

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan luận án là công trình nghiên cứu do tôi thực hiện dưới sự hướng dẫn của người hướng dẫn khoa học. Những phần kế thừa tham khảo, số liệu, tài liệu trong luận án đều được trích dẫn đầy đủ và ghi rõ nguồn trong danh mục các tài liệu tham khảo. Kết quả nghiên cứu của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nghiên cứu nào.

Hà Nội, tháng 11 năm 2019

Nghiên cứu sinh

Đào Thị Hương

LỜI CẢM ƠN

Luận án của tác giả được hoàn thành với sự giúp đỡ nhiệt tình, sự động viên khuyến khích của các thầy hướng dẫn khoa học, gia đình, bạn bè và đồng nghiệp.

Trước hết tác giả xin chân thành cảm ơn Ban Giám hiệu, thầy cô giáo Khoa Sau Đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán trường Đại học Thương mại; Ban giám hiệu, Khoa Kinh tế trường Đại học Sư Phạm Kỹ Thuật Hưng Yên đã tạo mọi điều kiện tốt nhất để tác giả học tập, nghiên cứu trong suốt thời gian qua.

Tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến **PGS, TS. Phạm Đức Hiếu** và **TS. Trần Hải Long** những người thầy đã tận tình giúp đỡ, chỉ bảo tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Tác giả xin gửi lời cảm ơn chân thành tới quý anh/chị trong các doanh nghiệp may đã dành thời gian quý báu của mình giúp đỡ tác giả hoàn thành khảo sát.

Cuối cùng tác giả muốn cảm ơn gia đình, đồng nghiệp, bạn bè đã tạo mọi điều kiện và luôn động viên tác giả trong quá trình hoàn thành luận án.

Xin chân thành cảm ơn!

Tác giả luận án

Đào Thị Hương

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	vi
DANH MỤC SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ	ix
PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu.....	2
3. Câu hỏi nghiên cứu	2
4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	3
4.1. Đối tượng nghiên cứu.....	3
4.2. Phạm vi nghiên cứu.....	3
5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu.....	3
7. Quy trình nghiên cứu.....	4
8. Kết cấu của luận án	6
CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU.....	7
1.1. Các nghiên cứu về tổ chức và nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.....	7
1.1.1. Các nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị chi phí.....	7
1.1.2. Các nghiên cứu về nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành.....	9
1.2. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại	21
1.3. Khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu của luận án	25
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	27
CHƯƠNG 2. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT.....	28
2.1. Bản chất và vai trò của kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.....	28
2.1.1. Bản chất của kế toán quản trị chi phí, giá thành.....	28
2.1.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí, giá thành trong doanh nghiệp.....	30
2.2. Khái niệm và chức năng của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành	30
2.2.1. Khái niệm tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành.....	30
2.2.2. Chức năng của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm	32
2.2.3. Quan điểm tiếp cận tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm của luận án.....	33
2.2.4. Yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành.....	34
2.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.....	35
2.3.1. Tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của doanh nghiệp.....	35
2.3.2. Tổ chức nhận diện, phân loại chi phí	37
2.3.3. Tổ chức xây dựng hệ thống định mức và dự toán chi phí sản xuất.....	38

2.3.4. Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm	40
2.3.5. Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất.....	49
2.3.6. Tổ chức sử dụng thông tin KTQTCP, giá thành trong việc ra quyết định.....	53
2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí, giá thành trong doanh nghiệp.....	56
2.4.1 Một số lý thuyết nền tảng.....	56
2.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN	59
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	62
CHƯƠNG 3. THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	63
3.1. Thiết kế nghiên cứu và phương pháp thu thập dữ liệu.....	63
3.1.1. Thiết kế nghiên cứu	63
3.1.2. Phương pháp thu thập dữ liệu.....	64
3.2. Phương pháp nghiên cứu.....	65
3.2.1. Phương pháp nghiên cứu định tính.....	65
3.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng	68
3.3. Phương pháp xử lý dữ liệu	76
3.3.1. Phương pháp xử lý dữ liệu định tính.....	76
3.3.2. Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng.....	76
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	77
CHƯƠNG 4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY KHU VỰC PHÍA BẮC VIỆT NAM.....	78
4.1. Tổng quan về các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam.....	78
4.1.1. Lịch sử phát triển của các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam.....	78
4.1.2. Kim ngạch và thị trường xuất khẩu của DN may khu vực phía Bắc	79
4.1.3. Đặc điểm quy trình sản xuất sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc.....	81
4.1.4. Đặc điểm về tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp may phía Bắc	87
4.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán	88
4.2. Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	90
4.2.1. Tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của doanh nghiệp .	90
4.2.2. Tổ chức nhận diện và phân loại chi phí.....	90
4.2.3. Tổ chức xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí.....	92
4.2.4. Tổ chức vận dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.....	98
4.2.5. Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất.....	102
4.2.6. Tổ chức sử dụng thông tin KTQT chi phí, giá thành để ra quyết định	104
4.3 Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.....	106

4.3.1. Mô tả mẫu nghiên cứu.....	106
4.3.2. Kết quả nghiên cứu định lượng	106
4.3.3. Thảo luận kết quả và kiểm định giả thuyết nghiên cứu	116
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	121
CHƯƠNG 5. BÀN LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	122
5.1. Các bàn luận về kết quả nghiên cứu.....	122
5.1.1. Bàn luận kết quả nghiên cứu về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc.....	122
5.1.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu định lượng về vận dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc.....	125
5.2. Định hướng phát triển của DN may khu vực phía Bắc.....	127
5.3. Một số khuyến nghị và hàm ý từ kết quả nghiên cứu	128
5.3.1. Về tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của DN.....	128
5.3.2. Tổ chức phân loại chi phí.....	129
5.3.3. Về tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh	133
5.3.4. Về tổ chức phương pháp xác định chi phí, giá thành.....	136
5.3.5. Về phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất	140
5.3.6. Về ứng dụng thông tin chi phí cho việc ra quyết định	143
5.3.7. Các khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.....	147
5.4. Điều kiện thực hiện các khuyến nghị.....	148
5.5. Hạn chế và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo	149
KẾT LUẬN CHƯƠNG 5.....	151
KẾT LUẬN	152
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ.....	153
TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	154
PHỤ LỤC.....	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Diễn giải
ABC	Active Base Costing: Chi phí theo hoạt động
ACCA	Hiệp hội kế toán công chứng Anh Quốc
BCKQKD	Báo cáo kết quả kinh doanh
BTC	Bộ tài chính
BCTC	Báo cáo tài chính
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BTA	Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ
CMT	Gia công theo mẫu và NVL của khách hàng cung cấp
CVP	Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
DNNVV	Doanh nghiệp nhỏ và vừa
DN	Doanh nghiệp
EFA	Phân tích nhân tố khám phá
EU	European Union: Liên minh Châu Âu
FOB	Sản xuất bằng NVL do DN tự mua
FTA	Hiệp định thương mại tự do
GSP	Hệ thống ưu đãi thuế quan phổ cập
JIT	Quản trị hàng tồn kho kịp thời
KC	Kaizen Costing: Chi phí Kaizen
KTQTCP	Kế toán quản trị chi phí
KTQT	Kế toán quản trị
KTTC	Kế toán tài chính
NVL	Nguyên vật liệu
ODM	Original designed Manufacturing: Sản xuất theo thương hiệu thiết kế riêng
OEM	Original Equipment Manufacturing: Sản xuất gia công
OBM	Original Brand Manufacturing: Sản xuất theo nguyên bản cả gói
QLDN	Quản lý doanh nghiệp
SXC	Sản xuất chung
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TQM	Quản trị chất lượng toàn diện
TSCĐ	Tài sản cố định
WTO	World Trade Organization: Tổ chức Thương mại thế giới

