

# BÀN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THỨC ĂN CHĂN NUÔI KHU VỰC ĐỒNG BẰNG SÔNG HỒNG

Ths. Nguyễn Thanh Huyền\*

**Để thực hiện các chức năng của mình trong quản trị doanh nghiệp, nhà quản trị cần rất nhiều thông tin từ các bộ phận, trong đó nhu cầu thông tin kế toán quản trị (KTQT) cung cấp đóng vai trò vô cùng quan trọng. Tìm hiểu nhu cầu thông tin KTQT cho nhà quản lý nhằm hoàn thiện việc tổ chức KTQT, đặc biệt là tổ chức phân tích và cung cấp thông tin KTQT.**

• Từ khóa: kế toán quản trị, doanh nghiệp sản xuất.

*In order to perform its functions in corporate governance, administrators need a lot of information from departments, in which the need for management accounting information plays an extremely important role. Understanding the information needs management accounting for managers to improve the international economic organizations, especially the institution to analyze and provide management accounting information.*

• Keywords: management accounting, manufacturing enterprises.

Ngày nhận bài: 2/5/2019

Ngày chuyển phân biên: 10/5/2019

Ngày nhận phân biên: 15/5/2019

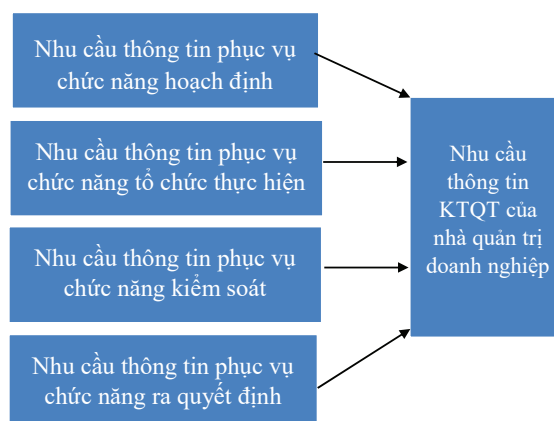
Ngày chấp nhận đăng: 20/5/2019

## 1. Nghiên cứu thực trạng nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi (SXTACN) khu vực đồng bằng sông Hồng

Để xác định thực trạng nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng, tác giả sử dụng phương pháp định lượng. Mô hình nghiên cứu nhu cầu thông tin KTQT được thể hiện qua sơ đồ 1.

Với câu hỏi về nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị doanh nghiệp, tác giả gửi 2 phiếu khảo sát tới nhà quản trị của 57 doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng. Bên

Sơ đồ: Mô hình nghiên cứu nhu cầu thông tin KTQT



cạnh đó, 6 doanh nghiệp có các chi nhánh, đơn vị phụ thuộc thì ngoài 2 phiếu gửi tới các nhà quản lý và kế toán ở Tập đoàn, tác giả còn gửi 2 phiếu tới một chi nhánh đại diện của Tập đoàn.

Để phân tích dữ liệu nghiên cứu, tác giả sử dụng phần mềm SPSS 20 xử lý dữ liệu cho mô hình nghiên cứu, sử dụng mô hình phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA) và thống kê để tổng hợp dữ liệu nghiên cứu.

Qua kết quả phân tích trên phần mềm SPSS 20 về nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng cho thấy nhu cầu thông tin phục vụ giai đoạn lập kế hoạch có Mean từ 2,064 đến 4,175. Trong đó nhu cầu thông tin của nhà quản trị về

\* Trường Đại học Tài chính - Quản trị kinh doanh

dự toán giá bán và sản lượng bán có giá trị trung bình cao nhất 4,175. Nhu cầu thông tin về các dự toán khác xoay quanh 3,6. Điều đó cho thấy nhu cầu thông tin về các dự toán của nhà quản trị cũng tương đối rõ ràng. Tuy nhiên, nhà quản trị chủ yếu quan tâm tới sản lượng tiêu thụ, giá bán, sản lượng sản xuất để lập kế hoạch tiêu thụ và kế hoạch sản xuất. Nhu cầu thông tin về kế hoạch mua nguyên vật liệu, tuyển dụng, sử dụng lao động, mua TSCĐ cũng xoay quanh giá trị 3,6. Qua đó, chứng tỏ nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng đã quan tâm tương đối đến kế hoạch mua sắm các yếu tố sản xuất. Nhu cầu thông tin về các định mức tồn kho và định mức chi phí cũng ở các giá trị xung quanh 3,6. Nhà quản trị chưa có nhu cầu cao về định mức tồn kho và định mức chi phí. Nhu cầu phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí khá thấp, có giá trị trung bình 2,9. Các nhà quản trị chưa quan tâm nhiều đến việc phân loại chi phí theo cách ứng xử phục vụ cho giai đoạn lập kế hoạch.

