

TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM - THỰC TRẠNG VÀ ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN

TS. Ngô Thị Thu Hương*

Khu vực kinh tế doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) đã được công nhận trên toàn thế giới vì vai trò quan trọng của chúng với sự phát triển của nền kinh tế. Các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa là bộ phận thiết yếu của hạ tầng kinh tế ở hầu hết các quốc gia đang phát triển và đóng góp vai trò vô cùng quan trọng trong việc thúc đẩy tăng trưởng kinh tế, sự tiến bộ và thịnh vượng của nền kinh tế. Tuy nhiên, việc áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại vẫn chưa tương ứng ở trong loại hình DN này; điều đó dẫn đến một thực tế là vai trò của kế toán quản trị trong các quyết định kinh tế của DNNVV chưa thực sự tương ứng. Bài viết đưa ra một số thực trạng áp dụng kế toán quản trị trong các DNNVV Việt Nam và đưa ra định hướng phát triển công tác kế toán quản trị trong các DN này.

• Từ khóa: kế toán quản trị, DNNVV.

The small and medium-sized business sectors (SMEs) has been recognized worldwide for their important role in the development of the economy. Small and medium-sized businesses are an essential part of economic infrastructure in most developing countries and play an extremely important role in promoting economic growth, progress and prosperity of the economy. However, the application of modern management accounting techniques has not corresponded in this type of enterprises; this leads to the fact that the role of management accounting in the SMEs' economic decisions is not yet corresponding. This article presents some realities of applying management accounting in Vietnamese SMEs and provides the orientation for developing management accounting in these enterprises.

• Keywords: management accounting, SMEs.

Ngày nhận bài: 4/10/2019

Ngày chuyển phản biện: 6/10/2019

Ngày nhận phản biện: 19/10/2019

Ngày chấp nhận đăng: 23/10/2019

1. Sự cần thiết đổi mới tổ chức kế toán quản trị trong các DNNVV Việt Nam

Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống kế toán, ra đời trong điều kiện nền kinh tế thị trường, kế toán quản trị được coi là kế toán cho những người làm công tác quản lý, phục vụ cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh. Trong điều kiện nền kinh tế thị trường, để đưa ra quyết định kinh doanh, các

nhà quản trị doanh nghiệp không thể chỉ dựa vào các thông tin quá khứ mà còn phải dựa vào các thông tin liên quan đến tương lai, để phân tích các tình huống, các phương án kinh doanh và lựa chọn phương án kinh doanh có hiệu quả nhất nhằm đạt được mục tiêu đề ra của doanh nghiệp.

Khác với thông tin của kế toán tài chính chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, kế toán quản trị cung cấp thông tin thoả mãn nhu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp, là những người mà các quyết định và hành động của họ ảnh hưởng không nhỏ tới sự thành bại của doanh nghiệp đó. Các thông tin kế toán quản trị không những giúp cho các nhà quản trị cấp cao đề ra các quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư và sử dụng các nguồn lực mà còn giúp các nhà quản lý thừa hành sử dụng thực thi trách nhiệm của mình.

Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nói chung và trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa nói riêng là một trong những công cụ quan trọng để quản lý kinh tế cả ở tầm vĩ mô và vi mô. Đặc biệt, trong điều kiện hội nhập kinh tế thế giới và khu vực, công cụ kế toán càng trở nên quan trọng. Vì thế, tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp nhỏ và vừa là một tất yếu khách quan, không thể thiếu được trong quá trình phát triển các doanh nghiệp thuộc loại hình này.

Về mặt lý luận: Kế toán quản trị còn là một vấn đề mới mẻ đối với các doanh nghiệp nói chung, các doanh nghiệp nhỏ và vừa nói riêng. Bản thân lý luận về kế toán quản trị vẫn còn một số những quan điểm khác nhau giữa các nhà khoa học, các nhà nghiên cứu, các trường đại học và các viện nghiên cứu...

* Học viện Ngân hàng

Hơn nữa, hiện nay văn bản về kế toán mới chỉ có hướng dẫn khái quát kế toán quản trị cho các DN nói chung, chưa có hướng dẫn cụ thể đối với các DNNVV.

