



# CÁC NGUYÊN TẮC VÀ NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP KHAI THÁC, CHẾ BIẾN VÀ KINH DOANH ĐÁ XÂY DỰNG Ở ĐỊA BÀN TỈNH BÌNH DƯƠNG

## Principles and affecting factors of cost management accounting model in mining, processing and trading stone enterprises in Binh Duong province

Nguyễn Thị Đức Loan

phungloan82@yahoo.com

Khoa Tài chính – Kế toán

Trường Đại học Lạc Hồng, Đồng Nai

Đến tòa soạn: 11/5/2016; Chấp nhận đăng: 12/7/2016

**Tóm tắt.** Ngành nghề khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trong cả nước nói chung và tỉnh Bình Dương nói riêng đã có nhiều đóng góp đáng kể cho nền kinh tế nước nhà. Trong nền kinh tế hội nhập với nền kinh tế thế giới, các doanh nghiệp cần nâng cao vai trò của nhà quản lý nhằm giúp cho các doanh nghiệp phát triển bền vững, bảo vệ môi trường và mang lại hiệu quả kinh tế cao. Do đó, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí hiệu quả sẽ giúp cho các doanh nghiệp ngày càng đứng vững trên thương trường và khẳng định vị thế của mình trong lĩnh vực khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng. Nội dung của bài viết trình bày năm nguyên tắc và chín nhân tố khách quan và chủ quan tác động đến việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng.

**Từ khóa:** Kế toán quản trị chi phí; Nguyên tắc; Nhân tố; Khai thác đá; Bình Dương

**Abstract.** The industry of mining, processing and trading of construction stone of Vietnam in general and of Binh Duong province in particular has significantly contributed to the economic development. In the trend of global integration, all business managers in the field need to enhance their roles for sustainable development of their enterprises, environment protection and economic efficiency improvement. Therefore, constructing an effective model of cost management accounting makes enterprises more viable and strengthens their positions in in the marketplace. This paper proposes five key principles and nine fundamental factors to help enterprises in the field effectively construct their cost management accounting models.

**Keywords:** Cost management accounting; Principles; Effecting factors; Construction stone; Binh Duong

### 1. GIỚI THIỆU

Tổ chức kế toán quản trị chi phí chính là một trong những hoạt động của doanh nghiệp trong việc vận dụng các phương pháp khoa học kết hợp với các phương tiện và con người để thu thập, xử lý và phân tích các thông tin về chi phí trong các doanh nghiệp phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp được hiệu quả hơn. Công tác kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp chịu sự tác động bởi các nhân tố khách quan và nhân tố chủ quan [1].

Sau khi nghiên cứu công tác kế toán tại các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá trên địa bàn tỉnh Bình Dương, tác giả nhận thấy rằng việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương là rất cần thiết vì công tác kế toán quản trị chi phí sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản lý các cấp để có cơ sở dữ liệu về thông tin nội bộ trong việc ra các quyết định nhằm giúp doanh nghiệp hoạt động ngày càng hiệu quả hơn. Vì thế, để tồn tại và phát triển các doanh nghiệp khai thác, chế biến kinh doanh đá trong cả nước nói chung và địa bàn tỉnh Bình

Dương nói riêng cần phải có những thay đổi trong quản lý kinh tế, đặc biệt là việc quản lý dựa trên các thông tin kinh tế, tài chính. Đây cũng chính là động lực cho kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng phát triển. Vai trò của kế toán quản trị chi phí được thể hiện qua các nội dung: nội dung thông tin kế toán quản trị, tính kịp thời của thông tin, tính phù hợp và tin cậy [1-4].

**Nội dung thông tin kế toán quản trị chi phí:** Quá trình ra quyết định của các nhà quản lý trải qua các bước từ xác định vấn đề đến xây dựng các giải pháp, lựa chọn các giải pháp [3]. Để có được các quyết định tốt cho nhà quản trị cần nhiều thông tin, đặc biệt các thông tin kinh tế. Với thông tin cung cấp về quá khứ, thông tin dự báo thiết kế dạng có thể so sánh, cập nhật, dễ hiểu, v.v... kế toán quản trị chi phí có vai trò to lớn giúp các nhà quản lý lựa chọn một giải pháp tối ưu trong hàng loạt các phương án đề xuất. Nội dung kế toán quản trị chi phí đặc biệt cung cấp thông tin nội bộ trong doanh nghiệp. Thông tin của kế toán quản trị chi phí phải đảm bảo mang tính kịp thời, phù hợp và tin cậy.

