.0 trong KTQT đã, đang và sẽ thay đổi vai trò và trách nhiệm của kế toán. Người làm KTQT trong bối cảnh CMCN 4.0 sẽ phải đảm bảo được trang bị những kỹ năng sau:

- 1) Kỹ năng máy tính (Computer skills)
- 2) Mô hình hóa dữ liệu (Data modeling)
- 3) Dự báo và dự đoán (Making forecasting and projections)
- 4) Phát triển các giả định và tiêu chí (Developing assumptions and criteria)
- 5) Chiến lược và mong đợi (Strategic and looking forward)
- 6) Định hướng công nghệ (Technology – oriented)
- 7) Tính sáng tạo và khả năng thích ứng (Creativity and adaptability)
- 8) Trình xây dựng và tư vấn chiến lược (Strategy formulator and consultant)⁽²⁾

KTQT sẽ đóng vai trò chi phối hơn trong chiến lược kinh doanh hiện tại và tương lai khi được xây dựng, phát triển trên nền tảng CMCN 4.0. Đã đến lúc kế toán viên cần phải vứt bỏ suy nghĩ cũ và thích ứng với các công nghệ mới. KTQT cần tăng cường việc ứng dụng công nghệ từ CMCN 4.0 cho quá trình làm việc. Các công nghệ như Internet kết nối vạn vật và công nghệ đám mây cho phép khai thác dữ liệu và làm cho kho dữ liệu trở nên phong phú và rất có giá trị. CMCN 4.0 với hệ thống Internet kết nối vạn vật, cho phép người làm KTQT có khả năng thu thập thông tin kế toán mà không bị giới hạn bởi các khoảng cách địa lý. Nhất là hiện nay, có rất nhiều mô hình kinh doanh như Tập đoàn, công ty đa quốc gia,... hoạt động ở khắp mọi nơi trên thế giới, rõ ràng sự có mặt của Internet kết nối vạn vật cho phép KTQT có thể ngồi tại một vị trí bất kỳ vẫn có thể thu thập, tổng hợp các thông tin bao gồm cả bên trong DN (các chi nhánh trên thế giới) và bên ngoài DN (các đối thủ cạnh tranh, môi trường pháp lý, nhu cầu tiêu dùng,...) mà không mất quá nhiều thời gian. Việc lập ngân sách, lập kế hoạch được lập trên sự hỗ trợ của hệ thống thông minh, của trí tuệ nhân tạo, giúp cho thông tin trong bản kế hoạch được cụ thể, chi tiết và có độ sâu. Với những bản kế hoạch này, DN có thể dễ dàng thu hút vốn đầu tư nhằm đảm bảo tài chính trong quá trình thực hiện. Hệ thống internet kết nối cho phép các DN thúc đẩy cạnh tranh trên toàn cầu cũng như tận dụng được thị trường toàn cầu. CMCN 4.0 giúp KTQT cung cấp thông tin nội bộ hiện tại và phân tích để hỗ trợ ra quyết định hiện tại.

Với quy trình tự động và trí thông minh nhân tạo được tạo ra từ CMCN 4.0 cho phép người làm kế toán nói chung và KTQT nói riêng được đơn giản hóa quy trình tính toán. Người làm kế toán chỉ cần tiến hành “Nhập liệu”, quy trình tự động sẽ “Xử lý, chế biến” dựa trên nền tảng trí tuệ nhân tạo để cho các thông tin đầu ra dưới dạng các báo cáo có thể so sánh được. Quá trình này thậm chí có thể xử lý được những vấn đề phức tạp mà không tốn quá nhiều thời gian. Tự động hóa cũng được xem là một công nghệ đầy tiềm năng có thể được sử dụng trong KTQT để tự động thu hồi dữ liệu, giới thiệu các quyết định và chuẩn bị các báo cáo hoặc các bài thuyết trình. Nhờ kỷ nguyên số hóa, KTQT cũng đã sử dụng hệ thống Internet kết nối vạn vật và công nghệ đám mây để thu thập thông tin từ các ứng dụng và cơ sở dữ liệu khác nhau sau đó sử dụng trí tuệ nhân tạo cho ra các báo cáo nhanh chóng. Hầu hết các công ty đa quốc gia đều lựa chọn mạng máy tính để lấy dữ liệu từ các phòng ban và văn phòng khu vực trên toàn thế giới.

Trong quá trình thực hiện theo mô hình kế toán truyền thống, phản hồi cho thông tin KTQT có thể mất vài tuần hoặc lâu hơn nhưng với công nghệ số thời đại CMCN 4.0, thông tin đã sẵn sàng ngay lập tức. Với công nghệ đám mây giúp thông tin được lưu trữ với khối lượng lớn, không bị giới hạn và được lưu trữ theo thời gian thực (realtime), CMCN 4.0 cho phép KTQT có thể lưu trữ khối lượng lớn thông tin một cách hệ thống và khoa học. Công nghệ này có khả năng xử lý số lượng lớn dữ liệu (Big Data) và cũng để thực hiện cùng lúc nhiều nhiệm vụ để đạt được kết quả mong muốn. Các công nghệ hiện tại cũng cho phép người dùng chọn thiết kế báo cáo với một vài cú click chuột. Hệ thống KTQT cũng có khả năng tạo ra các biểu đồ 3D cho các bài thuyết trình giúp các nhà quản trị nhìn rõ hơn các vấn đề trong báo cáo.

Kế toán hiện nay có thể tập trung vào các nhiệm vụ quan trọng khác được thực hiện bởi nhân viên KTQT như phân tích tài chính, ra quyết định, tư vấn quản lý và thiết kế mô hình kinh doanh thay vì ghi chép sổ sách như trước đây. Điều này là do ứng dụng Internet kết

nổi vụn vặt, lưu trữ và phân tích thông tin trên nền tảng tự động hóa và trí tuệ nhân tạo trong kế toán giúp cho việc thu thập, tính toán và báo cáo dữ liệu đơn giản và nhanh chóng hơn để những người làm kế toán tập trung vào các trách nhiệm sản xuất cao hơn

3. Những yêu cầu đặt ra đối với Việt Nam

Trước sự tác động của CMCN 4.0 với các yếu tố kể trên đã tạo ra xu hướng mới đối với KTQT. Công bằng mà nói thì KTQT ở Việt Nam hiện nay là khá non trẻ so với quá trình hình thành và phát triển của KTQT trên thế giới. Đặc biệt là trong bối cảnh hiện nay, KTQT được phát triển dựa trên nền tảng của CMCN 4.0 với những hiệu quả mang lại thì những thách thức đặt ra đối với Việt Nam là không hề nhỏ. Trước bối cảnh đó, Việt Nam cần phải cách mạng, thay đổi một cách toàn diện về tư duy, phát triển Kế toán, đặc biệt là tư duy về KTQT nhằm tạo ra một công cụ hỗ trợ quản lý hữu hiệu mang tầm vĩ mô. Để thực hiện được cuộc Cách mạng này cần có sự chung tay, phối hợp từ phía cơ quan quản lý Nhà nước, các tổ chức nghề nghiệp, các DN và đặc biệt là những người làm kế toán Việt Nam bắt kịp với đà phát triển và xu hướng của thế giới.

➤ Về phía cơ quan quản lý Nhà nước

Một là, các cơ quan quản lý Nhà nước hoạt động trong lĩnh vực Kế toán, Kiểm toán cần nắm bắt xu hướng và ban hành những văn bản quy định rõ ràng về vai trò, chức năng, nhiệm vụ và việc tổ chức, triển khai KTQT trong DN. Tính đến thời điểm hiện nay, Bộ Tài chính mới chỉ ban hành Thông tư 53/2006/TT-BTC “Hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN” vào ngày 12/06/2006 và có được nhắc đến một cách mờ nhạt trong Luật Kế toán số 88/2015/QH13. Xét về mặt thời gian lẫn nội dung Hướng dẫn về KTQT ở Việt Nam gần như là đã quá cũ khi mà thực tế KTQT đã trải qua khá nhiều giai đoạn phát triển và đặc biệt dần trở nên bùng nổ khi được phát triển trên nền tảng của CMCN 4.0. Bộ Tài chính và các cơ quan liên quan cần xây dựng chiến lược phát triển KTQT mang tầm vĩ mô và có văn bản hướng dẫn thi hành cụ thể cho từng khối ngành, từng lĩnh vực cụ thể.

Hai là thành lập cơ quan chuyên trách về KTQT thực hiện việc nghiên cứu và phát triển KTQT trên phạm vi cả nước. Ở các nước phát triển, hầu hết đều có những bộ phận chuyên nghiên cứu và đưa ra những quan điểm về việc phát triển KTQT cho từng giai đoạn khác nhau. Ví dụ ở Mỹ là Viện KTQT Hoa Kỳ (IMA), Hiệp hội Kế toán viên hợp chủng quốc Hoa Kỳ,...

Ba là, ban hành quy định về đạo đức nghề nghiệp của nhân viên KTQT. Ở Mỹ, IMA đã sử dụng một chuẩn mực đạo đức được gọi là Quy định về đạo đức nghề nghiệp để miêu tả chi tiết trách nhiệm đạo đức của các nhân viên KTQT với 4 lĩnh vực:

- 1) Duy trì khả năng chuyên môn cao
- 2) Xử lý những tình huống nhạy cảm với sự bảo mật
- 3) Duy trì tính chính trực cá nhân
- 4) Công khai thông tin trong hình thức đáng tin

Như vậy, cho dù có sự tham gia của CMCN 4.0, con người vẫn là một yếu tố quan trọng và là thành phần không thể thiếu. Thành tựu đến từ CMCN 4.0 giúp cho công việc kế toán KTQT trở nên nhanh chóng, kịp thời kết hợp với yếu tố con người sẽ trở nên hoàn hảo giúp kế toán quản trị trở thành công cụ không thể thiếu trong quản lý.

➤ Về phía các tổ chức nghề nghiệp

Một là, nâng cao vai trò của hội nghề nghiệp như: Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), Chi hội Kế toán hành nghề Việt Nam (VICA),... Các tổ chức nghề nghiệp cần thể hiện vai trò của mình qua việc trở thành cầu nối trong việc xây dựng và phát triển KTQT tại các DN thông qua các văn bản quy định, hướng dẫn, đồng thời trở thành một trong các cơ quan ngôn luận giúp các nhà quản lý nắm được vai trò quan trọng của KTQT trong quản lý DN.

Hai là, các tổ chức nghề nghiệp trong nước cần tăng cường hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp ở khu vực ASEAN để tăng cường sự hiểu biết và liên thông trình độ giữa các kế toán. Đồng thời tiếp thu và góp phần đưa các xu hướng phát triển KTQT trong khu vực và trên thế giới không còn quá xa lạ ở Việt Nam.

➤ Về phía các DN

Một là, các DN cần thay đổi tư duy về Kế toán và nhận thức được vai trò của KTQT. Có rất ít các DN ở Việt Nam tổ chức bộ máy KTQT trong hoạt động của mình. Giải thích cho việc một bộ phận lớn các DN chưa tổ chức bộ máy KTQT của mình đó do thiếu hiểu biết về vai trò, kiến thức của KTQT. Một bộ phận các DN của Việt Nam đang hoạt động với mục tiêu lợi nhuận ngắn hạn mà không hướng tới mục tiêu dài hạn. Việc tiếp cận các báo cáo tài chính, báo cáo quản trị mới chỉ quan tâm đến những con số ở thời điểm hiện tại. Tuy nhiên, trong tương lai các DN sẽ cần phải thay đổi cách tiếp cận báo cáo tài chính thông qua việc sử dụng phân tích dự đoán chung, mô hình dự báo và mô hình hóa mô hình. Phân tích dự đoán chung tạo ra thông tin tại sao tình huống xảy ra. Mô hình dự báo sẽ dự đoán có hiệu quả các biến thể của sự phát triển trong tương lai. Mô hình hóa mô phỏng dựa trên thông tin tốt nhất có thể xảy ra. Tất cả các phương pháp này sẽ phải sử dụng Big Data, từ đó chúng sẽ chỉ lọc ra các thông tin liên quan cần thiết cho các quyết định quản lý và quản lý tài chính của công ty. (Havelka, 2016). Nếu các DN không có khả năng phát triển KTQT và đặc biệt là ứng dụng thành tựu CMCN 4.0 vào KTQT đồng nghĩa với việc DN sẽ đánh mất đi lợi thế cạnh tranh của mình

Hai là, các DN của Việt Nam phần lớn là các DN vừa và nhỏ, số vốn đầu tư chưa nhiều. Trong khi đó, để phát huy tối đa hiệu quả của KTQT trong thời đại CMCN 4.0 cần phải có nguồn lực tài chính để đầu tư cho công nghệ, cho nguồn nhân lực có khả năng vận hành hệ thống đó. Bởi vậy mà để có thể ứng dụng việc phát triển KTQT trong thời đại CMCN 4.0, các DN Việt Nam phải chấp nhận việc đầu tư cho hiện tại thì mới đủ khả năng cạnh tranh và tồn tại, phát triển trong tương lai xa.

➤ Về phía người làm kế toán

Có thể thấy những yếu tố của cuộc CMCN 4.0 đã đặt con người trước cuộc cạnh tranh việc làm và chinh phục trí tuệ nhân tạo. Để có thể đương đầu với thách thức này con người mà cụ thể là những người được đào tạo và những người hành nghề Kế toán cần phải có những thay đổi để đảm bảo không bị “lạc” trong không gian kỹ thuật số mà CMCN 4.0 tạo ra.

Một là, người hành nghề Kế toán nói chung phải có những tư duy thay đổi. Kế toán không đơn thuần là ghi chép sổ sách, tính toán chi phí, giá thành, lợi nhuận... hay đến cuối năm thực hiện quyết toán năm, lập báo cáo tài chính theo quy định nộp cho các cơ quan chức năng. Kế toán, đặc biệt là KTQT phải trở thành công cụ hỗ trợ đắc lực cho nhà quản trị trong

việc lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định. Muốn làm được điều đó, Kế toán phải là người hội tụ đủ kiến thức về Kế toán tài chính, KTQT, các vấn đề về kinh tế, xã hội,...

Hai là, KTQT viên phải không ngừng học tập, rèn luyện kỹ năng nghề nghiệp. Đặc biệt Kế toán viên đó phải là người hiểu biết về công nghệ và sử dụng công nghệ cho công việc của mình. Nhân viên kế toán nói chung và Nhân viên KTQT nói riêng cần chủ động cập nhật kịp thời và ứng dụng những tiến bộ công nghệ vào quá trình làm việc để tiết kiệm được thời gian và công sức. Ngoài kỹ năng nghiệp vụ, kỹ năng công nghệ thông tin, kỹ năng kỹ thuật số, Kế toán viên cần trau dồi vốn ngoại ngữ để tăng khả năng thu nhận thông tin, trao đổi và làm việc trong bối cảnh toàn cầu hóa.

Ba là, đạo đức nghề nghiệp. Khi mọi công việc đều có thể xử lý bằng công nghệ thì đạo đức nghề nghiệp trở thành yếu tố cần thiết hơn bao giờ hết, có như vậy mới có thể xây dựng và xác định hình ảnh chân thực của DN. Chỉ có những kế toán viên có đạo đức nghề nghiệp, tôn trọng sự thật mới có khả năng tạo dựng giá trị chân thực cho cổ đông để các cổ đông tiếp tục đầu tư vào DN. Chỉ có những kiểm toán viên có đạo đức nghề nghiệp mới có thể giúp nhà đầu tư xác định hướng đi ít rủi ro và nhiều cơ hội, giúp bảo vệ quyền lợi chính đáng của công chúng.

Để tận dụng hiệu quả các cơ hội trong kỷ nguyên số, trước hết buộc mỗi kế toán viên phải nắm rõ được nguyên tắc cơ bản cho mọi ứng xử trong lĩnh vực chuyên môn, để biết hành vi đó là đúng hay không đúng chuẩn mực, nguyên tắc đề ra và phải hiểu được những kiến thức cơ bản nhất, sau đó mới có thể tiến đến những kiến thức cấp cao hơn trong tiến trình trở thành các kế toán, kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Như vậy, Cuộc CMCN 4.0 đã và đang đem đến những thay đổi lớn trong nền kinh tế, trong lĩnh vực Kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Trước bối cảnh đó, Kế toán nói chung và KTQT nói riêng ở Việt Nam cần được Cách mạng để kế toán Việt Nam bắt kịp đà phát triển và vươn tầm khu vực cũng như là thế giới. ■

Tài liệu tham khảo

1. Josef Horák, *Does industry 4.0 influence efficiency of financial management of a company*, The 10th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 8-10, 2016.
 2. M. Krishna Moorthy, Ong Oi Voon, Cik Azni Suhaily Binti Samsuri , M. Gopalan, King-Tak Yew , *Application of Information Technology in Management Accounting Decision Making*, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, March 2012
 3. <https://baomoi.com/ke-toan-kiem-toan-va-cuoc-cach-mang-cong-nghiep-4-0/c/25208392.epi>
 4. <https://vietstock.vn/2017/09/cach-mang-40-anh-huong-the-nao-den-bo-phan-tai-chinh-ke-toan-cua-doanh-nghiep-4262-558966.htm>.
-

**GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ
CHO CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG Ở VIỆT NAM
SOLUTIONS TO IMPROVE THE COST MANAGEMENT ACCOUNTING
OF VIETNAMESE BUILDING ENTERPRISES**

 **Ths. Phạm Thị Phụng**
Trường Đại học Bà Rịa – Vũng Tàu

Tóm tắt: Sự cạnh tranh của nền kinh tế thị trường trong bối cảnh hội nhập sâu, rộng với nền kinh tế quốc tế làm cho mức độ cạnh tranh càng trở nên gay gắt. Để đứng vững trên thị trường, đòi hỏi các DN phải hoạch định được chiến lược đúng đắn và có những quyết định sản xuất kinh doanh hiệu quả. Những quyết định này được đưa ra phải dựa trên cơ sở của những thông tin hữu ích về chi phí được cung cấp từ một mô hình kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) khoa học và hiệu quả.

Xây dựng cơ bản là ngành sản xuất – kinh doanh đặc thù, quá trình sản xuất và sản phẩm xây dựng có đặc điểm riêng biệt và điều đó có ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng sản phẩm các công trình xây dựng, chi phí trong các DN xây dựng. Tuy nhiên, hầu hết các DN đều chưa xây dựng được hệ thống các chỉ tiêu quản trị chi phí, từ đó chưa phân tích thông tin sự biến động về chi phí. Bài viết này, tìm hiểu về công tác KTQTCP trong các DN xây dựng Việt Nam hiện nay và đề xuất các giải pháp hoàn thiện.

Từ khóa: KTQTCP.

Abstract: The competitiveness of the market economy in the context of deep integration with the international economy makes the level of competition more acute. To stand on the market requires businesses to plan the right strategy and make effective business decisions. These decisions are based on the usefulness of cost information provided by a cost-effective and cost-effective accounting model.

Capital construction is a specialized industry, production process and construction products have specific characteristics and that has a great influence on the quality of construction products, cost in construction enterprises. However, most businesses have not built a system of cost management criteria, so that no information on cost fluctuations. This article explores cost management accounting in today's Vietnamese construction firms and suggests complete solutions.

Key words: Cost accounting management.

1. Đặt vấn đề

Trong điều kiện nền kinh tế hội nhập đang lan rộng như hiện nay, các DN hoạt động trong lĩnh vực xây dựng là lĩnh vực bị ảnh hưởng đầu tiên và rất nặng nề do thị trường bất động sản đóng băng, chi phí đầu tư lớn mà không thu hồi được vốn, mặt khác mặt khác những công trình nhận thầu hoặc chỉ định thầu cũng không có vốn để thực hiện, nhiều công trình chậm tiến độ, thiếu tính khả thi không chỉ ảnh hưởng lớn đến tình hình tài chính của DN mà còn gây rất nhiều khó khăn trong việc quản lý, hạch toán chi phí các dự án đầu tư. Tổ chức KTQTCP được xem như là công cụ nhằm theo dõi, kiểm soát chặt chẽ chi phí phát sinh giúp

nhà quản trị đưa ra được những quyết định đúng đắn, thích hợp. Tuy nhiên, tổ chức KTQTCP ở các DN xây dựng hiện nay đang còn khá nhiều vấn đề bất cập. Chính vì vậy, việc nghiên cứu để đưa ra các giải pháp hoàn thiện công tác tổ chức KTQTCP tại các DN xây dựng là rất cần thiết và cấp bách.

2. Khung lý thuyết

2.1. Tổ chức và chức năng của nhà quản trị

2.1.1 Thế nào là tổ chức

Tổ chức là một nhóm người cùng liên kết với nhau để thực hiện một số mục tiêu nhất định.

Tổ chức thường tồn tại dưới những hình thức:

- Tổ chức với mục tiêu lợi nhuận
- Tổ chức với mục tiêu phục vụ do tư nhân kiểm soát
- Tổ chức với mục tiêu phục vụ do Nhà nước kiểm soát

Dù dưới hình thức nào, tổ chức cũng cần các thông tin kế toán để tồn tại và phát triển. Thông tin kế toán ảnh hưởng đến mức độ đạt được mục tiêu đề ra của tổ chức.

2.1.2. Chức năng của nhà quản trị

Một nhà quản trị khi đại diện cho tổ chức để điều hành hoạt động của tổ chức đều gắn với các chức năng:

- Lập kế hoạch: Thiết lập và thông báo những việc phải làm để tổ chức hướng về mục tiêu chung, kế hoạch có thể tồn tại dưới hình thức ngắn hạn, trung hạn hoặc dài hạn.

- Tổ chức và điều hành: Liên kết giữa con người với con người, liên kết con người với các nguồn lực để thực hiện kế hoạch của tổ chức.

- Kiểm tra: Giám sát, điều chỉnh tình hình thực hiện để đảm bảo công việc của tổ chức đi đúng mục tiêu.

- Ra quyết định: Lựa chọn phương án tối ưu để thực hiện.

Tất cả các quyết định đều phải dựa vào nền tảng thông tin, bao gồm thông tin kế toán và các thông tin khác. Sự biến động của môi trường kinh doanh, sự phát triển của quy mô sản xuất, hình thức quản lý... theo thời gian đòi hỏi kế toán phải thiết lập một phương thức mới cung cấp thông tin. Thông tin cần thiết cho nhà quản trị cho các hoạt động sau:

- Hoạt động marketing
- Hoạt động hậu cần cho sản xuất (mua sắm vật tư cho sản xuất)
- Hoạt động sản xuất
- Hoạt động tài chính – kế toán
- Hoạt động liên quan đến nhân sự
- Hoạt động liên quan hành chính, bảo vệ

2.2. Mục tiêu của KTQTCP xây dựng:

Khác với thông tin của kế toán tài chính chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài DN, KTQTCP là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin thoả mãn nhu cầu của

các nhà quản trị DN xây dựng. Trong DN xây dựng, mục tiêu của KTQTCN chủ yếu là ba mục tiêu: Kiểm soát chi phí, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trong tổ chức, ra quyết định của nhà quản trị.

2.3. Hệ thống các chỉ tiêu quản trị chi phí xây dựng:

Để các nhà quản trị trong DN xây dựng thực hiện tốt được chức năng, nhiệm vụ của mình, đồng thời để thuận lợi trong việc ra quyết định kinh doanh thì cần thiết phải có đầy đủ thông tin bao gồm những thông tin chi tiết cũng như những thông tin tổng hợp. Những thông tin này thường được trình bày dưới dạng các chi phí cung cấp thông tin từ hoạt động sản xuất kinh doanh như các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí nhằm phục vụ quản trị DN.

2.4. Xác định phạm vi và phân loại chi phí xây dựng trên góc độ KTQT:

Xác định phạm vi phân loại chi phí xây dựng như phân loại theo chức năng hoạt động, theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng chịu chi phí, theo thẩm quyền ra quyết định.

2.5. Thu thập, xử lý, hệ thống hoá và cung cấp các thông tin về chi phí xây dựng trên góc độ KTQT.

Xây dựng định mức chi phí như: định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, xây dựng dự toán chi phí của hoạt động xây dựng, phương pháp xác định chi phí xây dựng theo công việc hay theo quá trình, phân tích thông tin nhằm mục tiêu kiểm soát chi phí và đánh giá trách nhiệm của các bộ phận trong tổ chức, ứng dụng thông tin KTQT với việc ra quyết định.

3. Phương pháp nghiên cứu:

- Phương pháp luận: Trên cơ sở phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật, biện chứng, nghiên cứu các vấn đề lý luận cũng như thực tế có liên quan một cách hệ thống.
- Phương pháp thu thập thông tin: Tìm kiếm nguồn thông tin

4. Kết quả nghiên cứu:

4.1. Thực trạng tổ chức KTQTCN xây dựng tại các DN xây dựng ở Việt Nam hiện nay

4.1.1. Hệ thống các chỉ tiêu quản trị chi phí nhằm phục vụ mục tiêu KTQT tại các DN xây dựng

Thực tế hiện nay, qua kết quả nghiên cứu khảo sát tại các DN xây dựng, hầu hết các DN này đều chưa xây dựng được hệ thống các chỉ tiêu quản trị chi phí, để từ đó phân tích thông tin sự biến động của các loại chi phí này nhằm có thể kiểm soát chặt chẽ chi phí phát sinh, qua đó có thể đánh giá được trách nhiệm của các bộ phận trong tổ chức, giúp nhà quản trị đưa ra được những quyết định đúng đắn, thích hợp nhằm đảm bảo hiệu quả hoạt động xây dựng công trình.

4.1.2. Xác định phạm vi và phân loại chi phí xây dựng tại các DN xây dựng:

Xuất phát từ đặc điểm của phương pháp lập dự toán trong xây dựng là dự toán được lập theo từng hạng mục công trình và được phân tích theo từng khoản mục chi phí nên hầu hết các công ty xây dựng thường xác định phạm vi và phân loại chi phí xây dựng theo mục đích, công dụng của chi phí để có thể so sánh, kiểm tra chi phí xây lắp thực tế phát sinh với dự toán. Phân loại chi phí theo khoản mục giá thành này tại các DN xây dựng có tác dụng rất lớn cho yêu cầu quản lý chi phí của hợp đồng xây dựng theo dự án, đồng thời cung cấp thông tin cho công tác tính giá thành sản phẩm xây dựng, phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành trong DN cũng như kiểm tra việc thực hiện các định mức chi phí sản xuất trong DN.

Tuy nhiên, các khoản chi phí trong các DN xây dựng hiện nay chưa được xác định và phân loại theo cách ứng xử của chi phí, như là biến phí và định phí. Vì vậy, những thông tin về chi phí không đáp ứng được yêu cầu phân tích, đánh giá hoạt động của DN.

4.1.3. Thu thập, xử lý, hệ thống hoá và cung cấp thông tin về chi phí xây dựng DN:

- Xây dựng định mức: Qua khảo sát thực tế cho thấy tại các DN xây dựng hiện nay, việc thực hiện khoán thi công công trình là chủ yếu, mà trong thực hiện khoán thi công định mức chi phí là rất quan trọng, nó có thể kìm hãm hoặc thúc đẩy sản xuất phát triển. Hiện nay, hệ thống định mức trong một số công ty xây dựng còn rất nhiều mà chủ yếu khi thực hiện dựa vào văn bản pháp quy và hệ thống đơn giá.

- Đối với dự toán chi phí của hợp đồng xây dựng: Các DN xác định tổng dự toán công trình thuộc dự án được tính toán cụ thể ở giai đoạn thiết kế kỹ thuật hay thiết kế kỹ thuật thi công, sau đó lập dự toán chi phí cho từng hạng mục công trình mà DN thực hiện thi công. Giá trị dự toán xây dựng công trình tại các DN xây dựng được xây dựng dựa trên nội dung từng khoản mục chi phí của tổng dự toán công trình hay có thể dựa trên thiết kế của chủ đầu tư và sử dụng đơn giá tổng hợp để xác định chi phí của công trình. DN sẽ dựa vào bảng chiết tính đơn giá để tách riêng từng loại nội dung chi phí cho từng việc chi tiết, sau đó tổng hợp chi phí cho cả công trình. Khi đó, DN sẽ dựa vào bảng chiết tính đơn giá để tách riêng từng loại nội dung chi phí cho từng phần việc chi tiết rồi tổng hợp chi phí cho cả công trình. Đây là cơ sở để các DN xây dựng lập kế hoạch khối lượng công tác xây dựng, là căn cứ để tính kết quả kinh doanh của DN và để kiểm tra giá thành xây dựng của DN. Sau khi trừ đi phần thuế và lãi định mức, các DN xây dựng xác định được giá thành dự toán xây dựng công trình. Lập dự toán chi tiết cho các công trình, hạng mục công trình đòi hỏi tập hợp chi phí sản xuất thực tế phát sinh phải được thực hiện theo từng khoản mục chi phí để có thể dễ dàng kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện dự toán chi phí.

4.2. Giải pháp hoàn thiện công tác KTQTCP tại các DN Việt Nam

4.2.1. Xây dựng định mức chi phí tiêu hao và hoạch định chi phí

Định mức chi phí là khoản chi được định trước bằng cách lập ra những tiêu chuẩn gắn với từng trường hợp hay từng điều kiện làm việc cụ thể. Định mức chi phí không những chỉ ra được các khoản chi dự kiến mà còn xác định nên chi trong trường hợp nào. Tuy nhiên, trong thực tế chi phí luôn thay đổi, vì vậy các định mức cần phải được xem xét lại thường xuyên để đảm bảo tính hợp lý của chúng.

Để công tác định mức chi tiêu được tốt, chúng ta cần nhiều kênh thông tin khác nhau, cụ thể như sau:

- + Tiêu chuẩn kỹ thuật (kỹ thuật cung cấp).
- + Chi phí thực tế nhiều kỳ (kế toán cung cấp).
- + Dự toán chi phí (kế toán cung cấp).

DN cần định mức cả về giá lẫn về lượng vì sự biến đổi của hai yếu tố này đều tác động đến sự thay đổi của chi phí:

Định mức giá: định mức giá được ước lượng bằng cách tổng cộng tất cả các khoản chi phí liên quan đến việc mua hàng hay nguyên vật liệu (đối với định mức giá nguyên vật liệu) hay lương và các chi phí liên quan (đối với định mức chi phí lao động hay còn gọi là định mức lương).

Định mức lượng: Để xây dựng và thực hiện hệ thống định mức lượng, DN cần phải quyết định:

- + Số lượng, chủng loại và thành phần kết hợp các nguyên vật liệu để tạo ra từng loại sản phẩm.

- + Lượng và loại lao động để sản xuất bất kỳ một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ nào đó.

Những định mức kỹ thuật này thường do các chuyên gia lập ra và đòi hỏi phải có những kỹ năng làm việc như nghiên cứu phương pháp làm việc và xây dựng các chỉ tiêu đánh giá từng công việc cụ thể.

Khi định mức lượng, DN có thể dùng hai loại định mức sau:

Định mức lý tưởng là loại định mức được xây dựng dựa trên điều kiện làm việc hoàn hảo. Tuy nhiên, điều kiện hoàn hảo này gần như không có được ở hầu hết các DN, do những nguyên nhân nằm ngoài tầm kiểm soát của một tổ chức. Định mức lý tưởng có thể giúp nhà quản lý thấy rõ những điểm khác biệt chính tuy nhiên khó áp dụng trong thực tế.

Định mức dự kiến (định mức thực tế): loại định mức này thường dễ áp dụng hơn định mức lý tưởng. Đây là các định mức mang tính chất thực tế, vì chúng cho phép một mức độ sai lệch chấp nhận khi thực hiện. Nếu người thực hiện chi phí được quản lý tốt và sẵn sàng hợp tác thì DN dễ đạt được định mức dự kiến.

4.2.2. Phân tích biến động chi phí thực tế so với định mức.

Chi phí phát sinh thực tế có thể cao hơn hoặc thấp hơn so với định mức ban đầu, điều này tạo nên sự biến động chi phí so với định mức. Biến động có thể là bất lợi khi chi phí thực tế cao hơn chi phí định mức hoặc có lợi khi chi phí thực tế thấp hơn chi phí định mức. Mục đích phân tích biến động các khoản mục chi phí nhằm đánh giá chung mức chênh lệch giữa thực tế so với định mức để làm rõ mức tiết kiệm hay vượt chi của từng khoản mục chi phí phát sinh.

DN cần phân tích biến động của một số loại chi phí sau:

Phân tích các biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là một loại biến phí, khi chi phí nguyên vật liệu thực tế khác với định mức chi phí nguyên vật liệu thì ta gọi mức chênh lệch đó là biến động chi phí nguyên vật liệu. Sự biến động này gồm biến động lượng sử dụng và biến động giá nguyên vật liệu.

Trong thực tế, sự biến động giá phụ thuộc vào cả nguyên nhân khách quan (quan hệ cung cầu thay đổi trên thị trường, sự thay đổi chính sách của Nhà nước) và nguyên nhân chủ quan (chọn chất lượng hàng mua, phương pháp tính trị giá nguyên liệu xuất kho). Biến động về lượng nguyên vật liệu sử dụng phụ thuộc vào trình độ quản lý nguyên vật liệu, tay nghề của công nhân trực tiếp sản xuất, tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị, điều kiện nơi sản xuất, ...

Sự phân tích các biến động nói trên phải được tiến hành càng sớm càng tốt, nhằm phát hiện kịp thời những bất hợp lý để điều chỉnh nhằm tìm ra nguyên nhân và đề xuất những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả chi phí nguyên vật liệu.

Phân tích các biến động chi phí lao động trực tiếp:

Chi phí lao động trực tiếp là một loại biến phí, vì vậy việc phân tích các biến động của nó cũng dùng mô hình chung về phân tích biến động biến phí. Biến động chi phí lao động trực tiếp có thể chi tiết hóa như sau:

- + Biến động năng suất lao động.
- + Biến động thời gian nhân rồi (ngừng sản xuất).
- + Biến động đơn giá tiền lương.

Biến động năng suất phụ thuộc vào công nhân phải mất thời gian sản xuất nhiều hay ít hơn so với định mức. Nhà quản lý cần đặc biệt quan tâm về biến động năng suất bất lợi, và xác định rõ người chịu trách nhiệm và lý do vì sao thời gian sản xuất lại kéo dài. Năng suất lao động tăng hay giảm có thể thường do ảnh hưởng của các nguyên nhân:

- + Sự thay đổi cơ cấu lao động;
- + Năng suất lao động cá biệt;
- + Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị;
- + Chất lượng của nguyên liệu được sử dụng;
- + Các biện pháp quản lý sản xuất;
- + Chính sách trả lương cho công nhân.

Biến động thời gian nhân rồi hay còn gọi là biến động chi phí thời gian xảy ra khi thời gian công nhân không có công việc để làm lâu hơn so với dự kiến.

Biến động lương xảy ra khi DN phải trả lương thực tế cho công nhân cao hơn hoặc thấp hơn so với dự kiến. Đơn giá tiền lương tăng do nhiều nguyên nhân, có thể tổng hợp thành hai nguyên nhân:

- + Do đơn giá tiền lương của các bậc thợ tăng lên;
- + Sự thay đổi về cơ cấu lao động. Tiền lương tăng lên khi cơ cấu lao động thay đổi theo hướng tăng tỷ trọng công nhân bậc cao và giảm tỷ trọng công nhân bậc thấp tính trên tổng số giờ lao động được sử dụng.

Phân tích biến động của chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung là một loại chi phí khá phức tạp, bởi nó là một chi phí gián tiếp với nhiều loại chi phí khác nhau về tính chất và được tính vào giá thành các sản phẩm thông qua sự phân bổ, vì vậy sẽ không có một mô hình duy nhất về phương pháp để phân tích chung cho các DN. Thông thường phân tích biến động chi phí sản xuất chung được thực hiện như sau:

+ Phân tích biến động chi phí sản xuất chung khả biến: Theo mô hình phân tích biến phí đã trình bày ở trên, thì sự tăng giảm chi phí sản xuất chung khả biến so giữa thực tế và định mức (hay dự toán) có thể chia thành hai loại biến động: Biến động giá và biến động năng suất.

+ Phân tích biến động chi phí sản xuất chung bất biến: đặc điểm cơ bản của chi phí bất biến là không thay đổi cùng với những thay đổi của các mức độ hoạt động. Do vậy, khi phân tích chi phí sản xuất chung bất biến cần lưu ý một số điểm sau:

Mọi sự chia nhỏ định phí đều có bản chất giả tạo vì chúng không phụ thuộc vào mức hoạt động.

Xây dựng đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung là cần thiết cho quá trình tính toán biến động nhưng không có giá trị đối với việc kiểm soát chi phí đặt trong mối quan hệ với mức hoạt động.

Vì những lý do này nên biến động chi phí sản xuất chung bất biến thường được biểu hiện dưới dạng vật chất thay vì tiền tệ. Sự thể hiện các biến động dưới hình thái vật chất sẽ cung cấp cho nhà quản lý một cách rõ ràng và cụ thể hơn nguyên nhân biến động, từ đó sẽ có biện pháp kiểm soát biến động hữu hiệu hơn.

Ngoài ra, để có thể kiểm soát các loại chi phí khác, nhà quản lý còn có thể tiến hành phân tích sự biến động của chi phí hàng tồn kho, chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN.

4.2.3. Hoàn thiện hệ thống các chỉ tiêu quản trị chi phí xây dựng nhằm phục vụ mục tiêu quản trị DN

Hệ thống chỉ tiêu quản trị chi phí xây dựng phục vụ mục tiêu kiểm soát chi phí xây dựng bao gồm:

Nhóm các chỉ tiêu tổng quát gồm: Tổng chi phí của HỖXD hoặc từng hợp đồng.

Nhóm các chỉ tiêu phản ánh cơ cấu chi phí như: Tỷ trọng CPNVLT, CPNCTT, CPSCMTC và CPSXC, tỷ trọng biến phí xây dựng, tỷ trọng định phí xây dựng. Các chỉ tiêu này có thể tính cho từng HỖXD, từng công trình hoặc từng hạng mục công trình hay từng trung tâm chi phí.

Hoàn thiện hệ thống chỉ tiêu quản trị chi phí xây dựng phục vụ mục tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí

Trong DN xây dựng, trung tâm chi phí thường là các xí nghiệp, các tổ, đội thi công hay công ty xây dựng. Các chỉ tiêu quản trị được sử dụng là: Tỷ suất CPNVLT, CPNCTT, CPSCMTC, CPSXC trong tổng chi phí HỖXD tại từng xí nghiệp, tổ, đội thi công; tỷ suất biến phí, định phí trong tổng chi phí HỖXD tại xí nghiệp, tổ, đội thi công.

4.2.4. Hoàn thiện xác định phạm vi và phân loại chi phí xây dựng phục vụ cho quản trị DN

Ngoài các cách phân loại chi phí đang được áp dụng hiện nay thì cần phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Điều này có nghĩa là khi mức độ của khối lượng hoạt động biến động thì chi phí sẽ biến động như thế nào, biến động bao nhiêu và loại nào biến động để tương ứng với biến động của mức độ hoạt động. Đây là cách nhận diện chi phí cần có sự quan tâm đặc biệt trong KTQT để phục vụ cho quá trình phân tích, đánh giá và sử dụng thông tin phục vụ cho việc ra quyết định. Phần lớn quá trình lập kế hoạch và ra quyết định phụ thuộc vào việc phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí. Nhà quản trị muốn có thông tin tối ưu nhất để đưa ra các quyết định sáng suốt trong SXKD thì phải thấu hiểu về cách ứng xử của chi phí theo khối lượng hoạt động. Theo mối quan hệ với khối lượng thì toàn bộ chi phí sản xuất chia thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp.

Kết luận:

Trong nền kinh tế thị trường, cùng với sự phát triển của nền kinh tế thì ngành xây dựng cũng đang rất phát triển. Chính vì thế muốn tồn tại và phát triển trong nền kinh tế thị

trường thì DN xây dựng phải quản lý được các chi phí nhằm tối đa hoá lợi nhuận cho DN. Nếu thường xuyên kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của từng loại chi phí phát sinh của hợp đồng xây dựng sẽ góp phần quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, lao động có hiệu quả và có biện pháp hạ giá thành. Từ đó, nâng cao chất lượng sản phẩm công trình. Bên cạnh đó, các DN xây dựng ở Việt Nam nên học hỏi kinh nghiệm KTQTCP của các nước phát triển thông qua việc tăng cường hợp tác và đào tạo về KTQTCP để sớm áp dụng vào DN mình. ■

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Xây dựng (2010), *Thông tư số 04/2010/TT-BXD ngày 26/5/2010 hướng dẫn lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình*.
2. Bộ Tài chính (2006), *‘Thông tư 53/2006/TT-BTC, Hướng dẫn áp dụng chế độ KTQT trong DN’*, ngày 12/6/2006;
3. Bộ Tài chính (2014), *‘Thông tư 200/2014TT-BTC, Hướng dẫn chế độ kế toán DN’*, ngày 22 tháng 12 năm 2014;
4. Phạm Thị Kim Vân (2002), *‘Tổ chức KTQTCP và kết quả kinh doanh ở các DN kinh doanh du lịch’*, luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện Tài chính, Hà Nội.
5. Vũ Thị Kim Anh (2012), *‘Hoàn thiện KTQTCP vận tải tại các DN vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế’*, luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện Tài chính, Hà Nội;

VẬN DỤNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN CHI PHÍ DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG VÀ TÍCH HỢP VỚI CHUỖI GIÁ TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP DA GIẦY VIỆT NAM

 **Nguyễn Văn Hải**
Trường Đại học Lạc Hồng

Bài viết nghiên cứu vận dụng mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động trong các doanh nghiệp (DN) da giày Việt Nam. Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động là một phương pháp kế toán chi phí mới để khắc phục các hạn chế của phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Bên cạnh đó, bài viết cũng đề xuất mô hình tích hợp kế toán chi phí dựa trên hoạt động và chuỗi giá trị trong các DN da giày Việt Nam. Qua nghiên cứu, tác giả mong muốn các nhà quản lý trong DN da giày Việt Nam có thêm sự hiểu biết và vận dụng mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động nhằm giúp các nhà quản lý cải thiện hiệu suất tổ chức, năng suất và lợi nhuận.

Từ khóa: *Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động, chuỗi giá trị, da giày.*

Abstract: *The article studied to apply Activity-based costing (ABC) model in Viet Nam rubber footwear companies. Activity-based costing model is a new cost accounting method to overcome restrictions of traditional cost accounting method. In addition, the article also proposed model intergrating Activity-based costing and value chain in Viet Nam rubber footwear companies. Through study, author want business managers to get much knowlegde and apply Activity-based costing model to help managers improve efficiency of oganization, productivity and profit.*

Key words: *Activity-based costing (ABC), value chain, rubber footwear.*

1. Giới thiệu

Hiện nay, da giày là ngành có sản lượng xuất khẩu lớn thứ ba tại Việt Nam. Erwin Schweissshelm (2016) thống kê được khoảng 700 DN đang hoạt động trong ngành da giày, thu hút hơn một triệu công nhân làm việc. Kim ngạch xuất khẩu của toàn ngành năm 2016 đạt 16,2 tỷ USD, năm 2017 là gần 18 tỷ USD (Hiệp Hội Da Giày - Túi Xách Việt Nam, 2016). Theo số liệu của Tổng cục Hải quan, kim ngạch xuất khẩu giày dép các loại của Việt Nam trong tháng 6/2018 đạt hơn 1,4 tỉ USD, giảm 5,26% so với tháng trước đó nhưng tăng 4,97% so với cùng tháng năm ngoái. Tính chung trong 6 tháng đầu năm 2018, kim ngạch xuất khẩu giày dép của Việt Nam đạt 7,6 tỉ USD, tăng 9,39% so với cùng kỳ năm ngoái (Hiệp Hội Da Giày – Túi Xách Việt Nam, 2018).

Ngành da giày Việt Nam hiện có DN vốn đầu tư trong nước và các DN vốn đầu tư nước ngoài. Có một sự cạnh tranh mạnh mẽ giữa các DN sản xuất da giày với nhau hoạt động tại Việt Nam. Hầu hết các DN da giày Việt Nam đang áp dụng các hệ thống kế toán chi phí truyền thống, thường cung cấp thông tin chi phí không chính xác và không đáp ứng được yêu cầu trong các quyết định chiến lược nhằm nâng cao chất lượng các quyết định.