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 4.1: Kim ngạch xuất khẩu của dệt may khu vực phía Bắc trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2012 đến 2017.....	80
Bảng 4.2: Thống kê về phương thức tổ chức sản xuất tại các DN may.....	85
Bảng 4.3: Thống kê cách phân loại chi phí tại các DN may khu vực phía Bắc.....	91
Bảng 4.4: Bảng giá thành định mức.....	94
Bảng 4.5: Thống kê về xây dựng định mức.....	95
Bảng 4.6: Mức độ áp dụng hệ thống định mức tại các DN may.....	95
Bảng 4.7: Thống kê về các loại dự toán được áp dụng tại các DN may.....	97
Bảng 4.8: Thống kê mức độ đáp ứng của hệ thống dự toán cho các hoạt động.....	98
Bảng 4.9: Thống kê vận dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành.....	99
Bảng 4.10: Thống kê tiêu thức phân bổ chi phí SXC.....	100
Bảng 4.11: Thống kê về các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại các DN may đã hoặc sẽ áp dụng.....	101
Bảng 4.12. Báo cáo sử dụng nguyên vật liệu.....	103
Bảng 4.13: Thống kê phân tích chi phí tại các DN may.....	103
Bảng 4.14: Thống kê mức độ sử dụng thông tin KTQT chi phí phục vụ ra quyết định....	104
Bảng 4.15: Thống kê về đối tượng khảo sát và thâm niên công tác.....	106
Bảng 4.16: Hệ số Cronbach's Alpha của X1.....	107
Bảng 4.17: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X1.....	107
Bảng 4.18: Hệ số Cronbach's Alpha của X2.....	107
Bảng 4.19: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X2.....	107
Bảng 4.20: Hệ số Cronbach's Alpha của X3.....	108
Bảng 4.21: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X3.....	108
Bảng 4.22: Hệ số Cronbach's Alpha của X4.....	108
Bảng 4.23: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X4.....	108
Bảng 4.24: Hệ số Cronbach's Alpha của X5.....	109
Bảng 4.25: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X5.....	109
Bảng 4.26: Hệ số Cronbach's Alpha của X6.....	109
Bảng 4.27: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X6.....	109
Bảng 4.28: Hệ số Cronbach's Alpha của X7.....	109
Bảng 4.29: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X7.....	109
Bảng 4.30: Hệ số Cronbach's Alpha của Y.....	110

Bảng 4.31: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo Y.....	110
Bảng 4.32: Kết quả KMO và Bartlett's cho mẫu nghiên cứu	110
Bảng 4.33: Bảng tổng phương sai trích của mẫu nghiên cứu	111
Bảng 4.34: Bảng ma trận xoay	112
Bảng 4.35: Kết quả KMO và Bartlett's cho biến phụ thuộc APP.....	113
Bảng 4.36: Bảng tổng phương sai trích của biến APP	113
Bảng 4.37: Bảng ma trận xoay của các biến phụ thuộc	113
Bảng 4.38: Bảng kiểm định thang đo độ tin cậy Cronbach Alpha của 2 nhân tố mới.....	114
Bảng 4.39: Bảng hệ số tương quan giữa các biến trong mô hình Correlations	114
Bảng 4.40: Bảng hệ số hồi quy	115
Bảng 4.41: Bảng tóm tắt mô hình	116
Bảng 4.42: Bảng phân tích phương sai (ANOVA ^a)	116
Bảng 4.43: Bảng tổng hợp kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu	119
Bảng 5.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động	130
Bảng 5.2: Chi phí SXC và số sản phẩm hoàn thành	132
Bảng 5.3: Dự toán chi phí biến đổi	135
Bảng 5.4: Bảng Dự toán chi phí cố định theo các mức độ hoạt động.....	135
Bảng 5.5: Hoạt động và nhóm chi phí hoạt động.....	139
Bảng 5.6: Báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm	145
Bảng 5.7: Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận.....	146
Bảng 5.8: Báo cáo kết quả kinh doanh theo đơn hàng.....	146