**Thông tin mang tính kịp thời:** để giúp cho các nhà quản lý ra các quyết định đúng đắn thì các thông tin cung cấp cho nhà quản lý phải đảm bảo các yêu cầu về tính kịp thời, phù hợp, tin cậy [1]. Cơ hội kinh doanh có thể đến gõ cửa doanh nghiệp trong bất kỳ thời điểm nào. Để biến cơ hội kinh doanh thành hiệu quả kinh tế thực sự, ngay tại thời điểm cơ hội kinh doanh đến, nhà quản trị cần đưa ra ngay được những quyết định đúng đắn, phù hợp. Nhà quản trị có nhiều kênh thông tin, nhiều loại thông tin, tuy nhiên các thông tin cần được lượng hóa thường là do kế toán cung cấp. Tuy nhiên, do kế toán tài chính thường chỉ lập báo cáo tại những thời điểm cố định như cuối năm hoặc cuối quý, cuối tháng nên các thông tin kế toán tài chính không đáp ứng được tính kịp thời cho nhà quản trị. Bên cạnh đó, kế toán quản trị có những đặc tính của mình, có thể cung cấp thông tin cập nhật ngay khi nhà quản trị yêu cầu. Như vậy, nhà quản trị không chỉ cần thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp ở nội dung thông tin mà còn cần cả tính kịp thời của chúng.

**Tính phù hợp và tin cậy:** với các doanh nghiệp, cạnh tranh trên thương trường cũng khốc liệt như chiến trường, vì thế “Biết người, biết ta trăm trận không nguy” cũng trở thành một kế sách của các nhà quản trị. Các doanh nghiệp muốn chiến thắng trên thương trường không chỉ tìm hiểu thị trường, tìm hiểu đối thủ mà còn phải nắm rất chắc và chi tiết các thông tin nội bộ của mình, đặc biệt là các thông tin chi phí. Điều này có ý nghĩa quan trọng trong cuộc cạnh tranh về “giá bán” ở các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng. Vì thế, có thể khẳng định thông tin kịp thời, phù hợp và tin cậy là điều kiện tiên quyết giúp các nhà quản lý đứng vững và chiến thắng trong cạnh tranh [2-4].

Để các thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp kịp thời, phù hợp, tin cậy,... kế toán quản trị phải được triển khai có hiệu quả ở các doanh nghiệp này. Tuy nhiên, hiện nay kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí mới chỉ tồn tại ở một số doanh nghiệp, trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng với những vai trò còn mờ nhạt và chưa thực sự phát huy được vai trò của nó trong quản trị doanh nghiệp [2]. Vì thế, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng là rất cần thiết.

## 2. NỘI DUNG NGHIÊN CỨU

### 2.1 Phương pháp nghiên cứu

Sử dụng các phương pháp mô tả, thống kê, so sánh và phân tích để làm rõ tầm quan trọng của kế toán quản trị chi phí và sự ảnh hưởng của các nhân tố trong quá trình thiết lập mô hình cho phù hợp. Phương pháp mô tả, so sánh, thống kê, phân tích được vận dụng khi so sánh số liệu của các kỳ kế toán, quy trình công tác kế toán trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương nhằm phân tích điểm mạnh, điểm yếu ở từng doanh nghiệp trong công tác quản lý và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

### 2.2 Đối tượng nghiên cứu

Công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương. Từ đó, tác giả nghiên cứu các nguyên tắc và các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến, kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương.

### 2.3 Phạm vi nghiên cứu

Công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị tại 18 công ty khai thác, chế biến, kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương.

Sau khi nghiên cứu công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị của 18 công ty khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương, tác giả nhận thấy rõ sự cần thiết của việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí. Các doanh nghiệp khi tiến hành xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phải thỏa mãn các nguyên tắc khách quan, phù hợp, tiết kiệm và hiệu quả, phù hợp, kế thừa và có thể thực hiện được [1-5]. Các nguyên tắc đó lần lượt là:

**Thứ nhất, nguyên tắc khách quan:** Kinh tế thị trường là một nền kinh tế có tính cạnh tranh rất cao, nơi các quy luật về giá trị, cung - cầu, v.v... được phát huy tối đa tác dụng của nó [1- 5]. Vì vậy, doanh nghiệp muốn tồn tại và phát triển thì cần phải luôn đổi mới về sản phẩm cũng như nâng cao trình độ quản lý và sản xuất. Tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng không nằm ngoài quy luật khách quan của nền kinh tế thị trường, như tính phù hợp với trình độ quản lý hiện tại và nhu cầu mở rộng cũng như nâng cấp trong tương lai; có như vậy, hệ thống kế toán quản trị chi phí mới có thể cung cấp kịp thời và đầy đủ thông tin cho nhà quản trị.

**Thứ hai, nguyên tắc phù hợp:** Nguyên tắc này được tác giả lựa chọn khi xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí vì kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là kế toán nội bộ, việc tổ chức bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, nhân sự kế toán và lập các báo cáo phải phù hợp với từng doanh nghiệp cụ thể. Bộ máy kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh cũng như trình độ quản lý của nhà quản trị. Ngoài ra, cần phải dựa trên yêu cầu của nhà quản trị để lựa chọn nội dung kế toán quản trị chi phí sao cho phù hợp nhất [1-5].