Hạn chế này của hệ thống kế toán chi phí truyền thống phát sinh do sự phân bổ chi phí tùy ý hơn là phân bổ dựa vào nguyên nhân và chi phí đầu vào. Các biện pháp liên quan đến

khối lượng sản xuất được sử dụng trong các hệ thống kế toán chi phí truyền thống để phân bổ chi phí đầu vào cho sản phẩm, mặc dù một số sản phẩm không sử dụng chi phí sản xuất gián tiếp, tức là chi phí đầu vào tương ứng với số lượng sản phẩm được sản xuất. Do đó, các hệ thống chi phí truyền thống bóp méo chi phí sản phẩm vì nhiều loại chi phí sản xuất gián tiếp được phân bổ không liên quan đến sản xuất, chẳng hạn như kích thước và độ phức tạp.

Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) được thiết kế như một công cụ kế toán chi phí hiện đại để khắc phục các hạn chế của các hệ thống chi phí truyền thống. Tương phản với các hệ thống kế toán chi phí truyền thống, mô hình ABC thừa nhận thực tế rằng không phải tất cả các hoạt động tỷ lệ thuận với số lượng đơn vị sản xuất (Raz & Elnathan, 1999).

Phân tích chuỗi giá trị (VCA) là một kỹ thuật được sử dụng để đánh giá các hoạt động của nội bộ trong DN. Mục tiêu của VCA là xác định các hoạt động cơ bản có ý nghĩa đối với sự thành công của tổ chức và là nền tảng của lợi thế về chi phí hoặc sự khác biệt. Hơn nữa, phương pháp VCA cũng nhận ra những hoạt động của một DN có thể được cải thiện để mang lại lợi thế cạnh tranh.

Trong bài báo này, tác giả vận dụng mô hình ABC cho các DN da giày Việt Nam, tác giả hy vọng việc vận dụng mô hình ABC sẽ giúp các nhà quản lý cải thiện hiệu suất tổ chức, năng suất và lợi nhuận. Đồng thời, đề xuất mô hình tích hợp ABC – VCA cho các DN da giày Việt Nam.

2. Tổng quan nghiên cứu

Ridderstolpe, Johansson, Skau, Rutberg, và Åhlfeldt (2002) đã trình bày việc áp dụng mô hình chi phí dựa trên hoạt động (ABC) tại Trung tâm Tim mạch ở Thụy Điển như một kỹ thuật cho thông tin chi phí hành chính, ra quyết định chiến lược, cải thiện chất lượng và giảm chi phí. Dickinson và Lere (2003) đã chứng minh cách thức mà kỹ thuật ABC có thể giúp quản lý các chức năng tiếp thị của một tổ chức. Hughes (2005) thể hiện tiềm năng của mô hình ABC trong việc cải thiện hiệu suất cạnh tranh của các DN vừa và nhỏ, chủ yếu ở ngành dệt may và quần áo của Anh. Banker, Bardhan, và Chen (2008) đã xem xét tác động của mô hình ABC đối với việc áp dụng các thực hành sản xuất đẳng cấp thế giới và hiệu suất nhà máy. Stelling, Roy, Tiwari, và Majeed (2010) sử dụng một mô hình ABC để trình bày một phương pháp để ước tính chi phí của một quá trình. Carli và Canavari (2013) đã đề xuất một mô hình cho một hệ thống thông tin mới cho quản lý kinh doanh nông nghiệp có thể hỗ trợ các phương pháp chi phí trực tiếp và ABC. Maiga (2014) đánh giá mối liên hệ giữa việc áp dụng mô hình ABC và bốn biện pháp thực hiện nhà máy sản xuất: Cải thiện thời gian chu kỳ, cải thiện chất lượng, cải thiện chi phí và lợi nhuận. Shama (2015) đã trình bày một cách tiếp cận để tích hợp phương pháp đánh giá vòng đời và hoạt động dựa trên phương pháp chi phí vòng đời dựa trên cơ sở nhằm nhận ra các cơ hội cải tiến cho các sản phẩm bền vững. Dwivedi và Chakraborty (2016) đã triển khai một mô hình ABC trong một bộ phận xử lý nguyên liệu của một nhà máy thép Ấn Độ để chứng minh hiệu quả của nó trong việc cung cấp thông tin chi phí chính xác và chính xác một cách thân thiện với quản lý hơn.

Taylor (2005) đã phát triển một phương pháp kỹ thuật cải tiến chuỗi giá trị cho chuỗi cung ứng hoàn chỉnh cho một sản phẩm thực phẩm. Thomas (2014) đã thảo luận về các chuỗi giá trị du lịch gần đây để cho thấy rằng, tác động của du lịch sẽ phụ thuộc nhiều vào việc

giảm nghèo đã cho Lào và MaLi. Tomić và Andrijašević (2014) đã đánh giá khả năng sử dụng tích hợp chi phí mục tiêu, phương pháp ABC và Kaizen trong chuỗi giá trị nội bộ như là liên kết trung tâm của toàn bộ chuỗi. Hamilton-Hart và Stringer (2016) đã trình bày một khuôn khổ cho phân tích ngành thủy sản dựa trên các công trình được tiến hành trên các chuỗi giá trị toàn cầu và các mạng lưới sản xuất toàn cầu. Dwivedi và Chakraborty (2017) đã nghiên cứu và vận dụng mô hình ABC cho ngành giày dép ở Ấn Độ, đồng thời kết hợp chuỗi giá trị để nâng cao chất lượng quyết định chiến lược cho ngành giày dép ở Ấn Độ.

Theo các nghiên cứu trên, mô hình ABC đã được áp dụng thành công trong lĩnh vực sản xuất cũng như dịch vụ vì khả năng đánh giá chi phí sản phẩm hoặc dịch vụ ở mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn. Đồng thời, ABC cũng đã nghiên cứu ứng dụng trong ngành công nghiệp giày dép Ấn Độ. Do đó, bài viết này vận dụng mô hình ABC trong các DN da giày Việt Nam để cung cấp thông tin cho các nhà quản lý vận dụng trong việc ra quyết định trong các hoạt động khác nhau của DN. Ngoài ra, vận dụng tích hợp mô hình ABC-VCA để làm kinh nghiệm cho các DN da giày Việt Nam.

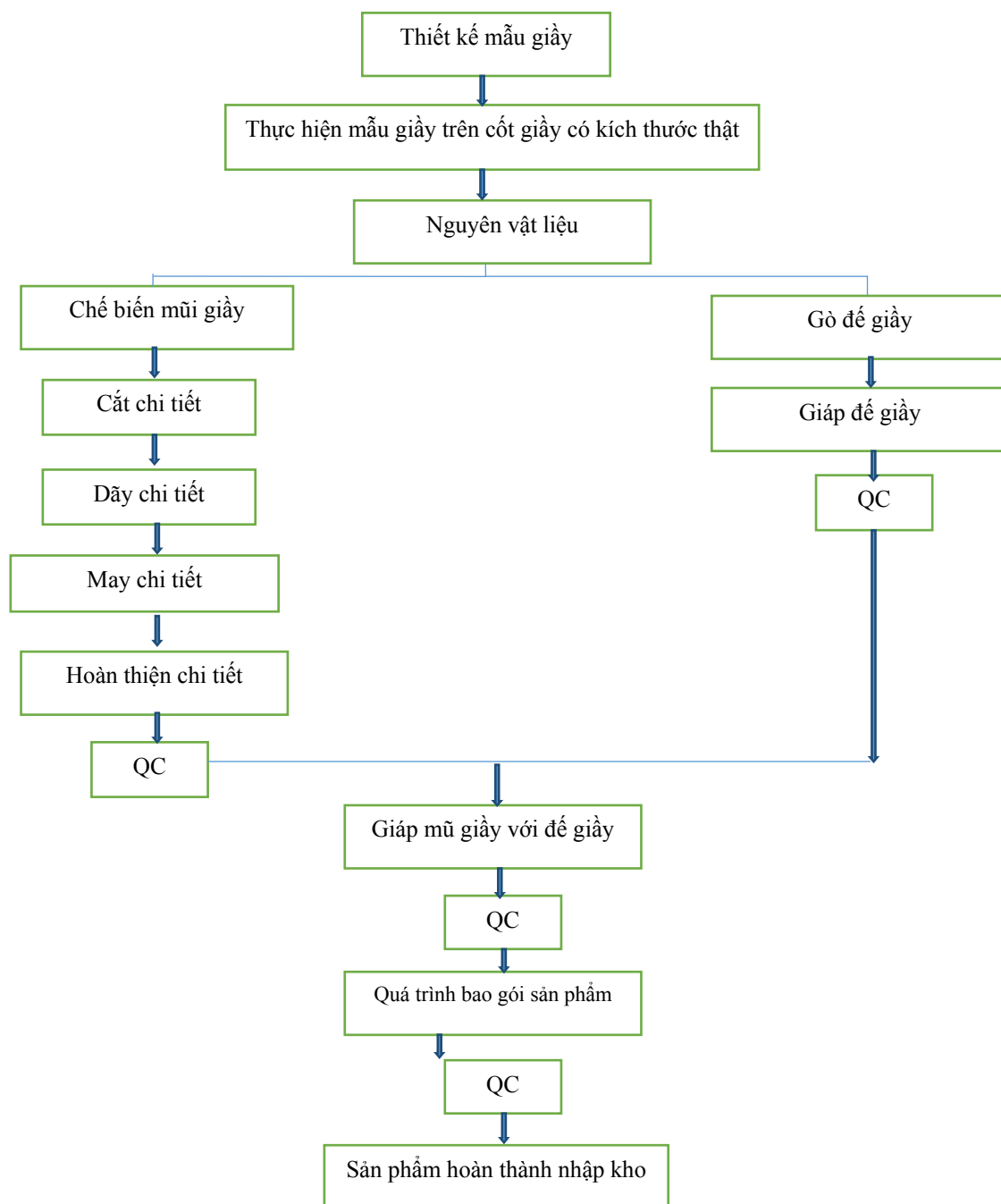
3. Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động

Môi trường kinh doanh hiện tại đã chỉ ra rằng, thông tin thu được từ việc áp dụng các hệ thống chi phí truyền thống là không đủ để quản lý kinh doanh. Các hệ thống chi phí truyền thống không chỉ cung cấp cấu trúc cơ bản để đo chi phí chính xác mà còn không đủ năng lực để trao quyền cho các nhà quản lý với đầy đủ thông tin cần thiết để tổ chức các hoạt động hàng ngày của DN một cách thành công và thành thạo. Sự phân đối chính đối với các hệ thống chi phí truyền thống là sự phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên khối lượng. Mô hình ABC là công cụ kế toán quản lý hiện đại giúp các nhà quản lý của DN đánh giá quy trình nội bộ của DN, ước tính chi phí sản phẩm chính xác, đánh giá cơ hội đầu tư mới, thiết lập phân bổ ngân sách tốt hơn, thiết lập một kế hoạch yêu cầu nguồn lực hiệu quả. Về cơ bản, ABC là phương pháp hai giai đoạn để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn vị sản phẩm dựa trên phân bổ chi phí ở các mức hoạt động khác nhau. Trong bước đầu tiên, chi phí được phân bổ cho các loại hoạt động khác nhau được tổ chức thực hiện. Ở bước thứ hai xác định chi phí từ các hoạt động đến các sản phẩm.

4. Phát triển và triển khai mô hình ABC trong các DN da giày

Hệ thống kế toán của DN da giày được xem xét ở đây để phát triển và thực hiện tiếp theo mô hình ABC. Danh tính của DN được lựa chọn nghiên cứu không được tiết lộ vì lý do bảo mật và được đặt tên là công ty DG. Công ty DG là một công ty Cổ Phần vốn tư nhân, sản xuất đồng thời 3 loại giày khác nhau để đáp ứng nhu cầu đa dạng của khách hàng. Công ty có 500 lao động toàn thời gian. Mỗi loại giày trải qua quy trình sản xuất gồm 5 giai đoạn và quy trình sản xuất giày da của công ty được trình bày trong hình 1.

Hình 1: Quy trình công nghệ sản xuất giày da



(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Dựa vào quy trình công nghệ sản xuất giày da, tác giả nhận thấy quy trình công nghệ sản xuất giày da có 5 giai đoạn chính:

Giai đoạn 1: là giai đoạn các DN da giày phải tìm kiếm ý tưởng, thiết kế mẫu giày, sau đó mẫu giày được lựa chọn sẽ được thực hiện trên cốt giày có kích thước thật.

Giai đoạn 2: là giai đoạn chế biến mũi giày. Đây là công đoạn quan trọng của sản xuất giày da, các công đoạn sau đều phụ thuộc hầu hết vào công đoạn này.

Cắt chi tiết: Ở công đoạn này, công nhân kỹ thuật sẽ áp những bản vẽ chi tiết lên bề mặt da thuộc và phải cắt tỉa sao cho đúng kích cỡ có sẵn. Công đoạn này đòi hỏi công nhân kỹ thuật phải thực hiện một cách tỉ mỉ để đảm bảo độ chính xác về số đo nhằm đảm bảo chất lượng kích thước của kiểu dáng giày cũng như tiết kiệm da thuộc.

Dãy chi tiết: Ở công đoạn này, công nhân sẽ ghép các chi tiết lại với nhau sao cho đúng thiết kế và phải đảm bảo tính thẩm mỹ của giày.

May chi tiết: Ở công đoạn này, các chi tiết được may tách biệt với nhau sao cho phù hợp với kiểu dáng của giày.

Hoàn thiện chi tiết: các chi tiết sau khi được thiết kế, cắt, gấp, may sẽ được ghép lại với nhau theo từng mẫu thiết kế đã được duyệt từ ban đầu.

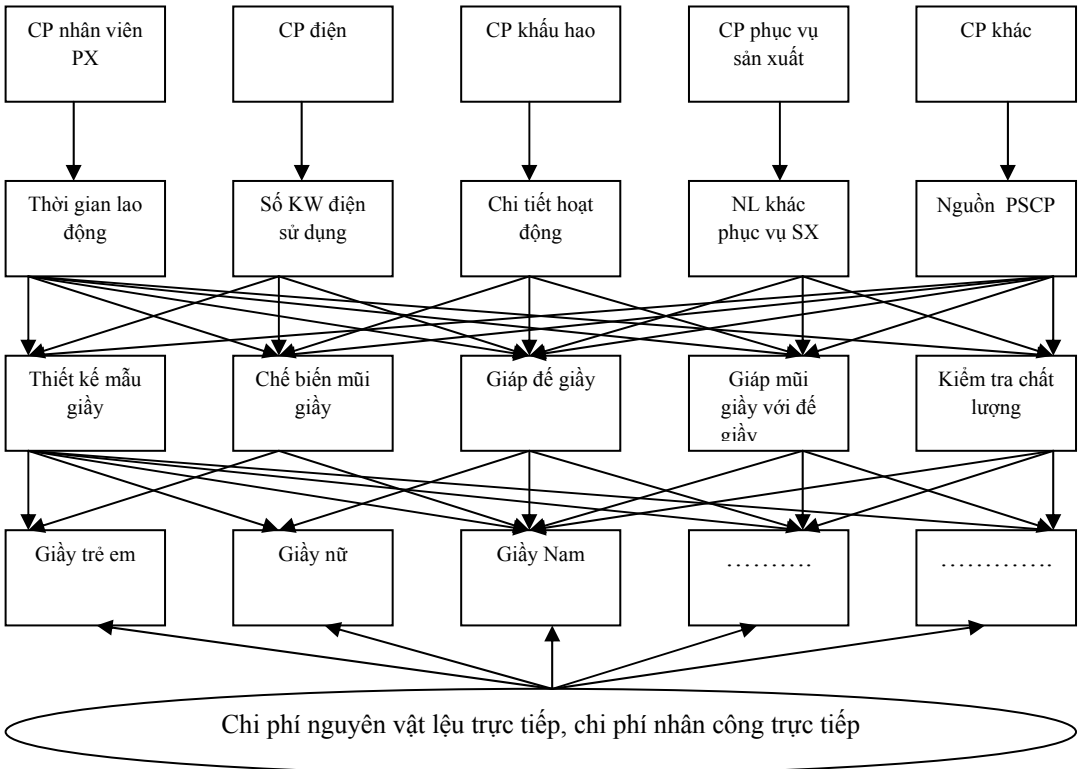
Giai đoạn 3: là giai đoạn ráp đế giày. Đế giày sẽ được gò theo đúng mẫu mã thiết kế ban đầu bằng các máy chuyên dụng.

Giai đoạn 4: là giai đoạn ráp mũ giày với đế giày. Các bộ phận sẽ được ráp lại với nhau bằng các máy chuyên dụng.

Giai đoạn 5: là giai đoạn QC sẽ kiểm tra lại chất lượng giày đã hoàn thành. Những sản phẩm đã được QC kiểm tra sẽ được bao gói và nhập kho thành phẩm.

Mô hình vận dụng ABC được đề xuất tại công ty DG như sau:

Hình 2: Mô hình vận dụng ABC



(Nguồn: nghiên cứu của tác giả)

Sau khi áp dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động, tổng giá thành tất cả các sản phẩm giấy dép sản xuất ra đều thấp hơn so với cách tính truyền thống của công ty. Việc áp dụng tính giá thành theo phương pháp ABC sẽ tính toán được giá thành sản phẩm sản xuất chính xác và hợp lý hơn so với phương pháp truyền thống mà công ty DG đang áp dụng, phần chi phí dôi ra sẽ được hạch toán vào chi phí quản lý DN, qua đó đây là cơ sở để nhà quản lý có những giải pháp cắt giảm chi phí.

Bảng 1: So sánh giá thành theo phương pháp truyền thống và phương pháp ABC tại công ty DG

Khoản mục chi phí	Phương pháp truyền thống			Phương pháp ABC		
	Giày trẻ em	Giày nữ	Giày nam	Giày trẻ em	Giày nữ	Giày nam
1. Chi phí NVLTT	10.796.799.905	14.230.723.987	8.829.299.540	10.796.799.905	14.230.723.987	8.829.299.540
2. Chi phí NCTT	1.139.655.715	1.502.123.413	931.976.305	1.139.655.715	1.502.123.413	931.976.305
3. Chi phí SX	529.671.677	698.133.846	433.149.631	521.091.276	688.823.833	429.279.875
Tổng chi phí SX	12.466.127.297	16.430.981.246	10.194.425.476	12.457.546.896	16.421.671.233	10.190.555.720

(Nguồn: tính toán của tác giả)

Qua việc tính toán và phân tích giữa hai phương pháp, ta có thể thấy sự khác biệt này là do lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung của hai phương pháp. Với quy trình sản xuất đã trình bày, hầu hết các sản phẩm phải đi qua nhiều công đoạn và cũng tiêu hao nhiều nguồn lực. Đối với các chi phí: Chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí tiền nước, chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí tiền điện... Các chi phí này có nguồn phát sinh chi phí khác nhau. Vì vậy khi phân bổ chi phí ta không chỉ dựa vào một tiêu thức chung để phân bổ cho các hoạt động chẳng hạn chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, mà còn phải dựa vào nhiều tiêu thức phân bổ khác, để đảm bảo tính chính xác giá thành cho từng loại sản phẩm. Điều này chứng tỏ nếu vận dụng phương pháp tính giá ABC sẽ cho kết quả chính xác hơn.

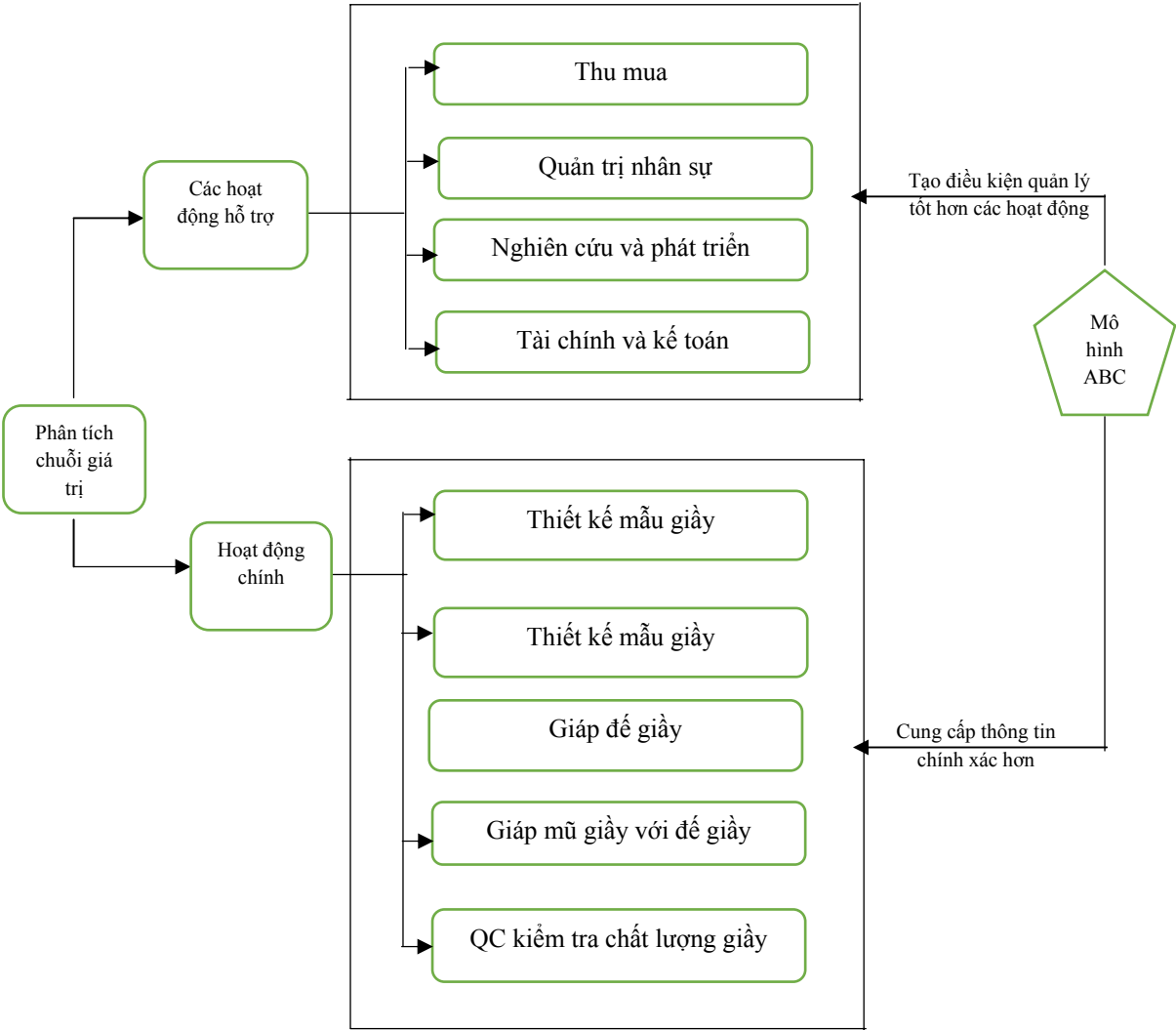
Tóm lại, việc tính giá dựa trên cơ sở hoạt động sẽ cung cấp thông tin về giá thành chính xác hơn và cạnh tranh hơn. Để từ đó các nhà quản lý có những quyết định chính xác nhất.

5. Xây dựng mô hình tích hợp ABC và VCA

Mô hình ABC được thừa nhận rằng, cung cấp thông tin chính xác trong khi đánh giá quá trình của một tổ chức và các luồng công việc để xác định các hoạt động thực tế gây ra chi phí. Thông tin chính xác do đó được trình bày thông qua mô hình ABC tạo ra giá trị cho các nhà quản lý bằng cách tạo điều kiện cho cái nhìn sâu sắc vào các nguồn tiềm năng của sự lãnh đạo chi phí. Mặt khác, VCA là một kỹ thuật phân tích các hoạt động của tổ chức để tiết lộ những lợi thế cạnh tranh hoặc bất lợi của nó tồn tại ở đâu. Tuy nhiên, trong môi trường kinh doanh hiện đại, thông tin thu thập được trong khi sử dụng các hệ thống kế toán chi phí truyền thống là không đủ và chính xác khi áp dụng mô hình VCA để đưa ra quyết định tối ưu. Mô hình ABC đã nổi lên như một công cụ kế toán chi phí ngày càng hiện đại, cho phép quản lý tổ

chức theo dõi chi phí dễ dàng hơn và chính xác hơn nhờ khả năng cảm nhận hành vi của chi phí từ góc độ chiến lược, cho phép thực hiện liên mạch kỹ thuật VCA để đạt được một vị trí cạnh tranh. Thông tin bắt nguồn từ mô hình ABC giúp quản trị viên quản lý và kiểm soát một trong hai nguồn cạnh tranh có khả năng cạnh tranh trong chuỗi giá trị của DN, tức là chi phí sản xuất thấp và phân phối chi phí thấp (Dwivedi & Chakraborty, 2017).

Hình 3: Mô hình ABC và VCA tích hợp



(Nguồn: nghiên cứu của tác giả)

6. Kết luận

Nền kinh tế Việt Nam đang có nhiều cơ hội phát triển cũng như phải đối mặt với nhiều thách thức trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, các DN da giày ngày càng phải cạnh tranh gay gắt hơn trên thị trường. Mô hình ABC là một kỹ thuật quản lý mới giúp các nhà quản lý định vị DN họ một cách khéo léo để nâng cao khả năng cạnh tranh của họ thông qua việc xây

dựng các chiến lược sáng tạo mới liên quan đến sản phẩm, tài nguyên và thị trường nhằm đáp ứng nhu cầu khác nhau của khách hàng. Vì vậy, bài báo này đề xuất việc áp dụng mô hình ABC trong các DN da giày Việt Nam để lấy được thông tin chiến lược có liên quan về lợi nhuận của sản phẩm, thông qua việc liên kết chính xác việc sử dụng các tài nguyên với sản phẩm đầu ra. Kết quả thu được từ mô hình ABC được triển khai trong DN da giày có thể giúp quản lý của mình hiểu rõ hơn và chính xác hơn về dòng sản phẩm sinh lợi nhất, kết hợp sản phẩm tối ưu và chiến lược tốt nhất được xây dựng và theo dõi hiệu quả. Ngoài ra, một khuôn khổ để tích hợp cả hai mô hình ABC và VCA được cung cấp cho các DN da giày nhằm phân tích các hoạt động diễn ra trong chuỗi giá trị và liên kết với sức mạnh cạnh tranh của tổ chức. ■

Tài liệu tham khảo

- Banker, R. D., Bardhan, I. R., & Chen, T.-Y. (2008). *The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance. Accounting, organizations and society*, 33(1), 1-19.
- Carli, G., & Canavari, M. (2013). *Introducing direct costing and activity based costing in a farm management system: A conceptual model. Procedia Technology*, 8, 397-405.
- Dickinson, V., & Lere, J. C. (2003). *Problems evaluating sales representative performance?: try activity-based costing. Industrial Marketing Management*, 32(4), 301-307.
- Dwivedi, R., & Chakraborty, S. (2017). *Strategic decision making for a footwear industry using activity based costing and value chain models Revista de Pielărie Încălțăminte*, 17, 3.
- Erwin Schweishelm. (2016). *Ngành dệt may và da giày trong bối cảnh TPP.*
- Hiệp Hội Da Giày - Túi Xách Việt Nam. (2016). *Ngành da - giày phấn đấu KNXX 2016 đạt 17 tỷ USD? Da Giày và Cuộc Sống, Số 3 (8-2016), 1.*
- Hughes, A. (2005). *ABC/ABM—activity-based costing and activity-based management: A profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. Journal of Fashion Marketing and Management: An International Journal*, 9(1), 8-19.
- Maiga, A. S. (2014). *Assessing self-selection and endogeneity issues in the relation between activity-based costing and performance. Advances in accounting*, 30(2), 251-262.
- Raz, T., & Elnathan, D. (1999). *Activity based costing for projects. International Journal of Project Management*, 17(1), 61-67.
- Ridderstolpe, L., Johansson, A., Skau, T., Rutberg, H., & Åhlfeldt, H. (2002). *Clinical process analysis and activity-based costing at a heart center. Journal of medical systems*, 26(4), 309-322.
- Stelling, M. T., Roy, R., Tiwari, A., & Majeed, B. (2010). *Evaluation of business processes using probability-driven activity-based costing. The Service Industries Journal*, 30(13), 2239-2260.
- Taylor, D. H. (2005). *Value chain analysis: an approach to supply chain improvement in agri-food chains. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 35(10), 744-761.
- Thomas, F. (2014). *Addressing the measurement of tourism in terms of poverty reduction: Tourism value chain analysis in Lao PDR and Mali. International Journal of Tourism Research*, 16(4), 368-376.
-

VẬN DỤNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC CÔNG TY LÂM NGHIỆP APPLICATION OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN FORESTRY COMPANIES

 **Hoàng Vũ Hải*** – **Nguyễn Tiến Thao***

*** Trường Đại học Lâm nghiệp**

Tóm tắt: Các công ty lâm nghiệp hoạt động sản xuất kinh doanh chủ yếu là trồng rừng, khai thác và chế biến gỗ. Hoạt động sản xuất này được chia thành 3 giai đoạn, trong đó sản phẩm của giai đoạn này là nguyên vật liệu đầu vào của giai đoạn sau. Do đó, việc cung cấp thông tin kế toán theo các trung tâm trách nhiệm đảm bảo được tính hệ thống của thông tin và gắn với trách nhiệm của từng bộ phận trong công ty lâm nghiệp. Các nhà quản trị cần kiểm soát được thông tin hoạt động của các bộ phận trong công ty. Tại các công ty lâm nghiệp, các thông tin cần cung cấp bao gồm tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất của từng giai đoạn, tình hình thông tin lãi lỗ của từng sản phẩm, tình hình thực hiện chi phí của từng bộ phận, từng giai đoạn sản xuất... từ đó đưa ra các giải pháp, quyết định chương trình hành động phù hợp để điều hành quản lý doanh nghiệp (DN).

Từ khóa: Kế toán trách nhiệm, trung tâm trách nhiệm, báo cáo trách nhiệm, công ty lâm nghiệp.

The main operation activities of forestry companies are setting plantation areas, harvesting and processing collected timber, in which products of previous stage can be used as inputs for the next one. Thus, it is necessary to provide the accounting information based on responsibility centers in order to ensure the system and the linkage between different components in company. In addition, managers need to control all the information related to operation and performance of their companies, for example the implementation status of production plan, operation costs of components as well as profit and loss of products, from which to develop appropriate solutions and recommendations.

Key word: Responsibility accounting, Statement of responsibility, responsibility centers, forestry companies.

Đặt vấn đề

Các công ty lâm nghiệp được thành lập để đảm nhận nhiệm vụ chủ yếu là thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực lâm nghiệp. Tiền thân của các công ty lâm nghiệp là các Lâm trường quốc doanh, là một tổ chức kinh tế thuộc sở hữu Nhà nước hoạt động trong lĩnh vực sản xuất lâm nghiệp. Hiện nay các công ty lâm nghiệp kinh doanh trong các lĩnh vực trồng rừng, khai thác rừng, chế biến gỗ, trồng và khai thác lâm sản ngoài gỗ.

Hoạt động của các công ty lâm nghiệp gắn liền với tư liệu sản xuất chủ yếu là rừng và đất rừng, do vậy thường diễn ra trên một địa bàn rộng, phân bố ở các vùng núi, xa xôi hẻo lánh, địa hình phức tạp, cơ sở hạ tầng kém phát triển. Tại các công ty lâm nghiệp, các thông tin cần cung cấp bao gồm tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất của từng giai đoạn, tình hình thông tin lãi lỗ của từng sản phẩm, tình hình thực hiện chi phí của từng bộ phận, từng giai đoạn sản xuất... từ đó đưa ra các giải pháp, quyết định chương trình hành động phù hợp để điều hành quản lý DN. Để gắn với trách nhiệm cung cấp thông tin cho từng bộ phận thì kế toán công ty lâm nghiệp cần chia thành các trung tâm trách nhiệm. Từ đó thu nhận thông tin từ các trung tâm trách nhiệm này.

Đặc điểm của các Công ty lâm nghiệp hiện nay

Chu kỳ sản xuất rất dài là đặc điểm rất quan trọng, có ảnh hưởng rất lớn đến toàn bộ công tác tổ chức sản xuất kinh doanh và tổ chức quản lý của công ty lâm nghiệp. Chu kỳ sản xuất dài làm cho vốn đầu tư trong các công ty lâm nghiệp phải nằm rất lâu trong quá trình sản xuất dưới dạng sản phẩm dở dang, vì thế vòng quay của vốn rất chậm, thời gian thu hồi vốn dài, dẫn đến hiệu quả kinh tế trong kinh doanh công ty thường thấp, độ rủi ro trong kinh doanh thường cao.

Các hoạt động sản xuất kinh doanh phổ biến trong các công ty lâm nghiệp về cơ bản bao gồm các khâu sau đây:

- Khâu xây dựng rừng bao gồm các hoạt động: Điều tra, quy hoạch rừng, gieo ươm cây con, trồng rừng, chăm sóc nuôi dưỡng rừng, quản lý bảo vệ rừng, sản xuất nông lâm kết hợp...

- Khâu khai thác vận chuyển bao gồm các hoạt động: Khai thác gỗ và các loại lâm sản khác, vận xuất, vận chuyển lâm sản từ rừng đến các kho bãi hoặc các nơi tiêu thụ.

- Khâu chế biến lâm sản bao gồm các hoạt động: Bảo quản, gia công chế biến gỗ và các loại lâm sản ngoài gỗ thành các sản phẩm phục vụ nhu cầu thị trường.

- Các hoạt động chuẩn bị và phục vụ sản xuất như: Thiết kế lâm sinh, xây dựng, sửa chữa đường vận xuất vận chuyển, sửa chữa bảo dưỡng máy móc thiết bị, thực hiện các dịch vụ vật tư kỹ thuật về lâm nghiệp...

- Các hoạt động thương mại lâm sản: Tổ chức các hoạt động bán hàng, vận chuyển, phân phối sản phẩm đến người tiêu dùng.

- Do quá trình sản xuất, kinh doanh của DN lâm nghiệp trải qua nhiều khâu có liên quan với nhau trong một quá trình khép kín từ xây dựng rừng, khai thác, chế biến, tiêu thụ..., trong quá trình này, các kết quả sản xuất và sản phẩm của khâu này lại là chi phí đầu vào của khâu khác, do vậy khi xác định giá trị hàng tồn kho bao gồm nguyên vật liệu, sản phẩm làm

dở và thành phẩm cần phải được quy định cụ thể về nội dung và phương pháp xác định khi lập các báo cáo tài chính.

- Do hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty lâm nghiệp phức tạp, vừa mang tính chất nông nghiệp, vừa mang tính chất công nghiệp nên khi xây dựng hệ thống Báo cáo kế toán quản trị (KTQT) và xác định các trung tâm trách nhiệm trong KTQT cần lưu ý đến đặc điểm hoạt động riêng của từng khâu, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh cụ thể.

Phân chia các trung tâm trách nhiệm

Để kiểm soát được hoạt động sản xuất kinh doanh và tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh của từng bộ phận, từng khâu sản xuất thì công ty lâm nghiệp nên phân chia thành các trung tâm trách nhiệm. Căn cứ vào tình hình thực hiện kế hoạch, tình hình sản xuất kinh doanh của từng trung tâm trách nhiệm, nhà quản trị DN căn cứ vào thông tin kế toán của các trung tâm trách nhiệm cung cấp để đánh giá hiệu quả hoạt động và trách nhiệm quản lý của từng trung tâm trách nhiệm. Cụ thể như sau:

- Phân cấp trung tâm trách nhiệm theo cấp quản lý. Với cách phân cấp này công ty lâm nghiệp sẽ được phân thành 3 trung tâm trách nhiệm căn cứ vào cấp quản lý:

+ Trung tâm lợi nhuận là toàn bộ ban giám đốc, trung tâm này sẽ chịu trách nhiệm tự chủ và kiểm soát các khoản chi phí, doanh thu và chịu trách nhiệm về khả năng sinh lời cho toàn bộ DN.

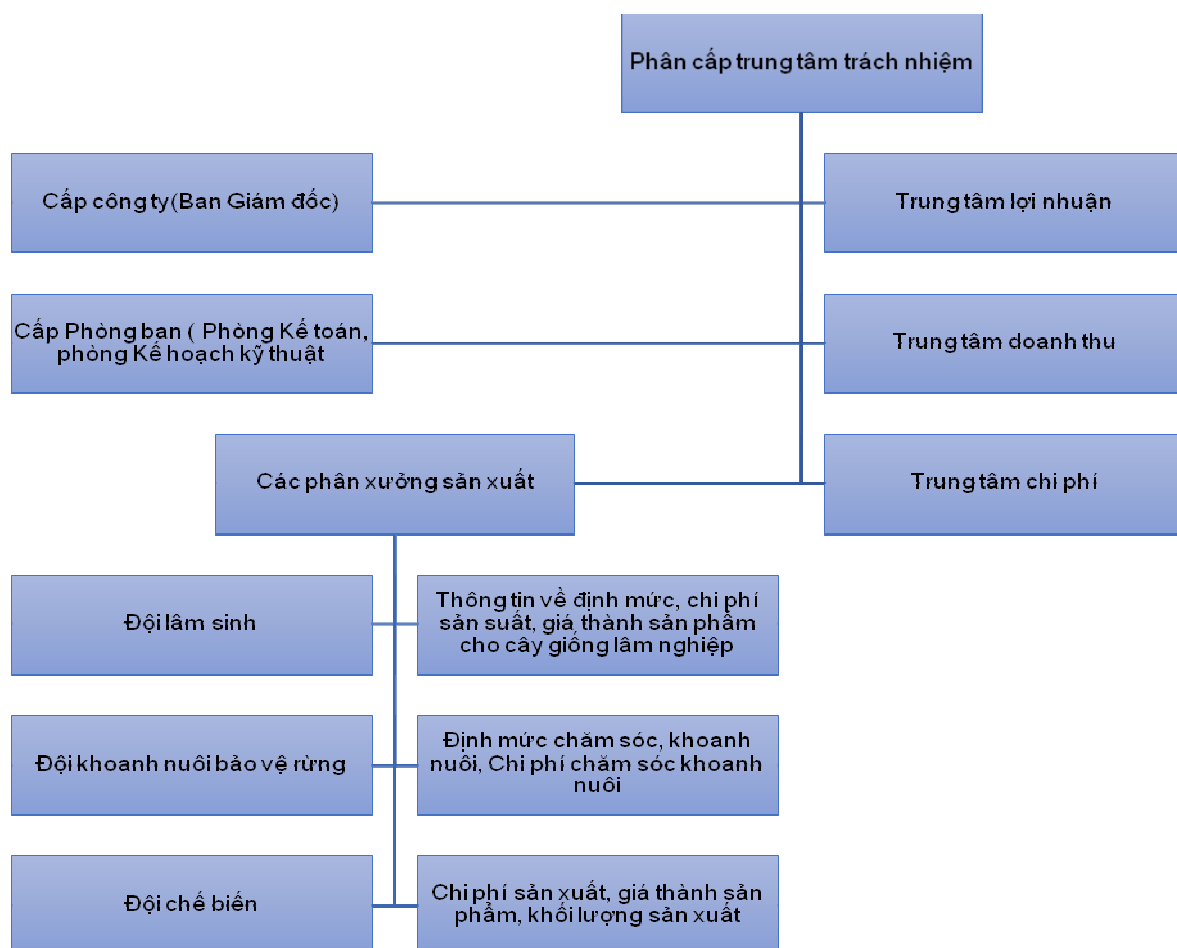
+ Trung tâm chi phí là các đội cây giống, đội trồng rừng, phân xưởng chế biến. Trung tâm chi phí được phân cấp tự chủ và kiểm soát về các khoản chi phí, tự chịu trách nhiệm về tình hình sản xuất của bộ phận mình.

+ Trung tâm doanh thu được phân cấp quản lý về tình hình và các chỉ tiêu liên quan đến doanh thu như phòng kinh doanh, bộ phận bán hàng,...

Để thực hiện đánh giá hiệu quả và trách nhiệm quản lý của từng trung tâm trách nhiệm. Sử dụng các chỉ tiêu như tỷ suất từng khoản mục chi phí, tỷ lệ sản phẩm hỏng, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của từng sản phẩm, từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm trong DN.

Với đặc điểm của công ty lâm nghiệp là quy trình sản xuất dài, các quy trình công nghệ bao gồm khâu lâm sinh, khâu chăm sóc, khoanh nuôi bảo vệ rừng, khâu khai thác chế biến. Đặc điểm sản xuất của 3 khâu này khác biệt hoàn toàn, chi phí sản xuất và quy trình công nghệ khác nhau. Do đó những yêu cầu thông tin về từng trung tâm trách nhiệm là khác nhau. do vậy ta có thể phân cấp các trung tâm trách nhiệm và yêu cầu thông tin KTQT từng trung tâm như sau:

**Sơ đồ 1: Phân cấp trung tâm trách nhiệm tại Công ty
và yêu cầu thông tin đối với từng trung tâm trách nhiệm**



Căn cứ vào việc phân chia các trung tâm trách nhiệm và căn cứ vào nội dung công việc cụ thể của từng bộ phận trong DN, công ty cần thực hiện phân công công việc và gán trách nhiệm từng nội dung công việc với từng bộ phận

- Các công ty lâm nghiệp phân cấp trách nhiệm thành các trung tâm trách nhiệm như Phân xưởng là trung tâm chi phí, phòng kinh doanh là trung tâm doanh thu, Ban giám đốc là trung tâm lợi nhuận để từ đó thu thập thông tin BCKTQT theo từng cấp. Hoặc phân chia hoạt động kinh doanh của công ty thành các trung tâm trách nhiệm theo từng hoạt động của DN. Từ đó, xây dựng hệ thống BCKTQT theo trung tâm trách nhiệm nhằm tổng hợp số liệu và cung cấp thông tin theo sự phân cấp trách nhiệm của từng bộ phận.

Lập báo cáo trách nhiệm tương ứng với các trung tâm trách nhiệm

Căn cứ vào phân thành các trung tâm trách nhiệm, các công ty lâm nghiệp thu thập thông tin KTQT từ các BCKTQT do các trung tâm trách nhiệm gửi về.

- Mục đích báo cáo bộ phận: Cung cấp thông tin về các dữ liệu tài chính theo các

trung tâm trách nhiệm trong một bộ phận để báo cáo các hoạt động và đánh giá trách nhiệm của các nhà quản lý thông qua việc chỉ tính những khoản doanh thu và chi phí mà một nhà quản lý nào đó có thể kiểm soát được đối với bộ phận của mình.

- Cơ sở lập: Các sổ kế toán chi tiết doanh thu và chi phí của từng bộ phận

- Phương pháp lập căn cứ vào các dữ liệu tài chính từ các hoạt động hàng ngày được ghi chép trong hệ thống kế toán, các khoản doanh thu và chi phí được tiến hành phân loại lại và báo cáo theo các trung tâm trách nhiệm quản lý cụ thể. Cần lưu ý là chỉ có các khoản doanh thu và chi phí mà nhà quản lý có thể kiểm soát mới được thể hiện trên báo cáo của một trung tâm trách nhiệm. Trong hệ thống kế toán trung tâm trách nhiệm, các báo cáo hoạt động được thiết kế cho các cấp độ quản lý khác nhau. Số lượng các cấp quản lý trong trung tâm trách nhiệm tùy thuộc vào cấu trúc tổ chức của DN. Một hệ thống kế toán trung tâm trách nhiệm cung cấp một báo cáo cho mỗi nhà quản lý và các nhà quản lý cấp thấp hơn báo cáo cho các nhà quản lý cấp cao hơn nên những chi phí và doanh thu giống nhau có thể xuất hiện trên nhiều báo cáo. Vì thế, khi dữ liệu hoạt động ở cấp độ thấp hơn nằm trong các báo cáo cấp cao hơn thì các dữ liệu đó được tóm lược lại. Ở mỗi bộ phận, báo cáo liệt kê các khoản mục doanh thu, chi phí thực tế nằm trong sự kiểm soát của người quản lý bộ phận và nó được so sánh với những chi phí dự toán. Sự so sánh này là một thước đo đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý ở mỗi bộ phận.