Nhu cầu thông tin cho giai đoạn tổ chức thực hiện có Mean từ 2,064 đến 2,088. Điều này cho thấy các nhà quản trị chưa quan tâm nhiều đến thông tin thực hiện về các hoạt động của đơn vị.

Nhu cầu thông tin cho giai đoạn kiểm soát có Mean là 3,679. Nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng khá quan tâm đến kiểm soát các hoạt động trong doanh nghiệp như kiểm soát thực hiện sản lượng, doanh thu, chi phí, lợi nhuận,...

Nhu cầu thông tin cho việc ra quyết định có Mean từ 2,895 đến 4,694. Tuy nhiên, nhu cầu phân tích CVP chưa được các nhà quản trị quan tâm, có giá trị trung bình thấp 2,895. Nhu cầu thông tin khác cho việc ra quyết định như thông tin quyết định giá bán, quyết định mua hàng khá cao.

Từ kết quả phân tích cho thấy nhu cầu thông tin KTQT của các nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng khá cao. Kết quả nghiên cứu thực trạng nhu cầu thông tin KTQT của các nhà quản trị doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng là cơ sở để tác giả hoàn thiện tổ chức KTQT trong

các doanh nghiệp SXTACN. Nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị doanh nghiệp quyết định nội dung tổ chức KTQT trong doanh nghiệp.

## **2. Thực trạng tổ chức phân tích và cung cấp thông tin kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi khu vực đồng bằng sông Hồng**

### **2.1. Thực trạng tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị**

#### *\* Bộ phận phân tích thông tin KTQT*

Tác giả đã tiến hành khảo sát các doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng về bộ phận phân tích thông tin KTQT và kết quả nhận được như sau:

Ban giám đốc là bộ phận chủ yếu tham gia phân tích thông tin KTQT. Ban giám đốc thực hiện phân tích các chỉ tiêu liên quan đầu tư (32/57 doanh nghiệp, chiếm 56,1%). Bộ phận kế toán trong các doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng chưa tham gia nhiều vào công tác phân tích do yêu cầu phân công công việc của các doanh nghiệp SXTACN. Có 10/57 doanh nghiệp (Chiếm 17,5%) là do phòng kế toán thực hiện phân tích thông tin KTQT. Ở một số các doanh nghiệp SXTACN, cả kế toán và Ban giám đốc kết hợp phân tích thông tin KTQT (15/57 doanh nghiệp, chiếm 26,4%).

#### *\* Nội dung phân tích*

Kết quả khảo sát cho thấy các doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng hầu như chỉ phân tích, so sánh chỉ tiêu chi phí, giá thành, doanh thu, lợi nhuận thực tế so với kế hoạch hoặc dự toán, định mức (100% doanh nghiệp khảo sát). Các doanh nghiệp quan tâm đến việc sử dụng chi phí có tiết kiệm không, có cao hơn kế hoạch, dự toán hay không, doanh thu, lợi nhuận có tăng không. Việc phân tích đa số thực hiện là phương pháp so sánh số liệu thực tế với kế hoạch, định mức, sau đó doanh nghiệp tìm hiểu nguyên nhân và đưa ra biện pháp khắc phục.

Các chỉ tiêu liên quan đến đầu tư chỉ có doanh nghiệp lớn như Tập đoàn Dabaco mới tổ chức phân tích bài bản như ROI, RI, EVA, ROCE. Theo khảo sát, có 34/57 (59,6%) doanh nghiệp phân tích chỉ tiêu ROI - tỷ suất sinh lời trên vốn

đầu tư, 17/57 doanh nghiệp (29,8%) phân tích chỉ tiêu ROA - tỷ suất sinh lời trên tài sản, 8/57 doanh nghiệp (14%) phân tích chỉ tiêu RI - lợi nhuận thặng dư. Tập đoàn Dabaco là doanh nghiệp nghiêm túc nên việc phân tích các chỉ tiêu này có ý nghĩa lớn, nhằm phục vụ xác định các chỉ số thu hút đầu tư, đồng thời giúp doanh nghiệp tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến giảm tỷ suất lợi nhuận, tăng chi phí,... từ đó doanh nghiệp có biện pháp khắc phục.

Việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (Phân tích CVP) chưa được các doanh nghiệp đó chú trọng. Đa số các doanh nghiệp SXTACN chưa phân tích CVP. Trong đó, đa số các doanh nghiệp chưa phân loại chi phí sản xuất theo cách ứng xử của chi phí (51/57 doanh nghiệp). Vì vậy, các doanh nghiệp không thể tiến hành phân tích CVP. Mặt khác, khi được hỏi về lợi ích của phân tích CVP, đa số doanh nghiệp chưa biết đến ý nghĩa của việc phân tích. Các doanh nghiệp đều phân tích sản lượng thực tế so với kế hoạch hoặc dự toán (57/57 doanh nghiệp). Cũng theo kết quả khảo sát, có 51/57 (89,5%) doanh nghiệp xác định điểm hòa vốn.

## 2.2. Thực trạng tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

### \* Bộ phận cung cấp thông tin KTQT

Bộ phận cung cấp thông tin KTQT trong các doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng chủ yếu là kế toán. Bên cạnh đó, có một số bộ phận cung cấp thông tin kế hoạch như phòng kế hoạch, phòng vật tư, phòng kinh doanh. Bộ phận cung cấp thông tin về định mức như phòng kỹ thuật.

### \* Nội dung thông tin KTQT cung cấp

Tác giả khảo sát doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng cho thấy các doanh nghiệp này đều lập báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý doanh nghiệp.

Hầu hết các DNSXTACN đều lập một số báo cáo KTQT thông thường như báo cáo phục vụ việc lập kế hoạch: dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí NVLTT, dự toán chi phí NCTT, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng, dự toán chi phí QLDN,... Trong

đó dự toán chi phí NVLTT và dự toán chi phí NCTT thường được các doanh nghiệp quan tâm hơn. Các dự toán còn lại một số doanh nghiệp chưa quan tâm nhiều. Các dự toán này thường được lập theo quý.

Các báo cáo phục vụ việc kiểm tra, đánh giá và ra quyết định cũng được các doanh nghiệp SXTACN lập: Báo cáo về chi phí và phân tích tình hình thực hiện định mức chi phí, báo cáo nhập - xuất - tồn nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, thành phẩm, báo cáo tình hình sử dụng lao động và năng suất lao động, báo cáo giá thành sản phẩm,... Công ty Cổ phần TACN Pháp Việt chỉ phân tích một số chỉ tiêu cơ bản của báo cáo tài chính như doanh thu, lợi nhuận, tài sản, nợ phải trả. Bên cạnh đó, công ty Pháp Việt cũng phân tích tình hình thực hiện kế hoạch, định mức chi phí. Tập đoàn Dabaco thực hiện phân tích báo cáo tài chính rất cụ thể các chỉ tiêu và cũng phân tích tình hình thực hiện kế hoạch, định mức chi phí.

Bên cạnh đó, một số DNSXTACN còn lập Báo cáo chi tiết nợ phải thu, nợ phải trả, báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch, báo cáo phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp, phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kế hoạch sản xuất và tài chính,... Một số ít doanh nghiệp lập báo cáo phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, báo cáo bộ phận, đó là Tập đoàn Dabaco. Tuy nhiên, Tập đoàn Dabaco cũng chỉ xác định điểm hòa vốn.

Các báo cáo đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm cũng được lập như báo cáo chi phí, giá thành, báo cáo doanh thu, báo cáo lợi nhuận,... (57/57 doanh nghiệp lập).

## 3. Đánh giá khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản lý

Khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản lý các doanh nghiệp SXTACN thể hiện qua bảng 1.

Qua đó, có thể thấy khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ các giai đoạn quản lý của KTQT các doanh nghiệp SXTACN khu vực đồng bằng sông Hồng chưa cao, giá trị trung bình từ 3,414

**Bảng 1: Kết quả khảo sát khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản lý**

| TT | Câu hỏi  | Không đạt yêu cầu | Dưới trung bình | Trung bình | Tốt    | Rất tốt |
|----|--|-------------------|-----------------|------------|--------|---------|
| 14 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn lập kế hoạch        | 0                 | 0               | 61,40%     | 31,50% | 7,10%   |
| 15 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn điều hành hoạt động | 0                 | 0               | 64,90%     | 21,10% | 14,00%  |
| 16 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn kiểm soát           | 0                 | 0               | 68,40%     | 21,80% | 9,80%   |
| 17 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong quá trình ra quyết định       | 0                 | 0               | 35,10%     | 50,90% | 14,00%  |