Xây dựng bộ máy kế toán chi phí phải phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh cũng như trình độ quản lý của nhà quản trị (xây dựng bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, trình độ quản lý và trình độ nhân viên). Với đặc trưng của các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng thông tin kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với những đặc điểm đặc trưng của từng doanh nghiệp để phát huy được cao nhất tác dụng kế toán quản trị chi phí với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, trên cơ sở các nguyên lý chung của việc tổ chức kế toán quản trị chi phí, mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng phải được xây dựng phù hợp với đặc điểm hoạt động, tổ chức của loại hình doanh nghiệp này. Có như vậy, hệ thống kế toán quản trị chi phí mới phát huy hết các vai trò của mình trong việc tổ chức kinh doanh của các doanh nghiệp trên lĩnh vực khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng.

**Thứ ba, nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả:** Nguyên tắc này rất quan trọng vì nếu xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí không hiệu quả, tốn chi phí của doanh nghiệp và không đáp ứng đầy đủ nhu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản lý, không giúp cho nhà quản lý lựa chọn được phương án hoạt động tối ưu thì việc thiết kế mô hình không mang lại hiệu quả kinh tế và cũng không cần thiết cho doanh nghiệp trong quá trình quản lý. Do đó, khi tổ chức mô hình kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng phải quan tâm đến tính hiệu quả của bộ máy, tránh tình trạng tổ chức bộ máy quá cồng kềnh, vận hành không linh hoạt và kém hiệu quả [1- 5]. Các thông tin kế toán quản trị cung cấp phải là thông tin tốt nhất, phù hợp nhất

cho nhà quản trị. Thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng đã tồn tại nhưng mới ở những bước sơ khai. Chính vì vậy, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí sẽ tạo ra những thay đổi đáng kể cho các doanh nghiệp này, nhưng để xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí, các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng phải chịu những chi phí lớn để đầu tư về nhân lực và vật lực. Vì thế, một trong các yêu cầu quan trọng để xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí hiệu quả nhưng tiết kiệm.

**Thứ tư, nguyên tắc phối hợp:** Đây là nguyên tắc chỉ duy nhất tác giả Hồ Mỹ Hạnh [4] đã trình bày trong luận án tiến sĩ. Tác giả đã nghiên cứu rất kỹ về mối quan hệ thông tin giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tác giả đề xuất công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị phải kết hợp với nhau và phải đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp phải có giá trị sử dụng đối với kế toán tài chính, tránh tình trạng khi kế toán tài chính muốn dùng thông tin của kế toán quản trị thì phải điều chỉnh lại, gây lãng phí cho doanh nghiệp [4]. Thực trạng trong công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương chưa có sự phối hợp với nhau. Thông tin kế toán tài chính dùng để lập báo cáo theo quy định của Luật kế toán, Luật thuế, quy định quản lý của doanh nghiệp cụ thể. Công tác kế toán quản trị thì nhận thông tin kế toán tài chính làm cơ sở để báo cáo dự toán tương lai, báo cáo trách nhiệm, v.v... mà chưa có sự phối hợp hay là kết chuyển dữ liệu kế toán giữa hai mảng kế toán quản trị và kế toán tài chính. Hiện tại, công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này chỉ thực hiện vai trò lập báo cáo kết quả hoạt động so với kế hoạch đề ra và lập kế hoạch cho những kỳ tiếp theo chứ chưa thực hiện hết chức năng và vai trò của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng.

**Thứ năm, nguyên tắc kế thừa và có thể thực hiện được:** Đây là nguyên tắc được các tác giả trình bày trong các luận án tiến sĩ [1-5] trong quá trình xây dựng mô hình kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí. Nguyên tắc này được chọn lựa chọn vì khi xây mô hình kế toán quản trị chi phí, trong từng ngành nghề, từng đơn vị sẽ được tổ chức khác nhau sao cho phù hợp với đơn vị mình. Đặc biệt, khi chúng ta tiến hành tổ chức phải quan tâm và nghiên cứu những mô hình đã có từ trước để xem xét và lựa chọn những điểm tương đồng mà có thể vận dụng được trong đơn vị. Điều này sẽ giúp cho doanh nghiệp rút ngắn thời gian và tiết kiệm chi phí khi xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí và mang lại hiệu quả trong công tác quản lý. Tổ chức kế toán quản trị chi phí cho một doanh nghiệp không có nghĩa là phải xây dựng mới hoàn toàn, mà cần phải phân tích, chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm các mô hình đã có, kinh nghiệm triển khai từ các nước phát triển đã có bề dày về triển khai kế toán quản trị. Tổ chức kế toán quản trị chi phí phải dựa trên cơ sở là các phương án tổ chức thực hiện được căn cứ vào điều kiện của doanh nghiệp. Một giải pháp đưa ra mà không thể thực hiện được thì giải pháp đó coi như vô giá trị [1-5].