Từ đó, tác giả đề xuất một số báo cáo bộ phận tương ứng các trung tâm trách nhiệm như sau:

- Trung tâm lợi nhuận cung cấp Báo cáo tình hình lợi nhuận của Công ty theo lĩnh vực, Báo cáo tổng hợp trích quỹ Công ty lâm nghiệp; Báo cáo một số chỉ tiêu kinh tế tổng hợp Công ty lâm nghiệp

- Trung tâm doanh thu cung cấp Báo cáo phân tích tiêu thụ và lãi lỗ công ty theo sản phẩm.

- Trung tâm chi phí cung cấp Báo cáo Giá thành theo khoản mục chi phí toàn bộ sản phẩm theo từng khâu; Định mức chi phí nguyên vật liệu, Định mức chi phí nhân công, Định mức chi phí sản xuất chung theo hoạt động: trồng rừng, giao khoán rừng, chế biến.

Việc lập báo cáo trách nhiệm theo các trung tâm trách nhiệm giúp các nhà quản trị trong Công ty lâm nghiệp thu thập được thông tin đầy đủ và kịp thời với từng bộ phận trong Công ty. Mặt khác, lập Báo cáo trách nhiệm gắn trách nhiệm của từng bộ phận liên quan đến nội dung và lĩnh vực mình quản lý, từ đó nâng cao hiệu quả quản lý và hiệu quả cung cấp thông tin của các Báo cáo trách nhiệm. ■

Tài liệu tham khảo

1. PGS. TS. Nguyễn Ngọc Quang (2010) “KTQT DN” – NXB Đại học Kinh tế quốc dân
2. Ths. Hoàng Thị Hương (2016), Kế toán trách nhiệm và thực tiễn vận dụng ở Việt Nam, Tạp chí Tài chính số tháng 2/2016.
3. [Http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/ung-dung-ke-toan-trach-nhiem-trong-hoat-dong-cua-doanh-nghiep-viet-nam-106903.html](http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/ung-dung-ke-toan-trach-nhiem-trong-hoat-dong-cua-doanh-nghiep-viet-nam-106903.html)
4. [Http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/to-chuc-ke-toan-trach-nhiem-trong-doanh-nghiep-san-xuat-90820.html](http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/to-chuc-ke-toan-trach-nhiem-trong-doanh-nghiep-san-xuat-90820.html)

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC – CÔNG CỤ TẠO LỢI THẾ CẠNH TRANH

 NCS. Ths. Trần Thị Phương Lan* - Ths. Nguyễn Thị Ngọc Oanh*

* Khoa Kế toán – Kiểm toán, Đại học Tài chính - Marketing

Tóm tắt: Trong thời đại ngày nay, môi trường kinh doanh đã có nhiều thay đổi lớn xuất phát từ sự phát triển của công nghệ sản xuất, công nghệ thông tin và truyền thông; sự gia tăng trách nhiệm đối với môi trường, với xã hội của các tổ chức. Môi trường kinh doanh toàn cầu thay đổi đòi hỏi các doanh nghiệp (DN) phải xây dựng một chiến lược kinh doanh phù hợp và áp dụng các kỹ thuật quản lý mới nhằm đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững. Trong đó, kế toán quản trị (KTQT) hiện đại cần được sử dụng như là một trong những hệ thống thông tin hỗ trợ chính để thực hiện chiến lược, tạo lợi thế cạnh tranh. Bài viết với mục tiêu nghiên cứu quá trình hình thành và phát triển của lý thuyết KTQT chiến lược (SMA), qua đó thấy được vai trò của SMA và các kỹ thuật của nó trong việc cung cấp thông tin cho DN để đạt được hiệu quả và lợi thế cạnh tranh. Bên cạnh đó, bài viết còn tổng hợp một số nghiên cứu về thực trạng áp dụng SMA trên thế giới, cũng như Việt Nam để thấy rõ mức độ áp dụng các công cụ của SMA hiện nay, trên cơ sở đó có những định hướng nhất định nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA tại Việt Nam.

Từ khóa: KTQT, KTQT chiến lược, KTQT hiện đại

Abstract: In recent decades, the business environment has witnessed several changes stemming from the development of producing technology, information and communication technology, as well as the increase in environmental and social responsibilities of organizations. Therefore, businesses need to develop an appropriate business strategy and adopt the modern management techniques in order to create and achieve sustainable competitive advantages. In which, modern management accounting should be employed as an information system supporting business's strategy, creating competitive advantage for organizations. The purposes of this paper are twofold: firstly, it aims to investigate prior definitions and the development of strategic management accounting (SMA) in order to understand the scope of SMA; secondly, the paper discusses the SMA's techniques to provide information helping companies enhance organizational performance and achieve competitive advantages. In addition, this paper also presents the current status of SMA in the world and Vietnam. On that basis, several orientations are suggested to enhance the level of application of SMA in Vietnam.

Keywords: Management accounting, strategic management accounting, modern management accounting.

1. Giới thiệu

KTQT là một bộ phận trong hệ thống thông tin của một tổ chức, đóng vai trò chủ chốt trong việc cung cấp thông tin hỗ trợ nhà quản lý ra quyết định và kiểm soát hoạt động. Tuy nhiên, đối với các quyết định chiến lược có ý nghĩa lâu dài và bao gồm cả yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, KTQT truyền thống đã không còn phù hợp. Bởi hệ thống KTQT truyền thống với những thước đo tài chính chỉ có thể hướng đến các mục tiêu ngắn hạn, bỏ

qua các mục tiêu dài hạn có thể giúp DN tạo ra lợi thế cạnh tranh và phát triển bền vững. Mặt khác, KTQT truyền thống chỉ tập trung vào việc cung cấp thông tin nội bộ, trong khi trên thị trường còn tồn tại cả khách hàng và các đối thủ cạnh tranh (Bhimani và Bromwich, 2010). Hiện nay, một trong các thách thức lớn đối với các nhà quản lý, chuyên gia tư vấn và các nhà nghiên cứu là việc kết hợp các hoạt động kinh doanh và quản lý với nhau nhằm hỗ trợ chiến lược của DN, đồng thời còn phải chú ý kết hợp giữa chiến lược và KTQT. Về khía cạnh này, đã có nhiều nhà nghiên cứu cho thấy mối liên hệ giữa quản trị chiến lược với KTQT để thực hiện chức năng quản lý trong DN. Brouthers và cộng sự (1999) nhấn mạnh rằng với tầm quan trọng quyết định của thông tin kế toán để phát triển, thực hiện chiến lược và các quy trình thay đổi chiến lược, cần phải giải quyết vấn đề kế toán chiến lược.

Thuật ngữ KTQT chiến lược (SMA) được đề cập lần đầu vào năm 1981 bởi Simmonds cho thấy tầm quan trọng của SMA trong việc cung cấp thông tin về đối thủ cạnh tranh. Các nhà nghiên cứu tiếp theo như Bromwich (1990), Roslender và Hart (2003), Cinquini và Tenucci (2007) đã xem xét SMA ở nhiều khía cạnh hơn như thị trường và khách hàng, coi SMA là sự phát triển của KTQT với định hướng quản lý chiến lược. Sau hơn 35 năm, SMA vẫn chưa có một định nghĩa thống nhất. Một số tác giả như Guilding và cộng sự (2000), Cinquini và Tenucci (2010) cũng cho rằng mức độ áp dụng SMA trên thực tế là còn thấp. Tuy nhiên, không thể phủ nhận vai trò của SMA, giúp DN đạt được lợi thế cạnh tranh và hiệu quả hoạt động (Langfield-Smith, 2008; Ma và Tayles, 2009).

Mục tiêu của bài viết này nhằm đánh giá sự phát triển của SMA trong các khía cạnh. Thứ nhất là, các định nghĩa về SMA nhằm xác định phạm vi cũng như mục đích chính của SMA. Thứ hai là, thảo luận các nhóm kỹ thuật SMA, qua đó cho thấy vai trò của SMA đối với việc thực hiện chiến lược của DN nhằm tạo ra các lợi thế cạnh tranh, mang lại hiệu quả hoạt động cho DN. Bên cạnh đó, nhóm tác giả cũng tiến hành tổng hợp một số nghiên cứu về SMA tại Việt Nam để thấy rõ nhu cầu và hướng nghiên cứu trong thời gian tới. Bài viết được thực hiện bằng việc tổng quan các nghiên cứu liên quan đến sự phát triển của lý thuyết SMA. Đồng thời, xem xét các nghiên cứu thực nghiệm về việc áp dụng SMA tại các quốc gia.

2. Tổng quan lý thuyết về KTQT chiến lược (Strategic Management Accounting-SMA)

2.1. Định nghĩa SMA

Định nghĩa đầu tiên được Simmonds (1981) đưa ra với nội dung: "SMA là quá trình cung cấp và phân tích dữ liệu kế toán quản lý về DN và đối thủ cạnh tranh để sử dụng trong việc phát triển và theo dõi chiến lược kinh doanh". Ông cho rằng, SMA cung cấp thông tin tài chính chủ yếu về đối thủ cạnh tranh để phát triển và kiểm soát chiến lược bởi năng lực cạnh tranh bền vững sẽ tùy thuộc vào khả năng của một công ty để đối phó với các đối thủ cạnh tranh chính của nó. Tương tự như Simmonds, Bromwich (1990) đưa ra nhận định rằng: "SMA cung cấp và phân tích các thông tin tài chính về sản phẩm, thị trường của công ty; các chi phí, cấu trúc chi phí của đối thủ cạnh tranh để giám sát các chiến lược của DN cũng như của đối thủ cạnh tranh tại các thị trường trong một số giai đoạn". Simmonds và Bromwich đều xem xét chức năng của SMA trong việc thu thập dữ liệu về DN và đối thủ cạnh tranh, nhưng Bromwich còn xem xét thêm cả khía cạnh các lợi ích mà sản phẩm cung cấp cho khách hàng, góp phần xây dựng và duy trì lợi thế cạnh tranh. Nghiên cứu của Cinquini & Tenucci (2007) đề cập SMA là tính "hướng ngoại", thể hiện từ hai góc độ là phản ánh "đối thủ cạnh tranh" và

các thông tin liên quan đến "các nhà cung cấp và khách hàng". Từ các định nghĩa trên, có thể thấy SMA cung cấp không chỉ thông tin nội bộ mà còn cả thông tin bên ngoài tổ chức, mà trọng tâm là đối thủ cạnh tranh, khách hàng với mục tiêu thực hiện và kiểm soát chiến lược của đơn vị. Hạn chế trong định nghĩa của Simmonds và Bromwich nằm ở khía cạnh SMA chỉ sử dụng thông tin tài chính. Trong khi đó, thông tin phi tài chính cũng đóng vai trò quan trọng cho việc xây dựng và thực thi chiến lược. Định nghĩa mà CIMA (2005) đưa ra đã nhấn mạnh đến yếu tố thông tin phi tài chính cũng như thông tin liên quan đến các yếu tố bên ngoài thực thể và thông tin được tạo ra nội bộ", trích trong (Pitcher, 2015). Một số tác giả cũng đã xác định SMA là một quá trình bao gồm các khía cạnh của quản lý kế toán và quản lý chiến lược, chẳng hạn như Dixon và Smith (1993) đã định nghĩa SMA là một quy trình gồm bốn bước: i) Xác định đơn vị kinh doanh chiến lược; ii) Phân tích chi phí chiến lược; iii) Phân tích thị trường chiến lược; và iv) Đánh giá chiến lược. Chua (1996) coi SMA là một quá trình (hoặc chu kỳ) với ba bước: i) Thu thập thông tin của đối thủ cạnh tranh; ii) Khai thác các cơ hội giảm chi phí; iii) Phù hợp với trọng tâm kế toán với vị trí chiến lược (trích trong Pires và cộng sự, 2015). Như vậy, Dixon and Chua đều coi SMA là sự giao thoa giữa kế toán và quản trị chiến lược, đồng thời họ còn đề cao vai trò của thông tin phi tài chính trong SMA (Dixon, 1998). Nếu như khái niệm SMA được thừa nhận tại Anh, Úc, thì tại Mỹ, Shank và Govindarajan (1994) giới thiệu khái niệm quản trị chi phí chiến lược (SCM – strategic cost management) và mô tả SCM là "sự pha trộn của các yếu tố phân tích tài chính của ba chủ đề từ các tài liệu quản trị chiến lược - phân tích giá trị, phân tích vị trí chiến lược, và phân tích tác nhân chi phí". SCM được nhìn nhận như một tư duy mới trong KTQT hiện đại, với vai trò cung cấp thông tin chi phí ở tất cả các giai đoạn trong quản lý chiến lược để hỗ trợ và phát triển chiến lược kinh doanh nhằm đạt được lợi thế cạnh tranh một cách bền vững. Lord (1996) nhận định SMA và SCM có nhiều điểm tương đồng trong vai trò gắn kết KTQT với chiến lược DN, nhưng nội dung của SMA rộng hơn SCM, trích trong Pires and và cộng sự (2015). Bên cạnh đó, một số nhà nghiên cứu khác đã tập trung vào mối liên hệ giữa kế toán và tiếp thị. Roslender và Hart (2003) coi SMA là "một phương pháp tiếp cận chung để giành lợi thế về vị trí chiến lược, được xác định bởi một nỗ lực để tích hợp những hiểu biết từ KTQT và quản trị marketing trong khuôn khổ quản trị chiến lược". Theo quan điểm này, Roslender và Hart nhấn mạnh định hướng của SMA là để tiếp thị. Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) cho rằng SMA chính là KTQT hiện đại để phân biệt với KTQT truyền thống đã được hoàn thiện trước 1925.

Tóm lại, các nghiên cứu trên đều chưa có sự đồng thuận trong khái niệm SMA (Simmonds; Bromwich; Roslender và Harsl CIMA; Dixon; Chúa; Langfield – Smith...) Song các quan điểm về SMA đều cho rằng: SMA chính là sự giao thoa giữa kế toán, chiến lược, và tiếp thị, mang các đặc điểm chung là: Thông tin hướng ra bên ngoài (đối thủ cạnh tranh, khách hàng, nhà cung cấp, thị trường...); Mang định hướng dài hạn và sử dụng cả thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Với các đặc điểm trên, SMA là công cụ hữu hiệu nhằm cung cấp thông tin để hỗ trợ các quyết định chiến lược và giúp các DN có thể đạt được lợi thế cạnh tranh, nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.

2.2. Các kỹ thuật của KTQT chiến lược (SMA)

Theo nghiên cứu của Okoye và Akenbor (2008), một DN cho thấy được sự thành công khi chỉ ra được những lợi thế so với đối thủ cạnh tranh. Mặt khác, muốn đạt được lợi thế cạnh

tranh bền vững, các DN phải xây dựng cho mình những chiến lược phát triển. Với vai trò hỗ trợ quản trị chiến lược trong việc xác định thông tin và cung cấp thông tin chiến lược cho việc ra quyết định và kiểm soát, một loạt các kỹ thuật của SMA được thiết kế và đây cũng là những yếu tố tạo nên lợi thế cạnh tranh cho DN (Ma & Tayles, 2009).

Rất nhiều nhà nghiên cứu đã đưa ra các kỹ thuật của SMA, tùy theo điều kiện về thời gian và bối cảnh nghiên cứu ở mỗi quốc gia mà số lượng các kỹ thuật của SMA trong mỗi nghiên cứu có sự khác nhau. Guilding và cộng sự (2000) đầu tiên đưa ra danh sách 12 kỹ thuật, chia thành 5 nhóm. Sau đó, bổ sung thêm 5 kỹ thuật SMA về phân tích và đánh giá khách hàng thành nâng lên thành 17 kỹ thuật trong ba năm từ năm 2000 đến năm 2002 (Guilding và cộng sự, 2002). Còn Cinquini và Tenucci (2007) giới thiệu 14 kỹ thuật SMA mang định hướng bên ngoài, chia thành 4 nhóm định hướng: Theo đối thủ cạnh tranh; Dài hạn; Quy trình/hoạt động và khách hàng. Cadez và Guilding (2008), đưa ra một danh sách 16 kỹ thuật tiêu biểu, phân thành 5 nhóm gồm: (1) Chi phí; (2) Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả; (3) Lập kế hoạch ra quyết định; (4) Kế toán đối thủ cạnh tranh; (5) Kế toán khách hàng. Ngoài ra, các tác giả như Pavlatos (2009), Almaryani (2012), Shah và cộng sự (2011), Fowzia (2011), Ramljak và Rogoslic' (2012) cũng đưa ra một số kỹ thuật của SMA.

Bảng: Tổng hợp các kỹ thuật SMA từ một số nghiên cứu tiêu biểu

Nhóm	Kỹ thuật	Guiding và cộng sự (2000)	Craven & Guilding (2001)	Cinquini & Tenucci (2007)	Cadez & Guilding (2008)	Shah và cộng sự (2011)	Fowzia (2011)
Chi phí chiến lược	Chi phí thuộc tính (Attribute costing)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	ABC/M		✓	✓		✓	✓
	Chi phí vòng đời (Life cycle costing)	✓	✓	✓	✓		✓
	Chi phí chất lượng (Quality costing)	✓	✓	✓	✓		✓
	Chi phí mục tiêu (Target costing)	✓	✓	✓	✓		✓
	Chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain costing)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả	Điểm chuẩn (Benchmarking)		✓	✓	✓		✓
	Đo lường hiệu quả tích hợp (Integrated performance measurement/BSC)		✓	✓	✓	✓	✓
Ra quyết định chiến lược	Quản lý chi phí chiến lược (Strategic costing management)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Định giá chiến lược (Strategic pricing)	✓	✓	✓	✓		✓
	Định giá thương hiệu (Brand valuation)	✓			✓	✓	
Kế toán đối thủ cạnh tranh	Đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Giám sát vị trí cạnh tranh (Competitive position monitoring)	✓	✓	✓	✓		✓
	Đánh giá hoạt động của đối thủ cạnh tranh (Competitor performance appraisal)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Kế toán khách hàng	Phân tích lợi nhuận của khách hàng (Customer profitability analysis)		✓	✓	✓		✓
	Phân tích lợi nhuận lâu dài của khách hàng (Lifetime customer profitability analysis)				✓		
	Định giá khách hàng như tài sản (Valuation of customers as assets)				✓	✓	

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp.

a) Chi phí thuộc tính (Attribute costing): Chi phí thuộc tính là chi phí phát sinh nhằm lựa chọn cải tiến thuộc tính của sản phẩm, tạo ra các thuộc tính khác nhau cho các sản

phẩm để tạo ra sự hấp dẫn cho khách hàng, ví dụ như: Chi phí cho các tính năng hoạt động, sự tin cậy của sản phẩm, trách nhiệm bảo hành; Mức độ hoàn thiện, chất lượng cung ứng và dịch vụ sau bán hàng. Có thể thấy, định hướng marketing theo các thuộc tính coi chi phí thuộc tính là một kỹ thuật của SMA.

b) Kế toán chi phí theo hoạt động/Quản trị theo hoạt động (Activities-Based Costing/ Management - ABC/ABM): ABC là một mô hình tập hợp các nguồn lực vào các hoạt động và phân bổ chi phí từ các hoạt động đến từng đối tượng chịu chi phí theo mức độ sử dụng hoạt động của các đối tượng chịu chi phí đó. ABC giúp nhà quản trị phân bổ chi phí gián tiếp được chính xác hơn. ABM là cách tiếp cận mang tính hệ thống, tập trung sự quan tâm của nhà quản trị vào cải thiện các hoạt động với mục tiêu nâng cao lợi nhuận thông qua việc nâng cao giá trị cung cấp cho khách hàng. Dữ liệu có được từ ABC/M giúp nhà quản trị và tổ chức ra quyết định tốt hơn, hoạt động hiệu quả hơn và thiết lập chuỗi chiến lược hoàn hảo hơn trong kinh doanh.

c) Chi phí chu kỳ sống (Life cycle costing): Là việc hạch toán chi phí theo từng giai đoạn trong chu kỳ sống của một sản phẩm hoặc dịch vụ gồm: Giai đoạn thiết kế, giai đoạn giới thiệu, giai đoạn tăng trưởng, giai đoạn bão hòa, giai đoạn suy thoái và cuối cùng là bị loại bỏ. Kỹ thuật này giúp nhà quản trị tăng cường kiểm soát chi phí sản xuất thông qua việc lập kế hoạch và thiết kế sản phẩm tốt hơn ngay từ giai đoạn hình thành ý tưởng.

d) Chi phí chất lượng (Quality costing): Là những chi phí liên quan đến việc ngăn ngừa chất lượng kém và các chi phí phát sinh do lỗi sản phẩm và dịch vụ. Các chi phí chất lượng thường được phân thành chi phí phòng ngừa, chi phí thẩm định, chi phí thiệt hại nội bộ và chi phí thiệt hại bên ngoài. Đây chính là một trình điều khiển chi phí đáng kể mà các công ty cần kiểm soát chi phí hiệu quả để duy trì lợi thế cạnh tranh.

e) Chi phí mục tiêu (Target costing): Là một kỹ thuật được sử dụng trong quá trình phát triển và thiết kế quy trình sản phẩm, để xác định được chi phí mục tiêu của sản phẩm đáp ứng nhu cầu người tiêu dùng và đạt được lợi nhuận mong muốn. Đối với kỹ thuật này, giai đoạn đầu tiên là xác định giá mục tiêu (target price), sau đó là giai đoạn xác định biên lợi nhuận mục tiêu (target profit margin). Cuối cùng, biên lợi nhuận mục tiêu được khấu trừ khỏi giá bán mục tiêu để xác định được chi phí mục tiêu. Nếu chi phí thực tế ước tính vượt quá chi phí mục tiêu, DN cần tìm hiểu cách thức cắt giảm chi phí. Kỹ thuật này được coi là một kỹ thuật của SMA khi chuyển trọng tâm từ nhiệm vụ giám sát chính xác chi phí thành triết lý hướng đến tương lai và gắn với mục tiêu đạt được lợi thế cạnh tranh.

f) Chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain costing - VCA): VCA là tập hợp chi phí riêng theo từng hoạt động trong chuỗi giá trị, từ giai đoạn sản xuất đến phân phối sản phẩm. Đây là kỹ thuật phân tích cốt lõi của SMA, luôn tạo ra giá trị cho khách hàng bằng sự đổi mới, chất lượng và giảm bớt chi phí. VCA tiếp cận theo hoạt động để phân bổ chi phí cho các hoạt động nghiên cứu, thiết kế, mua sắm, sản xuất, marketing, phân phối và dịch vụ sau bán hàng của một sản phẩm hoặc dịch vụ.

g) Điểm chuẩn (Benchmarking): Là quá trình xác định các lĩnh vực chính để cải thiện hoạt động, tăng năng suất, khả năng cạnh tranh và chất lượng. Kỹ thuật này so sánh hiệu suất tài chính và hoạt động của công ty với hiệu suất của đối thủ cạnh tranh, hoặc so sánh hiệu suất của các bộ phận trong nội bộ DN.

h) Đo lường hiệu quả tích hợp (Integrated performance measurement): Là hệ thống đo lường tập trung vào việc thu thập thông tin hiệu suất dựa trên các yêu cầu của khách hàng, giám sát các yếu tố để đạt được sự hài lòng của khách hàng và tạo lợi thế cạnh tranh, nó được đo lường thông qua các chỉ số phi tài chính. Một trong những hệ thống đo lường hiệu quả tích hợp phổ biến nhất là Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard – BSC), nhằm đề xuất doanh nghiệp xem xét 4 khía cạnh đó là tài chính, khách hàng, quá trình nội bộ, học hỏi và phát triển.

i) Chi phí chiến lược (Strategic costing): Là phương pháp sử dụng kỹ thuật phân tích xem xét các vấn đề chiến lược và dựa trên các khái niệm được kết nối trong các chiến lược tiếp thị và các chiến lược cạnh tranh (ví dụ vị thế sản phẩm và thâm nhập thị trường). Đây là một công cụ hỗ trợ việc theo đuổi lợi thế cạnh tranh (Govindarajan & Shank, 1992).

j) Giá cả chiến lược (Strategic pricing): Là kỹ thuật phân tích các nhân tố chiến lược trong quá trình ra quyết định về giá, nhằm tạo lợi thế cạnh tranh, bao gồm nhân tố phản ứng về giá của đối thủ cạnh tranh, sự co giãn về giá, tăng trưởng thị trường, điều kiện nền kinh tế và kinh nghiệm.

k) Định giá thương hiệu (Brand valuation): Là kỹ thuật định giá tài chính một thương hiệu thông qua đánh giá các yếu tố như: Lãnh đạo; Ổn định; Thị trường; Tính quốc tế; Xu hướng; Sự hỗ trợ; và sự bảo vệ kết hợp với lợi nhuận thương hiệu trong quá khứ. Tác động chiến lược của việc định giá thương hiệu phụ thuộc vào phương pháp định giá được sử dụng. Phương pháp này liên quan đến việc kết hợp các khoản thu nhập dự kiến từ thương hiệu với sức mạnh của thương hiệu và các yếu tố chiến lược như bản chất thị trường của thương hiệu, vị thế của nó trong thị trường đồ và mức độ hỗ trợ tiếp thị (Guinding và cộng sự, 2000).

l) Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment): Là kỹ thuật phân tích đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh, thông qua việc đánh giá các cơ sở sản xuất của đối thủ cạnh tranh, tính kinh tế của quy mô, các mối quan hệ chính phủ và thiết kế sản phẩm công nghệ. Ward (1992) đề xuất sử dụng nguồn gián tiếp để đánh giá đối thủ cạnh tranh như thông qua quan sát, nghiên cứu các nhà cung cấp, khách hàng và nhân viên (đặc biệt là nhân viên cũ) của đối thủ cạnh tranh.

m) Giám sát vị thế cạnh tranh (Competitive position monitoring): Là kỹ thuật tiếp cận toàn diện để đánh giá đối thủ cạnh tranh thông qua mở rộng phân tích doanh số bán hàng của đối thủ cạnh tranh chính, thị phần, khối lượng, đơn giá và doanh thu. Điều này giúp nhà quản trị có thể xây dựng chiến lược kinh doanh phù hợp nhằm ứng phó với các đối thủ cạnh tranh của mình.

n) Đánh giá hoạt động của đối thủ cạnh tranh dựa trên BCTC (Competitor appraisal based on published financial statements): Đây là một kỹ thuật quen thuộc của kế toán truyền thống, được Moon và Bates (1993) mô tả là một cách tiếp cận để thẩm định kết quả của đối thủ cạnh tranh dựa trên báo cáo tài chính (BCTC) được công bố. Moon và Bates phác thảo một khuôn khổ phân tích có thể được áp dụng cho các BCTC, được công bố của một đối thủ cạnh tranh để đánh giá các lợi thế cạnh tranh quan trọng của đối thủ. Phân tích này bao gồm theo dõi xu hướng doanh thu và mức lợi nhuận cũng như các thay đổi về tài sản và nợ. Moon và Bates cho rằng, những hiểu biết sâu sắc có ý nghĩa chiến lược có thể được bắt nguồn từ một phân tích hợp lý các báo cáo tài chính của đối thủ cạnh tranh được công bố.

o) Phân tích lợi nhuận khách hàng (Customer profitability analysis): Là ứng dụng của kỹ thuật ABC áp dụng cho đối tượng là khách hàng cá nhân hay nhóm khách hàng. Thông qua hạch toán doanh thu và chi phí phục vụ cho mỗi khách hàng, để tính toán lợi nhuận kiếm được từ một khách hàng cụ thể. Kỹ thuật này còn được gọi là “khả năng sinh lợi của từng khách hàng”. Tuy nhiên, kỹ thuật này chỉ nên sử dụng nếu lợi ích từ phân tích lợi nhuận khách hàng lớn hơn chi phí thu thập và phân tích thông tin liên quan đến từng khách hàng. Kết quả của việc sử dụng thông tin này là, DN phải đưa ra được các quyết định chiến lược liên quan đến thay đổi các điều khoản giao hàng cho khách hàng hoặc chấm dứt hợp đồng với những khách hàng không đem lại lợi nhuận và cuối cùng là làm tăng lợi nhuận của DN

p) Phân tích lợi nhuận lâu dài của khách hàng (Lifetime customer profitability analysis): Là kỹ thuật đánh giá khả năng sinh lời của khách hàng với việc mở rộng khoảng thời gian đến các năm trong tương lai. Cụ thể, kỹ thuật này đánh giá doanh thu dự kiến trong tương lai thu được từ một khách hàng cụ thể và các chi phí liên quan đến việc phục vụ khách hàng đó.

q) Đánh giá khách hàng như là tài sản (Valuation of customers as assets): Cách tiếp cận này coi khách hàng như tài sản tạo ra lợi nhuận trong tương lai. Đây là những thông tin có giá trị trong việc đưa ra các quyết định chiến lược liên quan đến khách hàng (Cadez & Guilding, 2008).

3. Nghiên cứu, vận dụng SMA trên thế giới và tại Việt Nam

Từ năm 2000, các nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán – kiểm toán đều tập trung vào việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán mới IFRS cũng như hệ thống kiểm soát nội bộ. Do đó, các nghiên cứu về SMA không nhiều như trước đây. Tuy nhiên, việc vận dụng các công cụ SMA để nâng cao thành quả của DN vẫn được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm.

Các nghiên cứu thực nghiệm cho thấy, việc áp dụng một số công cụ của KTQT hiện đại là khá chậm (Langfield-Smith, 2008). Song không thể phủ nhận được vai trò của các kỹ thuật SMA trong các nghiên cứu. Năm 2003, Swenson và cộng sự nghiên cứu cách thức cũng như các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng kỹ thuật chi phí mục tiêu (target costing) ở nhiều DN thuộc các ngành nghề, lĩnh vực. Đồng thời, nghiên cứu mức độ thành công và các cải tiến đo lường được từ việc áp dụng này. Tillman (2003) đã nghiên cứu quy trình áp dụng SMA tại các công ty đa quốc gia trong từng bối cảnh cụ thể. Tại Slovenia (quốc gia đã thành công trong việc chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường), Cadez và Guilding (2007) đã đánh giá mức độ áp dụng các kỹ thuật SMA của các DN nước này và so sánh với ba quốc gia phương Tây (New Zealand, Anh và Mỹ). Năm 2007, Yek và cộng sự đã đưa ra trường hợp của Viện Giáo dục kỹ thuật (Institute of Technical Education - ITE) sử dụng thẻ điểm cân bằng (BSC) như là một hệ thống quản lý chiến lược để nâng cao chất lượng và hiệu quả của hệ thống giáo dục đào tạo và dạy nghề (Vocational Education and Training - VET). Nghiên cứu của Eze (2009) đã cho thấy, các khách sạn trong vùng kinh tế chuyển đổi ở Nigeria có thể cải thiện hiệu quả hoạt động và thu được lợi thế cạnh tranh là nhờ vào việc áp dụng SMA. Nghiên cứu của AbdulHussien và Hamza, 2012 về các kỹ thuật của SMA và vai trò của nó trong việc phục vụ các mục tiêu của quản lý chiến lược trong các công ty tại Romani. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng: Các công ty ở Rumani đang có xu hướng sử dụng và áp dụng các khái niệm

chiến lược trong quản lý, cũng như công tác tài chính, và áp dụng khái niệm quản trị chiến lược trở thành sự cần thiết, cho tất cả các loại hình công ty và cho tất cả các ngành, và các kỹ thuật của SMA đại diện cho các công cụ hiện đại để đáp ứng các yêu cầu của quản lý chiến lược hiện đại, giúp các công ty có được lợi thế và đạt được thành công (AbdulHussien & Hamza, 2012)

Tại Việt Nam, KTQT mới thực sự phát triển trong những năm gần đây. Do đó, số lượng nghiên cứu chuyên sâu về SMA và các kỹ thuật của nó chưa thực sự nhiều. Lý thuyết về chi phí ABC và các điều kiện ứng dụng công cụ này được giới thiệu trong nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2005). Tác giả Nguyễn Thị Phương Dung (2015) đã nghiên cứu vai trò của công cụ chi phí mục tiêu (target costing) đối với việc cải thiện hệ thống quản lý chi phí trong DN Việt Nam và coi nó là chìa khóa của thành công trong cạnh tranh. Một số phương pháp KTQT hiện đại như ABC, chi phí mục tiêu, chi phí Keizen, chi phí theo vòng đời sản phẩm,... cũng được đề cập trong các nghiên cứu của (Trần Thị Thu Hương, 2014, Đào Thúy Hà, 2015, Nguyễn Thanh Huyền, 2015 và nhiều tác giả khác). Các tác giả đã chỉ ra những ưu, nhược điểm của các kỹ thuật SMA, cũng như đề xuất áp dụng chúng vào DN để nâng cao hiệu quả sản xuất, tối đa hóa hiệu quả sử dụng nguồn lực, trích trong (Đỗ Thị Hương Thanh). Bên cạnh đó, kỹ thuật dùng để đo lường, đánh giá chiến lược của DN thông qua bảng cân bằng điểm (BSC) cũng được nhiều tác giả nghiên cứu, thông qua luận án tiến sĩ (Trần Quốc Việt, 2012), một số luận văn thạc sĩ (Bùi Hải Vân, 2009; Nguyễn Anh Thư, 2010), cùng một số bài báo (Bùi Thị Thanh, 2011; Mai Xuân Thủy, 2012). Các tác giả này đều đề cập đến BSC vai trò của nó, trên cơ sở đó nghiên cứu những nhân tố tác động tích cực hoặc những rào cản làm ảnh hưởng đến việc vận dụng BSC trong các DN Việt Nam, họ cũng đưa ra khuyến nghị rằng: Các DN Việt Nam muốn nâng cao sức cạnh tranh và từng bước hội nhập quốc tế thì việc ứng dụng hiệu quả mô hình BSC trong quản trị chiến lược là một nhu cầu thiết yếu. Thực tế qua khảo sát đã thấy được 36% trong số 500 DN lớn nhất Việt Nam có dự định áp dụng BSC – Việt Nam VNR 500 Report – 2009, trích trong (Trần Quốc Việt, 2012). Hiện nay, các DN Việt Nam, đặc biệt là các DN niêm yết, vẫn thu thập, xử lý và cung cấp thông tin chiến lược về nhà cung cấp, khách hàng, nhà đầu tư, đối thủ cạnh tranh, chu kỳ sống sản phẩm, sự cải tiến hoạt động,... Tuy nhiên, những thông tin này được trình bày còn khá đơn giản trong các báo cáo thường niên, bởi vì nhiều công cụ SMA vẫn chưa được áp dụng phổ biến. Nghiên cứu của Nguyễn Thị Phương Dung (2014) về việc vận dụng KTQT tại 145 DN thực phẩm và đồ uống Việt Nam cho thấy các kỹ thuật của SMA có tỷ lệ sử dụng rất thấp và được áp dụng trong một vài công ty lớn (theo kết quả nghiên cứu ABC/M là 11,1%; Chi phí mục tiêu và giá mục tiêu là 7,4%; Điểm chuẩn là 7,4%; Phân tích chu kỳ sống sản phẩm là 5,6%; Phân tích lợi nhuận khách hàng là 3,7%). Điều này cho thấy SMA còn là điều mới mẻ ở Việt Nam cả về khái niệm và thực tiễn vận dụng.

4. Kết luận và khuyến nghị

Đến thời điểm này, việc sử dụng kỹ thuật SMA đã trở thành một nhu cầu cấp bách cho tất cả các tổ chức, để tồn tại và phát triển trong môi trường kinh doanh năng động như hiện nay, điều này đã được chứng minh ở rất nhiều nghiên cứu trên thế giới. Ở Việt Nam, khi các DN sử dụng càng nhiều SMA thì thành quả DN đạt được càng lớn về cả góc độ tài chính và phi tài chính (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012). Vì vậy, để nâng cao sự hiểu biết về SMA, hướng tới việc vận dụng phổ biến các kỹ thuật của SMA trong các DN đang là vấn đề cấp thiết đặt ra

đối với chúng ta. Vấn đề này không chỉ phụ thuộc vào sự định hướng của Nhà nước và sự thay đổi về nhận thức của các nhà quản trị về SMA, mà còn cho thấy vai trò của những người làm công tác giáo dục để tích hợp SMA vào các chương trình giảng dạy KTQT. Brewer, 2000 nhấn mạnh “người giảng dạy KTQT cần xây dựng môn học gắn liền với các vấn đề mang tính chiến lược mà nhà quản trị phải giải quyết”. Trên thực tế, các trường đại học lớn hiện nay trên thế giới (Nottingham, Duke, Florida, Sydney, Melbourne, Monash...) đều đã giới thiệu SMA đến với người học thông qua các môn học của kế toán quản trị. Chương trình đào tạo ACCA cũng trình bày SMA trong nội dung của môn F5 – Quản lý hiệu quả kinh doanh và P5 – Quản lý hiệu quả hoạt động kinh doanh nâng cao. Tuy nhiên, tại các trường đại học Việt Nam hiện nay, nội dung các học phần KTQT còn đang giới hạn trong phạm vi KTQT truyền thống, chưa trang bị cho người học những kiến thức về SMA. Do đó, việc đưa nội dung về SMA vào chương trình đào tạo ở từng cấp độ trong thời gian tới cho phù hợp với chương trình các nước tiên tiến là điều cần thiết đối với các trường đại học Việt Nam.

KTQT chiến lược – SMA được nhìn nhận như một tư duy mới trong KTQT, tuy nhiên đây vẫn còn là một khái niệm khá mới ở Việt Nam. Do vậy, việc nghiên cứu các kỹ thuật của SMA và quy trình áp dụng các kỹ thuật này vào doanh nghiệp là vấn đề cần được các nhà nghiên cứu, các nhà quản trị chú trọng trong thời gian tới, từ đó góp phần nâng cao thành quả của các DN. ■

Tài liệu tham khảo

- Đỗ Thị Hương Thanh. (n.d.). Vận dụng KTQT trong DN sản xuất. <http://www.Hoiketoanhcm.Org.vn/vn/Trao-Doi/van-Dung-Ke-Toan-Quan-Tri-Trong-Doanh-Nghiep-San-Xuat/>.
- Đoàn Ngọc Phi Anh. (2012). Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT chiến lược trong các DN Việt Nam. *Phát Triển Kinh Tế*, 9–11.
- Đoàn Ngọc Quế và Trịnh Hiệp Thiện (2014). *KTQT chiến lược trong môi trường kinh doanh hiện đại*. Kỷ yếu hội thảo khoa học, ĐH Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, 7-18.
- AbdulHussien, H. M., & Hamza, S. (2012). *Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: an Empirical Study*. *Studies in Business & Economics*, 7(2), 126–140. Retrieved from <http://ezproxy.unal.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=86731169&lang=es&site=eds-live>
- Brewer, P. C. (2000). *An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum*. *Issues in Accounting Education*. <https://doi.org/10.2308/iace.2000.15.2.211>
- Bromwich, M. (1990). *The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets*. *Accounting, Organizations and Society*. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*. *Accounting Organization and Society*, 33, 836–863.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007a). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey techniques really “strategy-driven”? MPRA Munich Personal RePEc Archive*. Retrieved from http://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007b). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey*. In *MPRA Munich Personal RePEc Archive* (p. 11819).
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). *Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?* *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Dixon, R. (1998). *Accounting for Strategic Management: A Practical Application*. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279.
- Govindarajan, V., & Shank, J. K. (1992). *Strategic cost management -The new tool for competitive advantage.pdf* (pp. 14–24).
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). *An international comparison of strategic management accounting practices*. *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). *The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note*. *Accounting, Organizations and Society*. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00030-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7)
- Langfield-Smith, K. (2008). *Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). *On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective*. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495. <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>
- Nguyễn Thị Phương Dung. (2014). *The Evolution of Management Accounting Practices in Vietnam : a Survey Research on Vietnamese Food and Beverage Enterprises*. *The Keizai Gaku, Annual Report of the Economic Society, Tohoku University*. Retrieved from

[http://dl.ueb.edu.vn/bitstream/1247/9940/1/112_Nguyen_Thi_Phuong_Dung_Khoa_KTKT_2014_\(1\).pdf](http://dl.ueb.edu.vn/bitstream/1247/9940/1/112_Nguyen_Thi_Phuong_Dung_Khoa_KTKT_2014_(1).pdf)
Okoye, E. I., & Akenbor, C. (2008). *Strategic Management Accounting Practices in a Competitive Environment: A Theoretical Exposition*. *ABSU Journal of Management Sciences*, 4(2), 1–21. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2022169>
Piresl, R. A. R., Alves, M. do C. G., & Rodrigues, L. L. (2015). *Strategic Management Accounting: Definitions and Dimensions*.
Pitcher, G. S. (2015). *Management Accounting in support of the strategic management process*, 11(1), 1–20. <https://doi.org/ISSN Number-1744-7038>
Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). *In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives*. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
Trần Quốc Việt. (2012). *Các yếu tố ảnh hưởng đến mức độ chấp nhận mô hình thẻ cân bằng điểm trong quản trị chiến lược tại các DN Việt Nam*.
Ward (1992) *Strategic Manangement Accounting*. Butterworth – Heinemann: Oxford
<https://www.amazon.co.uk/Strategic-Management-Accounting-Keith-Ward/dp/0750601108>

LÝ THUYẾT ĐẠI DIỆN VẬN DỤNG TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ AGENCY THEORY AND USE OF AGENCY THEORY IN RESEARCH MANAGEMENT ACCOUNTING

 **NCS. Trần Thị Phương Mai**
Trường Cao đẳng Công nghiệp quốc phòng

Mục tiêu chính của bài viết nhằm giới thiệu tóm tắt quá trình phát triển của kế toán quản trị (KTQT), sự phát triển của lý thuyết đại diện, nội dung chính của lý thuyết đại diện, các loại chi phí phát sinh do sự tách rời giữa quyền sở hữu và quản lý doanh nghiệp (DN) cùng với hiện tượng thông tin bất đối xứng và ứng dụng lý thuyết đại diện trong nghiên cứu KTQT.

Từ khóa: KTQT, lý thuyết đại diện, thông tin bất đối xứng.

The main objective of the article is to briefly introduce the development process of management accounting, the development of agency theory, the main content of agency theory, the types of costs arising from the separation between Ownership and management of enterprises along with asymmetric information phenomena and the application of agency theory in management accounting research.

Key words: Management accounting, agency theory, asymmetric information.

Giới thiệu

KTQT không còn là một vấn đề mới trong khoa học kế toán ở nước ta. Đã có nhiều bài viết, nhiều công trình nghiên cứu đề cập các ứng dụng của KTQT về lập dự toán, tính giá sản phẩm - dịch vụ, kiểm soát, đo lường và đánh giá trách nhiệm bộ phận, phân tích thông tin để ra quyết định của các loại hình DN khác nhau trong môi trường toàn cầu hóa và hội nhập.

Song đến nay không có nhiều bài viết nào giải thích cách thức phát triển của KTQT và tiếp tục mở rộng nghiên cứu KTQT bằng cách sử dụng lý thuyết đại diện. Mặt khác cho chúng ta thấy, sự phát triển của KTQT không phải là ngẫu nhiên mà nó dựa trên yêu cầu của thực tiễn. Bên cạnh đó, bài viết cũng tóm tắt quá trình phát triển và nội dung chính của lý thuyết đại diện, các loại chi phí phát sinh và việc vận dụng lý thuyết đại diện trong nghiên cứu KTQT. Thông qua phương pháp tổng hợp một số lý thuyết kinh tế, bài viết này liên hệ ứng dụng các lý thuyết đại diện trong lĩnh vực KTQT để có cái nhìn tổng quát về ứng dụng KTQT trong thực tiễn.