Về mặt thực tiễn: Các doanh nghiệp nói chung, các doanh nghiệp nhỏ và vừa nói riêng đã có một thời gian dài quen với nền kinh tế vận hành theo cơ chế tập trung, quan liêu, bao cấp, thiếu chủ động trong kinh doanh. Khi chuyển sang nền kinh tế hàng hoá nhiều thành phần theo định hướng xã hội chủ nghĩa, vận hành theo cơ chế thị trường, các doanh nghiệp chưa nhận thức đúng, nhận thức chưa đầy đủ, rõ ràng về vai trò của kế toán quản trị trong quản trị doanh nghiệp. Các DN này chưa nhận thức được tác dụng to lớn của những thông tin phục vụ cho việc ra quyết định để điều hành, quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh một cách kịp thời, hiệu quả. Do đó, tổ chức kế toán quản trị ở các DNNVV hiện nay còn sơ sài, mang tính bột phát, chưa phát huy được hiệu quả trong quá trình vận hành, làm cho việc cung cấp thông tin kế toán quản trị không đạt hiệu quả.

Đặc biệt là trong điều kiện hiện nay Việt Nam đang từng bước hội nhập với nền kinh tế khu vực và thế giới, với sự phát triển khoa học, công nghệ và thông tin đòi hỏi việc cung cấp thông tin phải được thực hiện một cách nhanh chóng, kịp thời và chính xác để phục vụ cho việc ra quyết định. Hơn nữa, trong những năm gần đây, các DNNVV tăng nhanh cả về mặt số lượng và chất lượng. Vì vậy, cần phải đổi mới tổ chức công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này giúp cho việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kế toán quản trị đạt hiệu quả cao nhất, từ đó giúp cho các DNNVV tồn tại bền vững và phát triển trong điều kiện cạnh tranh và hội nhập kinh tế thế giới.

2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các DNNVV hiện nay

Qua tìm hiểu thực trạng kế toán của các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam, có thể nhận thấy rằng tổ chức kế toán quản trị được một số các doanh nghiệp chú trọng thực hiện, thể hiện ở việc trình bày qua hệ thống báo cáo kế toán quản trị, nhiều doanh nghiệp xây dựng cho mình hệ thống các định mức về chi phí, các kế hoạch, dự toán phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Song mức độ chi tiết, cụ thể và đầy đủ của từng loại lĩnh vực hoạt động cũng như từng doanh nghiệp lại khác nhau, do đó không thể có một hệ thống báo cáo kế toán quản trị giống nhau và áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp.

Do nhiều nguyên nhân khác nhau như các nguyên nhân thuộc về phía môi trường chung, nguyên nhân chủ quan của các DNNVV về nhận thức của các nhà quản trị về thông tin cần thiết của kế toán quản trị nên thực tế kế toán quản trị chưa thực sự được coi là một khoa học quản lý. Các DNNVV chưa thực sự coi trọng hệ thống thông tin kế toán quản trị trong việc ra quyết định và quản lý kinh tế. Cụ thể:

- *Về việc phân loại chi phí:* Hiện nay hầu hết các DNNVV thực hiện phân loại chi phí theo nội dung kinh tế và theo công dụng kinh tế của chi phí để phục vụ mục đích của kế toán tài chính. Đại bộ phận các DNNVV chưa phân loại chi phí phục vụ cho kế toán quản trị hoặc là việc phân loại chi phí chưa có căn cứ khoa học, chỉ mang tính cảm tính, có những doanh nghiệp phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định nhưng chưa đảm bảo độ chính xác nên hiệu quả của công tác kế toán quản trị còn nhiều hạn chế. Hầu hết các doanh nghiệp không phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động, chưa phân loại theo chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được, hoặc chi phí cơ hội, chi phí thực hiện... Điều này làm cho nhà quản trị khó khăn trong việc ra quyết định kinh tế.

- *Về lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ chi phí:* Việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ chi phí liên quan đến nhiều đối tượng kế toán cũng chưa đảm bảo chính xác, phần lớn các doanh nghiệp phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí theo tổng doanh thu bán hàng cho đơn giản.