Bên cạnh các nguyên tắc tham gia trong quá trình xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí còn có những nhân tố tác động trong quá trình xây dựng bao gồm nhân tố chủ quan và khách quan. Các nhân tố khách quan có ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí trong các

doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng. Các nhân tố khách quan như là Luật kế toán, đây vốn là kim chỉ nam trong quá trình xây dựng và tổ chức hệ thống kế toán, dưới đó là các chế độ, thông tư hướng dẫn về kế toán trong doanh nghiệp, dưới đó là các chế độ, thông tư hướng dẫn cụ thể sẽ là thuận lợi cho doanh nghiệp trong việc tổ chức và xây dựng hệ thống kế toán, ngược lại sẽ gây lung tung cho các doanh nghiệp trong khâu triển khai. Việc quy định chi tiết hay không phải phù hợp với đặc điểm của loại kế toán. Với kế toán tài chính thì các quy định cần chi tiết và cụ thể, tuy nhiên với kế toán quản trị thì chi cần tạo ra hành lang pháp lý là đủ, vì thông tin kế toán quản trị nhằm phục vụ lợi ích cho nhà quản trị doanh nghiệp. Việc xây dựng hành lang pháp lý là cần thiết vì nó giúp doanh nghiệp có định hướng phù hợp trong quá trình xây dựng và tổ chức bộ máy kế toán quản trị của mình [1]. Các nhân tố cụ thể như:

(i) **Nhân tố chính sách, pháp luật của Nhà nước, của ngành:** Cần tạo dựng một môi trường cạnh tranh lành mạnh để các doanh nghiệp sản xuất nói chung và doanh nghiệp khai thác, chế biến đá xây dựng nói riêng có thể tự tin đưa ra các quyết định kinh doanh dựa trên tiềm lực hiện có của bản thân công ty và sự hỗ trợ của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí. Chỉ khi nào hiệu quả hoạt động kinh tế của mỗi doanh nghiệp phụ thuộc chủ yếu vào chính các quyết định sản xuất kinh doanh của bản thân bộ máy kế toán quản trị thì lúc đó nhà quản trị mới thấy rõ giá trị đích thực của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp làm cơ sở cho các quyết định của họ. Đồng thời, nhà nước và các cơ quan chức năng cần có các chương trình hỗ trợ cho doanh nghiệp được tiếp cận mô hình hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí đã được áp dụng thành công trên thế giới để học hỏi kinh nghiệm và rút ra bài học cần thiết để có thể áp dụng cho doanh nghiệp mình. Chính sách, quy chế tài chính, quản lý Nhà nước: Luật kế toán, chuẩn mực kế toán, Thông tư, Nghị định. Xây dựng hành lang pháp lý là cần thiết vì giúp cho nhà quản trị có định hướng phù hợp trong việc xây dựng bộ máy kế toán đặc biệt là kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin kế toán [1- 5]. Ngành nghề kinh doanh nào trên lãnh thổ Việt Nam cũng phải tuân thủ theo những quy định của pháp luật về thuế, kế toán, v.v.... Do đó, ngành khai thác, chế biến kinh doanh đá xây dựng muốn tồn tại và phát triển cũng phải chịu ảnh hưởng bởi những quy định của Nhà nước như: Luật khai thác, luật thuế về tài nguyên, bảo vệ môi trường, v.v... Đồng thời, các doanh nghiệp rất cần sự hỗ trợ của Nhà nước về các mảng như: đào tạo nhân lực, nghiên cứu triển khai, phát triển kế toán quản trị, để kế toán quản trị thực tế là một nội dung không thể thiếu trong hệ thống kế toán doanh nghiệp.

(ii) **Nhân tố quy mô và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp:** cũng có tác động không nhỏ đến quá trình tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có quy mô hoạt động nhỏ, địa bàn hẹp thì khi xây dựng kế toán quản trị chi phí cần chú trọng đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí chuyên sâu theo nhóm sản phẩm cụ thể, theo bộ phận quản lý. Tuy nhiên, nếu theo quy mô doanh nghiệp lớn, có nhiều công ty thành viên thì việc tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phân tán theo địa bàn, khu vực để quản trị chi phí được hiệu quả hơn [3]. Nhân tố này sẽ tác động đến mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương trong việc xây dựng bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, tổ chức nhân sự, hệ thống báo cáo, trách nhiệm quản lý, v.v...



(iii) *Nhân tố phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp trong hệ thống ngành:* [3]

- Đơn vị cấp trên (công ty mẹ)
- Đơn vị cấp trung gian (công ty mẹ và công ty con)
- Đơn vị cấp cơ sở (công ty con)
- Hình thức sở hữu vốn (doanh nghiệp Nhà nước, liên doanh, ngoài quốc doanh)

Việc tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí chịu ảnh hưởng bởi nhân tố phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp trong hệ thống ngành. Nhân tố này ảnh hưởng đến việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng như: mỗi cấp quản lý được phân quyền và có trách nhiệm quản lý khác nhau, nhu cầu thông tin ở mỗi cấp cũng khác nhau và các báo cáo được lập ở từng cấp cũng khác nhau tùy thuộc vào yêu cầu và trách nhiệm của cấp quản lý.

(iv) *Nhân tố điều kiện kinh tế - văn hóa - xã hội:* Nhân tố môi trường kinh doanh của doanh nghiệp cũng có tác động không nhỏ đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Cụ thể, với môi trường kinh doanh minh bạch và ít có sự biến động thì việc tổ chức kế toán quản trị chi phí khi đó thường tập trung vào cải tiến giám sát vấn đề chi phí các yếu tố đầu vào. Nhưng với môi trường kinh doanh không minh bạch và có nhiều biến động thì tổ chức kế toán quản trị cần định hướng tập trung vào việc cung cấp thông tin để ra các quyết định kinh doanh, lựa chọn hướng đầu tư sản xuất sản phẩm [5]. Nhân tố này có tác động rất lớn đến tình hình phát triển của đơn vị. Bên cạnh đó, nhân tố này còn góp phần định hướng phát triển lâu dài, bền vững tăng tính cạnh tranh và vị thế của doanh nghiệp trên thương trường.

(v) *Nhân tố về vấn đề bảo vệ môi trường và tài nguyên quốc gia:* Chiến lược phát triển của Việt Nam trong giai đoạn từ này đến năm 2020 là phát triển kinh tế nhanh, bền vững, bảo vệ tốt môi trường và giải quyết hài hòa các vấn đề kinh tế, môi trường và xã hội. Các tỉnh miền Đông Nam Bộ đang bị ô nhiễm môi trường nghiêm trọng và đang trong tình trạng báo động. Việc khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng của các doanh nghiệp trên địa bàn tỉnh Bình Dương cũng là chủ đề nóng. Do đó, việc vận dụng hạch toán quản lý môi trường trong các doanh nghiệp này nhằm mục đích quản lý môi trường và quản lý kinh tế đạt hiệu quả và phát triển bền vững [6].

Bảo vệ môi trường chính là bảo vệ sức khỏe của mỗi chúng ta, vì vậy việc bảo vệ môi trường không chỉ dừng lại ở một cá nhân, một tập thể hay một quốc gia nào mà là sự tham gia của tất cả cộng đồng trên thế giới. Với nhận thức môi trường ngày càng phát triển, người tiêu dùng bắt đầu phản ứng lại các hoạt động làm suy thoái tài nguyên môi trường, yêu cầu các quá trình sản xuất và sản phẩm “thân thiện với môi trường” hơn. Đồng thời, họ gây áp lực với các cấp có thẩm quyền ban hành luật pháp và kiểm soát môi trường, sử dụng quyền hạn của họ trực tiếp chống lại những người gây ô nhiễm. Tất cả những yếu tố trên đều ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp, sự ràng buộc chặt chẽ của luật pháp sẽ làm tăng chi phí, hay thị hiếu của người tiêu dùng thay đổi có thể làm mất thị trường tiêu thụ. Tình trạng suy thoái môi trường, xói mòn đất đai, cạn kiệt nguồn tài nguyên thiên nhiên dẫn đến giá tài nguyên sẽ được tăng lên, biến đổi khí hậu trong vùng, hiệu quả sản xuất sẽ thấp hơn những khu vực bị ô nhiễm .... đã và đang ảnh hưởng trực tiếp đến doanh nghiệp kể cả hình ảnh và doanh thu. Trong tình trạng như vậy các doanh nghiệp buộc phải quan tâm

nhiều hơn đến chất lượng của môi trường, nhìn nhận môi trường không phải là nguồn tài nguyên vô tận. Vì vậy, phương pháp hạch toán quản lý môi trường đã ra đời giúp cho các doanh nghiệp trong công tác bảo vệ môi trường và phát triển kinh tế. EMA (Environment Management Accounting) chính là công cụ giúp doanh nghiệp hướng tới sự phát triển bền vững đảm bảo ba mục tiêu chính: phát triển kinh tế - xã hội - môi trường.