**Bảng 2: Kết quả phân tích trên phần mềm SPSS về khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản lý**

| TT | Câu hỏi  | Mean  |
|----|--|-------|
| 14 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn lập kế hoạch        | 3,457 |
| 15 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn điều hành hoạt động | 3,491 |
| 16 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong giai đoạn kiểm soát           | 3,414 |
| 17 | Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị trong quá trình ra quyết định       | 3,789 |

đến 3,789. Về độ hài lòng của nhà quản trị doanh nghiệp với hệ thống KTQT doanh nghiệp, giá trị trung bình là 3,401. Nhà quản trị chưa thực sự hài lòng cao về tổ chức KTQT của doanh nghiệp.

**4. Hoàn thiện tổ chức cung cấp và phân tích thông tin kế toán quản trị**

**4.1. Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin KTQT**

Về bộ máy phân tích thông tin KTQT, cần thiết kế bộ máy theo mô hình phân tán, bộ phận phân tích là kế toán, vừa đảm nhiệm một số chức năng KTTC và KTQT, vừa thực hiện công việc phân tích thông tin KTQT ở phần hành mà mình đảm nhiệm. Một số phần hành chung như phân tích CVP có thể do kế toán tổng hợp thực hiện.

Về nội dung phân tích, các doanh nghiệp SXTACN khu vực Đồng bằng sông Hồng cần phân

tích trên các nội dung: phân tích CVP và phân tích thông tin KTQT cho việc ra quyết định.

Muốn thực hiện phân tích CVP thì các doanh nghiệp SXTACN cần hoàn thiện phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí. Với việc phân tích CVP sẽ giúp cho nhà quản trị đưa ra quyết định trong sử dụng nguồn lực chưa khai thác hết, quyết định đặt giá trong các trường hợp.

Ngoài ra, KTQT cần phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định như quyết định từ chối hay chấp nhận một đơn đặt hàng đặc biệt, quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ở giai đoạn nửa thành phẩm hay thành phẩm.

Trong trường hợp ra quyết định từ chối hay chấp nhận một đơn đặt hàng đặc biệt là thấp hơn giá bán thông thường, KTQT trong các doanh nghiệp SXTACN khu vực Đồng bằng sông Hồng sẽ phân tích giá bán của đơn đặt hàng đó có đảm bảo đạt được các mục tiêu đặt ra như bù đắp biến phí, đảm bảo mức lợi nhuận mong muốn hay không.

Với việc sản xuất nhiều loại TACN như các doanh nghiệp SXTACN khu vực Đồng bằng sông Hồng thì KTQT cần phân tích thông tin để quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động sản xuất chủng loại sản phẩm TACN nào mà đang bị lỗ. Căn cứ vào việc so sánh chênh lệch lợi nhuận giữa phương án tiếp tục hay dừng hoạt động sản xuất sản phẩm đó để ra quyết định. Tuy nhiên, khi ra quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của bộ phận kinh doanh trong doanh nghiệp, cần chú ý những yếu tố khác như công ăn việc làm của người lao động đã gắn bó lâu dài với doanh nghiệp, nguồn hàng cung cấp cho khách hàng quen thuộc,...

Với quyết định bán ở giai đoạn nguyên liệu qua sơ chế hay thành phẩm TACN, các doanh nghiệp SXTACN cần so sánh chênh lệch lợi nhuận giữa các phương án để ra quyết định. Nếu bán ở giai đoạn nguyên liệu qua sơ chế có lợi

nhuận cao hơn thì các doanh nghiệp nên bán ở giai đoạn đó, nhưng phải tìm cơ cấu tối ưu cho việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Vì nếu chỉ bán nguyên liệu sơ chế, các khách hàng thường xuyên của doanh nghiệp sẽ từ bỏ doanh nghiệp, doanh nghiệp lại mất khoảng thời gian tìm kiếm thị trường mới mà chưa biết tương lai thị trường sẽ ra sao. Ở tình huống này, các doanh nghiệp SXTACN cần cân nhắc kỹ nhiều yếu tố khác để quyết định xem bán ở giai đoạn nào thì có lợi ích cao trên các phương diện.