1. Phát triển KTQT

Dưới sự tác động mạnh mẽ của toàn cầu hóa và xu hướng hội nhập ngày càng sâu rộng lý thuyết KTQT theo cách tiếp cận trước đây đã không còn phù hợp nữa, cách tiếp cận phổ biến hiện nay với sự phát triển của KTQT cách tiếp cận phổ biến hiện nay theo quan điểm của tác giả Kaplan (1998) và Drury (1996). Lý thuyết của KTQT là dựa trên thực tiễn kinh doanh và phục vụ quá trình ra quyết định của nhà quản lý để thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh và các hoạt động quản lý. Trong sự phát triển của KTQT, tìm thấy nhiều cột mốc dẫn đến sự hình thành của KTQT như ngày nay. Theo Kaplan (1998), KTQT gắn liền với sự ra đời của lớn các công ty từ năm 1850 đến năm 1925, dẫn đến nhu cầu thông tin cần thiết cho

việc lập kế hoạch và kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh. Tại thời điểm này, các công ty cần thiết để sắp xếp sản xuất, dẫn đến sự gia tăng vai trò của KTQT. Với sự phát triển của KTQT đã cung cấp thông tin đánh giá hiệu quả các nhà quản lý và nhân viên của công ty. Sản xuất và phân phối hàng loạt cũng ảnh hưởng đáng kể đến khái niệm KTQT, không chỉ cần thông tin về quản lý phục vụ lập kế hoạch và kiểm soát ngân sách, để đảm bảo rằng các hoạt động khác nhau của các bộ phận khác nhau phù hợp với mục tiêu kinh doanh mà còn cung cấp các thông tin phi tài chính.

Những thay đổi được mô tả đã làm tăng đáng kể sự phát triển của KTQT, vốn đã trở thành một phần thiết yếu của công ty. Johnson và Kaplan (1987) kết luận rằng KTQT và kế toán tài chính nên được tách ra, vì định hướng khác nhau của thông tin được cung cấp bởi vì việc KTQT cung cấp thông tin để sử dụng nội bộ. Ngược lại, kế toán tài chính cung cấp thông tin cho người dùng bên ngoài. Kế toán tài chính nên cung cấp thông tin để ghi lại các giao dịch và cung cấp dữ liệu cần thiết cho việc lập báo cáo tài chính (BCTC) dành cho chủ sở hữu và nhà đầu tư. KTQT nên được sử dụng để đánh giá và thúc đẩy các quy trình nội bộ của công ty hơn là chỉ đo lường lợi nhuận.

Trong những năm gần đây, môi trường kinh doanh đã trải qua những thay đổi đáng kể. KTQT phải đáp ứng với sự phát triển này. Những thay đổi trong môi trường kinh doanh như suy thoái của các rào cản đối với sự chuyển động của lao động và vốn, phát triển công nghệ, phát triển công nghệ thông tin góp phần cạnh tranh càng mạnh. Câu hỏi cơ bản mới không phải là sản xuất cái gì? Sản xuất cho ai? Sản xuất để làm gì? Mà kết quả là cần phải thay đổi KTQT, để nó có thể đáp ứng những mới yêu cầu đáp ứng nhu cầu của khách hàng và sự phát triển lâu dài của DN.

KTQT truyền thống tập trung vào các kết quả tài chính và vẫn còn quên lãng các chỉ số phi tài chính khác, chẳng hạn như: Mối quan hệ khách hàng, lòng trung thành của khách hàng, động lực của nhân viên và lòng trung thành của nhân viên. Nó là phát triển các chỉ số phi tài chính và cho môi trường kinh doanh bên ngoài (nhà cung cấp, khách hàng, đối thủ cạnh tranh), áp đặt các yêu cầu mới về hệ thống quản lý và KTQT hỗ trợ thông tin trong bối cảnh mới.

Nhìn chung, KTQT có thể chia thành 4 giai đoạn: Ở giai đoạn 1, KTQT được xem là một hoạt động đơn thuần mang tính chất kỹ thuật, nhằm đạt được các mục tiêu của tổ chức. Sang giai đoạn 2, KTQT được xem như một hoạt động quản lý nhưng ở vai trò nhân viên thừa hành, hỗ trợ cho các nhà quản lý cấp cao trong đơn vị thông qua việc cung cấp thông tin cho mục đích hoạch định và kiểm soát. Ở giai đoạn 3 và 4, KTQT đã trở thành một bộ phận gắn liền với hoạt động quản lý, các thông tin được cung cấp tức thời cho người quản lý. Mục tiêu của KTQT ngày nay là tạo thêm giá trị cho đơn vị thông qua việc sử dụng nguồn lực tốt nhất. Các giá trị bao gồm: Giá trị cho sản phẩm, dịch vụ của đơn vị phục vụ khách hàng; Giá trị cho cổ phiếu của đơn vị trên thị trường chứng khoán.

Tóm lại: Để phục vụ cho các mục tiêu của nhà quản lý, KTQT hiện đại đã phát triển các công cụ và kỹ thuật phù hợp. Theo đó, các công cụ này bao gồm: Công cụ hỗ trợ cho việc hiểu biết thị trường; Công cụ cho kế hoạch chiến lược; Công cụ đánh giá kết quả; Công cụ quản lý và phát triển tri thức. Như vậy, có thể thấy hiện nay KTQT ở các nước tiên tiến đã phát triển vượt xa khỏi hình thái ban đầu của nó là hệ thống dự toán ngân sách, nhằm phục vụ

cho việc kiểm soát chi phí. KTQT ngày nay đã có những bước tiến rất xa trong những năm cuối thế kỷ 20 để trở thành một bộ phận không thể tách rời của quản trị DN. KTQT hiện đại đã chuyển sang một hình thái mới, hình thái phát triển tầm nhìn chiến lược đi kèm với sự hỗ trợ mạnh mẽ của công nghệ thông tin.

Theo xu thế phát triển chung, KTQT vào Việt Nam ban đầu với hình thái hệ thống lập kế hoạch (dự toán ngân sách) và quản trị chi phí. Phương pháp lập kế hoạch đã bắt đầu sơ khai từ sau những năm 1985, tuy nhiên bước đầu còn đơn giản và thiếu chính xác. Sau khi kinh tế tư nhân phát triển thì việc lập kế hoạch phục vụ cho nhu cầu hoạch định của DN mới được phát triển rầm rộ. Phương pháp lập kế hoạch ở nhiều DN cũng khác nhau. Qua quá trình phát triển từ đó đến nay, KTQT tại Việt Nam hiện vẫn chỉ dừng lại ở khâu lập kế hoạch và quản trị chi phí, chưa tạo ra giá trị tăng thêm cho DN.

2. Sự phát triển của lý thuyết đại diện

Nguồn gốc hình thành của lý thuyết đại diện đến nay chưa có sự thống nhất từ các nhà nghiên cứu, theo dòng thời gian và từ các tài liệu tổng hợp tác giả tóm tắt quá trình phát triển của lý thuyết đại diện.

Adam Smith trong tác phẩm *The Wealth of Nations* đã dự đoán rằng nếu một tổ chức được quản lý bởi một người hoặc một nhóm người không phải là chủ sở hữu thực, thì có khả năng họ không thể làm việc vì lợi ích của chủ sở hữu. Ông có lẽ là tác giả đầu tiên nghi ngờ sự hiện diện của vấn đề đại diện và kể từ đó nó đã là một yếu tố thúc đẩy cho các nhà kinh tế học cạnh tác các khía cạnh của lý thuyết đại diện. Tiếp theo, Berle and Means 1932, trong nghiên cứu luận án của mình đã sau đó đã lập luận rằng, các đại lý có thể sử dụng tài sản của công ty cho mục đích riêng của họ, điều này sẽ tạo ra xung đột giữa các chủ sở hữu và người được ủy quyền.

Nghiên cứu Arrow 1971, Wilson 1968 về vấn đề chia sẻ rủi ro giữa các bên và các tổ chức họ thấy rằng, có những cá nhân và nhóm trong công ty có khả năng chịu rủi ro khác nhau và hành động của họ khác nhau. Chủ sở hữu, những người đầu tư vốn có được những lợi ích kinh tế trong công ty có thể chịu rủi ro bởi vì các đại diện hay người quản lý công ty cũng luôn mong muốn tối đa hóa lợi ích cá nhân. Cả ủy quyền và người được ủy quyền đều có những ưu tiên rủi ro đối lập và vấn đề của họ, trong việc chia sẻ rủi ro tạo ra xung đột về lý thuyết đại diện.

Trong nghiên cứu của Ross và Mitnick về lý thuyết đại diện, tác giả đã đưa ra hai phương pháp tiếp cận khác nhau trong các nghiên cứu của họ. Ross coi vấn đề của người đại diện là vấn đề ưu đãi, trong khi Mitnick coi vấn đề xảy ra do cấu trúc thể chế, nhưng ý tưởng trung tâm đằng sau lý thuyết của họ là tương tự. Ross đã xác định vấn đề tác nhân chính là kết quả của quyết định bồi thường và cho rằng vấn đề không chỉ giới hạn trong công ty, mà nó còn chiếm ưu thế trong xã hội nữa. Cách tiếp cận thể chế của Mitnick đã giúp phát triển các logic của lý thuyết đại diện và nó có thể được thiết kế để hiệu hành vi của các bên. Lý thuyết của ông tuyên truyền rằng các tổ chức được xây dựng xung quanh mối quan hệ giữa người đại diện và người ủy quyền đại diện.

Trong nghiên cứu Alchian and Demsetz (1972); Jensen and Meckling (1976) đã định nghĩa một công ty như là một tập hợp các hợp đồng giữa các yếu tố sản xuất. Họ mô tả rằng các công ty là những tổ chức pháp lý, nơi một số mối quan hệ hợp đồng tồn tại giữa những

người tham gia vào công ty. Quan hệ đại diện cũng là một loại hợp đồng giữa người sở hữu và người đại diện, nơi cả hai bên làm việc vì lợi ích của họ dẫn đến xung đột lợi ích. Trong bối cảnh này, những người sở hữu thực hiện các hoạt động giám sát khác nhau để hạn chế các hành động của các đại diện để kiểm soát chi phí đại diện. Trong hợp đồng đại diện chính, cơ cấu khuyến khích, thị trường lao động và bất đối xứng thông tin đóng một vai trò quan trọng và những yếu tố này đã giúp xây dựng lý thuyết về cơ cấu sở hữu.

Tiếp theo đó là nghiên cứu của Jensen và Meckling (1976) miêu tả công ty là một hợp đen, hoạt động để tối đa hóa giá trị và lợi nhuận của nó. Tối đa hóa sự giàu có có thể đạt được thông qua một sự phối hợp và làm việc theo nhóm phù hợp giữa các bên liên quan trong công ty. Tuy nhiên, sự quan tâm của các bên khác nhau, xung đột lợi ích phát sinh, và nó chỉ có thể bị hạn chế thông qua quyền sở hữu và kiểm soát quản lý. Các bên cũng hiểu rằng lợi ích của họ chỉ có thể được thỏa mãn nếu công ty tồn tại.

Fama and Jensen (1983) đã thực hiện một nghiên cứu về quá trình ra quyết định và những người yêu cầu bồi thường. Họ tách riêng quy trình ra quyết định của công ty thành hai loại như quyết định quản lý và quyết định kiểm soát, nơi các đại diện là những người chơi chủ chốt trong quá trình này. Trong các DN không phức tạp, việc quyết định quản lý và quyết định kiểm soát đều giống nhau nhưng ở các công ty phức tạp, cả hai đều tồn tại. Trong những công ty phức tạp đó, vấn đề của đại diện phát sinh trong quá trình ra quyết định quản lý bởi vì những người ra quyết định khởi xướng và thực thi quyết định của công ty không phải là vì lợi ích thực sự mang của người ủy quyền, do đó cần thiết kiểm soát đối với người đại diện.

Trong năm 1983 Grossman và Hart đã đưa ra một câu chuyện thú vị, về sự khác biệt về sở thích rủi ro giữa bên ủy nhiệm và các đại diện. Họ giải thích rằng, việc tiêu thụ của bên ủy nhiệm bị ảnh hưởng bởi các hành động của đại diện. Mức độ nỗ lực của đại diện ảnh hưởng đến đầu ra của các công ty, nơi các bên ủy nhiệm mong muốn mức độ nỗ lực cao hơn từ các đại diện. Do đó, bên ủy nhiệm nên thương mại hóa hành vi của đại diện với một cơ cấu thanh toán thích hợp, mà họ đã sử dụng một mô hình thuật toán để tìm ra một cơ cấu khuyến khích tối ưu. Cơ cấu khuyến khích bị ảnh hưởng bởi thái độ của các đại diện đối với rủi ro và chất lượng thông tin do các chủ sở hữu không có cơ chế khuyến khích phù hợp. Bên cạnh đó có rất nhiều công trình về sau ứng dụng nghiên cứu lý thuyết đại diện trong các lĩnh vực khác nhau, chính trị, kinh tế, tài chính.

Mặc dù lý thuyết cơ quan là rất phổ biến, nó vẫn bị hạn chế khác nhau và điều này đã được ghi nhận bởi nhiều tác giả như Eisenhardt (1989), Daily et al (2003). Lý thuyết giả định một thỏa thuận hợp đồng giữa chủ sở hữu và người đại diện. Lý thuyết đại diện phải đối mặt với nhiều trở ngại như thông tin bất đối xứng, tính hợp lý, gian lận và chi phí giao dịch. Lợi ích của cổ đông trong công ty chỉ là để tối đa hóa lợi nhuận của họ, nhưng vai trò của họ bị hạn chế trong công ty.

3. Nội dung của lý thuyết đại diện

Theo lý thuyết này, quan hệ giữa các cổ đông, chủ sở hữu (bên ủy nhiệm) và người quản lý (bên được ủy nhiệm) thực hiện một số công việc đại diện cho bên được nhiệm thông qua hợp đồng, cả hai bên đều tối đa hóa lợi ích của mình. Các hợp đồng được cho là được đảm bảo thực thi bởi các quy định của pháp luật, các hợp đồng được cho là toàn diện và chỉ rõ các hành động cần phải thực hiện cụ thể hóa bởi các bên tham gia hợp đồng. Nhưng thực tế

luôn có sự xung đột về lợi ích giữa hai bên, đó là bên ủy nhiệm hay chủ sở hữu vốn với bên được ủy nhiệm là các nhà quản lý. Người chủ sở hữu quan tâm đến giá trị công ty, giá cổ phiếu còn các nhà quản trị quan tâm đến lợi ích của họ (lương, thưởng, phụ cấp và các nguồn thu khác). Điều quan trọng là, làm sao cho bên ủy nhiệm hành xử theo hướng tối đa hóa lợi ích của bên ủy nhiệm và điều đó làm phát sinh chi phí ủy nhiệm (agency costs). Chi phí này chính là số tiền mà bên ủy nhiệm mất đi do sự tách rời lợi ích của họ với lợi ích của bên được ủy nhiệm. Các chi phí đại diện bao gồm ba loại đó là: Chi phí giám sát (monitoring costs); Chi phí liên kết (bonding costs); Các chi phí khác (residual costs).

Chi phí giám sát là chi phí mà bên ủy nhiệm bỏ ra để giám sát hành vi của bên được ủy nhiệm, nhằm để họ phục vụ lợi ích cho bên ủy nhiệm. Trong DN, chi phí này chính là chi phí kiểm toán theo luật định, chi phí duy trì các hoạt động kiểm soát và báo cáo..., chi phí này được tính vào chi phí hoạt động của công ty làm lợi nhuận DN giảm sẽ dẫn đến lợi ích của các cổ đông và bên ủy nhiệm giảm. Nhưng cuối cùng, bên được ủy nhiệm phải chịu chi phí giám sát thông qua sự bảo vệ bằng giá của bên ủy nhiệm được ràng buộc trong hợp đồng, tức là bên ủy nhiệm sẽ tự điều chỉnh số tiền họ trả cho bên được ủy nhiệm, đối với nhà quản lý có ít kinh nghiệm hoặc chưa có uy tín các cổ đông sẽ trả lương và thưởng ít hơn để bù lại chi phí giám sát mà họ phải bỏ ra tăng lên.

Chi phí liên kết là chi phí để thiết lập và duy trì một cơ chế, nhằm bảo đảm người được ủy nhiệm đại diện cho quyền lợi của người ủy nhiệm. Để hạn chế chi phí giám sát mà bên được ủy nhiệm phải chịu thông qua sự bảo vệ bằng giá, các nhà quản lý có thể thiết lập một cơ chế đảm bảo rằng họ sẽ hành xử vì lợi ích của bên ủy nhiệm. Người được ủy nhiệm hay nhà quản lý có thể tự nguyện cung cấp báo cáo tài chính cho bên ủy nhiệm (các cổ đông) hoặc cam kết không tiết lộ thông tin cho bên ngoài,... những chi phí phát sinh do hành động này được gọi là chi phí liên kết. Chi phí này do bên được ủy nhiệm phải chịu đó là các chi phí: Thời gian và công sức bỏ ra cho các báo cáo quý, những giới hạn trong hoạt động quản lý vì phải báo cáo thông tin minh bạch, các khoản thu nhập mất đi do không được tiến hành các hoạt động hợp tác với bên ngoài.... Nhưng các nhà quản lý chỉ chấp nhận chi phí liên kết này trong phạm vi chi phí này giảm được chi phí giám sát mà họ đang gánh chịu. Khi chi phí liên kết tăng lên bằng hoặc lớn hơn mức giảm xuống của chi phí giám sát, các nhà quản lý có thể chấm dứt không chấp nhận chi phí liên kết.

Chi phí khác là việc giảm lợi ích của bên ủy nhiệm ngay cả khi có cả chi phí giám sát và chi phí liên kết, hành vi của người được ủy nhiệm cũng không hoàn toàn vì lợi ích của người ủy nhiệm.

Theo Stanley Baiman (1990) Lý thuyết địa diện bao gồm 3 nhánh nghiên cứu chính:

Nhánh nghiên cứu thứ nhất: Lý thuyết về Người ủy quyền – Người đại diện: Đây là hướng nghiên cứu được xem là nền tảng cho các nghiên cứu về kế toán. Mô hình dựa trên hành vi hợp lý của các cá nhân và giả định rằng chúng có thể dự đoán và đánh giá xác suất của các tình huống trong tương lai. Các hành động của các cá nhân trong mô hình được sinh ra từ nội sinh dựa trên các sở thích và niềm tin được chỉ định. Từ các cá nhân, chúng tôi hy vọng rằng họ sẽ hành động chính xác theo cách riêng của họ sở thích. Hợp đồng được hoàn thành theo nghĩa là đối với mỗi sự kiện, họ cho biết các hành động sẽ được xác định bởi hợp đồng các bên. Mô hình này hy vọng tính hợp lý hoàn hảo của các quyền hợp đồng.

Nhánh nghiên cứu thứ 2: Lý thuyết về chi phí giao dịch kinh tế: Mô hình giả định rằng các cá nhân đang hành động vì lợi ích riêng của họ. Điều này có thể được mô tả là cơ hội hành vi cá nhân không phải lúc nào cũng hành xử theo các quy tắc, nhưng họ thích lợi ích riêng của họ. Mô hình cung cấp giải thích về mối quan hệ bất thường giữa các công ty đang cố gắng xây dựng hoặc sử dụng quyền lực độc quyền. Phân tích dựa trên mô hình cho thấy một số mối quan hệ này có thể là do mong muốn giảm thiểu chi phí giao dịch.

Nhánh nghiên cứu thứ 3: Lý thuyết Rochester: Dựa trên nghiên cứu của Jensen & Meckling năm 1976: Mô hình này rất giống với mô hình kinh tế chi phí giao dịch cũng đề cập đến hành vi cơ hội và chi phí giao dịch. Tuy nhiên, dựa trên lý thuyết kế toán tích cực (Watts và Zimmerman, 1986). Một lợi ích của mô hình Rochester là một khuôn mẫu được áp dụng cho vấn đề của người đại diện và mục đích của nó là để hiểu cách vấn đề của người đại diện xảy ra và làm thế nào nó có thể được giảm thiểu bởi cơ cấu tổ chức. Nghiên cứu dựa trên mô hình tích cực của Rochester, có khuynh hướng xác định các tình huống trong đó có sự khác biệt về quyền lợi giữa chủ sở hữu và người đại diện qua đó đánh giá tính hiệu quả về chi phí trong việc thiết lập cơ chế kiểm soát.

Cả ba mô hình đều cung cấp một khung nghiên cứu tương tự để phân tích hành vi của các cá nhân trong bối cảnh kinh tế. Để hiểu được những tổn thất do lợi ích khác nhau của bên và phân tích hậu quả của các quá trình kiểm soát khác nhau, để giảm thiểu sự các hậu quả do vấn đề của nhà quản lý gây ra.

4. Vận dụng lý thuyết đại diện trong nghiên cứu KTQT

Roirdan (1987) lưu ý rằng, vai trò và giá trị của KTQT sẽ khác nhau tùy thuộc vào việc vận dụng lý thuyết đại diện. Cần tiếp tục được đánh giá cao rằng bên cạnh những người đại diện ngay cả chủ sở hữu cũng có thể cư xử một cách cơ hội nếu họ có cơ hội. Tuy nhiên, hầu hết các nghiên cứu về lý thuyết đại diện giả định rằng các quyết định của chủ sở hữu (người ủy quyền) là có thể kiểm chứng và có thể được ký hợp đồng, do đó không phải chịu rủi ro đạo đức.

Nghiên cứu về KTQT tập trung đáng kể vào đánh giá hiệu suất và các vấn đề liên quan sự kiểm soát của công ty. Điều này bao gồm các ưu đãi quản lý và hành vi của bên ủy nhiệm và người đại diện, chủ sở hữu cũng thiết kế hệ thống giám sát hành vi của nhà quản lý. Chủ sở hữu phải quyết định số tiền đầu tư vào quy trình sản xuất và bao nhiêu cho hệ thống giám sát. Kumar (1989) thấy rằng, nếu chủ sở hữu đầu tư rất nhiều trong quá trình sản xuất, sau đó công ty sẽ đầu tư vào một hệ thống giám sát để giảm bớt vấn đề của người đại diện.

Lý thuyết đại diện cũng áp dụng cho các mối quan hệ giữa các tổ chức và cố gắng giải thích mối quan hệ giữa chúng (Hopper, 2007). Một điều kiện tiên quyết quan trọng là sự không hoàn hảo của các hợp đồng, không thể kết hợp tất cả các dự phòng tương lai trong hợp đồng. Lý thuyết đại diện giải thích sự thiếu hiệu quả trong quan hệ giữa các công ty, đó là kết quả của thông tin bất đối xứng và cơ hội. Thông tin bất đối xứng trong trường hợp này có nghĩa là, một công ty có thông tin có thể được sử dụng đối với một công ty khác mà anh ta có mối quan hệ hợp đồng. Để loại bỏ thông tin bất đối xứng giữa các DN, sẽ tốt hơn để thúc đẩy trao đổi thông tin. Để quản lý mối quan hệ giữa các tổ chức cũng cần thiết để cung cấp các khuyến khích các công ty hành xử một cách hợp lý. Cải thiện trao đổi thông tin dẫn đến hiệu

quả cao hơn trong chuỗi cung ứng. Các nhà cung cấp và khách hàng có thể dễ dàng xác định mức giảm chi phí. Thông tin có thể được trao đổi ví dụ bằng cách sử dụng chi phí mục tiêu, các biện pháp thực hiện hoặc phỏng vấn.

Bằng cách kết hợp lý thuyết đại diện và KTQT, rõ ràng nhu cầu ngày càng tăng đối với các công cụ giám sát hành vi của người quản lý. Ngoài ra, đó cũng là một yêu cầu để kiểm soát và giám sát chi phí quản lý. Đối với DN, cần cân bằng chi phí giám sát và lợi ích. Lý thuyết đại lý cung cấp mô tả về hành vi của người quản lý, tác động trực tiếp đến giá trị của thông tin trong quản lý kế toán. Thu thập thông tin trong KTQT không phải là không có chi phí của việc mua lại này, từ quan điểm này, chúng ta phải xem xét nơi thông tin này được sử dụng và giá trị của chúng cho công ty là gì. Các thông tin thu được sẽ tiết lộ trình quản lý hành vi của đại diện (agent) trong một DN. Nếu thông tin của KTQT không thể tiết lộ hành vi cơ hội này dựa trên lý thuyết đại diện, nhà quản lý đã chi tiêu chi phí không hiệu quả và là một sự lãng phí của các công ty tài nguyên. Lợi ích của lý thuyết đại diện là nó giúp DN sử dụng các kỹ thuật trong KTQT.

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 chưa có một thị trường chứng khoán phát triển hoàn chỉnh thì các thông tin KTQT DN cung cấp chính xác và đầy đủ thực sự có ý nghĩa đối với các nhà đầu tư.

Lý thuyết đại diện cũng là cơ sở để xây dựng 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.

5. Kết luận

Bài viết này tóm tắt sự phát triển của KTQT với sự nhấn mạnh vào những thay đổi đáng kể mà đã định hình khái niệm này cho sự xuất hiện hiện tại. Toàn cầu hóa và tự do hóa dẫn đến tăng cạnh tranh và các công ty yêu cầu thông tin quản lý đảm bảo chất lượng và kịp thời. Tổ chức mới được tạo cấu trúc đòi hỏi những thay đổi trong thực tiễn quản lý và một hệ thống KTQT linh hoạt. Đưa ra những thay đổi trong môi trường kinh doanh, KTQT phải có khả năng cung cấp thông tin phản hồi chính xác và đáng tin cậy về sự thành công hoặc thất bại tương đối trong chiến lược DN.

Lý thuyết đại diện được dựa trên giả định rằng các cá nhân được hợp lý hóa, trong khi ưu tiên lợi nhuận của chính họ trước công ty. Lý thuyết đại diện mô tả một vấn đề mà các nhà quản lý đã quan sát thấy trong các công ty cổ phần khi mà quyền sở hữu và quyền quản lý tách rời nhau dẫn đến bất cân xứng về thông tin giữa các bên. Lợi ích quan trọng của lý thuyết đại diện trong khái niệm KTQT cũng là ứng dụng trong lĩnh vực đo lường hiệu suất, hệ thống thưởng, kiểm soát và quản lý trong phân tích chi phí liên quan. ■

Tài liệu tham khảo

1. Adams, J. (1996). *Principals and agents, colonialists and company men: The decay of colonial control in the Dutch East Indies*. *American Sociological Review*, 61(1), 12–28. Google Scholar, Crossref, ISI
2. Agrawal, A., Knoeber, C. R. (1996). *Firm performance and mechanisms to control agency problems between managers and shareholders*. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 31(3), 377–397. Google Scholar, Crossref, ISI

3. Ahmed, A. (2009). Managerial ownership concentration and agency conflict using logistic regression approach: Evidence from Bursa Malaysia. *Journal of Management Research*, 1(1), 1–10. Google Scholar
 4. Arrow, K. (1971). *Essays in the theory of risk bearing*. Chicago, IL: Markham. Google Scholar
 5. Barnea, A., Haugen, R. A., Senbet, L. W. (1985). *Agency problems and financial contracting*. New Jersey: Prentice Hall Inc. Google Scholar
 6. Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields (2007), "Psychology Theory in Management Accounting Research". *Handbook of Management Accounting Research* Elsevier Ltd. All rights reserved.
 7. Fama, E. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288–307. Google Scholar, Crossref, ISI
 8. Maleen Z. Gong, Michael S.C. Tse (2009), "Pick, Mix or Match? A Discussion of theories for Management Accounting research", *Journal of Accounting – Business and Management* Vol.16 No.2 (2009) P54-66.
 9. Jacob G. Birnberg, Joan Luft and Michael D. Shields (2007), "Agency Theory and Management Accounting", *Handbook of Management Accounting Research* Elsevier Ltd. All rights reserved.
 10. Jesmin Islam I and Hui Hu (2012), "A review of literature on contingency theory in managerial accounting", *Journal of Accounting. Business & Management* vol.19 no. 2, P. 44-58
-

**Ý NGHĨA, MỤC TIÊU VÀ CÁC ĐIỀU KIỆN GIẢ ĐỊNH
TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN (C.V.P)
ẢNH HƯỞNG TỚI QUYẾT ĐỊNH CỦA NHÀ QUẢN LÝ**

 **Nguyễn Tiến Quang* – Lê Nguyễn Giáp***

*** Trường Đại học Lạc Hồng**

Tóm tắt: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận (C-V-P) là nghiên cứu sự tác động qua lại giữa các yếu tố sản lượng, giá bán, chi phí khả biến, chi phí bất biến và kết cấu mặt hàng. Đồng thời, nghiên cứu ảnh hưởng của sự tác động qua lại đó đến lợi nhuận. Như vậy Phân tích CVP cần phải đi sâu phân tích các hành vi ứng xử của chi phí, các yếu tố kinh tế vi mô và vĩ mô, ... tác động tới các nhân tố sản lượng, giá bán, chi phí khả biến, chi phí bất biến và kết cấu mặt hàng. Qua đó, đưa ra các giải pháp khi các nhân tố thay đổi để từ đó đưa ra các phương án tối ưu giúp nhà quản lý có quyết định sang suốt nhất trong việc điều hành doanh nghiệp (DN).

Từ khóa: Phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, chi phí khả biến, chi phí bất biến, kết cấu mặt hàng, quyết định.

Abstract: The relationship analysis between cost- volume- profit (C-V-P) is a study of the interaction between factors of output, price, variable cost, fixed cost and commodity structure. It also studies the effect of that interaction on profit. Thus, CVP analysis should analyze the behavior of costs, microeconomics and macroeconomic factors, etc., which affect the factors of output, price, variable costs, fixed costs and commodity structure, thereby providing optimum solutions to give the manager the most insight decision in running the business when factors change.

Key word: Cost- volume- profit analysis (C-V-P), variable cost, fixed cost, commodity structure, decision.

1. Giới thiệu

Phân tích chi phí- khối lượng- lợi nhuận (CVP) kiểm tra mối quan hệ giữa những thay đổi trong hoạt động và thay đổi trong tổng doanh thu bán hàng, chi phí và lợi nhuận. CVP có thể cung cấp thông tin rất hữu ích đặc biệt cho một DN đang bắt đầu hoạt động hoặc phải đối mặt với điều kiện kinh tế khó khăn. Phân tích CVP hỗ trợ bằng cách xác định số lượng đơn vị sản phẩm phải được bán để DN hòa vốn tức là tổng chi phí (bao gồm định phí và biến phí) bằng tổng doanh thu bán hàng. CVP cho phép DN xem xét hiệu quả lợi nhuận của các thay đổi khác nhau trong chi phí hoạt động và doanh thu như giảm giá bán hoặc tăng chi phí cố định; Xác định khối lượng bán hàng cần thiết để đạt được mức lợi nhuận cụ thể. Tuy nhiên, điều quan trọng cần nhớ là phân tích CVP đưa ra một số giả định về môi trường mà DN hoạt động. Bài viết này trước tiên phân tích ý nghĩa của CVP, mục tiêu của CVP, và liệt kê các phương trình thường được sử dụng và cuối cùng kết thúc bằng cách trình bày một ví dụ tính toán đơn giản.

2. Ý nghĩa Phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận là một phần mở rộng hợp lý của chi phí cận biên. CVP dựa trên cùng một nguyên tắc phân loại chi phí hoạt động thành chi phí cố định và biến phí. Hiện nay, CVP đã trở thành một công cụ mạnh mẽ trong tay các nhà hoạch định chính sách để tối đa hóa lợi nhuận. Thu lợi nhuận tối đa là mục tiêu cuối cùng của hầu hết các quyết định kinh doanh. Yếu tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến thu nhập của lợi nhuận là mức sản lượng (tức là khối lượng sản xuất). Phân tích CVP kiểm tra mối quan hệ của chi phí và lợi nhuận cho khối lượng kinh doanh để tối đa hóa lợi nhuận. Có thể có sự thay đổi về mức độ sản xuất do nhiều nguyên nhân như cạnh tranh, giới thiệu sản phẩm mới, chiến tranh thương mại hoặc sự bùng nổ kinh tế, tăng nhu cầu về sản phẩm, nguồn lực khan hiếm, thay đổi giá bán sản phẩm,... Trong trường hợp đó, quản lý phải nghiên cứu ảnh hưởng đến lợi nhuận trên phương diện khi các mức sản xuất thay đổi. Một số kỹ thuật có thể được sử dụng như một trợ giúp cho quản lý trong lĩnh vực này đó là phân tích chi phí- khối lượng - lợi nhuận.

Thuật ngữ phân tích chi phí- khối lượng - lợi nhuận được hiểu theo nghĩa hẹp hơn có liên quan đến việc tìm ra “điểm khủng hoảng”, (điểm hòa vốn), nghĩa là mức độ hoạt động khi tổng chi phí bằng tổng giá trị bán hàng. Nói cách khác, CVP giúp trong việc xác định mức độ đầu ra mà đồng đều phá vỡ các chi phí và doanh thu. Được sử dụng theo nghĩa rộng hơn, CVP có nghĩa là hệ thống phân tích xác định lợi nhuận, chi phí và giá trị bán hàng ở các mức sản lượng khác nhau.

3. Mục tiêu phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận

Phân tích này giúp dự báo lợi nhuận cần tính toán vì CVP là điều cần thiết để biết mối quan hệ giữa lợi nhuận và chi phí, khối lượng.

Phân tích này hữu ích trong việc thiết lập ngân sách linh hoạt cho biết chi phí ở các mức hoạt động khác nhau. Chúng ta biết rằng, doanh thu và chi phí biến đổi có xu hướng thay đổi theo khối lượng đầu ra CVP là cần thiết để ngân sách khối lượng đầu tiên để thiết lập ngân sách cho doanh thu và chi phí biến đổi.

Phân tích này hỗ trợ đánh giá hiệu suất cho mục đích kiểm soát. Để xem xét lợi nhuận đạt được và chi phí phát sinh, cần phải đánh giá ảnh hưởng đến chi phí thay đổi về khối lượng.

Phân tích này cũng hỗ trợ xây dựng chính sách giá bằng cách thể hiện hiệu quả của các cấu trúc giá khác nhau về chi phí và lợi nhuận. Chúng tôi nhận thức được rằng, giá cả đóng vai trò quan trọng trong việc ổn định và tiêu thụ sản phẩm đặc biệt là trong giai đoạn khó khăn.

Phân tích này giúp biết số lượng chi phí sản xuất chung được tính cho các sản phẩm ở các cấp độ hoạt động khác nhau vì chúng tôi biết rằng, tỷ lệ chi phí được xác định trước có liên quan đến khối lượng sản xuất đã chọn.

Phân tích này có thể đạt được lợi nhuận mục tiêu, bằng cách xác định khối lượng bán hàng cần thiết cho lợi nhuận đó và cuối cùng đạt được khối lượng bán hàng đó.

Phân tích này giúp quản lý trong việc đưa ra các quyết định như thực hiện hoặc mua, kết hợp bán hàng phù hợp, giảm sản phẩm, v.v ...

4. Các điều kiện giả định trong phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận

4.1 Các chỉ tiêu trong phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Ví dụ số liệu tại công ty A quý 1/201X

Bảng báo cáo thu nhập chi tiết từng sản phẩm

Bảng 1: Báo cáo thu nhập sản phẩm

ĐVT: đồng.				
Chỉ tiêu	Bản vi tính	Giường	Kệ trung bày	Tủ Áo
Doanh thu	6.552.000.000	22.932.000.000	12.168.000.000	10.764.000.000
Chi phí khả biến	5.867.980.000	21.254.400.000	10.123.000.000	9.881.000.000
Số dư đảm phí	684.020.000	1.677.600.000	2.045.000.000	883.000.000
Chi phí bất biến	180.020.000	821.280.000	821.280.000	188.221.000
Lợi nhuận	504.000.000	856.320.000	1.223.720.000	694.779.000

Thông qua khái niệm số dư đảm phí ta được mối quan hệ giữa số lượng sản phẩm tiêu thụ và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: Nếu số lượng sản phẩm tiêu thụ tăng (hoặc giảm) một lượng thì số dư đảm phí tăng thêm hoặc giảm xuống một lượng bằng số lượng sản phẩm tiêu thụ tăng thêm (hoặc giảm xuống) nhân với số dư đảm phí đơn vị.

Từ số liệu về tình hình hoạt động kinh doanh trong quý 1/201X của bốn sản phẩm tại Công ty A, ta có tỷ lệ số dư đảm phí như sau:

Bảng 2: Báo cáo tỉ lệ số dư đảm phí từng loại sản phẩm

Tên sản phẩm	Tỉ lệ số dư đảm phí
Bản vi tính	$= (684.018.342 / 6.552.000.000) = 10\%$
Giường	$= (1.677.586.996 / 22.932.000.000) = 7\%$
Kệ trung bày	$= (2.045.192.677 / 12.168.000.000) = 17\%$
Tủ áo	$= (883.494.830 / 10.764.000.000) = 8\%$

Thông qua khái niệm về tỷ lệ số dư đảm phí ta rút ra mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: Nếu doanh thu tăng (hoặc giảm) một lượng, thì lợi nhuận sẽ tăng thêm (hoặc giảm xuống) một lượng bằng doanh thu tăng thêm (hoặc giảm xuống) nhân với tỷ lệ số dư đảm phí. [1]

Căn cứ vào bảng báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí ta tính được đòn bẩy hoạt động của các sản phẩm như sau:

Tên sản phẩm	Đòn bẩy hoạt động
Bàn vi tính	$= (684.018.342 / 503.998.188) = 1,36$
Giường	$= (1.677.586.996 / 856.298.745) = 1,96$
Kệ trung bày	$= (2.045.192.677 / 1.223.904.426) = 1,67$
Tủ áo	$= (883.494.830 / 695.274.070) = 1,27$

Như vậy, đòn bẩy hoạt động cho ta biết rằng khi một đồng doanh thu tăng lên thì sẽ tạo ra n đồng lợi nhuận và đồng thời tại một mức doanh thu cho sẵn sẽ tính ra được đòn bẩy hoạt động tại mức doanh thu đó nếu dự kiến được tốc độ tăng của doanh thu sẽ dự kiến được tốc độ tăng lợi nhuận và ngược lại.

4.2 Phân tích điểm hòa vốn

Dựa vào số liệu về tình hình tiêu thụ sản phẩm trong quý 1/201X ta có sản lượng hòa vốn cho từng loại sản phẩm:

Tình hình sản phẩm hòa vốn trong quý 01/201X

Bảng 3: Báo cáo sản lượng hòa vốn từng loại sản phẩm trong quý 1/201X

Tên sản phẩm	Sản lượng hoà vốn (SP)	Sản lượng tiêu thụ (SP)
Bàn vi tính	1369	5200
Giường	2546	5,200
Kệ trung bày	2088	5,200
Tủ áo	1108	5,200

Ta thấy sản lượng hòa vốn của các sản phẩm đều thấp và khác nhau, nguyên nhân là do kết cấu chi phí và giá bán của mỗi sản phẩm khác nhau. Sản phẩm nào có kết cấu chi phí càng lớn thì sản lượng hòa vốn càng nhiều để bù đắp chi phí.

Bảng 4: Doanh thu hoà vốn của từng loại sản phẩm trong quý 1/201X

Tên sản phẩm	Doanh thu hoà vốn (đồng)
Bàn vi tính	1.724.357.343
Giường	11.226.709.683
Kệ trung bày	4.886.305.115
Tủ áo	2.293.174.924
Tổng cộng	20130547066

Qua bảng trên ta cũng thấy, doanh thu hòa vốn của mỗi loại sản phẩm là khác nhau, tất cả sản phẩm đều vượt qua mức hòa vốn với một lượng khá cao, chứng tỏ trong quý 01/201X, tình hình sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm đang rất thuận lợi.

4.3 Phân tích lợi nhuận

Phân tích lợi nhuận sẽ giúp chúng ta xác định được doanh thu và sản lượng tiêu thụ để đạt được lợi nhuận mong muốn.

Qua số liệu từ bảng báo cáo trên, Công ty mong muốn lợi nhuận đạt được là 503.998.188 đồng thì doanh thu và sản lượng tiêu thụ là:

- Lợi nhuận mong muốn: 503.998.188 đồng
- CPBB: 180.020.154 đồng
- Số dư đảm phí đơn vị: 131.542 đồng/cái
- Tỷ lệ số dư đảm phí : 10%

Sản lượng để đạt lợi nhuận mong muốn: $(180.020.154 + 503.998.188) / 131.542 = 5.200$ sp.

Doanh thu để đạt lợi nhuận mong muốn: $(180.020.154 + 503.998.188) / 10\% = 6.552.000.000$ đồng. Như vậy, khi xác định được lợi nhuận mong muốn đạt được, ta có thể tính được sản lượng tiêu thụ và doanh thu để đạt được lợi nhuận đó dựa vào chi phí bất biến, số dư đảm phí đơn vị hoặc tỷ lệ số dư đảm phí. Từ đó, lựa chọn phương án kinh doanh cho phù hợp để đạt được lợi nhuận như mong muốn.

4.4 Định giá bán sản phẩm tại Công ty

Căn cứ vào số liệu về tình hình sản xuất kinh doanh sản phẩm Bàn vi tính trong quý 1/201X tại công ty A, ta có:

Chi phí khả biến đơn vị: 1.128.458 đồng/sp

Công ty dự định đầu tư 3.359.987.917 đồng để tổ chức tình hình sản xuất kinh doanh.

- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) công ty mong muốn là 15%

PHIẾU ĐỊNH GIÁ BÁN	
<i>(Theo phương pháp trực tiếp)</i>	
Chi phí nền	1.128.458
Số tiền tăng thêm	131.542
Giá bán	1.260.000

4.5 Lựa chọn phương án kinh doanh khi các yếu tố thay đổi

Qua quá trình phân tích nhóm tác giả đã đưa ra các giải pháp trong lựa chọn phương án kinh doanh khi các yếu tố thay đổi, cụ thể như:

4.5.1. Lựa chọn phương án kinh doanh khi chi phí bất biến và sản lượng thay đổi

Do công ty muốn mọi người biết nhiều hơn về sản phẩm của công ty, công ty dự kiến tăng chi phí quảng cáo của các mặt hàng chủ yếu là mặt hàng Bàn vi tính lên 10.000.000 đ, để sản lượng tiêu thụ dự kiến tăng lên 15%. Vậy công ty có nên tăng chi phí quảng cáo trong trường hợp này hay không?

Phân tích: Ta sẽ tiến hành phân tích phương án trên với sản phẩm Bàn vi tính

Giá bán không đổi, sản lượng tiêu thụ tăng 15% ta có:

Sản lượng tiêu thụ mới: 5,980

Chi phí bất biến mới: $180.020.154 + 10.000.000 = 190.020.154$

Lợi nhuận tăng thêm:

Bảng 5: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm Bán vi tính dự tính trong quý 02/201X

Chỉ tiêu	Bản vi tính	Đơn vị	Tỉ lệ
Doanh thu	7.534.800.000	1.260.000	100%
Chi phí khả biến	6.748.178.907	1.128.458	90%
Số dư đảm phí	786.621.093	131.542	10%
Chi phí bất biến	190.020.154		
Lợi nhuận	596.600.939		

Vậy, với phương án này lợi nhuận của công ty tăng hơn so với ban đầu là:
(596.600.939 - 503.998.188 = 92.602.751)

Công ty nên tiến hành phương án này.

4.5.2 Lựa chọn phương án kinh doanh khi chi phí khả biến và sản lượng thay đổi

Nhằm duy trì và đẩy mạnh khâu tiêu thụ và mở rộng thị trường trong và ngoài nước công ty đưa ra các giải pháp. Tăng chi phí quà tặng đi cùng sản phẩm 50.000đ/sp, sản lượng tiêu thụ dự kiến tăng lên 17%. Vậy công ty có nên thực hiện phương án này không?

Phân tích: Ta sẽ tiến hành phân tích phương án trên với sản phẩm Giường

Giá bán không đổi, sản lượng tiêu thụ tăng 17% nên sản lượng tiêu thụ mới: 6,084 sản phẩm

Chi phí quà tặng 50.000đ/sp nên chi phí khả biến đơn vị tăng lên 50.000đ/sp

Chi phí khả biến mới: 4,137,387

Ta có bảng báo cáo thu nhập theo SDDP mới.