Ngoài các nhân tố khách quan tác động đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp, các nhân tố này doanh nghiệp không thể kiểm soát được mà chỉ có thể dựa trên đó để điều chỉnh các hoạt động nghiệp vụ của mình thì các nhân tố chủ quan lại hoàn toàn ngược lại, đây chính là các nhân tố mà doanh nghiệp có thể điều chỉnh và thay đổi sao cho phù hợp với quy mô cũng như loại hình kinh doanh của doanh nghiệp chính. Các nhân tố đó bao gồm: tổ chức sản xuất kinh doanh, quy trình công nghệ sản xuất, bộ máy quản lý, trang thiết bị và trình độ nhân viên [1- 4].

(vi) *Nhân tố tổ chức sản xuất kinh doanh (ngành nghề kinh doanh):* Tổ chức sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất là sự kết hợp chặt chẽ giữa sức lao động và tư liệu sản xuất cho phù hợp với nhiệm vụ, quy mô và công nghệ sản xuất. Tổ chức sản xuất cho thấy rõ hình thức tổ chức của quá trình sản xuất, tính chất phân công lao động giữa các bộ phận sản xuất và phục vụ sản xuất, đặc điểm của sự kết hợp lao động với tư liệu lao động và đối tượng lao động trong quá trình sản xuất. Bên cạnh đó, tổ chức sản xuất còn là việc chỉ ra cách thức bố trí các bộ phận sản xuất: có thể tổ chức theo hình thức công nghệ, mỗi phân xưởng chỉ thực hiện một loại công nghệ nhất định chẳng hạn như phân xưởng khai thác, chế biến; cũng có thể tổ chức theo đối tượng, mỗi phân xưởng chỉ thực hiện một loại sản phẩm hay một chi tiết nhất định; hoặc tổ chức theo hình thức kết hợp cả hai cách trên [5].

Loại hình kinh doanh của doanh nghiệp thuộc lĩnh vực nào có ảnh hưởng rất lớn đến cách thức tổ chức của doanh nghiệp, nếu doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất thì kế toán quản trị cần chú trọng đến các yếu tố cần phải “quản trị” như chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm, v.v... để cung cấp thông tin cho nhà quản lý. Tuy nhiên với doanh nghiệp thương mại thì việc tổ chức kế toán quản trị cần chú trọng đến quá trình thu mua hàng hóa đầu vào và xác định giá vốn hàng bán [5]. Đặc biệt, ngành khai thác, chế biến và kinh doanh nên xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cần chú trọng các yếu tố đầu vào phục vụ sản xuất, chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

Đặc điểm tổ chức sản xuất là nhân tố ảnh hưởng quan trọng đến công tác tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí bởi vì đặc điểm tổ chức sản xuất sẽ quyết định mô hình kế toán chi phí (theo chi phí thực tế, theo chi phí ước tính, chi phí định mức); phương pháp quản lý chi phí (theo quá trình, theo công việc, theo dòng sản phẩm); đối tượng tập hợp chi phí; phương pháp và tiêu thức phân bổ chi phí chung. Quá trình xử lý thông tin của kế toán quản trị chi phí, mối quan hệ giữa các bộ phận kế toán và bộ phận quản lý, bộ phận sản xuất kinh doanh khác là cần thiết, đặc biệt là trong việc thiết lập những thông tin phi tài chính và các thông tin hướng về tương lai.

(vii) *Nhân tố quy trình công nghệ sản xuất:* Với doanh nghiệp sản xuất có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, sản phẩm đầu ra cuối cùng là kết quả của nhiều công đoạn sản xuất khác nhau thì việc tính giá thành sản xuất cho nhiều giai đoạn công nghệ là rất phức tạp do vậy khi tổ

chức kế toán quản trị chi phí cần chú trọng xây dựng các báo cáo phân xưởng, báo cáo trách nhiệm, v.v... để xác định nguyên nhân quản trị chi phí cho từng giai đoạn sản xuất của sản phẩm. Ngoài ra với doanh nghiệp sản xuất hàng loạt sẽ khác với doanh nghiệp sản xuất đơn chiếc [1]. Nguyên tắc này có ảnh hưởng đến ngành khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng có quy trình sản xuất gián đơn vì vậy khi xây dựng kế toán quản trị chi phí cần chú trọng báo cáo ở các bộ phận, báo cáo từng nhóm sản phẩm, báo cáo trách nhiệm, v.v...

Quy trình sản xuất cũng có ảnh hưởng đến việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí đòi hỏi các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng từng bước cải tiến quy trình sản xuất theo hướng áp dụng các quy trình sản xuất tiên tiến như áp dụng các tiêu chuẩn quản lý ISO. Tiến hành rà soát, hoàn chỉnh và bổ sung hệ thống các định mức kinh tế kỹ thuật phù hợp và thống nhất trong toàn ngành. Một khi các quy trình sản xuất được chuẩn hóa thì việc thiết kế và vận hành hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí được thực hiện dễ dàng hơn. Để triển khai hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí cần thiết có tính liên thông về thông tin giữa các bộ phận, các phòng ban chức năng trong doanh nghiệp. Doanh nghiệp cần có những quy định rõ ràng về chức năng nhiệm vụ của từng bộ phận, phòng ban trong việc phối hợp và chia sẻ thông tin vừa đảm bảo tính liên thông thông tin vừa đảm bảo tính bảo mật thông tin của mỗi bộ phận [4].