#### 4.2. Hoàn thiện tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị

##### \* Hoàn thiện bộ phận lập báo cáo KTQT

Cần tổ chức bộ phận lập báo cáo KTQT, giao trách nhiệm lập báo cáo tới từng bộ phận liên quan để thực hiện lập báo cáo KTQT. Bộ phận lập một số báo cáo thực hiện về sản xuất, doanh thu có thể do kế toán đảm nhiệm các phần hành đó thực hiện. Báo cáo về tình hình lao động có thể do bộ phận nhân sự lập. Báo cáo sử dụng vật tư có thể do phụ trách phân xưởng sản xuất lập.

Doanh nghiệp quy mô lớn và vừa sẽ triển khai hệ thống ERP, những báo cáo sẵn có trên hệ thống thì không cần phải lập mà hệ thống sẽ tự động lên báo cáo. Tuy nhiên, những báo cáo có tính chất tổng hợp, vẫn cần được lập nhằm cung cấp thông tin tổng thể cho nhà quản trị. Cần phân công nhiệm vụ rõ ràng cho bộ phận lập báo cáo KTQT tổng hợp cũng như phân các quyền truy nhập tương ứng để họ có đủ dữ liệu lập báo cáo.

##### \* Hoàn thiện nội dung cung cấp thông tin KTQT

Các doanh nghiệp SXTACN khu vực Đồng bằng sông Hồng hầu như chỉ thực hiện một số báo cáo KTQT nhất định, số lượng và nội dung báo cáo chưa đáp ứng đủ yêu cầu thông tin của nhà quản lý. Vì vậy, cần tổ chức lập các báo cáo KTQT nhằm cung cấp thông tin toàn diện hơn cho các quyết định kinh doanh.

Đối với các báo cáo thực hiện cần thiết kể dưới dạng thông tin thực hiện và dự toán nhằm so sánh số liệu thực tế với dự toán, từ đó doanh nghiệp đánh giá việc thực hiện dự toán của các

bộ phận, có biện pháp điều chỉnh hoạt động của các bộ phận.

Đối với chi phí, các doanh nghiệp SXTACN cần xây dựng các báo cáo kiểm soát chi phí nhằm giám sát chặt chẽ việc thực hiện định mức, dự toán chi phí, tiết kiệm chi phí cho doanh nghiệp. Có thể lập báo cáo kiểm soát chi phí ở các doanh nghiệp SXTACN nhằm so sánh chi phí thực hiện với dự toán hoặc định mức.

Đối với báo cáo thực hiện, phải thể hiện được kết quả thực tế đạt được và dự toán, cần lập các báo cáo như: báo cáo kết quả bán hàng, báo cáo kết quả kinh doanh theo từng mặt hàng, báo cáo kết quả kinh doanh dạng lãi trên biến phí.

Với những doanh nghiệp theo đuổi chiến lược đa dạng hóa sản phẩm thì xem xét báo cáo đánh giá trách nhiệm của trung tâm doanh thu trên góc độ số lượng sản phẩm các mặt hàng bán ra có tăng không, có đạt chỉ tiêu kế hoạch không, từ đó doanh nghiệp cũng cần có chính sách khen thưởng và kỷ luật thích đáng. Khi đó cần lập báo cáo đánh giá trách nhiệm của trung tâm doanh thu.

Chỉ tiêu phi tài chính đánh giá trách nhiệm của bộ phận bán hàng như chỉ tiêu khách hàng: đo lường sự hài lòng của khách hàng về sản phẩm công ty, về dịch vụ bán hàng, chăm sóc khách hàng. Những doanh nghiệp SXTACN theo đuổi chiến lược khác biệt về sản phẩm cần chú ý viễn cảnh khách hàng để đánh giá bộ phận bán hàng. Khi đó, cần đánh giá trách nhiệm của bộ phận sản xuất trong việc chất lượng sản phẩm được khách hàng đánh giá cao. Với việc đánh giá hiệu quả đầu tư, sử dụng một số chỉ tiêu đánh giá thành quả đầu tư như: ROE, ROCE, ROI, RI để lập báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư.

#### Tài liệu tham khảo:

TS. Nguyễn Cửu Đình, ThS. Nguyễn Thị Bích Vân (2017), *Phương pháp thể điểm cân bằng trong quản trị doanh nghiệp*, tạp chí Tài chính 09/07/2017.

Phan Đức Dũng (2012), *Kế toán quản trị*, NXB Lao động - Xã hội.

Hoàng Khánh Vân (2017), *Nghiên cứu phương pháp kế toán quản trị chi phí trong việc định giá sản phẩm tại các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân.