

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP CỦA MỘT SỐ NƯỚC PHÁT TRIỂN - BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN

● **NGUYỄN BÍCH HƯƠNG THẢO - NGUYỄN THỊ KIM ANH**

TÓM TẮT:

Hiện nay, kế toán quản trị còn mới mẻ cho các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và doanh nghiệp chế biến thủy sản nói riêng. Tuy nhiên, để có thể quản trị tốt doanh nghiệp, cũng như đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp, lãnh đạo các cấp cần phải có nguồn thông tin chính xác, đầy đủ, kịp thời. Kế toán quản trị đáp ứng được các yêu cầu về cung cấp thông tin chi phí, doanh thu, giá bán,... Chính vì vậy, sự phát triển và vận dụng kế toán quản trị cho các doanh nghiệp là một điều tất yếu phải thực hiện. Tùy theo đặc điểm điều kiện của mỗi quốc gia, sự phát triển cũng như vận dụng kế toán quản trị có những điểm khác biệt nhất định. Bài viết nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng tại một số quốc gia, từ đó rút ra được bài học kinh nghiệm trong tổ chức vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp chế biến thủy sản nói riêng.

Từ khóa: kế toán quản trị, kế toán tài chính, kế toán, doanh nghiệp chế biến thủy sản.

1. Đặt vấn đề

Trong nền kinh tế hội nhập sâu rộng hiện nay, việc sử dụng các công cụ, phương pháp để quản lý chặt chẽ các yếu tố chi phí từ đó giảm giá thành sản xuất, nâng cao năng lực cạnh tranh là vấn đề rất quan trọng trong sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp. Với đặc thù khác biệt của doanh nghiệp chế biến thủy sản đó là nguyên liệu mang tính mùa vụ cao, mau ươn chóng thối. Cùng loại nguyên liệu cho ra nhiều loại sản phẩm khác nhau, chu kỳ sản xuất ngắn, sản phẩm sản xuất thường phải cấp đông, sản phẩm sản xuất theo yêu cầu khách hàng nước ngoài với nhiều

vùng miền khác nhau,... Chính những đặc điểm này, việc tổ chức sản xuất sản phẩm và theo dõi chi phí nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định là vấn đề cần được quan tâm. Thông qua tổ chức hệ thống thông tin chi phí tốt giúp doanh nghiệp có thể kiểm soát và hoạch định chi phí một cách hiệu quả góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh. Kế toán quản trị ra đời và ngày càng áp dụng rộng rãi trong các lĩnh vực, các ngành nhằm đáp ứng nhu cầu cung cấp đầy đủ, nhanh chóng các thông tin để nhà quản trị thực hiện tốt các chức năng quản trị. Trên thế giới và Việt Nam hiện nay đã có rất nhiều nghiên

cứu đề cập đến công tác kế toán quản trị với nhiều khía cạnh khác nhau như tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, xây dựng mô hình kế toán chi phí, đề cập đến các yếu tố ảnh hưởng đến triển khai kế toán quản trị. Với bài viết này, tác giả muốn thông qua việc nghiên cứu sự vận dụng kế toán quản trị ở một số quốc gia phát triển, qua đó đưa bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản để vận dụng kế toán quản trị.

2. Kế toán quản trị tại một số nước phát triển

2.1. Tổ chức hệ thống kế toán quản trị tại Mỹ

Tại Mỹ, kế toán quản trị hình thành rất sớm vào những năm đầu của thế kỷ XIX. Phần lớn các doanh nghiệp Mỹ áp dụng mô hình kế toán quản trị kết hợp với kế toán tài chính. Kế toán tài chính và kế toán quản trị sử dụng chung hệ thống tài khoản kế toán. Kế toán quản trị thu nhận thông tin từ kế toán chi tiết của các bộ phận, sau đó tiến hành xử lý các thông tin để lập các báo cáo theo yêu cầu nhà quản trị. Kế toán quản trị cung cấp thông tin xây dựng định mức, lập dự toán và cung cấp cho các cấp lãnh đạo để phục vụ cho công tác ra quyết định sản xuất - kinh doanh.