(viii) *Nhân tố tổ chức bộ máy quản lý (trình độ quản lý, nhân viên)*: Các nhà quản trị cần có nhận thức đúng đắn về vai trò của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí. Các nhà quản trị cần nhận thức rõ vị trí, vai trò của kế toán quản trị chi phí nhất là trong điều kiện cạnh tranh và hội nhập hiện nay. Tuy nhiên, nhà quản trị hiện nay chưa thực sự tin tưởng vào thông tin kế toán quản trị chi phí do kế toán cung cấp. Quyết định của nhà quản trị chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, dựa vào mối quan hệ của họ. Tâm lý chung cho các nhà quản trị cho rằng trách nhiệm của thông tin kế toán quản trị là làm sao đáp ứng được những yêu cầu của cơ quan thuế, cơ quan tài chính để doanh nghiệp có thể “yên ổn” làm ăn. Họ chưa nhận thấy được vai trò của thông tin kế toán trong quá trình ra quyết định [4]. Chính vì vậy, cần có các kênh thông tin giúp các nhà quản trị nhận thức thấy rõ hơn vai trò của kế toán quản trị chi phí. Các nhà quản trị phải thực sự là những người chỉ đạo và ra yêu cầu cho kế toán quản trị chi phí trong việc thiết lập và xây dựng hệ thống thông tin kế toán để phục vụ cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Và khi nhận thức đúng đắn và có vị trí trong doanh nghiệp, nhà quản trị sẽ không ngại ngần khi có quyết định đầu tư xứng đáng về nguồn lực để có thể vận dụng hiệu quả tại doanh nghiệp. Thực trạng, công tác kế toán quản trị, quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương chưa được phát huy hết chức năng và vai trò của công tác kế toán nội bộ, chưa chú trọng thông tin kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong quá trình đưa ra quyết định. Các nhà quản lý chưa có dựa vào thông tin của kế toán quản trị để làm cơ sở khi ra các quyết định. Do đó, nguyên tắc này sẽ giúp cho nhà quản trị ở các công ty này thấy được tầm quan trọng của kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí, giúp doanh nghiệp tự tin trong việc ra các quyết định ảnh hưởng đến sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp. Đây là nhân tố ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí vì chịu ảnh hưởng bởi: quy mô doanh nghiệp, tổ chức bộ máy kế toán, trình độ

quản lý.

(ix) *Nhân tố về trang bị máy móc thiết bị và trình độ nhân viên thực hiện công việc kế toán*: Cơ sở vật chất cũng là một nhân tố ảnh hưởng đến thực tiễn tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp. Công việc kế toán quản trị chi phí phải xử lý và chuyển thành các thông tin có ích là rất lớn. Quá trình xử lý thông tin cần phải có sự kết hợp nhiều phương pháp kỹ thuật phức tạp. Do cơ sở vật chất với hệ thống máy tính và các phần mềm xử lý thông tin là rất cần thiết trong quá trình tổ chức hệ thống thông tin kế toán. Bên cạnh đó, trình độ kiến thức và kỹ năng làm việc của nhân viên kế toán quản trị có tác động không nhỏ đến chất lượng của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí. Yêu cầu đội ngũ này phải am hiểu sâu sắc về quá trình tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, có khả năng sáng tạo, linh hoạt, có khả năng làm việc nhóm và phối hợp với các nhân viên ở các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp. Nhân viên kế toán quản trị có trình độ chuyên môn cao, có khả năng phân tích tình huống, phân tích các báo cáo, có khả năng dự báo giúp cung cấp thông tin chính xác và kịp thời cho nhà quản trị ra quyết định [3,4].

Trình độ khoa học ứng dụng trong công tác quản lý doanh nghiệp: Doanh nghiệp trang bị phần mềm kế toán và trang thiết bị hiện đại cho công tác kế toán thì việc thu thập thông tin kế toán chi phí cũng nhanh hơn, mã hóa các đối tượng quản lý, mã hóa tài khoản kế toán chi phí. Thực tế cho thấy để có một phần mềm quản trị, các doanh nghiệp phải bỏ ra một số tiền đầu tư lớn và cần một lực lượng nhân sự có kiến thức và trình độ để vận hành [1,4]. Tuy nhiên, hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam là các doanh nghiệp vừa và nhỏ nói chung, các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng nói riêng có ít doanh nghiệp và ít biến động nên các nguồn lực về nhân sự và cơ sở vật chất cũng rất hạn chế. Đây cũng là một trong những nguyên nhân ảnh hưởng đến việc hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khó có điều kiện tổ chức và phát triển.