Một số doanh nghiệp có quy mô nhỏ lại không có sự phân tích rõ giữa chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Do vậy, không đánh giá được hiệu quả của hoạt động bán hàng cũng như hoạt động của bộ máy quản lý, ảnh hưởng không ít đến việc lập kế hoạch và lập dự toán chi phí.

Việc xác định chi tiêu quản lý và công tác lập dự toán cho các chi tiêu quản lý chi tiết ở đại bộ phận các DNNVV chưa thực hiện được; có một số doanh nghiệp có lập nhưng hệ thống kế hoạch và dự toán chưa đầy đủ, chỉ trọng tâm vào một số kế hoạch và dự toán chủ yếu. Công tác xây dựng các tiêu chuẩn, định mức cụ thể cho từng chi tiêu chi phí, doanh thu và kết quả phần lớn chưa được thực hiện;

- *Về việc lập các báo cáo kế toán quản trị:* Việc lập báo cáo kế toán quản trị và phân tích quản trị nhằm cung cấp những thông tin cần thiết cho việc ra quyết định của nhà quản trị chưa kịp thời, thậm chí nhiều doanh nghiệp chưa thực hiện. Tất cả các vấn đề trên đây gây không ít khó khăn cho việc thực

hiện kế toán quản trị trong các DNNVV ở nước ta hiện nay.

- *Về việc xem xét mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận và phân tích điểm hòa vốn:* Hầu hết các doanh nghiệp không nghiên cứu mối quan hệ này để có đủ thông tin cần thiết cho các quyết định trong tương lai, việc thực hiện phân tích điểm hòa vốn cũng ít được các DNNVV quan tâm thực hiện để đưa ra các quyết định điều chỉnh hay lựa chọn phương án kinh doanh.

- *Về việc lập dự toán và lựa chọn phương án SXKD:* Rất nhiều các doanh nghiệp đã tiến hành lập dự toán SXKD nhưng chủ yếu theo các yếu tố khoản mục chi phí của kế toán tài chính, không theo cách phân loại biến phí, định phí. Do đó, việc phân tích và lập kế hoạch SXKD ở các DN này không mang tính khả thi, việc lựa chọn các phương án kinh doanh không được kịp thời, DN bị mất nhiều cơ hội kinh doanh và nhiều trường hợp còn dẫn đến sự phá sản.

- *Về việc lựa chọn bộ máy kế toán quản trị:* Hầu hết trong các DNNVV không xác định được tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình nào một cách rõ rệt, các bộ phận chức năng còn chồng chéo. Điều này gây rất nhiều khó khăn trong quá trình thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị.

3. Định hướng đổi mới tổ chức kế toán quản trị trong các DNNVV Việt Nam

Để thực hiện tốt được các chức năng quản trị trong doanh nghiệp, các nhà quản trị trong các doanh nghiệp nói chung, các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam nói riêng cần phải có thông tin chính xác, nhanh chóng, kịp thời để ra được quyết định đúng đắn. Để có được những thông tin chính xác đáng tin cậy như vậy thì chỉ có kế toán quản trị mới cung cấp nhanh chóng và chính xác nhất cho các nhà quản trị doanh nghiệp thông qua các báo cáo kế toán quản trị. Việc tổ chức công tác kế toán quản trị một cách khoa học sẽ giúp cho kế toán quản trị cung cấp thông tin hiệu quả nhất cho các nhà quản trị trong quá trình điều hành doanh nghiệp đạt mục tiêu đề ra. Nội dung tổ chức công tác kế toán quản trị trong các DNNVV có thể được đổi mới theo hướng cụ thể như sau:

Một là, tổ chức thu nhận và nhận diện chi phí SXKD trong DN

Để cung cấp thông tin kịp thời và hữu ích cho các nhà quản trị, kế toán quản trị thường phân chi phí theo những tiêu thức khác nhau tùy theo yêu cầu và mục đích của nhà quản trị. Các tiêu thức thường

được sử dụng trong các DNNVV như chức năng của chi phí, mối quan hệ của chi phí với khoản mục trên BCTC, theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động, theo thẩm quyền ra quyết định, mục đích lựa chọn các phương án... Ngoài ra, với việc trình bày chi phí một cách khoa học sẽ giúp xác định quy mô và xu hướng vận động của chi phí trong quá trình ra quyết định như trình bày dưới dạng bảng biểu, đồ thị, biểu đồ...

Hai là, tổ chức thu thập thông tin phục vụ cho mục đích quản trị doanh nghiệp

Việc tổ chức thu thập thông tin cho mục đích quản trị doanh nghiệp được chia làm hai loại thông tin là thông tin thực hiện (thông tin chi tiết trong quá khứ) và thông tin liên quan đến tương lai.

- *Tổ chức thu thập thông tin quá khứ:* Việc thu thập thông tin quá khứ là cơ sở quan trọng cho các nhà quản trị hoạch định, dự toán cho tương lai. Để thu thập các thông tin thực hiện, kế toán quản trị dùng các phương pháp như chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, tính giá và tổng hợp cân đối thông qua việc tổ chức ghi nhận ban đầu các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, tổ chức sử dụng hệ thống tài khoản, thiết kế hệ thống sổ kế toán, báo cáo kế toán quản trị phù hợp với mục tiêu thu thập các thông tin chi tiết của các hoạt động đã xảy ra trong DN.

- *Tổ chức thu thập thông tin liên quan đến tương lai:* Để tồn tại và phát triển, nhà quản trị cần nhiều thông tin, trong đó các thông tin có ảnh hưởng đến tương lai phát triển của DN có ý nghĩa quan trọng trong việc hoạch định chính sách kinh doanh trong ngắn hạn cũng như xác định chiến lược kinh doanh. Do đó, việc nhận định các thông tin liên quan đến tương lai đối với các nhà quản trị được đặt ra như một tất yếu. Tùy theo tiêu thức và mục đích sử dụng khác nhau mà các thông tin này được chia thành các loại khác nhau như thông tin nội bộ, thông tin bên ngoài; thông tin về thị trường, về đối thủ cạnh tranh, về nguồn lực của DN, về kỹ thuật công nghệ...; thông tin thích hợp, thông tin không thích hợp; thông tin sơ cấp và thông tin thứ cấp. Để thu thập thông tin liên quan đến tương lai phải hiểu rõ đặc thù của chúng nếu không sẽ dẫn đến tình trạng thu thập thông tin không cần thiết hoặc cần thiết nhưng chi phí bỏ ra lớn và giải thích sai lệch kết quả nhận được. Có rất nhiều phương pháp thu thập thông tin liên quan đến tương lai như qua quan sát, thực nghiệm, thăm dò thị trường, dư luận, phân tích dự báo...

Ba là, tổ chức sử dụng thông tin cho mục đích ra quyết định.

Để có được quyết định phù hợp, các nhà quản trị cần sử dụng nhiều công cụ, nhiều kênh thông tin khác nhau, trong đó thông tin do kế toán quản trị cung cấp là một kênh thông tin vô cùng quan trọng và không thể thiếu. Trong quá trình SXKD có rất nhiều quyết định mà các nhà quản trị phải đưa ra để đạt mục tiêu của DN. Cụ thể:

- Quyết định điều chỉnh chi phí, giá cả, khối lượng để tối đa hóa lợi nhuận: Liên quan đến quyết định này, những thông tin kế toán quản trị cần sử dụng là các thông tin đã thu thập được trong quá khứ về chi phí và những thông tin dự kiến trong tương lai về thị trường, giá cả... Các quyết định này cần thiết phải được tiến hành với từng mặt hàng để đạt hiệu quả cao nhất. Để thực hiện quyết định này, kế toán bắt đầu từ việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí, sau đó sử dụng các khái niệm như lãi trên biến phí, tỷ lệ lãi trên biến phí, mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận để đưa ra các phương án và lựa chọn phương án tối ưu, tư vấn cho nhà quản trị.

- Quyết định về điều chỉnh mặt hàng và tài sản nhằm tối đa hóa lợi nhuận: Các quyết định liên quan như quyết định nhận thêm đơn đặt hàng mới, mở thêm mặt hàng kinh doanh, tự sản xuất hay mua ngoài... Để phân tích loại quyết định này, kế toán sử dụng các loại thông tin như thông tin thích hợp, chi phí chìm, chi phí cơ hội.

- Các quyết định khác: Quyết định thúc đẩy, quyết định đặt giá bán. Để phân tích và tư vấn về các quyết định này, kế toán quản trị cũng sử dụng các khái niệm có liên quan như sử dụng mối quan hệ C - P - V, thông tin thích hợp...

Bốn là, tổ chức sử dụng thông tin cho mục đích lập dự toán sản xuất kinh doanh

Lập dự toán SXKD là việc dự kiến chi tiết theo định kỳ và được biểu diễn một cách có hệ thống theo yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp. Điều đó có ý nghĩa quan trọng trong việc duy trì sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp trong điều kiện kinh doanh theo cơ chế thị trường. Muốn lập được các dự toán phải căn cứ vào hệ thống định mức. Định mức là thông tin dự toán cho từng đơn vị cần lập dự toán.

Như vậy, giữa dự toán và định mức có sự khác nhau về phạm vi, định mức chỉ tính cho từng đơn vị, còn dự toán đơn vị lập cho toàn bộ sản lượng hoặc công việc. Do vậy, giữa dự toán và định mức có mối quan hệ mật thiết với nhau nhưng chúng có ảnh hưởng với nhau, định mức là gốc để lập dự toán. Nếu định mức xây dựng không hợp lý, không sát với thực tế thì dự toán được lập trên cơ sở đó sẽ

không có tính khả thi cao. Hệ thống dự toán SXKD trong các DNNVV có thể bao gồm: Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh ngắn hạn như dự toán tiêu thụ, thông tin dự toán sản lượng sản xuất (hoặc mua vào), dự toán các loại chi phí của DN...; hệ thống dự toán tài chính và hệ thống dự toán về vốn.

Năm là, tổ chức thông tin để đánh giá kết quả từng bộ phận

Để đánh giá kết quả từng bộ phận, nhà quản trị cần phân tích báo cáo bộ phận. Đây là báo cáo về chi phí, doanh thu, kết quả thu nhập của các bộ phận kinh doanh khác nhau trong một doanh nghiệp. Báo cáo bộ phận được lập ở nhiều cấp độ khác nhau do cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh và yêu cầu báo cáo thông tin từ bộ phận chi tiết tới mức nào, phụ thuộc vào phương pháp xác định chi phí, các thông tin được sử dụng để đánh giá kết quả của từng bộ phận sẽ khác nhau.

Sáu là, tổ chức bộ máy kế toán quản trị doanh nghiệp

Do những đặc thù của loại hình DNNVV như quy mô vốn và lao động ít, địa bàn hoạt động tập trung, công nghệ còn lạc hậu... Vì vậy, các DN này nên lựa chọn mô hình bộ máy kế toán kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Theo đó, kế toán tài chính và kế toán quản trị được tổ chức thành một hệ thống thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán, từng bộ phận trong bộ máy kế toán thực hiện những nội dung công việc kế toán ứng với từng phần hành kế toán của kế toán nói chung.

Tóm lại, tổ chức kế toán quản trị trong DNNVV là vấn đề cần thiết được nghiên cứu, giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp có được những thông tin hữu ích, có độ tin cậy cao trong quá trình điều hành quản trị doanh nghiệp để đạt được mục tiêu đề ra. Tuy vậy, để tổ chức tốt công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nói chung và trong các DNNVV nói riêng vẫn còn là vấn đề còn mới mẻ và phức tạp, đặc biệt là trong điều kiện kinh doanh như hiện nay.

Tài liệu tham khảo:

Đoàn Xuân Tiên (2012), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
 Đặng Thị Hoà (2006), *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
 Tài liệu thực tế tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam.
 Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/BTC* ngày 12/06/2006.
www.mof.gov.vn
www.tapchiketoan.com.vn