Trong giai đoạn đầu, kế toán quản trị hình thành dưới hình thức kế toán chi phí trong các doanh nghiệp nhỏ và sau đó phát triển thành bộ phận kế toán quản trị phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế và nhu cầu mở rộng quy mô của doanh nghiệp. Tại Mỹ, kế toán quản trị được xem là một công cụ quản lý của nhà quản trị và pháp luật không can thiệp vào chuyên môn. Với sự đề cao vai trò cá nhân, vai trò của những nhà quản lý cao cấp, kế toán quản trị được xem như một công cụ bổ khuyết thông tin quản lý, nên kế toán quản trị trong doanh nghiệp ở Mỹ được thiết kế tập trung vào chủ đề phân tích thông tin phục vụ cho các quyết định quản lý, đề cao tính hữu ích của thông tin cho các quyết định quản lý hơn là xác lập một hệ thống thông tin toàn diện cho yêu cầu quản lý. Do đó, kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ có kế toán quản trị tiên phong trên thế giới với khuynh hướng cung cấp thông tin hữu ích, thiết lập các quyết định quản lý bằng những mô hình, kỹ thuật định lượng thông tin.

Kế toán quản trị tại Mỹ đã trải qua bốn giai đoạn khác nhau:

Giai đoạn 1 - Thông tin để kiểm soát và định hướng chi phí, sản xuất;

Giai đoạn 2 - Thông tin để hoạch định và kiểm soát tài chính hoạt động sản xuất - kinh doanh;

Giai đoạn 3 - Thông tin để giảm những tổn thất nguồn lực kinh tế sử dụng của quy trình sản xuất - kinh doanh;

Giai đoạn 4 - Thông tin để sử dụng có hiệu quả các nguồn lực kinh tế tạo ra giá trị.

Hiện nay, kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bao gồm các nội dung cơ bản sau:

+ Kế toán quản trị chi phí gồm phân loại chi phí, kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo công việc hoặc theo quy trình sản xuất, nhận thức cách ứng xử chi phí và phân tích biến động chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận, ảnh hưởng phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp trong thiết lập công cụ quản lý.

+ Thiết lập các dự toán trên cơ sở xây dựng các chi phí tiêu chuẩn và sự cân bằng các nguồn lực kinh tế, dự toán linh hoạt và phân tích biến động chi phí sản xuất chung, báo cáo bộ phận và sự phân quyền trong một tổ chức, chi phí thích hợp cho quyết định kinh doanh ngắn hạn. Dự toán vốn đầu tư dài hạn, phân bổ chi phí bộ phận trên cơ sở hoạt động, định giá sản phẩm dịch vụ, phân tích báo cáo tài chính.

+ Thu thập, xử lý và phân tích nhằm cung cấp thông tin thích hợp cho các quyết định

+ Đánh giá hiệu quả hoạt động và trách nhiệm quản lý các cấp quản trị trong doanh nghiệp trong việc lập báo cáo bộ phận và sử dụng các công cụ đo lường hiệu quả.

+ Kiểm soát việc thực hiện kế hoạch thông qua các công cụ như dự toán linh hoạt và phân tích chênh lệch giữa thực hiện so với dự toán.