Bảng 6: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm Giường dự tính trong quý 2/201X

Chỉ tiêu	Giường	Đơn vị	Tỉ lệ
Doanh thu	26.830.440.000	4.410.000	100%
Chi phí khả biến	25.171.863.214	4.137.387	94%
Số dư đảm phí	1.658.576.786	272.613	6%
Chi phí bất biến	821.288.251		
Lợi nhuận	837.288.535		

Vậy với phương án này lợi nhuận của Công ty lỗ (19.010.211); Công ty không nên tiến hành phương án đưa ra.

4.5.3 Lựa chọn phương án kinh doanh khi chi phí bất biến, giá bán và sản lượng thay đổi

Trong giai đoạn kinh tế khó khăn như hiện nay, để bán sản phẩm không phải dễ, do đó Công ty tiến hành tăng chi phí quảng cáo, giảm giá bán thì sản lượng sẽ tăng hơn. Cụ thể, tăng chi phí quảng cáo lên 20.000.000 đồng với sản phẩm Kệ trưng bày đồng thời giảm giá bán

2%/ sản phẩm thì sản lượng tiêu thụ dự kiến tăng lên 20%. Vậy đề xuất phương án này có khả thi hay không?

Phân tích: Ta sẽ tiến hành phân tích phương án trên với sản phẩm Kệ trung bày

Chi phí bất biến mới: 841.288.251

Giá bán mới: 2.293.200

Sản lượng tiêu thụ mới: 6.240 sản phẩm

Bảng 7: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm Kệ trung bày dự tính trong quý 2/201X

Chỉ tiêu	Kệ trung bày	Đơn vị	Tỉ lệ
Doanh thu	14.309.568.000	2.293.200	100%
Chi phí khả biến	12.147.368.787	1.946.694	85%
Số dư đảm phí	2.162.199.213	346.506	15%
Chi phí bất biến	841.288.251		
Lợi nhuận	1.320.910.962		

Như vậy so với phương án trong quý 1/201X thì lợi nhuận phương án này cao hơn 97.006.535, do đó Công ty nên tiến hành phương án này.

4.5.4 Lựa chọn phương án kinh doanh khi chi phí bất biến, chi phí khả biến và sản lượng, giá bán thay đổi

Hiện nay có khá nhiều công ty chuyên sản xuất những mặt hàng cùng ngành với Công ty nên có sự cạnh tranh gay gắt đồng thời giá cả càng ngày càng tăng cao tạo nhiều áp lực cho Công ty. Do vậy các nhà quản lý của Công ty đã đưa ra những phương án sau:

- + Giảm giá bán sản phẩm Tủ áo trong mùa xây dựng xuống 5%
- + Tăng chi phí quảng cáo 3.000.000 đồng
- + Khách hàng mua 1 chiếc Tủ được tặng 1 bộ Móc quần áo trị giá 20.000 đồng
- + Với các phương án trên dự kiến sản phẩm bán ra tăng 30%

Tính toán xem phương án này có thực hiện được không?

Phân tích phương án:

Chi phí bất biến mới: 191.220.753

Chi phí khả biến mới: 1.920.097

Giá bán giảm 1%: 2.049.300

Sản lượng tiêu thụ mới: 6.760

Bảng 8: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm Tủ áo dự tính trong quý 2/201X

Chỉ tiêu	Tủ Áo	Đơn vị	Tỉ lệ
Doanh thu	13.853.268.000	2.049.300	100%
Chi phí khả biến	12.979.856.721	1.920.097	94%
Số dư đảm phí	873.411.279	129.203	6%
Chi phí bất biến	191.220.753		
Lợi nhuận	682.190.526		

Như vậy, nếu Công ty thực hiện phương án này thì sẽ đạt lợi nhuận thấp hơn phương án ban đầu là 13.083.551, vì thế chính sách này Công ty không nên thực hiện.

5. Kết luận

Phân tích CVP rất hữu ích cho việc quản lý vì nó cung cấp một cái nhìn sâu sắc về các hiệu ứng và mối quan hệ giữa các yếu tố, ảnh hưởng đến lợi nhuận của công ty. Mối quan hệ

giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận tạo nên cơ cấu lợi nhuận của một DN. Do đó, mối quan hệ CVP trở nên cần thiết cho lập kế hoạch ngân sách và lợi nhuận. Phân tích CVP là một điểm khởi đầu trong kế hoạch lợi nhuận, CVP giúp xác định khối lượng bán hàng tối đa để tránh tổn thất, và khối lượng bán hàng mà tại đó mục tiêu lợi nhuận của công ty sẽ đạt được. Như một mục tiêu cuối cùng, CVP giúp quản lý để tìm ra sự kết hợp có lợi nhất về chi phí và khối lượng. Do đó, quản lý năng động sử dụng phân tích CVP để dự đoán và đánh giá các tác động của các quyết định ngắn hạn về chi phí cố định, chi phí cận biên, khối lượng bán hàng và giá bán cho các kế hoạch lợi nhuận tăng trưởng. ■

Tài liệu tham khảo

1. Bộ môn Kế toán quản trị – Phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - “Giáo trình Kế toán Quản Trị”, NXB Thống Kê, 2006.
 2. Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2008). *Management and cost accounting (Vol. 1)*: Pearson Education.
 3. CIMA. (2010). *C01 Fundamentals of Management Accounting: Study Text*. BPP Learning Media.
 4. Hoque, Z. (2005). *Handbook of cost and management accounting*: Spiramus Press Ltd.
-

MỨC ĐỘ ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM - KẾT QUẢ TỪ NGHIÊN CỨU THỰC NGHIỆM ADOPTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES: AN VIETNAMESE STUDY

 **Thái Anh Tuấn**

Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Vinh

Tóm tắt: Kế toán quản trị (KTQT) là nguồn thông tin quan trọng hỗ trợ cho các nhà quản trị doanh nghiệp (DN) trong quá trình ra quyết định. Trên thế giới, KTQT đã có lịch sử hình thành và phát triển hơn 100 năm. Tuy nhiên, ở Việt Nam KTQT trong các DN, KTQT còn tương đối sơ khai, nhiều kỹ thuật KTQT hiện đại chưa được áp dụng. Bài viết cũng nghiên cứu ảnh hưởng của một số yếu tố ngẫu nhiên đến mức độ áp dụng KTQT. Kết quả nghiên cứu cho thấy, mức độ phân quyền, mức độ áp dụng CNTT và trình độ nhân viên có ảnh hưởng đáng kể đến mức độ áp dụng KTQT trong các DN.

Từ khóa: CNTT, KTQT, mức độ áp dụng, phân quyền, trình độ kế toán

Abstract: Management accounting is critical information for decision making. In the developed countries, the management accounting has been developing and adopting for more than 100 years. In Vietnam, however, management accounting is rarely. Many management accounting practices aren't adopted. Researcher also indicated affect of some contingency factors to adoption of management accounting practices. Level of decentralized, IT and knowledge of accountants has significant affect to the adoption, others are not.

Keywords: Adoption, IT, management accounting, decentralized, knowledge of accountants

1. Giới thiệu

Trong điều kiện toàn cầu hóa và hội nhập kinh tế quốc tế, các DN Việt Nam đang đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt với các DN trong và ngoài nước. Để nâng cao năng lực cạnh tranh, các DN cần sử dụng hiệu quả các nguồn lực, đem lại nhiều giá trị gia tăng cho khách hàng với các chi phí thấp. Để thực hiện được điều này, các DN cần có hệ thống thông tin trợ giúp cho các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định. KTQT là nguồn thông tin quan trọng giúp các nhà quản trị phân tích để đưa ra các quyết định đúng đắn góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh của DN.

Trên thế giới, KTQT đã được các DN Mỹ áp dụng từ cuối thế kỷ thứ XIX và hiện nay ở các cường quốc kinh tế, KTQT rất được coi trọng và được ứng dụng rộng rãi trong thực tiễn. Tại Việt Nam, mặc dù nền kinh tế đã chuyển sang vận hành theo cơ chế thị trường từ hơn 30 năm nay nhưng hệ thống KTQT trong các DN vẫn còn sơ khai và chưa được quan tâm đúng mức. Thực trạng này đã ảnh hưởng không nhỏ đến hiệu quả quản trị DN nói riêng và khả năng cạnh tranh của DN Việt Nam trên thị trường nói chung. Bài viết này giới thiệu kết quả nghiên cứu bằng một khảo sát thực nghiệm tương đối toàn diện về mức độ áp dụng KTQT và các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT trong các DN Việt Nam. Nghiên cứu sẽ trả lời hai câu hỏi sau: (i) Các phương pháp và kỹ thuật KTQT được các DN Việt Nam

áp dụng ở mức độ nào? (ii) Các yếu tố ngẫu nhiên có ảnh hưởng như thế nào đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong các DN Việt Nam?

Kết quả nghiên cứu sẽ góp phần bổ sung lý luận về tổ chức áp dụng KTQT trong các DN Việt Nam và cơ sở cho các khuyến nghị và biện pháp, nhằm thúc đẩy việc áp dụng KTQT trên thực tế trong các DN Việt Nam.

Sau phần mở đầu, phần hai của bài viết sẽ là tổng quan nghiên cứu về KTQT trong và ngoài nước. Phần ba là phương pháp nghiên cứu. Phần bốn là kết quả khảo sát và phân tích kết quả. Phần cuối cùng là các phát hiện, khuyến nghị và hướng nghiên cứu tiếp theo trong tương lai.

2. Tổng quan nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu

Trong khoảng 30 năm trở lại đây, đã có nhiều công trình nghiên cứu về KTQT, các công trình nghiên cứu tập trung vào các chủ đề như mức độ áp dụng KTQT trong các DN, so sánh mức độ áp dụng KTQT trong các DN ở một số nước và các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT trong các DN. Tiêu biểu cho các công trình nghiên cứu này là công trình nghiên cứu của Chenhall và Langfield-Smith (1998) nghiên cứu mức độ áp dụng các phương pháp KTQT tại 140 DN lớn trong ngành công nghiệp chế biến của Úc. Mô hình nghiên cứu của Chenhall & Langfield-Smith sau này được nhiều công trình nghiên cứu khác áp dụng để nghiên cứu mức độ áp dụng KTQT trong các DN ở các nước hoặc trong các lĩnh vực kinh doanh khác nhau như Abdel- Kader và Luther (2006), Pierce&O'Dea(1998), Shields (1998), Wijewardena & Zoysa(1999), Ahmad(2012), Yalcin (2012); NuatipSumkaew (2012), v.v...

Bên cạnh các công trình nghiên cứu về mức độ áp dụng KTQT trong các DN, nhiều công trình nghiên cứu tập trung lý giải nguyên nhân và ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong các DN. Nổi bật trong các công trình này là các nghiên cứu của các tác giả Joshi (2001), Haldma&Laats (2002), Szychta (2002), Sulaimanetal. (2004), Pierce và O'Dea (1998), Karanja và cộng sự (2013), Abdel- Kader và Luther (2006), Abdel- Kaderetal., (2008), Ahmad, K. (2012), Doan Ngoc Phi Anh (2012), Pollanen và Abdel- Maksoud (2010), Ahmad &Leftesi, 2014; Doan, 2016; James, 2013; Maelah & Ibrahim, 2007; Subasinghe & Fonseka, 2009. Hầu hết các công trình nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong các DN đều dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên để xác định các yếu tố ảnh hưởng. Tuy nhiên, các yếu tố ảnh hưởng được mỗi công trình nghiên cứu không hoàn toàn giống nhau.

Yếu tố đầu tiên được nhiều tác giả nghiên cứu là mức độ cạnh tranh trên thị trường. Sulaimanetal. (2004), Halma và Laats (2002), Karanja và cộng sự (2014), Sulaimanetal. (2015), Ahmad, K. (2012), Doan Ngoc Phi Anh (2012), Ahmad, K. etal. (2015), (Leite, 2015), Kariuki, S. N. (2016) đều cho rằng cạnh tranh ngày càng tăng dẫn đến các DN phải sử dụng nguồn lực và ra quyết định hiệu quả hơn từ đó làm phát sinh nhu cầu thông tin phục vụ quản trị DN.

Yếu tố thứ hai được nhiều tác giả quan tâm nghiên cứu là quy mô DN. Quy mô DN thường xuyên được coi là một yếu tố trong mô hình ngẫu nhiên (Chenhall, 2007). Các công trình nghiên cứu của các tác giả Joshi (2001), Haldma&Laats (2002), Szychta (2002), Alattaretal. (2009), Sulaimanetal. (2004), Pierce và O'Dea (1998), Karanja và cộng sự (2013), Abdel- Kader và Luther (2006), Abdel- Kaderetal (2008), Ahmad, K. (2012), Doan Ngoc Phi

Anh (2012), Albu, N. et al., (2012), Pollanen và Abdel- Maksoud (2010) đều coi quy mô là một yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong các DN.

Yếu tố thứ ba được nghiên cứu là mối quan hệ giữa phân quyền và việc áp dụng KTQT được Abdel- Kader (2008), Doan (2012) và Leite (2015) nghiên cứu và cho kết quả giống nhau là việc phân quyền trong quản trị có tác động tích cực đến việc áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại (Chia, (1995), Abdel- Kader (2008).

Ngoài các yếu tố trên, ảnh hưởng của việc áp dụng CNTT, sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT và trình độ nhân viên kế toán đến mức độ áp dụng KTQT cũng được nhiều tác giả nghiên cứu.

Tại Việt Nam, mặc dù KTQT đã được đưa vào giảng dạy trong các trường đại học từ gần 30 năm qua. Tuy nhiên, các công trình nghiên cứu về KTQT vẫn còn khiêm tốn. Cho đến nay ngoài các công trình nghiên cứu về khả năng áp dụng các kỹ thuật KTQT của phương Tây vào các DN Việt Nam của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) và nghiên cứu của Nguyễn Thị Phương Dung (2014) nhằm mục đích xác định KTQT trong các DN Việt Nam đang ở trong giai đoạn nào trong quá trình phát triển của KTQT.

Như vậy, có thể nói, cho đến nay chưa có công trình nào tại Việt Nam nghiên cứu đầy đủ về mức độ áp dụng KTQT và ảnh hưởng của các yếu tố ngẫu nhiên đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong các DN hoạt động trong các lĩnh vực kinh doanh khác nhau. Đây chính là khoảng trống cho nghiên cứu này.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Thu thập dữ liệu

Bảng hỏi được thiết kế và phát triển dựa trên các câu hỏi khảo sát đã được một số tác giả sử dụng trước đây như: Chenhall và Langfield- Smith (1998), Wijewardena (1999), Joshi (2001), Hyvonen (2005), Ahmad (2012), Yalcin (2012) và có sự chỉnh sửa cho phù hợp với văn hóa, ngôn ngữ và thực tiễn của DN Việt Nam trên cơ sở thông tin phản hồi từ 4 chuyên gia là giảng viên dạy kế toán trong các trường đại học tại Vinh và Hà nội và 6 chuyên gia là phụ trách kế toán trong các DN tại Vinh và Hà nội.

Bảng câu hỏi gồm 30 câu, gồm các phần sau:

Phần giới thiệu: Trình bày mục đích, ý nghĩa nghiên cứu, mời tham gia khảo sát và cam kết về mục đích sử dụng và bảo mật thông tin đối với người trả lời.

Phần 1. Thông tin chung về DN và người trả lời (từ câu hỏi 1 đến câu hỏi 8): Các câu hỏi về DN, bao gồm các thông tin phục vụ cho phân loại và đánh giá quy mô DN như số lượng lao động sử dụng, doanh thu hàng năm, quy mô tài sản. Thông tin về thời gian thành lập hoặc số năm hoạt động được sử dụng để xác định tuổi của DN. Thông tin về người trả lời bao gồm các thông tin về vị trí công việc mà người trả lời đảm nhận và số năm công tác tại DN để đánh giá mức độ hiểu biết của họ về hệ thống KTQT của công ty.

Phần 2. Khảo sát mức độ áp dụng KTQT trong DN (từ câu hỏi 9 đến câu hỏi 21): Phần này bao gồm các câu hỏi được thiết kế phục vụ cho việc đánh giá mức độ áp dụng KTQT trong các DN để trả lời cho câu hỏi nghiên cứu thứ nhất. Câu hỏi sử dụng cho mục này là “Công ty của anh/chị đang áp dụng các phương pháp KTQT dưới đây ở mức độ nào?”. Thang đo Likert 5 mức độ được sử dụng để trả lời cho các câu hỏi này với 1 = chưa bao giờ

và 5 = rất thường xuyên.

Phần 3. Khảo sát các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT trong DN (từ câu 21 đến câu 30): Phần này gồm các câu hỏi thu thập thông tin để đánh giá mức độ của một số yếu tố ngẫu nhiên trong mô hình nghiên cứu. Các yếu tố ngẫu nhiên được lựa chọn dựa trên các mô hình nghiên cứu trước đây gồm: Cạnh tranh, phân quyền, mức độ áp dụng CNTT trong DN, Sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT và Trình độ nhân viên kế toán. Thang đo Likert 5 mức độ được sử dụng để trả lời cho các câu hỏi này.

Bảng hỏi điều tra được phát trực tiếp thông qua các mối quan hệ cá nhân và đồng thời được gửi qua thư điện tử (email) nhờ công cụ Google Docs. Tổng cộng có hơn 1.000 bảng hỏi được phát ra cho các đối tượng là nhà quản lý, phụ trách kế toán và kế toán viên trong các DN được lựa chọn trong phạm vi nghiên cứu. Khảo sát được thực hiện từ tháng 4/2017 đến tháng 12/2017. Số phiếu nhận được là 483 phiếu, sau khi làm sạch, loại bỏ các phiếu trả lời trùng, các phiếu bỏ trống quá nhiều câu hỏi không sử dụng được và các phiếu trả lời không phù hợp, có nhiều mâu thuẫn.... còn lại 437 phiếu.

Đặc điểm của các DN trả lời khảo sát thể hiện ở bảng sau:

Bảng 1. Đặc điểm các DN trả lời khảo sát

Các đặc điểm		Số lượng	Tỷ lệ
Lĩnh vực kinh doanh	Dịch vụ	26	5,9
	Đa ngành	60	13,7
	Sản xuất	76	17,4
	Thương mại	97	22,2
	Xây dựng	178	40,7
	Tổng	437	100,0
Số lao động	Dưới 100 người	252	57,7
	Từ 100 đến 300 người	90	20,6
	Từ 301 đến 500 người	39	8,9
	Từ 501 đến 1000 người	28	6,4
	Trên 1000 người	28	6,4
	Tổng	437	100,0

Lĩnh vực kinh doanh: Các DN trả lời khảo sát được chia thành 5 lĩnh vực kinh doanh: Sản xuất, xây dựng, thương mại, dịch vụ và đa ngành. Trong đó, các DN đa ngành là những DN có hoạt động chính từ 2 ngành nghề trở lên như sản xuất và xây dựng, thương mại và dịch vụ hoặc xây dựng và thương mại, v.v... Bảng 1 cho thấy trong số các DN trả lời khảo sát, DN xây dựng chiếm tỷ lệ cao nhất (40%), tiếp theo là DN thương mại (22,2%) và thấp nhất là các DN dịch vụ (26 DN, chiếm 5,9%).

Quy mô DN: Nghiên cứu sử dụng tiêu chí số lao động để phân loại quy mô DN, đây là cách phân loại được một số tác giả như Szychta (2002), Halbouni(2014) sử dụng. Theo cách phân loại này, các DN có quy mô nhỏ dưới 100 người chiếm tỷ lệ cao nhất (57,7%), tiếp đến là các DN có số lượng lao động từ trên 100 người đến 300 người (20,6%). Các DN có từ 501 đến 1.000 người và trên 1.000 người chiếm tỷ lệ như nhau (6,4%).

Địa phương đóng trụ sở của DN: Các DN trả lời khảo sát nằm rải rác tại 26 tỉnh trên cả nước, đông nhất là Hà Nội, chiếm 69,6%, ít nhất là các tỉnh Cao Bằng, Đà Nẵng, Đồng Nai, Hà Tĩnh, Kon Tum và Lạng Sơn, mỗi tỉnh chỉ có 1 DN trả lời khảo sát.

3.2. Kỹ thuật xử lý dữ liệu

Dữ liệu thu được từ khảo sát chính thức sẽ được làm sạch sau đó dùng cho phân tích nhân tố khám phá EFA. Các nhân tố thu được rút trích từ phân tích EFA sẽ được đánh giá độ tin cậy thông qua hệ số Cronbach's alpha trước khi phân tích tương quan và phân tích hồi quy để kiểm định các giả thuyết.

4. Kết quả và bàn luận

4.1. Mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQT trong các DN Việt Nam

4.1.1. Kỹ thuật hạch toán chi phí

Xét chung tổng số các DN trả lời khảo sát, tỷ lệ các DN áp dụng hạch toán chi phí theo sản phẩm ở mức thường xuyên và rất thường xuyên chiếm 66,1% số DN trả lời khảo sát. Số còn lại không áp dụng hoặc áp dụng ở mức thấp. Tỷ lệ các DN hạch toán chi phí theo bộ phận (phân xưởng, đội sản xuất, đội xây lắp, phòng ban, v.v...) ở mức thường xuyên và rất thường xuyên chỉ chiếm 30,9%. Tỷ lệ áp dụng hạch toán chi phí toàn DN đạt 59,3% và tính giá thành theo chi phí biến đổi đạt tỷ lệ 26,1%. Điều này có thể do các DN khảo sát phần lớn là các DN có quy mô vừa và nhỏ nên thường hạch toán chi phí trên quy mô toàn DN.

Về mức độ áp dụng các kỹ thuật hạch toán chi phí.

Mức độ hạch toán theo sản phẩm cũng giảm dần giữa các DN. Đứng đầu là các DN xây dựng có mức độ hạch toán chi phí theo sản phẩm đạt điểm trung bình là 4,46/5 điểm. Đứng thứ hai về mức độ áp dụng hạch toán chi phí theo sản phẩm là các DN sản xuất, với điểm trung bình là 4,30 điểm. Các DN thương mại và dịch vụ có mức áp dụng rất thấp, lần lượt là 2,18 và 1,96 điểm. Các DN đa ngành áp dụng ở mức trung bình, 3,03 điểm.

Mức độ hạch toán chi phí theo bộ phận trong các DN còn thấp hơn so với hạch toán chi phí theo sản phẩm. Ngoài các DN xây dựng áp dụng hạch toán theo bộ phận đạt mức trung bình, các DN còn lại đều dưới 3 điểm. Thấp nhất là các DN thương mại với điểm trung bình là 1,57 điểm.

Mức độ áp dụng hạch toán chi phí toàn DN cao nhất là các DN dịch vụ với điểm trung bình đạt 4,24 điểm. Trong các DN khác mức áp dụng phương pháp này đều đạt ở mức trung bình.

Mức độ áp dụng tính giá thành theo chi phí biến đổi trong các DN Việt Nam nhìn chung khá thấp. Ngoài các DN dịch vụ đạt điểm trung bình là 3,04, các DN còn lại có điểm trung bình đều dưới 3. Điều này chứng tỏ phương pháp hạch toán chi phí này còn chưa phổ biến ở Việt Nam.

4.1.2. Sử dụng dự toán

Dự toán là công cụ được sử dụng để lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá hoạt động trong các DN. Kết quả nghiên cứu cho thấy tỷ lệ và mức độ dự toán khá cao trong các DN xây

dụng và sản xuất. Ngược lại, trong các DN thương mại và dịch vụ tỷ lệ sử dụng dự toán khá thấp.

Cụ thể trong các DN xây dựng, tỷ lệ lập dự toán đạt từ 46,1 trở lên. Tỷ lệ lập dự toán sản xuất đạt cao nhất (100,0%), thấp nhất là báo cáo tài chính dự toán (46,1%). Các dự toán tiêu thụ, dự toán mua vật tư và dự toán tiền lần lượt đạt tỷ lệ 52,8; 65,2 và 57,3%.

Các DN sản xuất có tỷ lệ sử dụng dự toán đứng thứ hai sau các DN xây dựng. Tỷ lệ áp dụng cao nhất đối với dự toán mua vật tư (52,6%), thấp nhất vẫn là áp dụng báo cáo tài chính dự toán (43,4%). Các dự toán sản xuất, tiêu thụ, và dự toán tiền lần lượt đạt tỷ lệ 51,3; 44,7 và 51,3%.

Đứng thứ ba về tỷ lệ lập dự toán là các DN đa ngành. Trong các DN này, dự toán mua vật tư có tỷ lệ áp dụng cao nhất (58,3%), báo cáo tài chính (BCTC) dự toán có tỷ lệ sử dụng thấp nhất (31,7%). Dự toán tiêu thụ đạt tỷ lệ 53,3%. Cả hai dự toán sản xuất và dự toán tiền đều đạt tỷ lệ 41,7%.

Các DN dịch vụ có tỷ lệ sử dụng dự toán tiền đạt tỷ lệ cao nhất (65,4%). Dự toán sản xuất đạt tỷ lệ thấp nhất (15,4%). Các dự toán khác đạt tỷ lệ trên dưới 40% (38,5% đối với dự toán tiêu thụ, dự toán mua đạt 46,2% và BCTC dự toán đạt 42,3%).

Trong các DN thương mại, tỷ lệ sử dụng các loại dự toán khá thấp. Thấp nhất là tỷ lệ sử dụng dự toán sản xuất (6,2%). Các dự toán còn lại đạt tỷ lệ từ 38,1 (báo cáo tài chính dự toán) đến 48,5% (dự toán tiền). Các dự toán tiêu thụ và mua hàng hóa đạt tỷ lệ tương đương nhau (45,4 và 46,4%).

Mức độ sử dụng các loại dự toán trong các DN đạt mức trung bình từ 3,12 đến 3,44 điểm. Dự toán mua hàng có mức sử dụng cao nhất là 3,44 điểm. báo cáo tài chính dự toán có mức sử dụng thấp nhất (3,12).

Xét theo lĩnh vực hoạt động, các DN xây dựng có mức độ sử dụng dự toán cao nhất. Điểm trung bình sử dụng dự toán trong các DN này đạt từ 3,35 đến 4,37 điểm. Mức độ sử dụng dự toán trong các DN thương mại thấp hơn trung bình. Ngoài dự toán sản xuất ít được sử dụng, các dự toán khác cũng chỉ đạt mức trung bình xung quanh 3 điểm (từ 2,78 đến 3,09 điểm).

4.1.3. Sử dụng các chỉ tiêu đánh giá hoạt động

Ngoài chỉ tiêu lợi nhuận ròng được hầu hết các DN sử dụng, chỉ tiêu có tỷ lệ sử dụng trên 50% là chỉ tiêu tỷ lệ tăng trưởng doanh thu. Chỉ tiêu doanh thu trên một lao động có tỷ lệ sử dụng thấp nhất (từ 7,2% trong các DN thương mại đến 25% trong DN sản xuất). Các chỉ tiêu khác có tỷ lệ sử dụng trên dưới 40%.

Mức độ áp dụng các chỉ tiêu tài chính đánh giá hoạt động

Ngoài việc sử dụng thường xuyên chỉ tiêu lợi nhuận ròng, các chỉ tiêu tài chính đánh giá hoạt động được các DN sử dụng ở mức trung bình (trên 3,0). Chỉ tiêu doanh thu trên một lao động được sử dụng ở mức thấp nhất (2,6). Mức độ sử dụng các chỉ tiêu trong DN thương mại thấp hơn mức độ sử dụng chung của các DN được nghiên cứu.

Tỷ lệ sử dụng các chỉ tiêu đánh giá hoạt động phi tài chính

Nhìn chung, việc sử dụng các chỉ tiêu đánh giá hoạt động phi tài chính trong các DN đều ở tỷ lệ thấp. Chỉ tiêu tỷ lệ hài lòng của khách hàng được sử dụng với tỷ lệ cao nhất 46,2% trong các DN dịch vụ. Các chỉ tiêu thời gian giao hàng đúng hạn và thời gian sản xuất/thi

công được sử dụng ở tỷ lệ 45,0% và 41% trong các DN đa ngành và DN xây dựng. Các chỉ tiêu còn lại đều có tỷ lệ sử dụng dưới 40%.

Mức độ sử dụng các chỉ tiêu đánh giá phi tài chính cũng khá thấp. Các chỉ tiêu đều có giá trị trung bình (mean) xung quanh 3,0.

4.1.4. Sử dụng các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định ngắn hạn

Hai kỹ thuật phân tích thông tin được sử dụng phổ biến nhất là phân tích CVP và phân tích lợi nhuận sản phẩm, với tỷ lệ sử dụng đạt trên 53%. Các kỹ thuật còn lại đều có tỷ lệ sử dụng thấp trong khoảng từ 20 đến 50%.

Tương ứng với tỷ lệ sử dụng, mức độ sử dụng hai kỹ thuật phân tích CVP và phân tích lợi nhuận sản phẩm cũng đạt mức trên trung bình (3,4). Các kỹ thuật còn lại đều xung quanh 3,0.

4.1.5. Các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định dài hạn

Trong số các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định dài hạn, tỷ lệ hoàn vốn nội bộ được sử dụng nhiều nhất trong các DN thương mại (88,7%), tiếp theo là thời gian hoàn vốn trong các DN xây dựng (51,7%). Các chỉ tiêu còn lại đều có tỷ lệ sử dụng dưới 50%.

Mức độ sử dụng các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định dài hạn trong các DN xây dựng cao hơn các DN khác nhưng cũng chỉ đạt từ 3,4 đến 3,6.

4.1.6. Các kỹ thuật KTQT chiến lược

KTQT chiến lược là các kỹ thuật mới không chỉ ở Việt Nam mà còn với nhiều nước trên thế giới. Tại Việt Nam, kỹ thuật được sử dụng nhiều nhất là chi phí mục tiêu cũng chỉ đạt tỷ lệ 24,7% trong các DN xây dựng. Trong số các DN trả lời khảo sát chưa có DN nào sử dụng bảng điểm cân bằng. Các kỹ thuật còn lại có tỷ lệ sử dụng đều dưới 20%.

Từ tỷ lệ sử dụng thấp làm cho mức độ áp dụng trung bình các kỹ thuật KTQT chiến lược trong các DN cũng thấp. Ngoài chi phí mục tiêu đạt giá trị trung bình trên 3,2 các kỹ thuật còn lại đều có giá trị trung bình dưới 3,0. Đặc biệt, chưa có DN nào trong số các DN được khảo sát áp dụng bảng điểm cân bằng.

Mười kỹ thuật KTQT được sử dụng nhiều nhất trong các DN so với tỷ lệ áp dụng và xếp hạng trong các DN Ấn Độ và Australia trong nghiên cứu của Joshi (2001) như sau:

Bảng 2. Mười kỹ thuật KTQT được áp dụng phổ biến trong các DN Việt Nam

TT		Việt Nam		Ấn Độ		Australia	
		Tỷ lệ (%)	Thứ hạng	Tỷ lệ (%)	Thứ hạng	Tỷ lệ (%)	Thứ hạng
1	Lợi nhuận ròng	100,0	1	n/a	n/a	n/a	n/a
2	Hạch toán chi phí sản phẩm	66,1	2	n/a	n/a	n/a	n/a
3	Dự toán sản xuất	57,7	3	100	1	100	2
4	Dự toán mua	56,8	4	n/a	n/a	n/a	n/a
5	Dự toán tiền	52,6	5	95	2	99	2
6	Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu	52,4	6	n/a	n/a	n/a	n/a
7	Dự toán tiêu thụ	49,0	7	n/a	n/a	n/a	n/a
8	Dòng tiền	43,9	8	80	9	84	14
9	Hiệu quả vốn đầu tư (ROI)	43,5	9	100	1	96	3
10	Thời gian hoàn vốn	43,5	10	n/a	n/a	n/a	n/a

4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT

Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT được nghiên cứu gồm 5 biến độc lập: (1) Áp lực cạnh tranh (cạnh tranh), (2) Dự phân quyền quản trị trong DN (phân quyền), (3) Mức độ áp dụng thông tin (công nghệ thông tin), (4) Sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT và (5) Trình độ nhân viên kế toán. Biến phụ thuộc trong mô hình là một thang đo đa hướng gồm các thành phần sau: (a) Hệ thống hạch toán chi phí, (b) Hạch toán dự toán, (c) Các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định, (d) Hệ thống đánh giá hoạt động và (e) Các kỹ thuật KTQT chiến lược.

Kết quả phân tích tương quan Spearman và kiểm định hồi quy tuyến tính cho thấy:

Mức độ phân quyền, Mức độ áp dụng CNTT và Trình độ nhân viên kế toán có tác động đến mức độ sử dụng một số kỹ thuật KTQT trong các DN Việt Nam. Cụ thể:

Mức độ phân quyền trong DN có ảnh hưởng đến mức độ sử dụng các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định.

$$Y_{HTPT} = 0,169 + 0,321PQ$$

Mức độ phân quyền và trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng đến việc sử dụng các chỉ tiêu đánh giá hoạt động trong DN.

$$Y_{HTDG} = -0,226 + 0,162PQ + 0,147TĐKT$$

Mức độ phân quyền và mức độ áp dụng CNTT có ảnh hưởng đến mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQT chiến lược trong các DN.

$$Y_{KTQTCL} = -0,180 + 0,143PQ + 0,183CNTT$$

Trong đó:

PQ: Mức độ phân quyền trong DN

CNTT: Mức độ áp dụng công nghệ thông tin

TĐKT: Trình độ nhân viên kế toán

Chưa có bằng chứng về mối quan hệ giữa Áp lực cạnh tranh và Sự quan tâm của nhà quản trị cấp cao đến mức độ áp dụng KTQT trong các DN Việt Nam.

5. Kết luận và các khuyến nghị

Kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ áp dụng KTQT trong các DN Việt Nam vẫn còn tương đối thấp, nhiều DN chưa quan tâm đến KTQT. Các phương pháp KTQT truyền thống được áp dụng là chủ yếu. Các phương pháp KTQT hiện đại như hạch toán chi phí theo hoạt động, bảng điểm cân bằng vẫn còn ít được áp dụng.

Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy: Chưa có bằng chứng về mối quan hệ giữa Áp lực cạnh tranh và Sự quan tâm của nhà quản trị cấp cao đến mức độ áp dụng KTQT trong các DN Việt Nam. Tuy nhiên, Mức độ phân quyền, Mức độ áp dụng CNTT và Trình độ nhân viên kế toán có tác động đến mức độ sử dụng một số kỹ thuật KTQT trong các DN Việt Nam. Trong đó, Mức độ phân quyền có tác động đáng kể đến mức độ sử dụng các kỹ thuật phân tích thông tin để ra quyết định, hệ thống đánh giá hoạt động và các kỹ thuật KTQT chiến lược.

Từ kết quả nghiên cứu, có thể thấy để gia tăng mức độ áp dụng KTQT trong các DN ở Việt Nam, cần thực hiện các khuyến nghị sau:

- Các DN cần tăng cường phân quyền quản trị trong DN cho các nhà quản trị. Phân quyền thường gắn với trách nhiệm của các nhà quản trị do vậy nó làm phát sinh nhu cầu thông tin để sử dụng hiệu quả các nguồn lực cũng như sử dụng các chỉ tiêu đánh giá để khuyến khích nhân viên trong DN.

- Trong điều kiện hiện nay, các DN cần tăng cường áp dụng CNTT nhằm tự động hóa các công đoạn trong quá trình thu thập, xử lý dữ liệu, tạo thuận lợi cho việc áp dụng các kỹ thuật KTQT tiên tiến.

- Nâng cao trình độ kế toán, cập nhật các kiến thức KTQT hiện đại là điều kiện cần thiết để các kỹ thuật KTQT có thể được áp dụng trong các DN. ■

----- Tài liệu tham khảo

1. Abdel-Kader, M. (2006). "Management accounting practices in the British food and drinks industry." *British Food Journal* Vol. 108 No. 5, 2006 pp. 336-357 Emerald Group Publishing Limited 0007-070X DOI 10.1108/00070700610661321.
2. Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*, University of Exeter. Doctor thesis.
3. Ahmad, N. S. M., & Leftesi, A. (2014). *An Exploratory Study of the Level of Sophistication of Management Accounting Practices in Libyan Manufacturing Companies*. *International Journal of Business and Management* Vol. II (2).
4. Anh, D. N. P. (2016). *Factors Affecting the Use and Consequences of Management Accounting Practices in A Transitional Economy: The Case of Vietnam*. *Journal of Economics and Development*, 18(1), 54-73.
5. Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith (1998). "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study." *Management Accounting Research* 9(1): 1-19.
6. Doan, N. P. A. (2012). *The adoption of western management accounting practices in Vietnamese enterprises during economic transition*. (PhD), Griffith University.
7. Dung, N. T. P., & Aoki, M. (2014). *The Evolution of Management Accounting Practices in Vietnam: a Survey Research on Vietnamese Food and Beverage Enterprises*. *The Keizai Gaku, Annual Report of the Economic Society, Tohoku University*, Nhật Bản, Tập 74- Số 4, Tháng 3/2014., 74(4), 167-183.
8. Haldma, T., & Lääts, K. (2002). *Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies*. University of Tartu - Economics and Business Administration Working Paper No. 13. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=419863> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.419863>.
9. James, P. C. (2013). *An Analysis of the Factors Influencing the Adoption of Activity Based Costing (ABC) in the Financial Sector in Jamaica*. *International Journal of Business and Social Research (IJBSR)*, 3(7).
10. Joshi, P. L. (2001). *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 10 (2001) 85–109.
11. Karanja, J. C. N., Mwangi, E., & Nyaanga, P. (2014). *Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya*.
12. Kariuki, S. N., & Kamau, C. G. (2016). *Organizational contingencies influencing the adoption of strategic management accounting practices among manufacturing firms in Kenya*. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, 4(5), 16.
13. Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015). *Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector*. *The International Journal of Management Science and Information Technology, Special Issue: 2015 Spanish-Portuguese Scientific Management Conference* (59 - 78).
14. Maelah, R., & Ibrahim, D. N. (2007). *Factors influencing activity based costing (abc) adoption in manufacturing industry*. *Investment Management and Financial Innovations, Volume 4, Issue 2, 2007*, 113-124.
15. Pierce, B., & O'Dea, T. (1998). *Management Accounting Practices in Ireland – The Preparers' Perspective*. *Research paper series. Paper No. 34. October 1998*.
16. Pollanen, R. M., & Abdel-Maksoud, A. B. (2010). *The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: a contingency approach*. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 2(2), 134-152.
17. Shields, M. D. (1998). *Management accounting practices in Europe: a perspective from the States*. *Management Accounting Research*, 1998, 9, 50 1-5 13.
18. Subasinghe, J., & Fonseka, A. T. (2009). *Factors Affecting the Low Adoption of Management Accounting Practices in Sri Lankan Business Organizations*. *Sri Lankan Journal of Management. Volume 14, Number 2*, 95-114.
19. Sulaiman, M. b., Ahmad, N. N. N., & Alwi, N. (2004). *Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature*. *Managerial Auditing Journal, Vol. 19 Iss 4 pp. 493 - 508. doi: 10.1108/02686900410530501*

20. Sulaiman, S., Ramli, A., & Zainuddin, Z. N. (2015). *Factors Driving Change in Management Accounting Practices: Malaysian Survey Evidence*. In R. Hashim & A. B. A. Majeed (Eds.), *Proceedings of the Colloquium on Administrative Science and Technology: CoAST 2013*: Springer Singapore.
 21. Sumkaew, N., Liu, L. Y. J., & McLaren, J. (2012). *Management Accounting Practices in Thailand*. Paper presented at the A Paper Presented at Asia-Pacific Management Accounting Association Conference, Xiamen University, China, November 2012.
 22. Szychta, A. (2002). "The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises." *Management Accounting Research* 13(4): 401-418.
 23. Wijewardena, H., & Zoysa, A. D. (1999). *Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation*. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 1999, 49-70.
 24. Yalcin, S. (2012). *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison*. *Accounting in Europe*, 9(1), 95-110. doi: 10.1080/17449480.2012.664394
-

TRAO ĐỔI VỀ XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP TRONG CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0.

 **Th.s Đặng Văn Quang**

Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội

Cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4 có tác động đến rất nhiều các lĩnh vực, trong đó có hoạt động kế toán và kiểm toán. Việc ứng dụng công nghệ vào trong kế toán sẽ làm thay đổi về quy trình, công việc kế toán cũng như tổ chức bộ máy kế toán trong đơn vị. Với chức năng thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin kinh tế tài chính, Kế toán quản trị (KTQT) là công cụ quản lý kinh tế hữu hiệu giúp các nhà quản lý đưa ra các quyết định kinh tế nhằm quản lý và điều hành đơn vị một cách có hiệu quả. Do đó, việc xây dựng mô hình KTQT đảm bảo tính hiệu quả và tiết kiệm chi phí luôn được các nhà quản lý quan tâm, đặc biệt trong điều kiện phát triển của cách mạng công nghiệp 4.0.

Từ khóa: Kế toán quản trị.

1. Các mô hình tổ chức KTQT trong doanh nghiệp

- **Mô hình kết hợp giữa KTQT và KTTC:** Bản chất của mô hình này là Kế toán tài chính (KTTC) và KTQT được tổ chức thành một bộ máy thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán. Tổ chức kết hợp giữa KTTC với KTQT theo từng phần hành kế toán: Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, 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 phải bố trí người thực hiện các nội dung KTQT chung khác, như: Thu thập, phân tích các thông tin phục vụ việc lập dự toán và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong quản trị doanh nghiệp (DN). Các nội dung công việc này có thể bố trí cho kế toán tổng hợp hoặc do kế toán trưởng đảm nhiệm.

- **Mô hình tách rời giữa KTQT và KTTC:** Theo mô hình tổ chức tách rời, KTQT sử dụng hệ thống kế toán riêng, tách rời hoàn toàn với KTTC về bộ máy kế toán cũng như các công việc của kế toán. Hệ thống KTQT được tổ chức thành bộ máy riêng, có thể tổ chức phòng KTQT hoặc bộ phận KTQT riêng biệt, sử dụng hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và báo cáo kế toán nội bộ tách rời với KTTC. KTTC thu thập, xử lý, lập báo cáo tài chính cung cấp cho các đối tượng bên ngoài DN. KTTC tuân thủ nghiêm ngặt các nguyên tắc, quy định của Nhà nước, trong khi đó KTQT được coi là công việc riêng của DN, các DN tự xây dựng hệ thống hoá thông tin một cách chi tiết nhằm cung cấp thông tin theo yêu cầu quản lý và tổ chức hệ thống sổ, báo cáo kế toán phục vụ cho mục tiêu quản trị DN.

- **Mô hình tổ chức hỗn hợp:** Là hình thức kết hợp hai hình thức nêu trên, tại các DN thông thường sẽ tổ chức bộ phận KTQT chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo hình thức kết hợp.

2. Tác động của cách mạng công nghiệp 4.0 đến KTQT DN

- Tác động đến xây dựng mô hình KTQT

Trước đây vai trò của người làm kế toán là ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế và cung cấp các số liệu tài chính về DN. Tuy nhiên, sự phát triển của công nghệ như các phần mềm kế toán, trí tuệ nhân tạo,... đã làm thay đổi vai trò truyền thống này. Giờ đây, công việc của người làm KTTC là cung cấp những thông tin quản trị hữu ích và đưa ra các ý kiến tham mưu để người lãnh đạo ra các quyết định chiến lược.

Theo thống kê, sự đột phá kỹ thuật số trong kế toán sẽ tạo ra những xu hướng mới, cụ thể, khoảng 66% DN vừa và nhỏ sẽ thay thế những dịch vụ mà kế toán viên hiện đang thực hiện bằng các dịch vụ đám mây, 50% DN vừa và nhỏ sẽ thay nhân viên kế toán nếu họ không thích ứng với công nghệ đám mây. Có thể thấy khi ứng dụng cách mạng công nghiệp 4.0, với bộ dữ liệu lớn Big data, trí thông minh nhân tạo, công nghệ Blockchain và sự tự động hóa trong công tác kế toán thì các kế toán viên sẽ không phải mất nhiều thời gian để thu thập, xử lý các thông tin, qua đó tác động đến tổ chức bộ máy kế cũng như chức năng xây dựng mô hình KTQT trong từng DN.