Xuất phát từ đặc điểm của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí là tính linh hoạt, kịp thời, cần thiết phải ứng dụng công nghệ thông tin, trang bị các phương tiện kỹ thuật hiện đại để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin nhanh chóng, chính xác, các phần mềm kế toán không chỉ nhằm mục đích thu thập và xử lý thông tin theo luật định mà cần chú trọng vào phân tích đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Cần nhanh chóng triển khai hệ thống ERP vào doanh nghiệp để khai thác tối đa khả năng ứng dụng của công nghệ thông tin trong công tác quản trị doanh nghiệp. Thực tế, trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương chưa có phần mềm về ứng dụng công tác kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng. Các doanh nghiệp hiện đang sử dụng phần mềm tin học ứng dụng excel để thực hiện các báo cáo về lập kế hoạch, báo cáo thực hiện kế toán gián đơn. Các dữ liệu chưa có sự kết nối giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị mà chúng tồn tại dưới hình thức đơn lẻ. Các báo cáo trách nhiệm cũng chưa được lập để đánh giá trách nhiệm quản lý của từng cá nhân, tập thể để thấy được vai trò lãnh đạo của nhà quản lý.

### 3. KẾT LUẬN

Năm nguyên tắc và chín nhân tố này có ảnh hưởng rất lớn trong việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác đá trên địa bàn tỉnh Bình

Dương và trên cả nước. Mô hình này cũng có tính nhân rộng cho lĩnh vực khai thác khoáng sản khác như ngành khai thác than, titan, dầu mỏ. Các doanh nghiệp khi vận dụng thì phải đảm bảo quy trình từ khai thác đến chế biến và kinh doanh. Tuy nhiên, đối với ngành khai thác than, titan, dầu mỏ thì quy trình công nghệ hiện đại hơn rất nhiều so với ngành khai thác đá; do đó, nhân tố tổ chức sản xuất kinh doanh và nhân tố quy trình công nghệ sản xuất cần phải tổ chức sao cho phù hợp. Khi vận dụng các nguyên tắc và các nhân tố ảnh hưởng cũng cần phải có sự chọn lọc sao cho phù hợp với đơn vị áp dụng. Đối với các doanh nghiệp mà quy trình không đầy đủ như doanh nghiệp chỉ gia công, hoặc chỉ kinh doanh thì khi vận dụng các nhân tố quy mô và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp, nhân tố phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp trong hệ thống ngành, nhân tố điều kiện kinh tế - văn hóa - xã hội, nhân tố tổ chức bộ máy quản lý cần thu hẹp lại để tránh bộ máy quản lý chồng chéo và kém hiệu quả kinh tế.

Tóm lại, nắm nguyên tắc và chín nhân tố khách quan và chủ quan như trên, khi tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương nói riêng và các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực khai thác trên cả nước nói chung cần được quan tâm đến. Mô hình kế toán quản trị chi phí tốt sẽ giúp cho công tác quản lý của doanh nghiệp xác định một cách chính xác thông tin mà kế toán quản trị chi phí sẽ cung cấp sao cho đảm bảo tính đầy đủ và kịp thời nhưng vẫn đảm bảo hiệu quả về mặt thông tin cho doanh nghiệp.

#### 4. LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin chân thành quý công ty khai thác, chế biến kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương cùng với các anh chị Phòng kế toán và các anh chị phòng ban khác đã nhiệt tình giúp đỡ tôi hoàn thành bài báo này.

#### 5. TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Nguyễn Hoãn, “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân, ch. 2, tr. 115- 120, pp. 2011.
- [2] Hoàng Văn Tường, “Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân, ch. 2, tr. 40- 50, 2011.
- [3] Trần Thế Nữ, “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân, ch. 2- 3, tr. 120- 130, pp. 148- 152, 2011.
- [4] Hồ Mỹ Hạnh, “Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam”, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, ch. 2, tr. 130- 135, 2013.
- [5] Nguyễn Thị Ngọc Lan, “Tổ chức kế toán quản trị chi vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam”, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân, ch.2, tr. 35- 40, 2012.
- [6] Võ Văn Nhị, Nguyễn Thị Đức Loan, “Kế toán môi trường trong mối quan hệ với tăng trưởng xanh của nền kinh tế Việt Nam trong giai đoạn phát triển và hội nhập kinh tế toàn cầu”, Tạp chí khoa học của Trường Đại học tài chính kế toán, 1, tr. 41- 44, tháng 11/2013.

#### TIỂU SỬ TÁC GIẢ



Thạc sĩ Nguyễn Thị Đức Loan.

Năm sinh 1982. Giảng viên Khoa Tài chính– Kế toán, Trường Đại học Lạc Hồng