2.2. Kế toán quản trị tại Pháp

Tổ chức kế toán quản trị tại Pháp tương đối giống kế toán quản trị của Mỹ. Kế toán quản trị đóng vai trò rất lớn và trở thành một bộ phận quan trọng trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc quản lý và ra các quyết định trong hoạt động

sản xuất - kinh doanh của các doanh nghiệp Pháp. Tuy nhiên, kế toán quản trị của Pháp có sự khác biệt so với kế toán quản trị của Mỹ, đó là kế toán tài chính và kế toán quản trị tách rời với nhau; hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và báo cáo kế toán được sử dụng riêng và áp dụng theo qui định. Còn đối với kế toán quản trị, các doanh nghiệp tự xây dựng hệ thống quản lý, cung cấp thông tin chi tiết nhằm phục vụ thông tin theo yêu cầu quản lý và tổ chức hệ thống sổ sách, báo cáo phục vụ cho mục tiêu quản trị của doanh nghiệp. Về tính pháp lý, kế toán quản trị không chịu sự ràng buộc về các qui định của pháp luật, các nguyên tắc qui định, mà việc thực hiện kế toán quản trị sẽ do tự doanh nghiệp tổ chức để phù hợp nhu cầu quản trị, trong khi đó kế toán tài chính phải tuân thủ các qui định, nguyên tắc của pháp luật.

Kế toán quản trị tại Pháp quan tâm đến việc xử lý và cung cấp thông tin về chi phí, thu nhập và kết quả của từng loại hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp theo sản phẩm và dịch vụ. Cụ thể đối kiểm soát chi phí ở các doanh nghiệp sản xuất được thực hiện bằng cách chia chi phí theo các trung tâm trách nhiệm quản lý, phân tích đánh giá và tìm các nguyên nhân làm sai lệch chi phí và sau đó là điều chỉnh giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Chính sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị với việc sử dụng 2 hệ thống tài khoản khác nhau, nhiều biểu mẫu sổ sách, thông tin cung cấp không đồng nhất giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính, nên việc vận dụng kế toán quản trị tương đối phức tạp.

2.3. Kế toán quản trị tại Nhật Bản

Nhật Bản là quốc gia vận dụng kế toán quản trị vào hoạt động quản lý doanh nghiệp sớm của châu Á. Vào thập niên 80 của thế kỷ XX, kế toán quản trị đã bắt đầu phát triển tại Nhật Bản. Cũng giống như Pháp, hệ thống kế toán quản trị tại Nhật Bản được xây dựng tách rời với hệ thống kế toán tài chính. Nhật Bản quan tâm đến việc kiểm soát chi phí và dự toán chi phí cho sản phẩm mới, nên kế toán quản trị chi phí rất được quan tâm. Các doanh nghiệp đã xây dựng định hướng cung cấp thông tin cho lãnh đạo nhằm kiểm soát chi phí. Bên cạnh đó, công tác lập dự toán chi phí nhằm giúp cho nhà

quản trị ước tính được chi phí để sản xuất sản phẩm. Việc ước tính chi phí cho các sản phẩm mới được thực hiện ngay từ giai đoạn lập kế hoạch, xác định chi phí mục tiêu của các sản phẩm mới với phương pháp chi phí mục tiêu.

Kế toán quản trị tại Nhật Bản quan tâm đến việc xử lý và cung cấp thông tin về chi phí, thu nhập, lợi nhuận. Bằng phương pháp, xây dựng hệ thống dự toán ngân sách hoạt động; xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá vốn đầu tư, phân tích biến động chi phí, xây dựng hệ thống điều hành và đánh giá chi phí, kế toán các trung tâm trách nhiệm, phân tích tính cân đối chi phí, từ đó, bộ phận kế toán quản trị có nhiệm vụ lập báo cáo chi tiết để cung cấp cho các nhà lãnh đạo.