- Tác động đến thông tin KTQT

+ Các thông tin KTQT thu thập và cung cấp hướng đến tương lai, trong quá trình thu thập các thông tin KTQT sẽ sử dụng nhiều các ước tính kế toán trong việc lập dự toán chi phí, phân bổ chi phí, lập dự phòng, đánh giá các rủi ro, định giá,... Khi sử dụng trí tuệ nhân tạo trong 4.0, những công việc trên sẽ được thực hiện bởi các công nghệ trí tuệ thông minh, qua đó làm giảm bớt sự can thiệp chủ quan của nhân viên kế toán vào các thông tin, số liệu, góp phần làm tăng chất lượng thông tin kế toán trợ giúp cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

+ Công nghệ Blockchain trong 4.0, tạo điều kiện cho Nhà quản trị tại nhiều bộ phận thu thập dữ liệu từ hệ thống dữ liệu chung và sử dụng dữ liệu cho các mục đích khác nhau. Công nghệ này cho phép sử dụng hiệu quả hệ thống thông tin chung của DN, nhờ vào việc cung cấp mã truy cập cho phép người truy cập là Nhà quản trị các bộ phận tiếp cận hạn chế với những thông tin từ hệ thống chung để ra quyết định phù hợp trong phạm vi quyền hạn của mình, đảm bảo tính bảo mật của thông tin và sự phân quyền trong DN. Bên cạnh đó các dữ liệu thông tin về KTQT có phạm vi rộng, các dữ liệu KTQT cũng được sử dụng cho nhiều mục đích khác nhau như lựa chọn loại nguyên vật liệu sử dụng, sản phẩm sản xuất, ra quyết định giá bán sản phẩm, lựa chọn dự án đầu tư,... Vì thế, công nghệ này giúp cải thiện hiệu quả thông tin cho việc ra quyết định của Nhà quản trị.

+ Thông qua hệ thống dữ liệu số lớn (Big Data) với công nghệ hiện thực hóa sử dụng trong công nghiệp 4.0, có thể giúp kế toán thu thập và kết nối các dữ liệu giữa các bộ phận với nhau một cách chi tiết, đầy đủ, kịp thời, với độ chính xác cao hơn những thông tin mà trước đây khó có thể tiếp cận đầy đủ. Bên cạnh đó dữ liệu Big Data giúp tạo ra nhiều số liệu thống kê ở nhiều bộ phận khác nhau từ đó giúp các nhà quản lý thu thập đầy đủ thông tin phục vụ tốt hơn cho việc ra các quyết định quản lý của mình.

3. Định hướng và giải pháp xây dựng mô hình KTQT trong cách mạng công nghiệp 4.0

- Định hướng xây dựng mô hình KTQT

Hiện nay tại các DN, việc xây dựng mô hình KTQT vừa đảm bảo tính hiệu quả trong việc thu thập và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị, vừa đảm bảo phù hợp và tiết kiệm là một vấn đề cần được quan tâm. Trên thực tế sẽ không có một mô hình KTQT nào làm chuẩn cho tất cả các DN nói chung, mà việc xây dựng mô hình KTQT sẽ phụ thuộc vào quy mô; Trình độ cán bộ; Đặc điểm sản xuất, kinh doanh, quản lý, ứng dụng của khoa học công nghệ,...

Với những phân tích về tác động của cách mạng công nghiệp 4.0 đến KTQT DN, khi đó chất lượng thông tin của KTQT cũng được cải thiện hơn, công việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin của nhân viên kế toán cũng sẽ được thay thế chủ yếu bởi các công nghệ thông minh. Do đó, theo quan điểm của tác giả việc xây dựng mô hình kết hợp KTQT và KTTC trong cùng một hệ thống kế toán là phù hợp, đồng thời cũng đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, khi mà có đến 95% DN tại Việt Nam có quy mô nhỏ và vừa. Bên cạnh đó, về bản chất KTQT và KTTC đều là hoạt động thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin kinh tế tài chính, cùng sử dụng các phương pháp của kế toán, nếu có sự kết hợp với nhau trong quá trình thu thập các thông tin tài chính, nhân viên kế toán hiểu rõ và có cái nhìn từ tổng thể đến chi tiết về bản chất của nghiệp vụ kinh tế, từ đó thông tin cung cấp đến nhà quản trị có tính hệ thống và đảm bảo độ tin cậy.

- Một số giải pháp

Kế toán là một trong các lĩnh vực dẫn đầu về ứng dụng công nghệ thông tin, cách mạng công nghiệp 4.0 đã và sẽ tạo nên những biến đổi căn bản trong tổ chức mô hình KTQT cũng cải thiện chất lượng thông tin kế toán. Để xây dựng mô hình KTQT đảm bảo phù hợp, hiệu quả, tiết kiệm, thực sự là một công cụ quản lý hữu hiệu của các nhà quản trị DN trong điều kiện phát triển của cách mạng công nghiệp 4.0, cần quan tâm đến một số vấn đề như sau:

Một là, cần nhận thức đúng đắn hơn về vai trò của KTQT

Nhiều các nhà quản lý, các kế toán viên chưa nhận thức đầy đủ về vai trò của KTQT, vẫn còn nhầm lẫn giữa KTQT với kế toán chi tiết, do đó việc xây dựng mô hình KTQT trong DN chưa đảm bảo phù hợp dẫn đến thông tin cung cấp đến các nhà quản trị chưa đầy đủ và kịp thời, ảnh hưởng đến việc ra các quyết định kinh tế, quyết định quản lý. Chính vì vậy, việc nâng cao nhận thức của nhà quản trị các cấp về vai trò của KTQT trong quá trình quản lý và điều hành hoạt động là hết sức cần thiết. Theo đó, các nhà quản trị DN cần tham khảo các văn bản quy định, hướng dẫn về KTQT, đồng thời tích cực tham gia các buổi hội thảo, trao đổi kinh nghiệm về KTQT. Các Nhà quản trị cũng cần nắm bắt được những tác động của cách mạng công nghiệp 4.0 đến hoạt động kế toán nói chung và KTQT nói riêng, để từ đó xây dựng bộ máy kế toán, xây dựng mô hình KTQT hiệu quả và tiết kiệm.

Hai là, bồi dưỡng nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ, đào tạo về ứng dụng công nghệ của người làm KTQT

Trong cách mạng công nghiệp 4.0, công nghệ sẽ thay thế nhiều các công việc của kế toán. Quá trình thu thập, xử lý, phân tích thông tin phục vụ cho các quyết định của Nhà quản trị sẽ phụ thuộc nhiều vào yếu tố công nghệ. Do đó, DN phải có đội ngũ nhân viên phụ trách

công tác kế toán không những giỏi về chuyên môn nghiệp vụ mà còn hiểu về các công nghệ trong thời đại 4.0. Trước vấn đề đề đó DN cần có cách chính sách đào tạo, tập huấn về chuyên môn nghiệp vụ, tập huấn về kỹ năng sử dụng công nghệ bằng cách tham gia các lớp huấn luyện, trao đổi, hội thảo do các cơ quan quản lý Nhà nước, các Hội nghề nghiệp trong nước và Quốc tế tổ chức.

Ba là, hoàn thiện hệ thống pháp luật về KTQT

Các cơ quan quản lý của Nhà nước cần tiếp tục nghiên cứu việc sửa đổi và hoàn thiện hệ thống các văn bản có liên quan đến việc áp dụng KTQT trong DN, để phù hợp với thông lệ quốc tế cũng như phù hợp trong điều kiện phát triển của cách mạng công nghiệp 4.0. Qua đó, tạo hành lang pháp lý nhằm hướng dẫn, hỗ trợ, định hướng xây dựng và phát triển KTQT tại các DN.

Bốn là, học tập kinh nghiệm tổ chức KTQT của thế giới

Các Hội nghề nghiệp, các cơ quan quản lý, cần tạo điều kiện hỗ trợ các DN trong việc tổ chức thực hiện và ứng dụng KTQT nói chung thông qua việc tìm kiếm, học hỏi kinh nghiệm của các nước trên thế giới; Tổ chức các khóa tập huấn cho lãnh đạo các DN nhận thức được vai trò cung cấp thông tin của KTQT; Cần tích cực hơn nữa trong việc xây dựng các chương trình đào tạo về KTQT theo hướng tiếp cận với thông lệ quốc tế, học hỏi kinh nghiệm các quốc gia phát triển và các hiệp hội nghề nghiệp uy tín về KTQT trên thế giới như: Hiệp hội KTQT Hoa Kỳ (IMA), Hiệp hội KTQT công chứng Anh quốc (CIMA).

Kết luận: Cách mạng công nghiệp 4.0 có tác động rất lớn đến KTQT DN. Với vai trò cung cấp các thông tin kinh tế tài chính phục vụ cho các quyết định của nhà quản lý. KTQT là một bộ phận quan trọng trong bộ máy kế toán cũng như trong việc quản lý điều hành DN. Do vậy, DN cần xây dựng mô hình KTQT phù hợp sẽ đảm bảo tính hiệu quả trong việc cung cấp thông tin KTQT, qua đó góp phần nâng cao hiệu quả trong quản lý và điều hành DN. ■

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2006), Thông tư số 53/2006/TT-BTC “Hướng dẫn áp dụng KTQT trong các DN”.
 2. TS Nguyễn Thị Bích Ngọc, Công nghiệp 4.0 và KTQT môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc Tập đoàn Dầu khí Việt Nam (PVN), Tạp chí Kế toán và Kiểm toán.
 3. Nguyễn Thị Hồng sương, KTQT: Hiện trạng và định hướng triển khai vào DN Việt Nam trong bối cảnh hội nhập TPP, AEC.
-

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CHẤT LƯỢNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN NGHIÊN CỨU TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH TIỀN GIANG VÀ TRÀ VINH

 **Ths. Nguyễn Thị Thanh Thủy - Đại học Trà Vinh**
Ths. Nguyễn Minh Nhã - Đại học Tiền Giang

Tóm tắt: Nghiên cứu này xác định sự ảnh hưởng của các nhân tố đến chất lượng thông tin kế toán quản trị (KTQT) trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Phương pháp phân tích nhân tố khám phá và phân tích hồi quy đa biến, được sử dụng trên 208 quan sát thực tế. Kết quả nghiên cứu cho thấy, có 4 nhân tố ảnh hưởng và tác động tích cực đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Những nhân tố này bao gồm: Phong cách lãnh đạo chuyển đổi, hệ thống thông tin KTQT, hệ thống kiểm soát nội bộ và trình độ nhân viên kế toán.

Từ khoá: Chất lượng thông tin, KTQT, chế biến thủy sản, kiểm soát nội bộ

Abstract: This study identifies the influence of factors on the quality of management accounting information in seafood processing enterprises. Exploratory factor analysis method and multivariate regression analysis was used on 208 observations. The research results show that there are 4 factors having a positive influence on the quality of management accounting information in seafood processing enterprises. These factors include transformational leadership styles, management accounting information systems, internal control systems, and accountant qualifications.

Keywords: Quality of information, management accounting, seafood processing, internal control.

1. Đặt vấn đề

Theo số liệu thống kê sơ bộ của Tổng cục Hải quan trong năm 2017, các doanh nghiệp Việt Nam đã xuất khẩu hơn 8,3 tỷ USD thủy sản các loại, tăng 18% so với kết quả thực hiện trong năm 2016. Với kết quả này, thủy sản là nhóm hàng đứng thứ 6 trong số các nhóm hàng xuất khẩu chính của Việt Nam trong năm 2017.

Thông tin KTQT dùng để phục vụ cho quá trình lập kế hoạch, phân bổ nguồn lực, ra quyết định và cải thiện hoạt động của doanh nghiệp. Mặc dù, thông tin KTQT đóng vai trò rất thiết yếu trong xuyên suốt quá trình hỗ trợ ra quyết định cũng như giải quyết vấn đề, nhưng bản chất của thông tin không bao giờ trung lập, mà ít nhiều bị tác động bởi các nhân tố có nguồn gốc từ con người (Atkinson và cộng sự, 2012). Ngoài ra, thông tin KTQT rất cần thiết và hữu ích cho các doanh nghiệp, là nguồn cung cấp thông tin để giúp nhà quản trị ra các quyết định đúng đắn và kịp thời (Đào Thúy Hà, 2015; Lê Thị Minh Huệ, 2016)

Việc nghiên cứu vận dụng KTQT chi phí trong hoạt động quản lý và điều hành doanh nghiệp là một trong những giải pháp hữu ích, nhằm kiểm soát tốt chi phí, nâng cao chất lượng sản phẩm và tạo lợi thế cho doanh nghiệp chế biến thủy sản. Do đó, chất lượng thông tin KTQT là rất quan trọng đối với các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Vì vậy, nghiên cứu này

tiến hành kiểm định sự ảnh hưởng của các nhân tố đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản.

2. Tổng quan nghiên cứu

Theo Stair và Reynolds (2011), hệ thống thông tin kế toán (HTTTKT) là nơi tập hợp, xử lý dữ liệu để cung cấp các thông tin hữu ích nhằm hỗ trợ các quyết định có liên quan đến khách hàng, nhân viên, nhà cung cấp... Nghiên cứu cho rằng, chất lượng của HTTTKT sẽ ảnh hưởng đến chất lượng của thông tin kế toán (CLTTKT). Hệ thống thông tin KTQT không thể có khả năng đáp ứng được toàn bộ các yêu cầu về thông tin để ra quyết định, những thông tin này có thể phải tìm kiếm từ những nguồn khác, thậm chí là bên ngoài (Smith và cộng sự, 2009).

Cho và cộng sự (2011), Hassan và cộng sự (2012) đã chỉ ra rằng, nhân tố phong cách lãnh đạo chuyển đổi đã có tác động lên sự thành công của việc vận dụng HTTTKT cũng như ảnh hưởng đến CLTTKT. Hassan và cộng sự (2012) cho rằng, nhân tố phong cách lãnh đạo chuyển đổi có tác động lên việc vận dụng hệ thống thông tin KTQT và từ đó tác động gián tiếp đến chất lượng thông tin KTQT.

Theo William và cộng sự (2016), hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB) được thiết kế và chịu ảnh hưởng bởi hội đồng quản trị, ban giám đốc và các nhân viên khác của tổ chức. Một hệ thống KSNB với các chính sách và thủ tục được thiết lập nhằm cung cấp một sự đảm bảo hợp lý cho các hoạt động và chức năng của hệ thống thông tin KTQT (Arens và cộng sự, 2010).

Các nghiên cứu của Salehi và cộng sự (2010), Syler (2003) cho rằng, văn hóa tổ chức là một nhân tố quan trọng, liên quan đến việc tổ chức hệ thống thông tin KTQT trong các doanh nghiệp. Stair và Reynolds (2011) cho biết, cơ cấu của một tổ chức có thể ảnh hưởng đến loại thông tin trong hệ thống thông tin KTQT được sử dụng.

Trần Ngọc Hùng (2017) xác định, có 3 nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT ở các doanh nghiệp Việt Nam, bao gồm phong cách lãnh đạo, trình độ nhân viên kế toán và hệ thống thông tin KTQT. Nguyễn Văn Hải và Vũ Mạnh Chiến (2018) cho rằng, nhân tố thuộc về tổ chức con người, có mức độ ảnh hưởng cao nhất đến chất lượng thông tin KTQT, tiếp theo là các nhân tố xây dựng, tổ chức các quy trình và hướng dẫn sử dụng, tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ, tổ chức dữ liệu, tổ chức lựa chọn và sử dụng phần mềm, tổ chức hạ tầng công nghệ thông tin, các đặc tính thuộc về văn hóa và cơ cấu tổ chức.

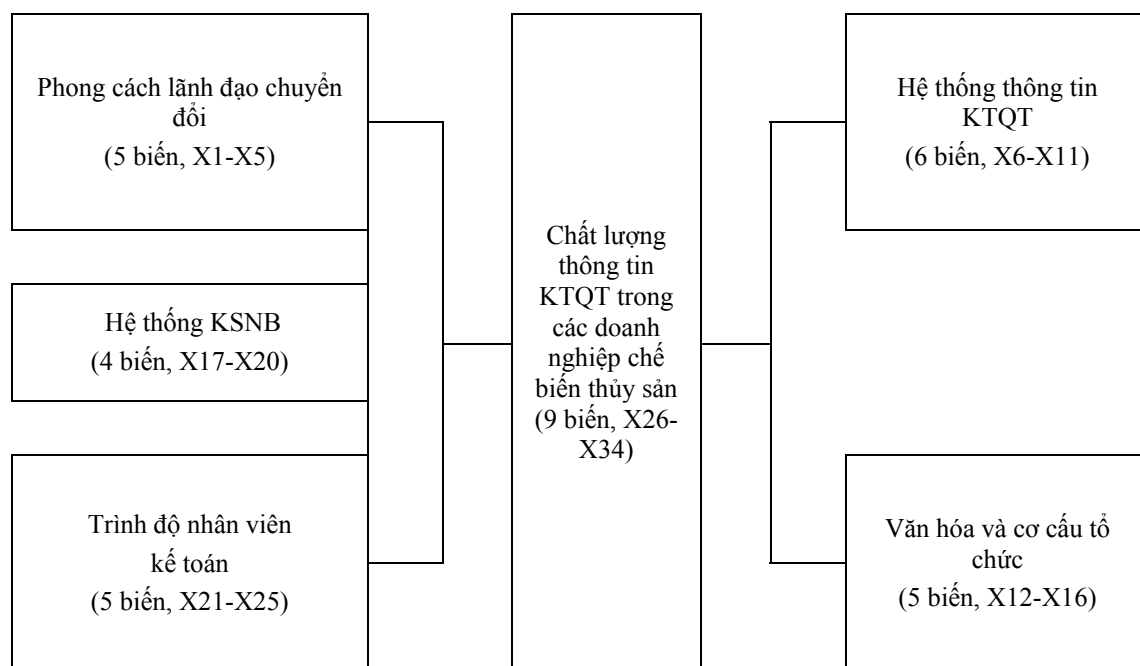
Dựa vào các nghiên cứu của thế giới và Việt Nam, nhóm tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản.

3. Mô hình và phương pháp nghiên cứu

3.1. Mô hình nghiên cứu

Nhóm tác giả xác định có 5 nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Đó là hệ thống thông tin KTQT, phong cách lãnh đạo chuyển đổi, hệ thống KSNB, văn hóa và cơ cấu tổ chức, trình độ nhân viên kế toán. Dựa vào các nghiên cứu liên quan trước đây, nhóm tác giả đã xây dựng 34 tham số (biến quan sát) làm thang đo để đo lường.

Hình 1. Mô hình nghiên cứu đề xuất



Phương trình có dạng như sau:

$$CLTT = \beta_0 + \beta_1 PCLD + \beta_2 HTTT + \beta_3 VHCC + \beta_4 KSNB + \beta_5 TDNV + \varepsilon$$

Trong đó:

CLTT: Chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản; β_0 : Hệ số của mô hình; $\beta_1 \rightarrow \beta_5$: Hệ số hồi quy cho biết mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản; PCLD: Phong cách lãnh đạo chuyên đổi; HTTT: Hệ thống thông tin KTQT; VHCC: Văn hóa và cơ cấu tổ chức; KSNB: Hệ thống KSNB; TDNV: Trình độ nhân viên kế toán; ε : hệ số nhiễu.

3.2. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sơ bộ được thực hiện bằng nghiên cứu định tính với kỹ thuật thảo luận nhóm và phỏng vấn thử. Đối tượng được chọn là kế toán trưởng, kế toán tổng hợp và ban giám đốc của các công ty, doanh nghiệp. Trên cơ sở những thông tin có được, tác giả xây dựng các biến của thang đo và bảng câu hỏi phù hợp với bối cảnh địa phương. Sau khi phát hành thử và lấy ý kiến phản hồi, bảng câu hỏi được hiệu chỉnh và sử dụng cho nghiên cứu chính thức.

Nghiên cứu chính thức được tiến hành theo phương pháp nghiên cứu định lượng. Thang đo Likert 5 mức độ (1: Hoàn toàn không đồng ý đến 5: Hoàn toàn đồng ý) được sử dụng để đo lường giá trị các biến số. Phần mềm SPSS được sử dụng để phân tích kết quả thu thập từ mẫu, gồm các bước: Kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng phân tích Cronbach's

Alpha; Phân tích nhân tố khám phá (EFA) với phương pháp Principal Component và phép quay Varimax; Phân tích hồi quy đa biến bằng phương pháp bình phương nhỏ nhất (OLS).

Để sử dụng được công cụ phân tích EFA thì kích thước mẫu phải lớn. Theo Hair và cộng sự (1998) cho rằng, kích thước mẫu tối thiểu gấp 5 lần tổng biến quan sát ($n \geq 5m$, với m là số biến quan sát trong mô hình). Trong nghiên cứu này, tổng biến quan sát là 34, vậy $n \geq 5 \times 34 = 170$. Thực tế, số liệu được thu thập bằng phương pháp chọn mẫu thuận tiện 220 doanh nghiệp chế biến thủy sản trên địa bàn tỉnh Tiền Giang và Trà Vinh, thông qua việc phỏng vấn trực tiếp hoặc gửi email từ tháng 6/2018 đến tháng 8/2018. Sau khi loại đi các phiếu trả lời không đầy đủ thông tin, kết quả có 208 quan sát hợp lệ được đưa vào phần mềm SPSS để phân tích.

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

4.1. Đánh giá độ tin cậy của thang đo

Nhóm tác giả sử dụng hệ số Cronbach's Alpha để kiểm định thang đo. Hệ số Cronbach's Alpha từ 0.8 đến gần 1 thì thang đo là tốt; từ 0.7 đến gần 0.8 là sử dụng được; từ 0.6 trở lên là có thể sử dụng được trong trường hợp khái niệm đo lường là mới hoặc mới đối với người trả lời trong bối cảnh nghiên cứu. Kết quả trong Bảng 1.

Bảng 1. Hệ số Cronbach's Alpha

STT	Thang đo	Hệ số tương quan biến tổng thấp nhất	Cronbach's Alpha	Ghi chú
1	PCLD	0.363	0.796	
2	HTTT	0.487	0.931	Loại biến X10
3	VHCC	0.562	0.893	
4	KSNB	0.497	0.849	
5	TDNV	0.345	0.800	
6	CLTT	0.329	0.715	

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Các thang đo có hệ số Cronbach's Alpha > 0.7 và hệ số tương quan biến tổng thấp nhất > 0.3 đều đạt yêu cầu để tiếp tục phân tích ở những bước sau. Tóm lại, qua kiểm định Cronbach's Alpha, mô hình có 6 thang đo đảm bảo chất lượng với 33 biến đặc trưng.

4.2. Phân tích các nhân tố và hiệu chỉnh mô hình

Nhóm tác giả tiến hành phân tích nhân tố EFA để kiểm định các biến trong từng thang đo. Phân tích nhân tố EFA là thích hợp cho dữ liệu thực tế khi $0.5 < \text{trị số KMO} < 1$. Mức ý nghĩa của kiểm định Bartlett < 0.05 , các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện. Trị số phương sai tích lũy nhất thiết phải $> 50\%$ thì đạt yêu cầu về mức độ giải thích của các biến quan sát đối với nhân tố.

Thực hiện phân tích nhân tố EFA, các biến quan sát có hệ số tải nhân tố dưới 0.5 lần lượt bị loại bỏ. Kết quả kiểm định Bartlett, chỉ số KMO và trị số phương sai tích lũy của các biến trong thang đo thể hiện ở Bảng 2.

Bảng 2. KMO and Bartlett's Test, Cumulative %

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.740
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4022.065
	Df	210
	Sig.	.000
Cumulative %		75.382

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Theo Bảng 2, chỉ số KMO = 0.740 và giá trị Sig = 0.000, cho thấy phân tích nhân tố khám phá là thích hợp cho dữ liệu thực tế và các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện. Nghiên cứu đã rút trích được 5 nhân tố với phương sai tích lũy đạt được là 75.382%, với các hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0.5.

Như vậy, các nhân tố được rút trích giải thích được 75.382% biến thiên của các biến quan sát. Điều này cho thấy, phân tích nhân tố là phù hợp. Bảng 3, trình bày ma trận các nhân tố đã xoay.

Bảng 3. Rotated Component Matrix^a

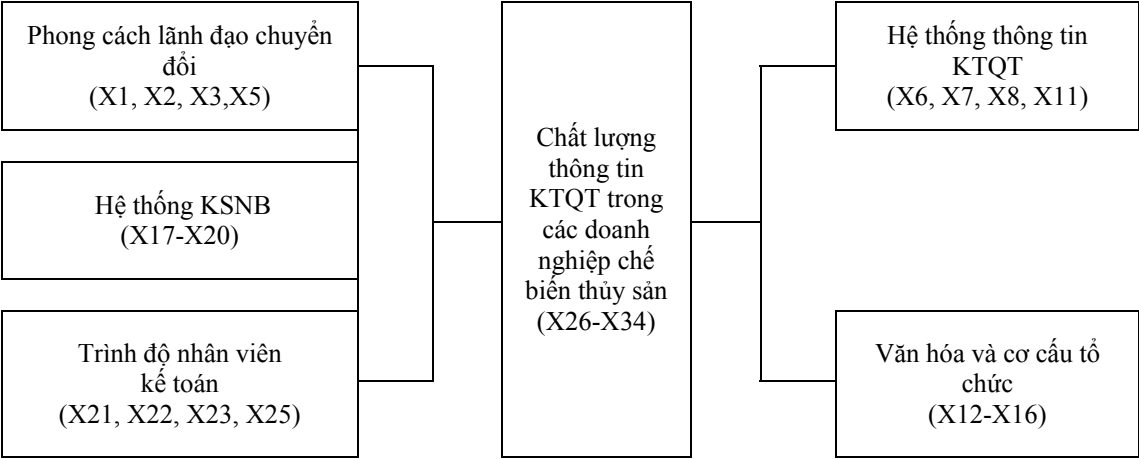
	Component				
	1	2	3	4	5
X1					.867
X2					.768
X3					.906
X5					.700
X6	.970				
X7	.986				
X8	.978				
X11	.981				
X12		.896			
X13		.924			
X14		.701			
X15		.741			
X16		.882			
X17				.928	
X18				.815	
X19				.888	
X20				.674	
X21			.843		
X22			.695		
X23			.883		
X25			.923		
Extraction Method: Principal Component Analysis.					
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.					
a. Rotation converged in 5 iterations.					

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Theo Bảng 3, nghiên cứu rút trích được 5 nhóm nhân tố là hệ thống thông tin KTQT (X6, X7, X8 và X11), văn hóa và cơ cấu tổ chức (X12-X16), trình độ nhân viên kế toán

(X21,X22, X23 và X25), hệ thống KSNB (X17-X20) và phong cách lãnh đạo chuyển đổi (X1, X2, X3 và X5). Từ kết quả phân nhóm nhân tố, mô hình được hiệu chỉnh thể hiện trong Hình 2.

Hình 2. Mô hình nghiên cứu hiệu chỉnh



4.3. Mô hình hồi quy tuyến tính

Phân tích hồi quy nhằm xây dựng mô hình, xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản như thế nào. Các biến độc lập là 5 nhân tố được đo lường bằng số trung bình của các biến quan sát trong mỗi nhân tố, biến phụ thuộc là số trung bình của các biến quan sát về chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản.

Theo kết quả phân tích hồi quy đa biến, hệ số R^2 hiệu chỉnh = 0.720, tức là 72% sự thay đổi của biến phụ thuộc chất lượng thông tin KTQT (CLTT) được giải thích bởi các biến độc lập PCLD, HTTT, VHCC, KSNB, TDNV; còn lại 28% được giải thích bởi các biến ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên. Đây là một tỷ lệ giải thích khá cao, chứng tỏ các thang đo trong mô hình nghiên cứu là phù hợp.

Chỉ số Durbin-Watson (DW) của mô hình nghiên cứu = 1.341, nằm trong khoảng $1 < DW < 3$ và rất gần 2, do đó mô hình không có hiện tượng tự tương quan.

Bảng 4. Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.842 ^a	.738	.720	.23974	1.341
a. Predictors: (Constant). TDNV, VHCC, PCLD, HTTT, KSNB					
b. Dependent Variable: CLTT					

Kết quả kiểm định về mức ý nghĩa thể hiện trong Bảng 5.

Bảng 5. ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	39.735	5	7.947	103.393	.000 ^b
	Residual	14.911	194	.077		
	Total	54.647	199			
a. Dependent Variable: CLTT						
b. Predictors: (Constant), TDNV, VHCC, PCLD, HTTT, KSNB						

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Giá trị $F = 103.393$ với $Sig. = 0.000 < 0.01$, có thể kết luận rằng các biến PCLD, HTTT, VHCC, KSNB, TDNV có tương quan tuyến tính với biến CLTT (độ tin cậy 99%). Kết quả phân tích các hệ số hồi quy của mô hình thể hiện trong Bảng 6.

Bảng 6. Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	.894	.196		4.557	.000		
	PCLD	.074	.022	.125	3.302	.001	.983	1.017
	HTTT	.373	.020	.715	18.844	.000	.978	1.023
	VHCC	-.066	.030	-.082	-2.167	.031	.981	1.019
	KSNB	.163	.047	.133	3.505	.001	.976	1.025
	TDNV	.207	.024	.323	8.485	.000	.971	1.030
a. Dependent Variable: CLTT								

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Các biến PCLD, HTTT, KSNB và TDNV có $Sig. < 0.01$ nên các biến này đều tương quan có ý nghĩa với chất lượng thông tin KTQT (độ tin cậy 99%). Các biến này đều có hệ số phóng đại phương sai (VIF) < 2 , nên không có hiện tượng đa cộng tuyến. Biến VHCC có $Sig. > 0.01$ nên nó không có ý nghĩa về mặt thống kê trong mô hình nghiên cứu.

Các biến PCLD, HTTT, KSNB và TDNV có hệ số $\beta > 0$ nên chúng đều tác động cùng chiều với CLTT. Từ kết quả phân tích, phương trình hồi quy ước lượng các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản:

$$CLTT = 0.894 + 0.125 \cdot PCLD + 0.715 \cdot HTTT + 0.133 \cdot KSNB + 0.323 \cdot TDNV - 0.082 \cdot VHCC + \varepsilon$$

Trong đó các biến PCLD, HTTT, KSNB và TDNV là có ý nghĩa thống kê với mức độ ảnh hưởng lần lượt là 12.5%, 71.5%, 13.3% và 32.3%. Kết quả kiểm định phương sai số dư thể hiện trong Bảng 7.

Bảng 7. Correlations

			ABSRES	PCLD	HTTT	KSNB	TDNV
Spearman's rho	ABSRES	Correlation Coefficient	1.000	-.129	-.267	-.033	.003
		Sig. (2-tailed)	.	.068	.094	.639	.970
		N	208	208	208	208	208
	PCLD	Correlation Coefficient	-.129	1.000	.020	.086	.029
		Sig. (2-tailed)	.068	.	.783	.226	.681
		N	208	208	208	208	208
	HTTT	Correlation Coefficient	-.267	.020	1.000	-.022	.102
		Sig. (2-tailed)	.094	.783	.	.754	.150
		N	208	208	208	208	208
	KSNB	Correlation Coefficient	-.033	.086	-.022	1.000	.083
		Sig. (2-tailed)	.639	.226	.754	.	.245
		N	208	208	208	208	208
	TDNV	Correlation Coefficient	.003	.029	.102	.083	1.000
		Sig. (2-tailed)	.970	.681	.150	.245	.
		N	208	208	208	208	208

Nguồn: Kết quả phân tích SPSS từ số liệu khảo sát, 2018

Theo kết quả kiểm định, các biến PCLD, HTTT, KSNB và TDNV đều có Sig. > 0.05 (theo tương quan hạng Spearman), như vậy mô hình nghiên cứu có phương sai số dư không thay đổi.

Tóm lại, thông qua các hệ số như R^2 hiệu chỉnh = 0.720, Sig.F = 0.000, không có phương sai số dư thay đổi, không có hiện tượng tự tương quan và đa cộng tuyến, nên có thể kết luận mô hình là phù hợp để giải thích các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản.

4.4. Thảo luận

Qua kết quả nghiên cứu cho thấy, các nhân tố hệ thống thông tin KTQT, trình độ nhân viên kế toán, hệ thống KSNB và phong cách lãnh đạo chuyển đổi đều có tác động cùng chiều với chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản theo thứ tự ảnh hưởng giảm dần. Kết quả này là phù hợp với nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2017), Nguyễn Văn Hải và Vũ Mạnh Chiến (2018).

Trong bối cảnh công nghiệp 4.0, xu hướng đầu tư cho công nghệ ngày càng phổ biến. Lựa chọn hệ thống thông tin KTQT phù hợp với nhu cầu và khả năng về chi phí đầu tư là điều mà doanh nghiệp chế biến thủy sản cần xem xét. Các công cụ KTQT hiện đại sẽ là một lợi thế lớn trong quá trình hội nhập cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản.

Các nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn là một nhân tố quan trọng tác động đến chất lượng thông tin KTQT. Hiện nay, các doanh nghiệp chế biến thủy sản quy mô lớn luôn có phòng kế toán chuyên biệt, thường tuyển dụng nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn giúp nâng cao chất lượng thông tin KTQT. Ngược lại, các doanh nghiệp chế biến

thủy sản quy mô nhỏ phải thuê nhân viên kế toán không chắc có đủ trình độ chuyên môn nên chất lượng thông tin KTQT còn nhiều hạn chế.

Nhân tố hệ thống KSNB là nhân tố tác động mạnh thứ ba đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Việc xây dựng hệ thống KSNB hữu hiệu sẽ cung cấp một sự đảm bảo cho các hoạt động và chức năng của hệ thống thông tin KTQT. Từ đó, nâng cao chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp chế biến thủy sản phần lớn có xuất xứ từ hộ kinh doanh gia đình, nên việc vận dụng phong cách lãnh đạo chuyển đổi hoàn toàn khả thi. Việc lãnh đạo truyền cảm hứng, sử dụng ảnh hưởng để kích thích sự phát triển cá nhân, gắn kết cá nhân với tập thể,... sẽ giúp quá trình vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT tốt hơn. Từ đó, nâng cao chất lượng thông tin KTQT để hỗ trợ quá trình ra quyết định trong doanh nghiệp.

5. Kết luận

Kết quả của nghiên cứu này là hoàn chỉnh các thang đo, kiểm định mô hình và xác định được các nhân tố cũng như mức độ ảnh hưởng của chúng đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng có bốn nhân tố ảnh hưởng tích cực đến chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp. Đó là các nhân tố hệ thống thông tin KTQT, trình độ nhân viên kế toán, hệ thống KSNB và phong cách lãnh đạo chuyển đổi.

Nghiên cứu này có một số hạn chế và đó cũng là hướng phát triển cho các nghiên cứu tiếp theo. Theo kết quả nghiên cứu, nhân tố văn hóa và cơ cấu tổ chức không có ý nghĩa về mặt thống kê, các nhân tố trong mô hình chỉ giải thích được 72% chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản. Như vậy, vẫn còn các nhân tố khác không được nghiên cứu tác động đến 28% mà các nghiên cứu tiếp theo có thể phát triển. Phạm vi của nghiên cứu chỉ là các doanh nghiệp chế biến thủy sản trên địa bàn tỉnh Tiền Giang và Trà Vinh với 208 quan sát. Các nghiên cứu tiếp theo có thể tăng kích thước mẫu hoặc mở rộng phạm vi nghiên cứu cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản trong cả nước. ■

Tài liệu tham khảo

- A.A. Atkinson, Thorne and Hilton (2012). *Management Accounting: information for creating and managing value 5th edition*. McGraw-Hill Irwin.
- Arens A., Best P., Shailer G., Fiedler B., Elder R. and Beasley M. (2010). *Auditing, assurance services and ethics in Australia: an integrated approach*. Pearson Education Australia.
- Cho J., I. Park and Michel J. W. (2011). How does leadership affect information systems success? The role of transformational leadership. *Informational Management*, Vol. 48 (7): 270-277.
- Đào Thúy Hà (2015). Hoàn thiện KTQT chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam. Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh Tế Quốc Dân, Hà Nội.
- Hassan S., Jati M. K. K and Lazan A. M. (2012). Transformational leadership and the use of management accounting information system in airlines industry. *The proceeding 2012 of IEEE Symposium, Humanities, Science and Management Research, IEEE Kuala Lumpur Malaysia*.
- L. Smith, Th. Hellen and Hilton R. W. (2009). *Management Accounting: Information for creating and managing value 5th edition*. McGraw-Hill Irwin.
- Lê Thị Minh Huệ (2016). Hoàn thiện hệ thống KTQT chi phí trong các doanh nghiệp mía đường trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa. Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính, Hà Nội.

Nguyễn Văn Hải và Vũ Mạnh Chiến (2018). Các nhân tố tổ chức tác động tới chất lượng thông tin KTQT chi phí trong các doanh nghiệp da giày Việt Nam. *Kỷ yếu hội thảo quốc gia: Nghiên cứu và đào tạo kế toán, kiểm toán*, trang 183-200. Trường ĐH công nghiệp Hà Nội.

Salehi M., Rostami V. And Mogadam A. (2010). Usefulness of accounting information system in emerging economy: Empirical evidence of Iran. *International Journal of Economics and Finance*, 2(2): 186-195.

Stair, R. M. and Reynolds, G. W. (2011). *Principles of Information Systems* 10th edition. Course Technology, USA.

Syler R. A. (2003). *Exploring the fit of organizational culture traits and information technology infrastructure flexibility: A partial least squares latent variable modeling approach*.

William Jr. M., Glover S. And Prawitt D. (2016). *Auditing and assurance services: A systematic approach*. McGraw-Hill Education.

Trần Ngọc Hùng (2017). Giải pháp nâng cao chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp Việt Nam. *Kỷ yếu hội thảo khoa học: Kế toán-kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0*, trang 453-462. Trường ĐH Quy Nhơn.

ẢNH HƯỞNG CỦA HỆ THỐNG HOẠCH ĐỊNH NGUỒN LỰC DOANH NGHIỆP ĐẾN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ THE EFFECT OF ENTERPRISE RESOURCE PLANNING ON MANAGERIAL ACCOUNTING

 **Ths. NCS. Nguyễn Vĩnh Khương - Trường Đại học Kinh tế - Luật - ĐHQG TP.HCM**
Ths.NCS. Nguyễn Thị Xuân Vy - Trường Đại học Sài Gòn

Tóm tắt: Nhiệm vụ của kế toán quản trị (KTQT) ngày nay đang phát triển từ việc báo cáo dựa trên số liệu quá khứ, đo lường kết quả hoạt động của tổ chức và cung cấp thông tin liên quan để hỗ trợ việc ra quyết định. Các hệ thống thông tin doanh nghiệp (DN) như các hệ thống lập kế hoạch nguồn lực DN (ERP) cung cấp cho KTQT khả năng lưu trữ dữ liệu mở rộng và tăng cường khả năng phân tích. Bài viết nhằm mục đích, phân tích ảnh hưởng của phân tích dữ liệu và hệ thống hoạch định nguồn lực đến KTQT. Từ đó, làm cơ sở cho các nghiên cứu tương lai khi KTQT về mặt bản chất và phạm vi hiện nay vẫn chủ yếu sử dụng phân tích mô tả, rất ít sử dụng phân tích dự đoán.

Từ khóa: Hệ thống hoạch định nguồn lực DN; KTQT.

Abstract: The nature of management accountants' responsibility is evolving from merely reporting aggregated historical value to also including organizational performance measurement and providing management with decision related information. Corporate information systems such as enterprise resource planning (ERP) systems have provided management accountants with both expanded data storage power and enhanced computational power. The paper aims to analyze the impact of data analysis and ERP on management accounting. Hence, as the basis for future studies when management accounting in nature and scope today is still mainly used descriptive analytics, very little use of predictive analytics.

Key words: Enterprise resource planning; Managerial accounting.

1. Giới thiệu

Từ khi xuất hiện đến nay, vai trò của KTQT đã thay đổi một cách đáng kể. Phục vụ mục đích hỗ trợ và tham gia vào việc ra quyết định cho nhà quản lý, KTQT hiện đại hoạt động từ bốn khía cạnh: tham gia vào việc quản trị chi phí chiến lược để đạt được các mục tiêu dài hạn, thực hiện quản trị và kiểm soát hoạt động đối với kết quả hoạt động DN, lập kế hoạch cho chi phí hoạt động nội bộ và tham gia lập báo cáo tài chính (Brands, 2015). Khi tình hình kinh doanh cạnh tranh tăng dần theo hướng phát triển công nghệ, phạm vi KTQT cũng đã mở rộng từ báo cáo dựa trên giá trị quá khứ sang báo cáo dựa trên thời gian thực và báo cáo dự báo (Cokins, 2013).

Trong khi hệ thống DN nâng cao tính hữu hiệu và hiệu quả của KTQT, các nghiên cứu chỉ ra rằng, các kỹ thuật quản trị vẫn không thay đổi đáng kể (Granlund và Malmi, 2002; Scapens và Jazayeri, 2003). Lập luận rằng, các nguyên tắc và tiêu chuẩn KTQT được các tổ chức sử dụng trước khi thực hiện các hệ thống DN không thay đổi. Để cung cấp thông tin

thích hợp và có giá trị hơn cho quản trị trong môi trường kinh doanh sử dụng công nghệ thông tin hiện đại, KTQT phải sử dụng được tất cả các chức năng của hệ thống DN (ví dụ: mô tả, dự đoán và phân tích dữ liệu từ nguồn dữ liệu lớn từ cả nguồn nội bộ lẫn bên ngoài và thông tin tài chính và phi tài chính) thay vì xem xét hệ thống chỉ đơn giản là việc vận hành hệ thống máy tính cỡ lớn hơn.

Mục đích của bài báo này là thảo luận về tác động tiềm ẩn của hệ thống DN và phân tích dữ liệu đến KTQT. Bài viết dựa trên các nghiên cứu tác động của phân tích dữ liệu đối với KTQT (Nielsen, 2015, Silvi và cộng sự, 2010) và các nghiên cứu về sử dụng phân tích dữ liệu để đo lường kết quả hoạt động của DN trong môi trường có hệ thống hoạch định nguồn lực (Nielsen và cộng sự, 2014).

2. Sự thay đổi vai trò của KTQT trong DN

Phát triển từ cách tiếp cận truyền thống về phân tích dựa trên tình hình tài chính và kiểm soát ngân sách để hỗ trợ ra quyết định, KTQT hiện đại bao gồm cách tiếp cận mang tính chiến lược hơn nhấn mạnh việc xác định, đo lường và quản trị về các tiêu thức phân bổ cho tình hình tài chính và hoạt động nhằm tạo ra giá trị cho cổ đông (Ittner và Larcker, 2001). Mục tiêu của KTQT là cung cấp cho các nhà quản lý thông tin về hoạt động và thông tin quản trị, tài chính. KTQT đóng vai trò tham gia vào việc quản trị chi phí chiến lược để đạt được các mục tiêu dài hạn; thực hiện kiểm soát hoạt động và quản trị nhằm đo lường kết quả hoạt động của DN; hoạch định cho chi phí hoạt động nội bộ và tham gia lập báo cáo tài chính (Brands, 2015). Để hỗ trợ vai trò này, nghĩa vụ chính của KTQT có thể được phân loại thành (1) lập báo cáo tài chính; (2) đo lường kết quả hoạt động của công ty và (3) cung cấp thông tin thích hợp để hỗ trợ ra quyết định (Cokins, 2013).

Với hệ thống ERP và các công cụ phân tích dữ liệu mạnh mẽ cung cấp cho DN khả năng giải thích và phân tích nhiều dạng dữ liệu khác nhau (như nội bộ / bên ngoài, cấu trúc/không có cấu trúc và tài chính/phi tài chính), điều quan trọng là KTQT phải thay đổi trách nhiệm của mình để tạo được lợi thế cạnh tranh cho DN (Nielsen, 2015). Trong việc lập báo cáo tài chính, KTQT sử dụng các số liệu quá khứ để báo cáo tình hình tài chính của công ty. Tuy nhiên, trong môi trường kinh doanh đòi hỏi nhiều thông tin kịp thời và thích hợp hơn, báo cáo tài chính thường không phải là nguồn thông tin lý tưởng cho việc hỗ trợ ra quyết định cho ban quản trị vì thông tin đã lạc hậu, báo cáo các sự kiện trong quá khứ chứ không cung cấp các dữ liệu cần thiết về tương lai cho việc điều hành. Các KTQT hiện đại hỗ trợ nhà quản lý đo lường kết quả hoạt động từ dữ liệu nội bộ và cung cấp thông tin thích hợp hỗ trợ ra quyết định từ cả dữ liệu nội bộ và dữ liệu bên ngoài. KTQT không chỉ cung cấp các báo cáo mô tả để trả lời các câu hỏi về các sự kiện trước đó mà cũng cần đưa ra các dự đoán bao gồm kết quả cho sự kiện không chắc chắn và rủi ro (Nielsen, 2015).

Để thực hiện được những nhiệm vụ đầy thách thức này, giúp DN tăng khả năng cạnh tranh, KTQT hiện nay có thể sử dụng các công cụ phân tích dữ liệu để hỗ trợ các đề xuất để hỗ trợ các nhà quản lý ra quyết định nhằm giảm đi sự không chắc chắn. Ví dụ, mô hình tối ưu hóa có thể cho phép các kế toán trong công ty sản xuất lựa chọn giữa các nhà cung cấp nguyên liệu khác nhau có thể giảm chi phí và tăng doanh thu (Taleizadeh và cộng sự, 2015). Điều này cho thấy KTQT viên phải vượt qua ranh giới của KTQT và cộng tác với cá nhân không thuộc lĩnh vực kế toán để giải quyết các vấn đề thực tế (Birnberg, 2009). Cokins (2013)

đưa ra bảy xu hướng xảy ra trong KTQT trong thời gian gần đây: (1) mở rộng từ phân tích lợi nhuận sản phẩm sang phân tích lợi nhuận kênh phân phối và khách hàng; (2) mở rộng vai trò của KTQT trong quản trị kết quả hoạt động DN (EPM); (3) gia tăng các thông tin dự đoán từ KTQT; (4) phân tích dữ liệu dùng các phương pháp EPM; (5) cải tiến phương pháp KTQT hiện có; (6) quản trị công nghệ thông tin và các dịch vụ chia sẻ như là lĩnh vực kinh doanh; (7) nhu cầu về kỹ năng và năng lực tốt hơn về quản trị chi phí hành vi. Tóm lại, KTQT đã mở rộng phạm vi từ các báo cáo tài chính truyền thống đến đo lường kết quả và ra quyết định chiến lược. Cụ thể, KTQT đã mở rộng trọng tâm truyền thống bao gồm xác định các tiêu thức phân bổ về kết quả tài chính, cả trong và ngoài. Các số liệu và phương pháp phi tài chính mới và cách mạng công nghệ thông tin đã được bổ sung vào các chức năng KTQT với một tác động vẫn đang được các nhà nghiên cứu và nhà thực hành khai phá (Silvi và cộng sự, 2010).

3. Hệ thống hoạch định nguồn lực DN tác động đến KTQT

Hệ thống hoạch định nguồn lực DN (Enterprise Resource Planning) là hệ thống thông tin tổng hợp và tổ chức có khả năng quản lý và điều phối tất cả các nguồn lực, thông tin và chức năng của DN từ các kho dữ liệu được chia sẻ (Kallunki và cộng sự, 2011). Vì hệ thống ERP có thể tích hợp các thông tin DN dựa trên giao dịch vào cơ sở dữ liệu trung tâm và cho phép thu thập thông tin từ các đơn vị tổ chức khác nhau (Dechow và Mouritsen, 2005), có thể nâng cao năng lực cho KTQT để thực hiện các vai trò nói trên bằng cách cung cấp quyền truy cập vào dữ liệu hoạt động thích hợp và thời gian thực trong việc hỗ trợ ra quyết định và kiểm soát.

Nghiên cứu ban đầu cho thấy, hệ thống ERP có tác động hạn chế đến KTQT (Granlund và Malmi, 2002). Một trong những lý do là việc triển khai các hệ thống ERP tập trung vào việc nâng cao tính hiệu quả của quá trình báo cáo tài chính và không thay đổi bản chất của quá trình đó, mặc dù có thể đạt được sự thay đổi thông qua việc thiết kế và thực hiện một hệ thống hoạt động tích hợp của toàn bộ tổ chức (Sangster và cộng sự, 2009). Nghĩa là các KTQT viên coi hệ thống ERP là một công cụ mạnh mẽ để tạo ra báo cáo và bỏ qua tiềm năng trong kiểm soát quá trình và phân tích hoạt động của công ty.

Để thực hiện thành công ERP, Grabski và cộng sự (2009) chỉ ra rằng, bản chất của vai trò KTQT nên được thay đổi đột ngột, theo đó KTQT trở thành một cố vấn kinh doanh, những người có những bước đi tiên phong để hỗ trợ các nhà quản lý và người ra quyết định. Cụ thể, mô tả mối quan hệ tương tác giữa các hệ thống ERP và KTQT như sau (Grabski và cộng sự, 2009):

1. Khi KTQT viên tham gia vào việc triển khai hệ thống ERP, có nhiều khả năng triển khai sẽ thành công.

2. Ảnh hưởng của hệ thống ERP đối với vai trò của KTQT có liên quan đến sự thành công về nhận thức của việc triển khai hệ thống, với việc triển khai thành công hơn thể hiện những thay đổi sâu sắc hơn trong vai trò.

3. Trong khi tất cả các triển khai ERP đều dẫn đến những thay đổi trong các nhiệm vụ của các KTQT, việc thực hiện thành công hệ thống ERP dẫn đến sự thay đổi đáng kể trong nhiệm vụ của KTQT, trở thành các đối tác kinh doanh không chỉ là các nhà cung cấp dữ liệu.

4. Kết quả triển khai ERP thành công dẫn đến tăng chất lượng dữ liệu và chất lượng của việc ra quyết định và bổ sung thời gian cho KTQT để tham gia vào các hoạt động tăng thêm giá trị chứ không phải là các hoạt động ghi chép và báo cáo thông tin.

5. KTQT trong môi trường ERP cần sự hiểu biết sâu sắc về lĩnh vực kinh doanh và quy trình kinh doanh, kỹ năng giao tiếp, kỹ năng lãnh đạo, kỹ năng ra quyết định, kỹ năng phân tích, kỹ năng lập kế hoạch và kỹ năng mang tính kỹ thuật.

6. Vai trò của KTQT trong môi trường ERP là nhà tư vấn kinh doanh cho ban lãnh đạo cao hơn vai trò của KTQT truyền thống.

Hơn nữa, Scapens và Jazayeri (2003) đề xuất rằng, với khả năng của các hệ thống ERP, các KTQT viên có thể báo cáo nhiều hơn về khả năng dự đoán thông tin và cung cấp hỗ trợ trực tiếp hơn cho các nhà quản lý kinh doanh với tin học hoá nhiều nhiệm vụ kế toán truyền thống. Đối với các KTQT viên để có thể cung cấp nhiều báo cáo mang tính dự đoán hơn, dữ liệu có sẵn để hỗ trợ các phân tích như vậy có thể cần phải đa dạng và phóng to hơn - nghĩa là dữ liệu lớn.

Phân tích dữ liệu có thể được thực hiện để hỗ trợ KTQT trong cả ba khía cạnh của KTQT. Đối với mục đích báo cáo tài chính, loại phân tích dữ liệu phù hợp nhất là phân tích mô tả làm rõ “bức tranh” tình hình tài chính của DN. Trong lĩnh vực đo lường kết quả hoạt động, các KTQT có thể sử dụng các công cụ phân tích dự đoán, có thể sử dụng thuật toán học máy (machine learning algorithms) với các đầu vào từ phân tích mô tả để cung cấp dự đoán về kết quả hoạt động của DN trong tương lai. Với kết quả từ cả việc tính toán chi phí và đo lường kết quả hoạt động, phân tích đề xuất được kết hợp vào việc lập kế hoạch và ra quyết định để cung cấp thông tin về giải pháp tối ưu hóa cho các nhà quản lý trong việc ra quyết định. Với tư cách là nguồn dữ liệu cho việc phân tích dữ liệu, dữ liệu lớn bao gồm cả dữ liệu nội bộ và dữ liệu bên ngoài. Dữ liệu nội bộ thể hiện dữ liệu thu thập được bên trong DN. Loại dữ liệu này thường có cấu trúc và quen thuộc với các KTQT. Mặt khác, dữ liệu bên ngoài đại diện cho dữ liệu được thu thập từ các nguồn bên ngoài DN, chẳng hạn như tin tức, phương tiện truyền thông xã hội hoặc Internet of Things (IoT). Thông thường, dữ liệu bên ngoài là dữ liệu phi cấu trúc chỉ có thể cung cấp thông tin sau khi được xử lý bởi các công cụ phân tích.

4. Phân tích dữ liệu tác động đến KTQT

Các ứng dụng phân tích dữ liệu trong KTQT tập trung vào các lĩnh vực chính như quản trị chi phí, quản trị tài sản, và lập dự toán.

Quản trị chi phí: Khai phá dữ liệu đã được áp dụng trong lĩnh vực quản trị chi phí ở nhiều cấp độ khác nhau: thiết bị, quy trình, xây dựng, sản phẩm và dự án. Ở mức thiết bị, khai phá dữ liệu đã được sử dụng để ước tính chi phí sản xuất thiết bị (Chou và cộng sự, 2010; Chou và cộng sự, 2011) để nâng cao tính chính xác của việc kiểm tra và sửa chữa thiết bị (Chou và Tsai, 2012) Ước tính chi phí thay thế thiết bị (Dessureault và Benito, 2012). Việc ứng dụng khai phá dữ liệu vào lĩnh vực quản trị chi phí đã cho thấy nhiều điểm mạnh và điểm yếu. Các điểm mạnh bao gồm phương pháp tiếp cận biện pháp đúng đắn (Chou và cộng sự, 2010), sử dụng mô hình hỗn hợp (Chou và cộng sự, 2011; Kostakis và cộng sự, 2008) và làm nổi bật tầm quan trọng về sự hiểu biết về dữ liệu (Dessureault và Benito, 2012). Điểm yếu bao gồm một phạm vi rất hạn chế và quy mô mẫu nghiên cứu (Chou và cộng sự, 2011; Chou và Tsai, 2012), cũng như sử dụng các biến số hạn chế (Dessureault và Benito, 2012), hoặc dữ

liệu mô phỏng (Kostakis và cộng sự, 2008). Ở cấp độ quy trình tại DN, khai phá dữ liệu đã được sử dụng để xác định chi phí các tiêu thức phân bổ chi phí dựa trên hoạt động và cải tiến quy trình sản xuất (Kostakis và cộng sự, 2008; Liu và cộng sự, 2012), cũng như ra quyết định định giá nội bộ (Kirsch và cộng sự, 1991). Ở cấp độ xây dựng, các tác giả (Yu và cộng sự, 2006, Shi và Li, 2008, Migliaccio và cộng sự, 2011, Vouk và cộng sự, 2011) tập trung vào ứng dụng khai phá dữ liệu để quản lý chi phí xây dựng, tạo ra một mạng lưới thần kinh đơn giản, nhanh chóng và chính xác về chi phí tổng thể hoặc đơn vị xây dựng, vận hành và bảo trì. Một số nghiên cứu này không thể nhân rộng được vì các biến được sử dụng không được xác định cụ thể (Yu và cộng sự, 2006) và một số không được tích hợp vào các hệ thống hoạt động hiện tại (Shi và Li, 2008).

Quản trị tài sản: cụ thể là quản trị hàng tồn kho, bao gồm phân loại hàng tồn kho, chi phí, tối ưu hóa và kiểm soát là yếu tố chính ảnh hưởng đến khả năng cạnh tranh của công ty. Trong lĩnh vực kiểm soát hàng tồn kho, mạng nơ-ron được sử dụng để tối ưu hóa mức tồn kho (Bansal và cộng sự, 1998; Reyes-Aldasoro và cộng sự, 1999). Báo cáo giảm 50% chi phí hàng tồn kho (từ trên một tỷ đô la sang khoảng một nửa tỷ đô la) trong khi vẫn duy trì mức độ đáp ứng giống như nhu cầu của một khách hàng. Ngoài ra, các bài báo này mô tả việc sử dụng các kỹ thuật thống kê truyền thống để giúp xác định kiểu mạng thần kinh tốt nhất cho một ứng dụng cụ thể. Để quản lý tốt hơn hàng tồn kho, nhiều kỹ thuật khai phá dữ liệu đã được sử dụng, bao gồm các cây quyết định (Braglia và cộng sự, 2004), mạng thần kinh mờ (Li và Kuo, 2008) và các giải thuật di truyền (Zeng và cộng sự, 2006). Những nghiên cứu này báo cáo các quy trình quản lý cải tiến và hệ quả là làm giảm chi phí lưu giữ hàng tồn kho bằng cách sử dụng các mô hình khai phá dữ liệu hỗn hợp, bao gồm kết hợp các hệ thống mờ và mạng nơ-ron, tích hợp mạng nơ-ron, quy trình phân tích và các giải thuật di truyền.

Dự toán: Chou (2009) và Tang (2009) đã phát triển một hệ thống dựa trên wb và dựa trên tình huống để lập dự toán chi phí nhanh nhất để hỗ trợ các nhà quản lý ra quyết định trong việc kiểm tra dự án và áp dụng phương pháp tập mờ cho việc ra quyết định để cải thiện quyết định ngân sách. Trong lĩnh vực quản lý doanh thu, Ragothaman và Lavin (2008) đã sử dụng các mạng thần kinh để hạn chế các thực tiễn nhận biết doanh thu không đúng cách bằng cách dự đoán các DN sẽ làm tăng doanh thu. Kết quả nghiên cứu cho thấy, mô hình mạng thần kinh có sức mạnh dự đoán cao hơn để dự đoán doanh thu cải thiện doanh thu so với mô hình phân tích phân tác (MDA) và Logit; Mặc dù các mô hình Logit và MDA dự đoán các mô hình hàng bán trả lại tốt hơn.

5. Kết luận

Với sự phát triển của các hệ thống DN cung cấp cho các KTQT quyền truy cập vào nhiều dữ liệu hơn và các loại dữ liệu, lưu trữ dữ liệu lớn hơn, và sức mạnh tính toán tốt hơn, các hệ thống DN kết hợp dữ liệu bổ sung này giờ đây có thể sử dụng kỹ thuật phân tích dữ liệu để trả lời các câu hỏi bao gồm: Phân tích mô tả, điều gì sẽ xảy ra (phân tích tiên đoán), và giải pháp tối ưu là gì (phân tích đề xuất). Tuy nhiên, các nghiên cứu cho thấy bản chất và phạm vi của KTQT chưa phát triển để tận dụng những kỹ thuật này (Sangster và cộng sự, 2009). Tình huống này không phải là vấn đề duy nhất đối với KTQT - theo Gartner (2016), câu hỏi đặt ra cho các DN đã đầu tư vào dữ liệu lớn là tìm xem chính xác các giá trị được tạo ra hoặc thông tin từ dữ liệu này. ■

Tài liệu tham khảo

- Basu, A., 2013. Five pillars of prescriptive analytics success. *Anal. Mag.* 8–12.
- Bertsimas, D., Kallus, N., 2014. From predictive to prescriptive analytics. *ArXiv Preprint arXiv 1402, 5481*.
- Birnberg, J.G., 2009. The case for post-modern management accounting: thinking outside the box. *J. Manag. Account. Res.* 21 (1), 3–18.
- Brands, K., 2015. *Business Analytics: Transforming the Role of Management Accountants*.
- Cokins, G., 2013. Top 7 trends in management accounting. *Strateg. Financ.* 95 (6), 21–30.
- Chae, B.K., Yang, C., Olson, D., Sheu, C., 2014. The impact of advanced analytics and data accuracy on operational performance: a contingent resource based theory (RBT) perspective. *Decis. Support. Syst.* 59, 119–126.
- Chou, J.S., Cheng, M.Y., Wu, Y.W., Tai, Y., 2011. Predicting high-tech equipment fabrication cost with a novel evolutionary SVM inference model. *Expert Syst. Appl.* 38 (7), 8571–8579.
- Chou, J.S., Tsai, C.F., 2012. Preliminary cost estimates for thin-film transistor liquid-crystal display inspection and repair equipment: a hybrid hierarchical approach. *Comput. Ind. Eng.* 62(2), 661–669.
- Davenport, T., 2014. *Big Data at Work: Dispelling the myths, Uncovering the Opportunities*. Harvard Business Review Press.
- Dechow, N., Mouritsen, J., 2005. Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Acc. Organ. Soc.* 30 (7), 691–733.
- Granlund, M., Malmi, T., 2002. Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Manag. Account. Res.* 13 (3), 299–321.
- Gri n, P.A., Wright, A.M., 2015. Commentaries on big data's importance for accounting and auditing. *Account. Horiz.* 29 (2), 377–379.
- Holsapple, C., Lee-Post, A., Pakath, R., 2014. A unified foundation for business analytics. *Decis. Support. Syst.* 64, 130–141.
- IBM, 2013. *Descriptive, predictive, prescriptive: transforming asset and facilities management with analytics*. In: *Thought Leadership White Paper*, (October 2013).
- Ittner, C.D., Larcker, D.F., 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *J. Account. Econ.* 32 (1), 349–410.
- Kloptchenko, A., Eklund, T., Karlsson, J., Back, B., Vanharanta, H., Visa, A., 2004. Combining data and text mining techniques for analyzing financial reports. *Intelligent*
- Li, S.G., Kuo, X., 2008. The inventory management system for automobile spare parts in a central warehouse. *Expert Syst. Appl.* 34 (2), 1144–1153.
- Nielsen, E.H., Nielsen, E.H., Jacobsen, A., Pedersen, L.B., 2014. Management accounting and business analytics. *Dan. J. Manag. Bus.* 78 (3-4), 31–44.
- Nielsen, S., 2015. *The Impact of Business Analytics on Management Accounting*. (Available at SSRN 2616363)
- Silvi, R., Moeller, K., Schlaefke, M., 2010. *Performance Management Analytics—The Next Extension in Managerial Accounting*. (Available at SSRN 1656486).
- Scapens, R.W., Jazayeri, M., 2003. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *Eur. Account. Rev.* 12 (1), 201–233.
- Systems in Accounting, Finance and Management* 12 (1), 29–41.

KẾ TOÁN CHI PHÍ DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG - MỘT SỐ HÀM Ý KHI ÁP DỤNG VÀO CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC CÔNG LẬP TỰ CHỦ TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM

 **Vũ Kiến Phúc - Trường Cao Đẳng Kinh tế - Tài chính Vĩnh Long**

Tóm tắt: Trong các trường đại học công lập (ĐHCL) hiện đại, các nhà quản lý được kỳ vọng sẽ kiểm soát chi phí một cách hiệu quả trong khi liên tục tạo giáo dục có chất lượng cao (Amir và cộng sự, 2012). Đặc biệt, các trường ĐHCL tự chủ tài chính càng có nhu cầu phát triển một hệ thống chi phí, để cho phép họ hiểu rõ mọi chi phí phát sinh tại đơn vị. Điều này có thể đạt được, thông qua việc áp dụng phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động (phương pháp ABC) (Oseifuah, 2014). Mặc dù vẫn còn nhiều thách thức trong việc thực hiện phương pháp ABC, phương pháp này vẫn được xem là một mô hình quản lý chi phí hiệu quả để xác định chi phí; đánh giá hiệu quả tài chính (Yereli, 2009) và phù hợp để áp dụng vào các trường đại học (Coy và Goh, 1995; Maelah và cộng sự, 2011; Hashim, 2014).

Từ khóa: Kế toán chi phí dựa trên hoạt động; ĐHCL; Tự chủ tài chính.

Abstract: In modern public universities which the leaders are expected to control costs effectively while continuously producing high quality education (Amir et al, 2012). Especially, there is a need for the financial autonomy universities to develop a costing system to enable them to understand their own costs. This can be achieved by applying activity-based costing (ABC) method (Oseifuah, 2014). Despite the challenges in implementing ABC, this kind of method is still considered as an effective cost management model that determines costs; evaluates financial performance (Yereli, 2009) and is suitable for applying to universities (Coy & Goh, 1995; Maelah et al, 2011; Hashim, 2014).

Keywords: Activity-based costing; Public university; Financial autonomy.

1. Đặt vấn đề

Các doanh nghiệp (DN) kinh doanh và các tổ chức dịch vụ công là cơ quan của xã hội không tồn tại vì lợi ích riêng của đơn vị mà thực hiện một mục đích chung của xã hội, cụ thể là thỏa mãn nhu cầu của xã hội và của cộng đồng (Drucker, 1986). Để đạt được các mục tiêu trên, các nhà quản lý của các tổ chức này phải lập kế hoạch, kiểm soát và đưa ra các quyết định phù hợp trong việc sử dụng các nguồn lực được giao. Một yếu tố quan trọng của việc ra quyết định hiệu quả là dựa trên thông tin đáng tin cậy. Điều này có thể đạt được bằng cách sử dụng phương pháp ABC (Oseifuah, 2014). Theo Turney (1989), phương pháp ABC có thể thay đổi toàn diện cách thức những nhà quản lý ra quyết định về cơ cấu sản phẩm, giá cả sản phẩm và đánh giá công nghệ mới. Phương pháp ABC được đánh giá là mang lại nhiều hiệu quả trong hai tình huống: Các tổ chức có chi phí gián tiếp và chi phí hỗ trợ lớn (Krumwiede, 1998a; Beckervà cộng sự, 2010) và các tổ chức có nhiều sản phẩm, khách hàng và quy trình (Cooper, 1988a, 1988b; Groot, 1999). Đồng thời, phương pháp ABC được đánh giá là một phương pháp phù hợp để áp dụng vào các trường đại học (Coy và Goh, 1995; Maelah và cộng

sự, 2011; Hashim, 2014) vì việc ứng dụng phương pháp ABC sẽ giúp (i) Cung cấp đầy đủ thông tin chi phí; (ii) Phân phối tốt hơn các nguồn lực khan hiếm; (iii) Kết hợp khóa học và chương trình tốt hơn; (iv) Kiểm soát chi phí tốt hơn (Tatikonda và Tatikonda, 2001).

Hiện nay, nhiều trường ĐHCL tự chủ tài chính đang chịu áp lực lớn để tìm cách thay thế nguồn tài trợ cho các hoạt động của đơn vị. Để đưa ra thông tin chi phí chính xác cho các kết quả đầu ra của trường đại học không còn là lựa chọn nữa mà là một điều cần thiết. Phương pháp ABC được thiết kế để khắc phục sự thiếu sót của các hệ thống chi phí truyền thống. Mục đích ban đầu của phương pháp ABC là, cung cấp phân bổ chi phí hợp lý và chính xác. Theo đó, phương pháp ABC tập trung sự chú ý vào chi phí gián tiếp để xác định cách thích hợp nhất để phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng chi phí. Vì ở các trường đại học, mọi chi phí đều là chi phí gián tiếp, đó là lý do cho việc triển khai phương pháp ABC (Lutitsky và Dragija, 2012). Bên cạnh đó, phương pháp ABC cải thiện khả năng trình bày thông tin, cho phép nhà quản lý các trường ĐHCL hiểu được mối liên hệ giữa chi phí và hoạt động, đồng thời, xác định được các hoạt động tạo ra giá trị gia tăng và các hoạt động không gia tăng giá trị. Thế nên, phương pháp này cũng cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn để giúp ban quản lý đưa ra quyết định sáng suốt hơn.

2. Vận dụng phương pháp ABC tại các trường ĐHCL

Vận dụng phương pháp ABC tại các trường ĐHCL

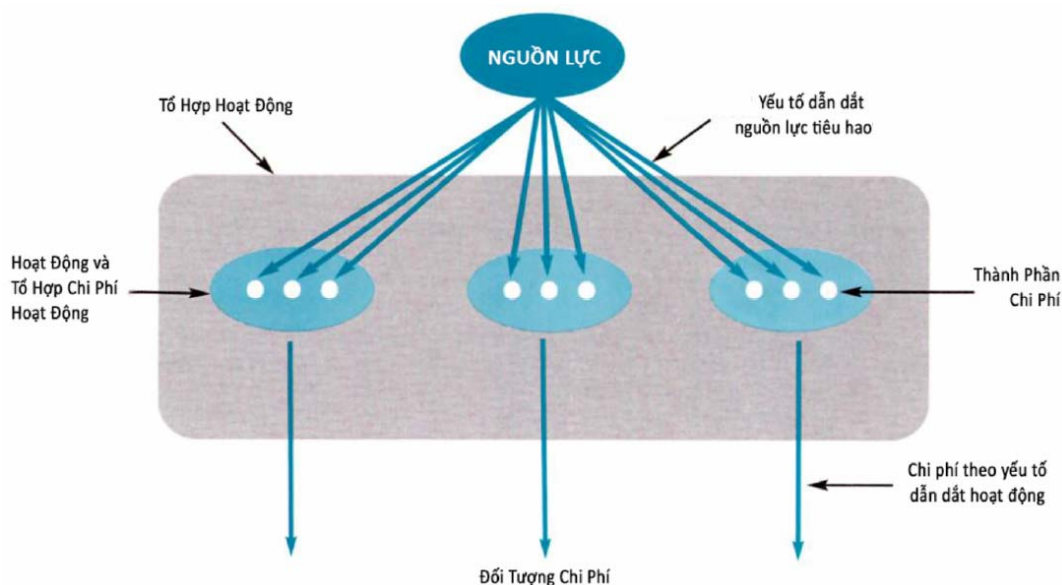
Xuất phát từ nhược điểm của các phương pháp xác định chi phí truyền thống là, việc phân bổ chi phí gián tiếp dựa trên tiêu thức chưa hợp lý dẫn đến việc xác định giá thành dịch vụ thiếu chính xác. Do vậy, phương pháp xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động, phân bổ chi phí gián tiếp được đánh giá là hợp lý hơn và chi phí gián tiếp được phân bổ chính xác hơn. Theo phương pháp ABC, các chi phí được tập hợp theo từng loại hoạt động rồi phân bổ cho các sản phẩm, dịch vụ, đơn hàng theo mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra sản phẩm, dịch vụ theo các yếu tố dẫn dắt chi phí. Bên cạnh đó, thông qua việc xác định chi phí cho đối tượng hoạt động sẽ giúp nhà quản trị trong các trường ĐHCL thực hiện quản trị chi phí theo từng loại hoạt động.

Phân bổ chi phí theo phương pháp ABC cho các đối tượng được thực hiện thông qua hai giai đoạn (Hilton, 2001; Tatikonda và Tatikonda, 2001) (Xem **Hình 1**).

- Giai đoạn 1: Chi phí được chia vào hai hạng mục. Hạng mục thứ nhất là tổ hợp chi phí hoạt động, đơn vị tích lũy chi phí cơ bản nhất trong các trường ĐHCL (ví dụ: Tín chỉ, khóa học). Hạng mục thứ hai là các yếu tố dẫn dắt chi phí, các nhân tố quyết định nguồn lực sẽ được phân bổ vào đâu (ví dụ: Số lượng sinh viên).

- Giai đoạn 2 trong ABC: Các chi phí được tích lũy trong tổ hợp chi phí hoạt động (cách thức đo lường mức nhu cầu đối với các hoạt động dựa trên đối tượng chi phí như số bài được chấm).

Hình 1. Mô hình xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động



(Nguồn: Tatikonda và Tatikonda, 2001)

Quá trình áp dụng ABC gồm ba bước cơ bản sau:

- Xác định đối tượng chi phí: Đối tượng chi phí trong các đơn vị kinh doanh dịch vụ đào tạo chính là một suất đào tạo theo từng ngành nghề cụ thể hay từng bậc học cụ thể.
- Xác định các hoạt động: Các hoạt động chính là nơi tạo ra chi phí cho đào tạo như hoạt động xây dựng chương trình cho một ngành đào tạo cụ thể, hoạt động hỗ trợ giảng đường....
- Phân bổ chi phí từ các hoạt động cho các đối tượng chịu chi phí, cần chọn tiêu thức đại diện cho chi phí hoạt động để phân bổ.

Trong phương pháp ABC có sự kết nối giữa các yếu tố chi phí, hoạt động, nguồn lực và sản phẩm đầu ra (**Bảng 1**).

- Chi phí: Là các khoản chi được phân ra thành chi phí sản xuất và chi phí thời kỳ. Chi phí sản xuất bao gồm chi phí trực tiếp (là chi phí liên quan đến từng đối tượng chịu chi phí như sản phẩm, đơn hàng, các khoản chi phí này có thể ghi thẳng vào đối tượng chịu chi phí) và chi phí gián tiếp (là những chi phí chung phát sinh liên quan đến hai hay nhiều đối tượng chịu chi phí, được tập hợp chung, sau đó phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo những tiêu thức phân bổ phù hợp). Chi phí trong các trường ĐHCL có thể được chia thành chi phí giảng dạy (là chi phí trực tiếp hoặc gián tiếp liên quan đến việc giảng dạy) và chi phí phi giảng dạy (là chi phí được phân bổ theo tiêu thức phù hợp như số sinh viên, số giờ).

- Nguồn lực sử dụng: Là các khoản mà nhà trường phải chi trả như tiền lương; Tiền điện, nước; Khấu hao tài sản cố định và các dịch vụ mua ngoài khác.

Bảng 1. Cấp bậc hoạt động trong lĩnh vực sản xuất và giáo dục đại học

Cấp hoạt động	Lĩnh vực sản xuất		Lĩnh vực giáo dục đại học	
	Hoạt động	Yếu tố dẫn dắt chi phí	Hoạt động	Yếu tố dẫn dắt chi phí
Cấp sản phẩm	Lắp ráp	Số đơn vị	Chăm bài	Số bài
	Chạy máy	Số giờ máy	Số giờ làm việc	Số sinh viên
Cấp lô sản phẩm	Mua	Số đơn đặt hàng	Định hướng cho các nhóm sinh viên	Số nhóm
	Lập hóa đơn (Chứng từ)	Số hóa đơn (Chứng từ)	Giảng bài trên lớp	Số khóa
Cấp nhóm sản phẩm	Thiết kế sản phẩm	Số sản phẩm	Thiết kế khóa học	Số khóa
	Hỗ trợ linh kiện	Số linh kiện	Lựa chọn tài liệu cho khóa học	Số khóa

(Nguồn: Tatikonda và Tatikonda, 2001)

Lợi ích

Lợi ích của phương pháp ABC đã được biết đến khá nhiều (Wessels và Shotter, 2000) và được đánh giá như là một sự đổi mới về cách thức quản lý và kế toán chi phí hiện đại, được sử dụng để liên kết hiệu quả hoạt động và hiệu quả tài chính tại đơn vị (Paduano, 2001; Cagwin và Bouwman, 2002). Canby (1995) cho rằng, phương pháp ABC có thể chỉ ra cách thức mà các hoạt động của tổ chức có thể thực hiện, để đạt được các mục tiêu chiến lược đã đề ra. Sử dụng các lý thuyết về sự đổi mới (Kwon và Zmud, 1987), lý thuyết chi phí giao dịch (Roberts và Sylvester, 1996) và công nghệ thông tin (CNTT) (Dixon, 1996), các nhà nghiên cứu đã chứng minh rằng các tổ chức có xu hướng áp dụng phương pháp ABC để thu được lợi ích trực tiếp hoặc gián tiếp từ hoạt động của đơn vị. Coy và Goh (1995) ủng hộ việc kế toán chi phí dựa trên hoạt động trong các trường đại học, đặc biệt là phương pháp phân bổ chi phí gián tiếp. Tác giả cho rằng, tiếp cận theo phương pháp ABC sẽ xác định những hoạt động nào liên quan đến bộ phận, phòng, ban nào và những hoạt động đó ảnh hưởng đến việc tạo ra doanh thu cùng việc sử dụng các nguồn lực như thế nào. Ngoài ra, phương pháp ABC còn giúp tập trung sự chú ý của tổ chức vào việc cải thiện những hoạt động phát sinh nhiều chi phí (Coy và Goh, 1995). Trong khi đó, Cagwin và Bouwman (2002) đã phân tích tác động của phương pháp ABC lên 205 công ty lớn ở Mỹ và tìm thấy một mối quan hệ đáng kể và tích cực giữa phương pháp ABC và hiệu quả tài chính của các công ty. Ở Nam Phi, Watt Communications (2007 theo Oseifuah, 2014) đã báo cáo rằng việc thực hiện phương pháp ABC tại Thành phố Buffalo đã cho giúp so sánh một cách hiệu quả các chi phí dịch vụ được đưa ra cho công chúng. Điều này cho phép các loại thuế được đưa vào phù hợp với chi phí dịch vụ, qua đó cung cấp sự minh bạch cho người sử dụng dịch vụ. Ngoài ra, theo nghiên cứu được thực hiện tại thành phố Buffalo của Nam Phi đã cho thấy phương pháp ABC cung cấp thông tin chính xác và hữu ích hơn đáng kể so với kế toán chi phí truyền thống. Các kết quả cho thấy việc sử dụng phương pháp ABC cải thiện cái nhìn sâu sắc về nguyên nhân của chi phí; Cung cấp kiểm soát chi phí và quản lý chi phí tốt hơn; Giúp hiểu rõ hơn về cơ hội giảm chi phí; Cải thiện việc ra quyết định quản lý; Cung cấp thông tin chính xác hơn về sản phẩm

và giá cả của sản phẩm hoặc dịch vụ (Oseifuah, 2014). Các nhà quản lý cũng đồng ý rằng, việc sử dụng phương pháp ABC cải thiện hiệu quả tài chính. Nghiên cứu này rất quan trọng vì nó nhấn mạnh vai trò quan trọng của phương pháp ABC trong việc cải thiện quản lý tài chính trong khu vực công (KVC). Việc sử dụng phương pháp ABC có thể được khuyến khích cho các tổ chức KVC để cung cấp cho người ra quyết định (ví dụ: Các nhà lập pháp, cán bộ công chức và quản trị viên) với dữ liệu chi phí và thông tin có giá trị. Dữ liệu chi phí có thể có ý nghĩa bởi vì chúng sẽ cung cấp cho người ra quyết định cơ hội tạo ra các lựa chọn tối ưu về cách phân bổ các nguồn lực một cách hợp lý. Cuối cùng, dữ liệu được cung cấp thông qua áp dụng phương pháp ABC, sẽ cho phép các nhà hoạch định ra quyết định sắp xếp và tái cấu trúc các hoạt động và quy trình để đảm bảo tính hữu hiệu và hiệu quả (Oseifuah, 2014). King (1995 theo Oseifuah, 2014) đã thực hiện các nghiên cứu tại các bệnh viện ở Anh và kết luận rằng, Dịch vụ Y tế Quốc gia Anh có thể hưởng lợi từ việc vận dụng phương pháp ABC. Vazakidis và cộng sự (2010) đã nghiên cứu sự liên quan của phương pháp ABC trong KVC của Hy Lạp. Phát hiện của họ cho thấy rằng, khi kết hợp với các công nghệ mới và phương pháp quản lý mới, phương pháp ABC có thể giải quyết tất cả những thiếu sót của KVC và giúp tạo ra các dịch vụ với chi phí tối thiểu. USAID (2003 theo Oseifuah, 2014) đã kiểm tra việc áp dụng phương pháp ABC để tính toán chi phí cho một tổ chức chăm sóc sức khỏe ở Peru. Kết quả cho thấy việc áp dụng phương pháp ABC cho các dịch vụ y tế ở một nước đang phát triển là khả thi và có khả năng hữu ích. Buttross và Schmelzle (2003) nhấn mạnh việc áp dụng phương pháp ABC trong KVC và đề xuất rằng, nó có thể cung cấp thông tin hữu ích về chi phí để giúp Chính phủ thực hiện các quyết định mang tính chiến lược. Theo Brimson (1991); Maiga và Jacobs (2006), phương pháp ABC có tiềm năng cung cấp các nguồn lực để hợp lý hóa các hoạt động kinh doanh, nâng cao hiệu quả và liên kết chiến lược của đơn vị để đưa ra quyết định phù hợp. Granof và cộng sự (2000), cho rằng, các trường đại học, cơ quan chính phủ và các tổ chức phi lợi nhuận và KVC có thể cải thiện quản lý tài chính của đơn vị thông qua áp dụng chi phí dựa trên hoạt động.

Thách thức

Wessels và Magdalena (2000) đã kiểm tra mức độ và tính chất của các vấn đề mà tổ chức tại Nam Phi gặp phải đối với việc kế toán chi phí dựa trên hoạt động so với những khó khăn của các công ty ở British Isles, Mỹ và Úc. Cuộc điều tra được tiến hành tại của các công ty niêm yết ở Nam Phi. Kết quả cho thấy, trái với kết quả nghiên cứu ở nước ngoài, các công ty Nam Phi gặp ít khó khăn hơn, trong việc hỗ trợ từ quản lý cấp cao và các nguồn nhân lực được phân bổ khi phương pháp ABC được đưa vào áp dụng tại đơn vị. Nghiên cứu tiếp tục phát hiện ra rằng, mục tiêu của phương pháp ABC phù hợp với mục tiêu tổ chức, văn hóa và chiến lược của công ty. Tuy nhiên, thiếu nguồn nhân lực thực hiện và người quản lý được xem là một trở ngại cho thành công trong việc vận dụng phương pháp ABC.

Taba (2005) đã đo lường nhận thức của nhân viên về việc áp dụng phương pháp ABC, lợi ích của việc thực hiện phương pháp ABC và các điều kiện ảnh hưởng đến lợi ích tiềm năng của việc triển khai phương pháp ABC tại Bưu điện Nam Phi. Tác giả cho rằng, các yếu tố như đào tạo, chi phí thực hiện cao, thiếu sự hỗ trợ từ phần mềm và các yêu cầu về dữ liệu và sự hợp tác giữa các phòng ban là cản trở cho việc thực hiện thành công phương pháp ABC. Trong một nghiên cứu khác, Naidoo (2010) đã kiểm tra hệ thống chi phí của 45 cơ sở giáo dục đại học tư thục ở Nam Phi từ 1990 đến 2005. Nghiên cứu cho thấy rằng, chưa có sự cân

bằng hay vượt trội về lợi ích khi so sánh về quy mô của các đơn vị này dựa trên số lượng sinh viên và chi phí với việc áp dụng phương pháp ABC. Do đó, các tác giả kết luận rằng, những phát hiện này không chỉ quan trọng đối với bộ giáo dục quốc gia, tổ chức giáo dục đại học, sinh viên, nhà tài trợ và cổ đông mà còn quan trọng hơn đối với các nước tiềm năng ở nước ngoài như Hoa Kỳ, Anh và Úc, mong muốn đầu tư nhiều hơn vào lĩnh vực giáo dục tại Nam Phi.

Sử dụng bảng câu hỏi để thu thập dữ liệu, Rundora và Selesho (2014) đã kiểm tra các yếu tố quyết định và rào cản đối với việc áp dụng phương pháp ABC của các công ty sản xuất nhỏ tại đô thị Emfuleni ở Nam Phi. Các rào cản được đưa ra là chi phí cao khi vận dụng phương pháp ABC; Thiếu hỗ trợ từ những nhà quản lý hàng đầu; Thiếu sự hợp tác và cam kết giữa các phòng ban; Thiếu kiến thức liên quan đến phương pháp ABC; Chi phí tư vấn cao;... Theo Towson (2005 theo Oseifuah, 2014), trong nghiên cứu ảnh hưởng của phương pháp ABC lên hiệu quả trong hệ thống y tế của Anh, đã cho rằng một số yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện thành công phương pháp ABC, bao gồm hỗ trợ của những nhà quản lý hàng đầu, chiến lược DN, nguồn lực, tư vấn bên ngoài,...

3. Hàm ý về mặt quản trị

Đổi mới cơ chế quản lý tài chính đối với giáo dục ĐHCL theo hướng tăng cường tính tự chủ, tự chịu trách nhiệm tại các trường ĐHCL là phù hợp với xu thế quốc tế và định hướng của Đảng và Nhà nước ta trong thời gian qua. Trong xu hướng chuyển sang cơ chế tự chủ, vấn đề khai thác nguồn tài chính và sử dụng có hiệu quả nguồn tài chính phục vụ cho hoạt động của các trường ĐHCL đóng vai trò rất quan trọng. Tự chủ tài chính ở mức độ cao giúp cho các trường ĐHCL gia tăng nguồn thu và sử dụng nguồn vốn huy động, đáp ứng nhu cầu chi tiêu một cách hiệu quả đối với hoạt động của trường. Do chi phí giáo dục đại học không ngừng tăng lên, tiếp theo là nhu cầu ngày càng tăng về chất lượng - cả về giáo dục đào tạo và nghiên cứu, đồng thời phải theo dõi và kiểm soát chi phí một cách thích hợp (Lutitsky và Dragija, 2012) nên việc áp dụng phương pháp ABC được đánh giá là cần thiết (Coy và Goh, 1995; Maelah và cộng sự, 2011; Hashim, 2014; Oseifuah, 2014). Vì thế, để có thể vận dụng một cách hiệu quả phương pháp này, các trường ĐHCL tự chủ tài chính cần quan tâm đến những nội dung sau:

Sự hợp tác giữa các bộ phận, các nhóm làm việc

Để áp dụng thành công phương pháp ABC đòi hỏi phải có sự hợp tác giữa các phòng ban trong đơn vị cũng như tinh thần làm việc nhóm vì sự kết hợp chặt chẽ giữa các phòng ban, các nhóm làm việc góp phần thúc đẩy sự thành công khi áp dụng phương pháp ABC (Landry, 1997; Gering, 1999; Drake và cộng sự, 2001; Baird và cộng sự, 2007). Như vậy, để ứng dụng được ABC, đơn vị cần có sự hợp tác và ủng hộ từ tất cả các bộ phận trong tổ chức. Đây cũng chính là vấn đề thuộc về cơ cấu tổ chức cũng như văn hóa trong đơn vị.

Giải pháp nguồn nhân lực

Phương pháp ABC không phải là một mô hình cứng nhắc, trong quá trình ứng dụng cũng có sự thay đổi về mối quan hệ của các tiêu thức phân bổ chi phí, các trung tâm chi phí vì vậy đòi hỏi người sử dụng phải có kiến thức sâu về phương pháp ABC và kiến thức về kế toán quản trị. Do đó, việc đào tạo, bồi dưỡng đội ngũ cán bộ trong đơn vị là một nội dung cần được quan tâm.

Đẩy mạnh nghiên cứu

Đối với các nước trên thế giới, việc nghiên cứu ứng dụng phương pháp ABC đã diễn ra từ cuối những năm 1980. Họ không những nghiên cứu lý thuyết về phương pháp ABC mà còn khảo sát thực trạng ứng dụng phương pháp ABC, tìm ra những yếu tố tác động tích cực cũng như những yếu tố tác động tiêu cực đến quá trình ứng dụng phương pháp ABC. Do đó, để có thể ứng dụng thành công mô hình ABC tại các trường ĐHCĐ tự chủ tài chính, các nhà nghiên cứu cũng như những người thực hành kế toán phải nghiên cứu nhiều hơn, sâu hơn về phương pháp ABC.

Thay đổi quan điểm của nhà quản lý

Phương pháp ABC không có một tiêu chuẩn nào cho mỗi loại hình đơn vị, vì vậy khi áp dụng phương pháp ABC phải gắn liền với tình hình thực tế của đơn vị. Tuy nhiên, sự cạnh tranh gay gắt và thông tin đòi hỏi ngày càng đa dạng, phương pháp ABC cũng tồn tại một số nhược điểm nhất định. Vì vậy, đơn vị cần kết hợp phương pháp tính giá thành theo phương pháp ABC với các phương pháp khác như phương pháp ABC kết hợp với phân tích biến phí, định phí; phương pháp ABC kết hợp với chi phí định mức; Phương pháp ABC kết hợp với BSC (Balanced Scorecard).