3. Sự cần thiết phải vận dụng kế toán quản trị cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Với đặc thù khác biệt của doanh nghiệp chế biến thủy sản đó là nguyên liệu mang tính mùa vụ cao, mau ương chóng thối. Vào mùa vụ, hoặc yêu cầu của đơn đặt hàng nguyên liệu thu mua rất lớn, nguyên liệu đưa vào sản xuất phải được chế biến ngay trong ngày nếu để quá thời gian bảo quản quy định, nguyên liệu sẽ bị ương thối. Do đó, máy móc hoạt động tối đa hết công suất, công nhân phải tăng giờ tăng ca. Nhưng lại có những thời điểm thời tiết không thuận lợi như mùa mưa bão, dịch bệnh hoặc không có nguyên liệu, công nhân không có việc làm. Cùng loại nguyên liệu cho ra nhiều loại sản phẩm khác nhau, chu kỳ sản xuất ngắn, sản phẩm sản xuất thường phải cấp đông, sản phẩm theo yêu cầu khách hàng nước ngoài với nhiều vùng miền khác nhau,... Cùng quy trình công nghệ sản xuất nhưng có thể có những yêu cầu về chất lượng sản phẩm khác nhau do các đơn đặt hàng khác nhau. Tính phức tạp của chi phí trong ngành chế biến thủy sản và việc xác định chi phí cho từng loại sản phẩm cuối cùng là khó đảm bảo tính chính xác. Chính vì đặc thù của ngành chế biến thủy sản, nên việc tổ chức sản xuất sản phẩm và theo dõi chi phí để có thông tin hữu hiệu cho nhà quản trị ra quyết định là vấn đề cần được quan tâm. Thông qua tổ chức hệ thống thông tin chi phí tốt, giúp doanh nghiệp có thể kiểm soát và hoạch định chi phí một cách hiệu

quả góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh. Tuy nhiên, hiện nay công tác kế toán quản trị tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản chưa được quan tâm, thực hiện một cách toàn diện, đầy đủ và có hệ thống để có thể tổ chức tốt công tác quản lý doanh nghiệp.

4. Bài học kinh nghiệm tổ chức hệ thống hệ thống kế toán quản trị cho các doanh nghiệp

Thông qua tìm hiểu tìm hiểu việc vận dụng kế toán quản trị tại các nước phát triển có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản có thể nhanh chóng triển khai áp dụng cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc triển khai áp dụng kế toán quản trị phải được sự ủng hộ, tạo điều kiện về tài chính, nhân sự của lãnh đạo doanh nghiệp thì mới đem lại hiệu quả cao.

- Một là, hiện nay các tổ chức hệ thống kế toán quản trị nói chung và các doanh nghiệp chế biến thủy sản chưa thực sự quan tâm tổ chức hệ thống kế toán quản trị, nhân viên bộ phận kế toán cũng chưa có điều kiện tiếp cận một cách đầy đủ. Bên cạnh đó, cũng chưa có các văn bản hướng dẫn cụ thể. Do vậy, doanh nghiệp nên thực hiện tổ chức kế toán quản trị theo hình thức kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Việc kết hợp như vậy nhằm tiết kiệm thời gian và chi phí trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin, điều này phù hợp với trình độ của cán bộ kế toán của các doanh nghiệp và đảm bảo thuận lợi cho việc quản lý, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Tuy nhiên, để đạt được hiệu quả trong việc thu nhận và cung cấp thông tin cần có phân công công việc, chức năng cụ thể để mỗi người thực hiện đúng chức năng và trách nhiệm để bảo đảm được thông tin cung cấp cho lãnh đạo phù hợp, kịp thời.

- Hai là, lãnh đạo và các bộ phận chức năng cần phải nghiên cứu về bản chất, nội dung và phạm vi của kế toán quản trị; để từ đó có định hướng về phương án tổ chức hệ thống kế toán quản trị phù

hợp với loại hình doanh nghiệp, đặc thù của từng doanh nghiệp chế biến thủy sản. Vì đặc điểm các doanh nghiệp chế biến thủy sản thường xuyên có những đơn hàng đặc biệt và vấn đề giá bán thường xuyên phụ thuộc vào giá nguyên liệu đầu vào, bên cạnh đó chịu rất nhiều ràng buộc về tiêu chuẩn, chất lượng, vệ sinh an toàn thực phẩm, tiêu chuẩn về chất gây ô nhiễm.

- Ba là, tổ chức hệ thống kế toán quản trị cần sử dụng chứng từ, tài khoản kế toán, sổ kế toán và báo cáo kế toán phù hợp với hoạt động của các doanh nghiệp. Đối với hệ thống chứng từ có thể sử dụng những chứng từ ban đầu thu thập từ kế toán tài chính. Đối với hệ thống tài khoản cần mở chi tiết theo từng cấp độ tài khoản phục vụ kế toán quản trị.

- Bốn là, các nhà quản trị của các doanh nghiệp chế biến thủy sản nên thường xuyên dựa vào nguồn thông tin được cung cấp từ bộ phận kế toán quản trị để từ đó phân tích thông tin thích hợp. Và việc quan tâm phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (C-V-P) là một gợi ý để doanh nghiệp có được các thông tin hữu hiệu. Mối quan hệ C-V-P là một trong những mối quan hệ kinh tế thể hiện sự liên quan giữa các yếu tố giá bán, sản lượng, chi phí. Thông qua việc phân tích này, nhà quản trị có thể khai thác tối đa các khả năng của doanh nghiệp, tận dụng tối đa các nguồn lực hiện tại của doanh nghiệp, để đưa ra các quyết định nhằm tối đa hóa lợi nhuận của doanh nghiệp.

- Năm là, tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin để hỗ trợ hữu hiệu trong việc cung cấp các báo cáo kế toán nói chung và báo cáo quản trị nói riêng nhanh chóng, kịp thời và chính xác. Vì khối lượng dữ liệu hệ thống kế toán quản trị xử lý để cung cấp thông tin rất đa dạng, phức tạp và tương đối lớn. Do vậy, các doanh nghiệp chế biến thủy sản nên trang bị hệ thống máy tính phù hợp và các phần mềm hỗ trợ cho việc vận dụng kế toán quản trị ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Bộ Tài chính (2006). *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*.

2. Nguyễn Bích Hương Thảo (2016). *Tổ chức hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản*. Luận án Tiến sĩ, Học viện Tài chính.
3. Nguyễn Xuân Hoàng (2021). Kinh nghiệm quốc tế về tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp Việt Nam. *Tạp chí Tài chính*, số tháng 2.
4. Hoàng Thị Nguyệt, Nguyễn Hải Hậu, Dương Thị Tuyết (2020). Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong các doanh nghiệp thương mại. *Tạp chí Tài chính*, số tháng 3 (2020).
5. Atkinson, et al. (2001). *Management Accounting, 3th edition*. USA: Prentice Hall International.
6. Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109.

Ngày nhận bài: 14/1/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 14/2/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 24/2/2022

Thông tin tác giả:

1. TS. NGUYỄN BÍCH HƯƠNG THẢO

2. ThS. NGUYỄN THỊ KIM ANH

Trường Đại học Nha Trang

CORPORATE MANAGEMENT ACCOUNTING IN SOME DEVELOPED COUNTRIES AND LESSONS LEARNT FOR VIETNAMESE SEAFOOD PROCESSING ENTERPRISES

● Ph.D **NGUYEN BICH HUONG THAO**¹

● Master. **NGUYEN THI KIM ANH**¹

¹Nha Trang University

ABSTRACT:

Currently, the management accounting is still quite new for Vietnamese enterprises in general and seafood processing enterprises in particular. However, managers need accurate, complete and timely information to make appropriate business decisions. Management accounting provides information about costs, revenue, prices, etc. Therefore, the development and application of management accounting for businesses is a necessary thing to be done right away. Based on the conditions of each country, the development and application of management accounting have certain differences. This paper studies the implementation of management accounting in some countries to draw some lessons for the use of management accounting in Vietnamese enterprises in general and seafood processing enterprises in particular.

Keywords: management accounting, financial accountant, accounting, seafood processing enterprises.