Ứng dụng CNTT

Phương pháp ABC là công cụ quan trọng cung cấp thông tin về chi phí giúp các nhà quản trị kiểm soát và nâng cao hiệu quả quản trị trong tổ chức. Hệ thống thông tin đồ cần được thu thập, xử lý bằng hệ thống công nghệ hiện đại. Khi áp dụng CNTT hiện đại sẽ nâng cao cả về số lượng và chất lượng của thông tin cung cấp. Mặt khác việc xử lý, cung cấp thông tin sẽ được thực hiện đầy đủ và kịp thời hơn (Hansen & Mowen, 2006). Do đó, đơn vị cần khám phá và sử dụng các phần mềm kế toán thích hợp với tình hình hiện tại và đáp ứng được khả năng mở rộng và phát triển trong tương lai, phần mềm không chỉ theo dõi kế toán tài chính mà còn theo dõi được cả KTQT và đặc biệt là phải đáp ứng được yêu cầu theo dõi chi phí phát sinh theo từng hoạt động để phục vụ cho phương pháp ABC. ■

Tài liệu tham khảo

1. Andrea Drake, Susan F. Haka & Sue P. Ravenscroft (2001). *An ABC Simulation Focusing on Incentives and Innovation. Issues in Accounting Education*, 16(3), 443-471.
2. Ayse Necef Yereci (2009). *Activity-Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital. Aorn Journal*, 89 (3), 573-591.
3. Baird, K.M., G.L. Harrison & R.C. Reeve (2007). *Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. Accounting and Finance*, 47(1), 47-67.
4. Becker J., Bergener, P. & Rückers, M. (2010). *Activity-Based Costing in Public Administrations: A Business Process Modeling Approach. International Journal of E-Services and Mobile Applications*, 2 (4), 1-10.
5. Brimson (1991), Brimson, J.A. & Antos, J. (1994). *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities and Non-Profit Organizations*, (1st ed.). John Wiley and Sons, Inc. New York.
6. Buttross, T. & Schmelzle, G. (2003). *Activity-Based Costing in the Public Sector. Encyclopaedia of Public Administration and Public Policy*.
7. Cagwin, D. & Bouwman, M. J. (2002). *The association between activity-based costing and improvement in financial performance. Management Accounting Research*, 13, 1-39.
8. Canby, J. (1995). *Applying activity-based costing to healthcare settings. Healthcare Financial Management Association*.
9. Cooper, R., Kaplan, R.S. (1988a). *Measure costs right: Make the right decisions. Harvard Business Review*, 65 (5), 96-103.
10. Cooper, R., Kaplan, R.S. (1988b). *How cost accounting distorts product cost, Management Accounting*, 69(10), 20-27.
11. Coy, D & Goh, G (1995). *Overhead Costs Allocations by Tertiary Education Institutions. Journal of Institutional Research in Australasia*, 4(1), May 1995.
12. Dixon, J. M. (1996). *Total Quality Management in ISO-9000 Registered Organizations: an Empirical Examination of the Critical Characteristics Associated with Levels of Financial Performance*, Dissertation, Florida State University.

13. Don R. Hansen & Maryanne M. Mowen (2006). *Cost Management: Accounting and Control* (5th ed). Estados Unidos: Thomson/South-Western.
14. Drucker, F.P. (1986). *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. Truman Talley Books/EP Dutton, New York.
15. Emmanuel K. Oseifuah (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581-588.
16. Gering, M. (1999). Activity Based Costing lessons learned implementing ABC. *Management accounting*, 77(5), 26-27.
17. Granof, M. H., Platt, D. E., & Vaysman, I. (2000). *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*: Department of Accounting, College of Business Administration, University of Texas at Austin.
18. Groot, T.L. C.M. (1999). Activity-based costing in U.S. and Dutch food companies. *Advances in Management Accounting*, 7, 47-63.
19. Hilton, R. W. (2001). *Managerial Accounting : Creating Value in a Dynamic Business Environment* (5th ed.). New York: McGraw Hill, Irwin.
20. Ivana Dražić Lutitsky & Martina Dragija (2012). Activity Based Costing as a means to full costing –possibilities and constraints for European Universities. *Management*, 17(1), 33-57.
21. Jamalludin Helmi Hashim, 2014. The Diffusion of Activity-Based Costing (ABC) in the Institutions of Higher Education (IHE): A Note from Malaysia. *International Journal of Liberal Arts and Social Science*, 2(6), 178-191.
22. Krumwiede, K.R. (1998a). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
23. Kwon, T.H. & Zmud, R.W. (1987). Unifying the fragmented Models of Information Systems and Implementation. In: *Critical Issues in Information Systems Research*, edited by R.J. Boland and R. Hirscheim, New York, John Wiley & Sons.
24. Landry, S. P., Wood, L. M., & Lindquist, T. M. (1997). Can ABC bring mixed results? *Management Accounting*, 78, 28-33.
25. Maelah, R., Amir, M. A., Ahmad, A. & Auzair, S. (2011). Cost per Student Using ABC Approach: A Case Study. *International Conference on Economics and Business Information*, 9 (2011).
26. Maiga, A.S. & Jacobs, F.A. (2003). Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance: An Empirical Analysis. *Journal of Managerial Issues*, 15 (3), 283-301.
27. Naidoo, M. (2010). Traditional costing systems of South African Private Higher Education Institutions. *Problems and Perspectives in Management*, 8, 1-9.
28. Paduano, 2001. Paduano, R. (2001). *Employing Activity Based Costing and Management Practices within the Aerospace Industry: Sustaining the Drive for Lean*. Massachusetts Institute of Technology, Master thesis.
29. Roberts, M. and Silvester, K. (1996). Why ABC failed and how it may yet succeed. *Journal of Cost Management*, Winter, 23–35.
30. Rosebud Rundora & Jacob Selesho (2014). Determinants of and Barriers to the Adoption of Activity-Based Costing for Manufacturing SMEs in South Africa's Emfuleni Municipality. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(3), 30-35.
31. Ruhanita Maelah, Amizawati Mohd Amir, Azlina Ahmad & Sofiah Md Auzair (2011). Cost per Student Using ABC Approach: A Case Study. *International Conference on Economics and Business Information*, 9, 40-45.
32. S.Wessels & M.Shotter (2000). Organisational problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 8, 215-227
33. Taba, L.M. (2005). *Measuring the successful implementation of Activity Based costing (ABC) in the South African Post Office*. Unpublished Masters Thesis, University of South Africa.
34. Tatikonda, Lakshmi U. & Tatikonda, Rao J. (2001). Activity-Based Costing for higher education institutions. *Management Accounting Quarterly*, 2(2), 18-27.
35. Vazakidis, A., Karagiannis, I. and Tsialta, A. (2010). Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences*, 6 (3), 376-382.

MỐI QUAN HỆ GIỮA VỐN TRI THỨC, KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ HIỆU QUẢ KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP - MỘT SỐ HÀM Ý KHI ÁP DỤNG MÔ HÌNH NÀY VÀO CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

 *Th.s Phan Thị Thúy Quỳnh - Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh*
Th.s Nguyễn Thị Ngọc Bích - Đại học Đồng Nai

Tóm tắt: Để tồn tại trong môi trường cạnh tranh, các tổ chức phải ngừng tìm kiếm lợi thế cạnh tranh trong các nguồn lực hữu hình của họ và tập trung vào tài sản vô hình của đơn vị (Edvinsson và Malone, 1997; Sveiby, 1997; Stewart, 1997; Teece, 1998). Vốn tri thức được xem là một tài sản vô hình (Meritum, 2001) giúp gia tăng lợi thế cạnh tranh cho tổ chức (CIMA, 2001; Choo và Bontis, 2002; Dumay, 2013). Mức độ đầu tư vào vốn tri thức có mối quan hệ với hệ thống kế toán quản trị (KTQT), hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (DN) (Tayles và cộng sự, 2007; Sousa và Alves, 2012; Kaushalya và Kehelwalathanna, 2017). Thông qua việc tìm hiểu mối quan hệ giữa vốn tri thức với hệ thống KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN, bài viết đề xuất một số hàm ý về mặt quản trị giúp DN nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Từ khóa: Vốn tri thức, Hệ thống Kế toán quản trị; Hiệu quả kinh doanh.

Abstract: To survive in competitive environment, organizations had to cease seeking competitive advantages in their tangible resources and rather focus on their intangible assets (Edvinsson và Malone, 1997; Sveiby, 1997; Stewart, 1997; Teece, 1998). Intellectual capital is considered as intangible assets (Meritum, 2001) that helps giving organizations a competitive advantage (CIMA, 2001; Choo and Bontis, 2002; Dumay, 2013). The level of investment in Intellectual capital is associated with Management Accounting practices, Business performance (Tayles et al., 2007; Sousa and Alves, 2012; Kaushalya and Kehelwalathanna, 2017). Through examining the relationship between Intellectual capital and Management Accounting Systems and Business performance, the paper proposes some management implications that help enterprises improving their business performance.

Keywords: Intellectual capital, Management Accounting Systems, Business performance.

1. Đặt vấn đề

Các tổ chức sử dụng Hệ thống KTQT để đưa ra quyết định về việc sử dụng hữu hiệu và hiệu quả các nguồn lực (Kaushalya và Kehelwalathanna, 2017). Các phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động, thể điểm cân bằng đã được phát triển nhằm cải thiện hiệu quả kinh doanh của tổ chức. Nhưng trong thực tế, hiệu quả kinh doanh của tổ chức đạt được thông qua việc áp dụng KTQT theo nhiều cách khác nhau (Kaplan và Norton, 1996). Điều này chứng minh, hiệu quả kinh doanh của DN chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố khác nhau. Các nhân tố được xác định trong các công trình nghiên cứu trước đây, bao gồm: Quản lý tri thức (Williamson, 2004); Quản lý môi trường (Klassen và McLaughlin 1996); Quản trị DN (Bhagat và Bolton, 2008) và vốn tri thức (Tayles và cộng sự, 2007). Trong môi trường kinh doanh dựa trên tri thức hiện đại, vốn tri thức được đánh giá là có ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của

DN nhiều hơn các yếu tố khác (Tayles và cộng sự, 2007), vì nó giúp DN đạt hiệu quả cao một cách bền vững (Kaushalya và Kehelwalathanna, 2017).

Vốn tri thức được đề cập như nguồn tài nguyên quý giá, vô hình, được sử dụng trong việc tạo ra giá trị cho công ty (Marr và Chatzkel, 2004). Hơn nữa, vốn tri thức mang những đặc tính hiếm có, không thể thay thế và không thể quan sát được (Riahi – Belkaoui, 2003) và là tài sản chiến lược của tổ chức (Golfetto và Gibbert, 2006). Bên cạnh đó, vốn tri thức còn đóng góp vào việc giúp DN đạt được và duy trì lợi thế cạnh tranh (Wu và cộng sự 2006). Với những đặc điểm nêu trên, vốn tri thức đủ điều kiện để trở thành một tài sản chiến lược tạo ra lợi thế cạnh tranh và hiệu quả kinh doanh vượt trội cho DN. Đồng thời, theo nghiên cứu Tayles và cộng sự (2007); Sousa và Alves (2012); Kaushalya và Kehelwalathanna (2017) cho thấy mức độ đầu tư vào vốn tri thức có mối quan hệ với hệ thống KTQT, hiệu quả kinh doanh của DN. Do đó, việc tìm hiểu mối quan hệ giữa vốn tri thức với hệ thống KTQT và hiệu quả kinh doanh sẽ giúp DN đưa ra các phương pháp quản trị nguồn vốn tri thức, hoàn thiện việc tổ chức hệ thống KTQT để nâng cao hiệu quả kinh doanh của DN.

2. Cơ sở lý thuyết

Vốn tri thức

Vai trò của vốn tri thức trong các tổ chức đã dần tăng trưởng trong suốt hai thập kỷ qua (Campos, 2003; Cuozzo và cộng sự, 2017; Mouritsen và cộng sự, 2001; Silvestri và Veltri, 2011) và được xem là chỉ số đo lường sự phát triển kinh tế của một quốc gia (Sveiby, 1997; Cabrita và Vaz, 2006). Sức mạnh của nền kinh tế thông tin đã nhấn mạnh tầm quan trọng của việc khai thác và đo lường vốn tri thức (Cahill và Myers, 2000; Wood, 2003; Cabrita và Vaz, 2006). Một số kỹ thuật để đánh giá vốn tri thức (Andriessen, 2004; Pike và Ross, 2004; Chan, 2009) như trình bày thông tin này trên hệ thống báo cáo tài chính (BCTC) và các quy định kế toán không hoàn toàn đủ để nêu bật giá trị vốn tri thức (Kujansivu, 2005). Về bản chất, vốn tri thức thể hiện tất cả kiến thức, thông tin, sở hữu trí tuệ và kinh nghiệm của một tổ chức (Stewart, 1997) và đại diện cho một trong những yếu tố quan trọng nhất để quản lý và đánh giá các quy trình tổ chức bên trong và bên ngoài (Vidrascu, 2016). Theo Edvinsson và Malone (1997); Sveiby (1997); Stewart (1997); Lynn (1998); Bontis (1999), Curado và Bontis (2007) cho rằng vốn tri thức bao gồm 3 thành phần, cụ thể: Vốn con người (human resources), vốn tổ chức (organizational resources), vốn quan hệ (relational resources).

- Vốn con người là tất cả những yếu tố liên quan đến nhân sự trong một tổ chức; Cụ thể như: Thể chất, tri thức, kỹ năng, kinh nghiệm, uy tín...

- Vốn tổ chức là tất cả những yếu tố mang tính tổ hợp và “vô hình” mà tổ chức sở hữu. Nó hiện thân như tri thức tập thể, các quy trình nội bộ, ý chí và văn hóa chung của tổ chức,...

- Vốn quan hệ là giá trị của mối quan hệ với khách hàng, mối quan hệ giữa các cổ đông trong một công ty/tổ chức. Loại vốn này thể hiện uy tín của công ty/tổ chức và sự tin cậy của công chúng đối với công ty/tổ chức ấy.

Kế toán quản trị

KTQT là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong một tổ chức (Hilton, 1997) cung cấp tài liệu (Garrison và cộng sự, 2014), những thông tin định lượng (Smith và cộng sự, 1988) cho các nhà quản lý là những người bên trong tổ chức kinh tế, có trách nhiệm trong việc hoạch định (Smith và cộng sự, 1988), điều hành và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức

(Garrison và cộng sự, 2014). Hệ thống KTQT cung cấp thông tin ở các định dạng khác nhau và với các cấp độ tập hợp và tích hợp khác nhau (Bouwens và Abernethy, 2000; Moores and Yuen, 2001). Chenhall (2005) nhấn mạnh khả năng tích hợp của Hệ thống KTQT, nêu bật hai thành phần chính: (i) Hệ thống KTQT cung cấp thông tin giúp nhà quản lý hiểu được mối quan hệ nhân quả giữa cấu trúc hoạt động, chiến lược và mục tiêu, cũng như giữa các thành phần khác nhau của chuỗi giá trị, bao gồm khách hàng và nhà cung cấp; (ii) Hệ thống KTQT bao gồm một thành phần đo lường liên quan đến việc cung cấp một tập hợp các biện pháp đổi mới tài chính, khách hàng, quy trình và tổ chức. Bên cạnh đó, Hệ thống KTQT có mối quan hệ tích cực với các thành phần của vốn tri thức (Novas, 2017).

Hiệu quả kinh doanh của DN

Chiến lược được định nghĩa là một cách thức phân bổ nguồn lực để một tổ chức duy trì hoặc nâng cao hiệu quả kinh doanh của đơn vị (Sofian và cộng sự, 2006). Do đó, việc đo lường hiệu quả kinh doanh chính là quá trình định lượng hành động trong quá khứ (Neely, 1998) và theo dõi việc thực hiện chiến lược thông qua việc đối chiếu kết quả thực sự với các mục tiêu chiến lược (Simons, 1990) nên hiệu quả kinh doanh có thể được định nghĩa là mức độ đạt được các mục tiêu tổ chức (Wickramasinghe và Alawattage, 2007) vì hiệu quả kinh doanh là kết quả của một hoạt động (Porter và Millar, 1985) nên được đánh giá với mục đích đánh giá các chiến lược. Atkinson và cộng sự (1995) khẳng định rằng, đo lường hiệu quả kinh doanh được xem là chức năng quan trọng nhất trong KTQT.

Các kỹ thuật tài chính như Return on Assets (ROA) và Return on Capital Employed (ROCE) được sử dụng bởi đo lường hiệu quả kinh doanh đã bị chỉ trích vì không xác định được giá trị của các tài sản vô hình và đo lường hiệu quả của những khoản đầu tư vào công nghệ hiện đại (Bourne và cộng sự, 2000). Dù đã thực hiện các điều chỉnh trong BCTC để cung cấp các giá trị ẩn như vốn tri thức và đầu tư dài hạn nhưng vẫn không có sự chắc chắn đáng kể các khoản đầu tư dài hạn, tài sản cố định vô hình, vốn hóa, phân bổ chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí tái cơ cấu và các khoản đầu tư chiến lược khác (Barsky and Bremser, 1999).

3. Mô hình mối quan hệ giữa vốn tri thức, KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN

Mối quan hệ giữa vốn tri thức và KTQT

Toorchi và cộng sự (2015) đã xây dựng Mô hình đề nghị về mối quan hệ giữa vốn tri thức và hệ thống KTQT (**Hình 1**) trong đó tập trung nghiên cứu mối quan hệ giữa vốn tri thức và đo lường hiệu quả kinh doanh và mối quan hệ giữa vốn tri thức và kiểm soát ngân sách.

- Mối quan hệ giữa vốn tri thức và đo lường hiệu quả kinh doanh

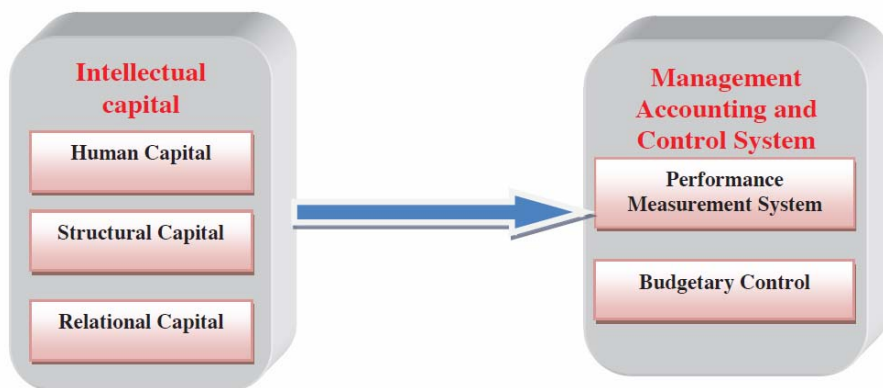
Các hệ thống đo lường hiệu quả kinh doanh thông thường có xu hướng hướng đến các chỉ số tài chính như Lợi nhuận trên tài sản và Lợi nhuận trên vốn sử dụng (Usoff và cộng sự, 2002). Như Eccles (1991) đã chỉ ra, các biện pháp này không thích hợp để đo lường hiệu quả đầu tư vào các công nghệ tiên tiến và thị trường mới. Theo Bontis và cộng sự (1998), những người ủng hộ EVA tin rằng phương pháp này có thể được xem là một công cụ hiệu quả để đo lường hiệu quả của việc sử dụng vốn tri thức. Bên cạnh đó, các cơ chế đo lường hiệu quả khác nhau đã được đề xuất vào đầu những năm 1990 (Bourne và cộng sự, 2000). Các phương pháp này chú trọng nhiều vào nguồn lực vô hình (Amir và Lev, 1996), quy trình khách hàng, các quy trình nội bộ và học tập (Simons, 1990). Do phần lớn các cải tiến đo lường hiệu quả đã

phát triển với mục đích đánh giá vốn tri thức nên điều này có thể hỗ trợ cho giả định rằng các công ty có mức vốn tri thức tương đối cao sẽ có nhiều khả năng sử dụng các biện pháp phi tài chính và hệ thống đo lường phức tạp để xác định các giá trị vô hình khi đo lường giá trị tài sản vô hình.

- Mỗi quan hệ giữa vốn tri thức và kiểm soát ngân sách

Ba phong cách quản lý chính được Hopwood (1973) liên quan đến đánh giá hiệu quả về ngân sách: (1) Theo phong cách ràng buộc về ngân sách, khả năng đáp ứng ngân sách đối với các mục tiêu ngắn hạn của các nhà quản lý được xem là yếu tố quyết định để đánh giá hiệu quả. (2) Theo phong cách chú trọng lợi nhuận, khả năng của người quản lý để nâng cao hiệu quả tổng thể của đơn vị (liên quan đến các mục tiêu dài hạn của các công ty) được coi là tiêu chuẩn đánh giá. (3) Theo phong cách không dựa trên kế toán, phong cách này có xu hướng hướng đến thông tin phi kế toán và việc lập ngân sách có ảnh hưởng không rõ ràng đến đánh giá hiệu quả của người quản lý. Theo Fanning (2000), phong cách phi kế toán phù hợp hơn đối với các tổ chức tập trung tri thức nhằm mở rộng thông tin trong nội bộ. Một số khuôn mẫu về lập ngân sách như lập dự toán từ đầu, ngân sách dựa trên hoạt động và dự báo thường xuyên được phát triển để khắc phục các hạn chế của phương pháp ngân sách truyền thống (Fanning, 2000). Do đó, có thể kết luận rằng, các công ty có vốn tri thức thấp có xu hướng nhấn mạnh đến việc lập ngân sách theo kiểu truyền thống và kiểu hạn chế ngân sách và các tổ chức có vốn tri thức cao sẽ ít chú trọng đến việc lập ngân sách theo các phương pháp thông thường mà sẽ có xu hướng lập ngân sách cho từng mục tiêu riêng biệt.

Hình 1. Mô hình đề nghị về mối quan hệ giữa vốn tri thức và hệ thống KTQT



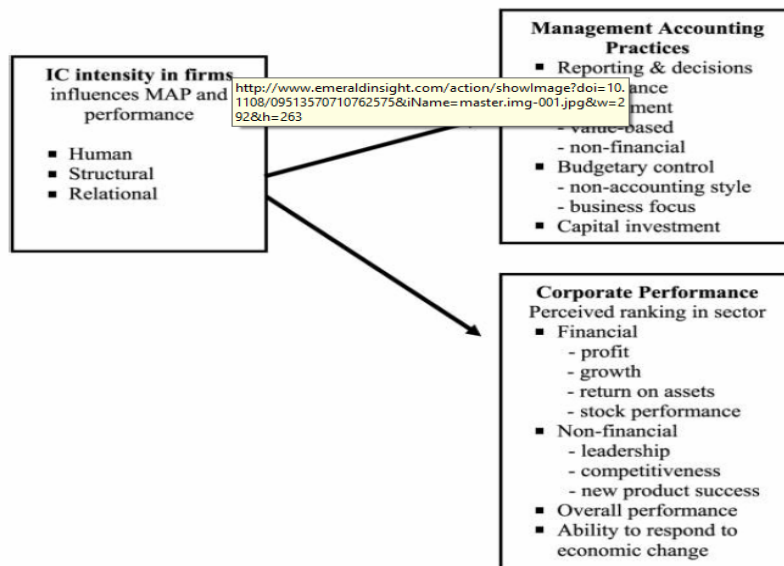
(Nguồn: Toorchi và cộng sự, 2015)

Mối quan hệ giữa vốn tri thức với KTQT và hiệu quả hoạt động của DN

Trong nghiên cứu về mối quan hệ giữa vốn tri thức với KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN (**Hình 2**), Tayles (2007) đã tìm thấy mối quan hệ giữa vốn tri thức với KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN. Các công ty có mức vốn tri thức cao hơn có nhiều khả năng sử dụng thông tin này trong việc ra quyết định và đo lường hiệu quả kinh doanh của DN. Bên cạnh đó, các công ty này có xu hướng lập ngân sách trên cơ sở nắm bắt các chi phí và lợi ích vô hình khi đầu tư vào tài sản cố định vô hình. Điều này cũng có cho các nghiên cứu trước khi kết luận rằng, các công ty có vốn tri thức cao không chú trọng đến việc lập ngân sách cho các mục tiêu ngắn hạn. Những phát hiện của các tác giả cho thấy rằng các công ty quản lý tốt vốn tri thức của họ sẽ phản ứng tốt hơn với sự thay đổi của nền kinh tế và thị trường, nhất là

những thay đổi không dự đoán trước được. Đồng thời, các tác giả cũng tìm thấy sự kết hợp tích cực cho các thành phần của vốn tri thức với khả năng cạnh tranh, tỷ lệ thành công của sản phẩm mới và hiệu quả kinh doanh của DN. Bên cạnh đó, trong nghiên cứu này, những đáp viên ở các công ty vốn tri thức cao cho rằng hiệu quả kinh doanh của đơn vị sẽ tăng lên đáng kể hơn so với những công ty không có vốn tri thức cao. Điều này hỗ trợ thêm cho kết quả nghiên cứu của các công trình trước đây của Nonaka và Takeuchi (1995), Bontis (1998), Teese (2000); Brocheler và cộng sự (2004).

Hình 2. Mô hình mối quan hệ giữa vốn tri thức, hệ thống KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN



(Nguồn: Tayles và cộng sự, 2007)

Bên cạnh đó, nghiên cứu của Sousa và Alves (2012) đã đóng góp vào sự hiểu biết mối quan hệ giữa hệ thống KTQT, vốn tri thức và hiệu quả kinh doanh của DN theo nhiều cách: (i) Nghiên cứu cung cấp một cái nhìn tích hợp về mối quan hệ giữa Hệ thống KTQT, vốn tri thức và hiệu quả kinh doanh. Trên thực tế, mặc dù không có ý nghĩa thống kê về mối quan hệ trực tiếp tích cực giữa Hệ thống KTQT và vốn tri thức nhưng vẫn có bằng chứng rõ ràng về khả năng của Hệ thống KTQT hỗ trợ phát triển các khía cạnh khác nhau của vốn tri thức; (ii) Nhấn mạnh vai trò của Hệ thống KTQT không những là mạng lưới thông tin thực hiện việc thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin có ảnh hưởng đến sự phát triển vốn tri thức của tổ chức, mà còn là mạng lưới các mối quan hệ nhằm hỗ trợ cho việc sáng tạo và tích hợp kiến thức; (iii) Mối quan hệ nhân quả giữa các hệ thống KTQT và các yếu tố của tổ chức vốn tri thức cho thấy cách thức hệ thống KTQT phục vụ cho các yếu tố này; (iv) Nghiên cứu cũng cho thấy rằng, hệ thống KTQT có tác động tích cực đến hiệu quả hoạt động của đơn vị.

Nghiên cứu của Kaushalya và Kehelwalathanna (2017) đã tìm thấy mối quan hệ tích cực giữa vốn tri thức và hiệu quả kinh doanh của DN; Mối quan hệ tích cực giữa hệ thống KTQT và hiệu quả kinh doanh của DN. Hơn nữa, nghiên cứu cho thấy rằng hệ thống KTQT trung hòa mối quan hệ giữa vốn tri thức và hiệu quả kinh doanh của DN. Bên cạnh đó, kết quả thực nghiệm của nghiên cứu đã khẳng định rằng các nguồn lực sẽ mang lại lợi thế cạnh tranh

cho đơn vị. Những phát hiện này, cũng khuyến khích người quản lý sử dụng thông tin phi tài chính, đặc biệt là các thông tin liên quan đến nhân viên, khách hàng và quy trình nhằm nâng cao khả năng tạo ra giá trị của tài sản vô hình của công ty. Nghiên cứu này, tiếp tục bổ sung bằng chứng thực nghiệm về tác động của vốn tri thức và các thành phần của nó; Vốn nhân lực, vốn cấu trúc và vốn quan hệ đến việc áp dụng KTQT của các tổ chức.

4. Một số hàm ý quản trị khi áp dụng mô hình này vào các DN tại Việt Nam

Để nâng cao hiệu quả kinh doanh của DN, các nhà quản lý cần có các giải pháp quản trị vốn tri thức và tăng cường áp dụng KTQT vào đơn vị một cách hiệu quả.

Vốn tri thức

Quản trị vốn tri thức

DN cần nỗ lực xây dựng một nền văn hóa đủ linh hoạt để sẵn sàng cho những thay đổi trong hành vi quản lý và phát triển vốn tri thức. Đồng thời cần có sự thay đổi trong phong cách lãnh đạo thông qua việc xây dựng mô hình lãnh đạo và khuôn khổ thống nhất, để phát triển năng lực lãnh đạo trong đơn vị.

Triển khai Ứng dụng công nghệ thông tin (CNTT): Một môi trường học tập, trau dồi kiến thức có sự hỗ trợ của CNTT sẽ giúp DN nâng cao khả năng tiếp thu kiến thức mới, tăng khả năng tiếp cận thông tin và nâng cao kỹ năng của nhân viên.

Vốn nhân lực đóng vai trò to lớn trong thành công của bất kỳ tổ chức nào. Do đó, các DN nên thay thế hình thức thuê ngoài bằng hình thức thiết lập một đội ngũ chuyên trách tại đơn vị. DN cần xây dựng các chính sách ưu đãi, hỗ trợ để khuyến khích việc học tập, trau dồi kiến thức của nhân viên trong đơn vị. Bên cạnh đó, DN cần chú trọng đến vai trò của các chuyên gia. Vì đây là lực lượng giúp DN huấn luyện, đào tạo đội ngũ nhân viên trong đơn vị và đưa ra những ý kiến giúp đơn vị đạt được hiệu quả cao trong kinh doanh.

Quản trị rủi ro vốn tri thức

Mặc dù các công ty đã quen thuộc với việc quản lý rủi ro tài chính và rủi ro thiên tai, việc quản lý rủi ro vốn tri thức thường kém phát triển (Marr, 2008). Do đó, để nâng cao hiệu quả kinh doanh của DN, nhà quản lý cần quản lý mọi rủi ro tiềm ẩn liên quan đến vốn trí tuệ.

Rủi ro về vốn con người: Rủi ro chính thường xuyên bị bỏ qua trong các tổ chức là rủi ro liên quan đến nhân viên của họ và với kiến thức họ sở hữu. Các tổ chức thường không biết rằng, một số cá nhân có kiến thức và chuyên môn cao có thể chuyển công tác sang một công ty khác vào bất cứ thời gian nào. Một rủi ro liên quan khác là tri thức là một nguồn lực quan trọng nhưng cũng rất dễ bị tác động và có xu hướng cạn kiệt theo thời gian nếu nó không được khai thác và sử dụng một cách hợp lý.

Rủi ro về vốn cấu trúc: Rủi ro đối với vốn cấu trúc bao gồm các mối đe dọa đối với các quy trình và thói quen tổ chức, và các mối đe dọa gây ra bởi mất cắp thông tin hay phần mềm cơ sở dữ liệu bị truy cập một cách bất hợp pháp.

Rủi ro vốn quan hệ: Đây là thành phần quan trọng đối với tất cả các tổ chức trong cả khu vực tư nhân và khu vực công vì đây là nguồn lực mà tổ chức có xu hướng trao đổi thông qua mua bán, cung cấp.

Báo cáo vốn tri thức

Bước cuối cùng là sau đó báo cáo vốn tri thức. Tiết lộ giá trị của vốn tri thức được thực hiện để cung cấp thông tin về vốn tri thức của một tổ chức cho các bên liên quan của mình. Tuy nhiên, các bên liên quan khác nhau có nhu cầu thông tin khác nhau. Để đưa ra

quyết định đầu tư sáng suốt hơn, cổ đông và nhà đầu tư muốn biết thêm về vốn tri thức mà một tổ chức sở hữu. Nếu các nhà đầu tư không hiểu đầy đủ về tổ chức, việc định giá của họ ít chắc chắn hơn và bất kỳ sự không chắc chắn nào cũng sẽ làm tăng chi phí vốn. Các thông tin chi tiết về vốn tri thức của một công ty sẽ giúp các nhà phân tích có thể định giá đúng về giá trị của công ty. Ngoài ra, nếu vốn tri thức không được trình bày đầy đủ trong báo cáo sẽ khiến các nhà đầu tư và các ngân hàng đặt mức độ rủi ro cao hơn đối với các tổ chức. Điều này sau đó làm tăng chi phí vốn.

Kế toán quản trị

Hoàn thiện tổ chức KTQT trong DN cần phải có tính kế thừa và tiếp thu kinh nghiệm: Khung pháp lý về kế toán của Việt Nam đang được xây dựng và hoàn thiện, từng bước tiến gần đến các thông lệ quốc tế. Nội dung công tác KTQT trong DN cũng đang trong quá trình hội nhập, hoàn thiện. Do vậy, cần tiếp thu những kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới, của các DN trong nước và quốc tế để thiết lập hệ thống KTQT tại đơn vị đạt hiệu quả.

Tổ chức hệ thống KTQT cần hướng đến việc hỗ trợ phát triển các khía cạnh khác nhau của vốn tri thức: DN cần hướng đến việc thiết lập hệ thống KTQT như một mạng lưới thông tin thực hiện việc thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin có ảnh hưởng đến sự phát triển vốn tri thức của tổ chức, mà còn là mạng lưới các mối quan hệ nhằm hỗ trợ thiết lập các điều kiện cho việc sáng tạo và tích hợp kiến thức.

Hoàn thiện tổ chức KTQT phải phù hợp với đặc điểm của DN: Các đặc điểm về môi trường kinh doanh, loại hình DN, tổ chức sản xuất, tổ chức quản lý, cơ chế quản lý điều hành, trình độ và nhận thức của nhân sự làm công tác KTQT,... luôn là những nhân tố ảnh hưởng đến qui mô, nội dung tổ chức KTQT chi phí trong DN. Giữa các DN dù cùng loại hình, lĩnh vực hoạt động nhưng cũng vẫn có nhiều điểm khác biệt, do đó không thể có nội dung “chuẩn” để áp dụng chung cho tất cả các DN này, mặt khác KTQT là phục vụ cho nhà quản trị trong việc quản trị DN trong từng thời kỳ, từng trường hợp cụ thể nên không thể xây dựng áp đặt mô hình tổ chức KTQT cho các DN một cách cứng nhắc, nguyên tắc như kế toán tài chính (KTTC).

Hoàn thiện tổ chức công tác KTQT trong DN phải đảm bảo hiệu quả kinh tế: DN khi tiến hành hoàn thiện công tác này sẽ cân đối giữa chi phí bỏ ra với lợi ích mang lại trong quá trình vận dụng các giải pháp hoàn thiện tổ chức công tác KTQT.

Tổ chức công tác KTQT trong mối quan hệ hài hòa với KTTC: KTQT và KTTC là hai bộ phận hợp thành hệ thống kế toán hoàn chỉnh của DN, do đó, tổ chức KTQT được thực hiện trên cơ sở sự kết hợp với KTTC đã vận hành tương đối hoàn chỉnh để đảm bảo tính linh hoạt, không trùng lặp.

Tổ chức KTTQ có tính “mở”: Tổ chức KTQT cần có tính “mở” để dễ dàng phối hợp với các chức năng khác, linh hoạt thay đổi, cũng đảm bảo vận dụng các công cụ, thành tựu khoa học công nghệ và quản lý vào hoạt động thu nhận, sản xuất và cung cấp thông tin chi phí. ■

Tài liệu tham khảo

1. Ahmed Riahi – Belkaoui 2003. *Intellectual capital and firm performance of US multinational firms: A study of the resource – based and stakeholder views. Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 215 - 226
2. Amir, E. and Lev, B. (1996). *Value relevance of non-financial information: the wireless communications industry. Journal of Accounting and Economics*, 22(1-3), 3-30.

3. Andriessen, D. (2004). IC Valuation and Measurement Classifying the state of the art. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), 230 – 42.
4. Atkinson, A. A., Banker, R.D., Kaplan, R.S. and Young, S.M. (1995). *Management Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall.
5. Barsky, N. P. and Bremser, W.G. (1999). Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise. *Managerial Finance*, 25(2), 3-17.
6. Bhagat, S., & Bolton, B. (2008). Corporate governance and Firm Performance. *Journal of corporate finance*, 14(3), 257-273.
7. Bontis, N., (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, 36(2), 63-76.
8. Bontis, N., Dragonetti, N.C., Jacobsen, K. and Roos, G. (1999). The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources. *European Management Journal*, 17(4), 391-402.
9. Bourne, M. and Bourne, P. (2000). *Understanding the Balanced Scorecard in a Week*. London, Hodder & Stoughton.
10. Bouwens, J.; Abernethy, M.A. (2000). The consequences of customization on management accounting systems design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-259.
11. Cabrita, M., Vaz, I. (2006). Intellectual capital and value creation: evidence from the Portuguese banking industry. *Journal of knowledge management*, 4(1), 11-20.
12. Cahill, D. and Myers, P.J. (2000). Intellectual capital and accounting concepts: unresolved issues from human resources accounting. paper presented at Annual Conference of the British Accounting Association, Manchester.
13. Campos, E.B. (Ed.) (2003), *Gestión del Conocimiento en Universidades y Organismos Públicos de Investigación*, Dirección General de Investigación, Consejería de Educación, Madrid.
14. Chan, K. H. (2009a). Impact of intellectual capital on organisational performance. An empirical study of companies in the Hang Seng Index (Part1). *The Learning Organisation*, 16(1), 4-21.
15. Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
16. Choo, C. W., & Bontis, N. (2002). Knowledge, intellectual capital, and strategy. *The strategic management of intellectual capital and organizational knowledge*, 185-204.
17. CIMA (2001). *Managing the intellectual capital within today's knowledge-based organisations*. Technical Briefing, CIMA, London.
18. Cuozzo, B., Dumay, J., Palmaccio, M. and Lombardi, R. (2017). Intellectual capital disclosure: a structured literature review", *Journal of Intellectual Capital*. 18(1), 9-28.
19. Curado, C. & Bontis, N. 2007. Managing intellectual capital: the MIC matrix. *Int. J. Knowledge and Learning*. *International Journal of Knowledge and Learning*, 3(2/3), 316-328.
20. Dumay, J., & Roslender, R. (2013). Utilising narrative to improve the relevance of intellectual capital. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(3), 248-279.
21. Eccles, R.G. (1991). The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, 69(3), 131-137.
22. Edvinsson, L. and Malone, M.S. (1997). *Intellectual Capital: Realizing your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, Harper Business, New York.
23. Fanning, J. (2000), *21st Century Budgeting*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.
24. G.A.T. Kaushalya & Sampath Kehelwalathanna (2017). Mediating effect of Management Accounting practices on the relationship between Intellectual Capital and firm performance. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 14(1), 1-11.
25. Golfetto, F., & Gibbert, M. (2006). Marketing competencies and the sources of customer value in business markets. *Industrial Marketing Management*, 35(8), 904-912.
26. Hopwood, A.G. (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Lexington, MA.
27. Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens (1988). *Managerial accounting*. Singapore : McGraw-Hill
28. Jorge Casas Novas and António Sousa & Maria do Céu Alves (2012). About the relations between Management Accounting Systems, Intellectual Capital and Performance. *Advanced Research in Scientific Areas*, 7, 589-596.
29. Jorge Casas Novas Maria do Céu Gaspar Alves António Sousa (2017). The role of management accounting systems in the development of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 1-22.
30. Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996), *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
31. Kujansivu P (2005). Intellectual capital performance in Finnish companies, paper presented at 3rd Conference on Performance Measurement and Management Control, Nice, 1-14.
32. Lynn, B. (1998). Intellectual Capital. *CMA Magazine* (February), 10-15.
33. Mahmood Toorchi, Kaveh Asiaei & Mansour Dehghan (2015). Intellectual Capital and Management Accounting Practices: Evidence from Iran. *Economics and Finance*, 3, 775 – 788.
34. Marr, B., Schiuma, G. and Neely, A. (2004). The dynamics of value creation: mapping your intellectual performance drivers", *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), 312-25.
35. Meritum (2001), *Guidelines for Managing and Reporting on Intangibles (Intellectual Capital)*. Final Report of the MERITUM Project.
36. Mike Tayles, Richard H. Pike & Saudah Sofian (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 522 – 548.
37. Moores, K. and S. Yuen. 2001. Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 351-389.
38. Mouritsen, J., Johansen, M.R., Larsen, H.T. and Bukh, P.N. (2001). Reading an intellectual capital statement: describing and prescribing knowledge management strategies. *Journal of Intellectual Capital*, 2(4), 359-383.
39. Neely, A. (1998). *Measuring Business Performance*. London, Economist Book.
40. Pike, S. and Roos, G. (2004), *Mathematics and Modern Business Management*, Paper presented at the 25th McMaster World Congress Managing Intellectual Capital, Hamilton Ontario.
41. Porter, M.E. and Millar, V.E. (1985). How information gives you competitive advantage. *Harvard Business Review*, 5, 149-160.
42. Ray H. Garrison , Peter C. Brewer and Eric W. Noreen, 2014. *Managerial Accounting*. Europe: McGraw-Hill.

43. Ronald W. Hilton (1997). *Managerial accounting*. McGraw-Hill
44. Saudah Sofian, Mike Tayles and Richard Pike, 2006. *The implications of intellectual capital on performance measurement and corporate performance*. *Jurnal kemanusiaan*, 4(2), 13-24.
45. Silvestri, A. and Veltri, S. (2011). *The intellectual capital report within universities: comparing experiences*. *Economic Science Series*, 20(2), 618-624.
46. Simons, R. (1990). *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 127- 143.
47. Stewart, T. (1997). *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*, Doubleday/Currency, New York, NY.
48. Sveiby, K. (1997). *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge Based Assets*. San Francisco: Berrett Koehler.
49. Teece D.J. (1998). *Capturing value from knowledge assets, the new economy markets for know-how and intangibles assets*. *California Management Review*, 40(3), 55-79
50. Teece, D. (1998). *Capturing value from knowledge assets: The new economy, markets for know-how, and intangible assets*. *California Management Review*, 40(3), 55-79.
51. Usoff, C. A., Thibodeau, J. C., & Burnaby, P. (2002). *The importance of intellectual capital and its effect on performance measurement systems*. *Managerial Auditing Journal*, 17(1/2), 9-15.
52. Vidrascu, P.A. (2016). *Intellectual capital, an intangible item not reflected in the financial statements of the organizational structure*. *Internal Auditing and Risk Management*, 42(1), 169-177.
53. Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007) *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. Routledge: London, UK.
54. Williamson, D. (2004). *A call for management accounting control research into risk management*. *MARG Conference, Aston Business School, Aston*, 10(1), 9-10.
55. Wood, J. (2003). *Australia: An Underperforming Knowledge Nation?* *Journal of Intellectual Capital*, 4(2), 144-164.
56. Wu, W. Y., Chang, M. L., & Chen, C. W. (2008). *Promoting innovation through the accumulation of intellectual capital, social capital, and entrepreneurial orientation*. *R&D Management*, 38(3), 265-277.

SỬ DỤNG DỮ LIỆU & CÔNG NGHỆ TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHÌA KHÓA NÂNG CAO HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG VÀ GIÁ TRỊ DOANH NGHIỆP

Chịu trách nhiệm xuất bản: **Giám đốc, Tổng biên tập PHAN NGỌC CHÍNH**

Chỉ đạo nội dung: **PGS.TS ĐẶNG VĂN THANH**

Biên tập: **NGUYỄN THỊ PHƯƠNG THU'**

Thiết kế bìa: **CÔNG TY TNHH GC INTERNATIONAL**

In 200 cuốn, khổ 19 x 26 tại Công ty Cổ phần In Tài chính
Địa chỉ: Số 24, ngõ 115, phố Trần Cung, P, Nghĩa Tân, Q. Cầu Giấy, Hà Nội
Số XN ĐKXB: 3508-2018/CXBIPH/3-81/TC
Mã ISBN: 978-604-79-1934-5
Số quyết định xuất bản: 188/QĐ - NXBTC
In xong và nộp lưu chiểu: Tháng 10/2018



9 786047 191345

SÁCH KHÔNG BÁN