DANH MỤC SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

Sơ đồ 1: Quy trình nghiên cứu	5
Sơ đồ 2.1: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình tách biệt.....	35
Sơ đồ 2.2: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp	36
Sơ đồ 2.3: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình hỗn hợp	37
Sơ đồ 2.4: Phân loại chi phí theo các tiêu thức cho quản trị và kiểm soát chi phí	37
Sơ đồ 2.5: Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm	48
Sơ đồ 2.6: Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50
Sơ đồ 2.7: Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp	51
Sơ đồ 2.8: Phân tích biến động chi phí sản xuất chung	52
Sơ đồ 3.1: Mô hình nghiên cứu.....	73
Sơ đồ 4.1: Chuỗi giá trị sản phẩm may	81
Sơ đồ 4.2: Công đoạn sản xuất sản phẩm may mặc.....	82
Sơ đồ 4.3: Phương thức sản xuất của ngành may	84
Sơ đồ 4.4: Tổ chức bộ máy quản lý theo chức năng.....	88
Sơ đồ 4.5: Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN may	89
Sơ đồ 4.6: Tổ chức bộ máy kế toán của Tổng Công ty May Hưng Yên - Công ty CP	89
Biểu đồ 4.1: Tỷ trọng ngành dệt may của khu vực phía Bắc so với cả nước	79

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Nền kinh tế thị trường với những quy luật khắc nghiệt của nó đã ảnh hưởng rất lớn tới sự tồn tại và phát triển của các DN. Mức độ cạnh tranh của các DN ngày càng khốc liệt không chỉ trong nước mà còn trên cả thị trường khu vực và thế giới. Khi Việt Nam tham gia hội nhập sâu, rộng vào các hiệp định thương mại tự do thế hệ mới (FTAs) đã mang lại cho các DN may trong nước nhiều cơ hội cũng như khó khăn thách thức. Để đứng vững và phát triển trong môi trường kinh doanh mới đầy biến động các DN may cần phải linh hoạt nắm bắt thời cơ đồng thời phát huy tối đa tiềm năng của mình để đạt được hiệu quả cao nhất. Muốn thực hiện được điều đó, DN may phải tiến hành quản lý mọi yếu tố liên quan tới hoạt động sản xuất kinh doanh. Trong đó KTQT là một công cụ quan trọng hỗ trợ cho các nhà quản trị có được thông tin kịp thời và thích hợp nhằm hỗ trợ quá trình ra quyết định, điều tiết các hoạt động kinh tế tài chính một cách có hiệu quả nhất.

Trong bối cảnh mới, khi môi trường kinh doanh thay đổi theo xu hướng hội nhập để các DN có thể tồn tại và phát triển bền vững, cần phụ thuộc vào nhiều yếu tố trong đó có khả năng ứng xử giá linh hoạt, biết tính toán kiểm soát chi phí, biết khai thác những tiềm năng sẵn có để giảm chi phí tới mức thấp nhất và đạt được lợi nhuận như mong muốn. Bên cạnh việc đầu tư, cải tiến dây chuyền công nghệ, không ngừng nỗ lực để tạo được uy tín và thương hiệu cho sản phẩm, các DN may cần phải đổi mới quản lý trong đó khâu quan trọng là tổ chức KTQTC. Để KTQTC thực sự trở thành công cụ quản lý hữu hiệu, cần phải tổ chức KTQTC khoa học, hợp lý phù hợp với đặc điểm tổ chức quản lý, tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ của từng đơn vị.

Hệ thống kế toán chi phí trong đó có KTQTC, giá thành đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về chi phí phục vụ cho các nhà quản trị. Song thực tế tổ chức KTQTC, giá thành sản phẩm trong các DN hiện nay chủ yếu áp dụng các phương pháp truyền thống, còn nhiều bất cập, nên chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý của các DN. Vì vậy, việc tổ chức KTQTC, giá thành sản phẩm trong DN may nói chung và DN may khu vực phía Bắc nói riêng là cần thiết. KTQTC, giá thành cung cấp thông tin cho nhà quản trị xây dựng kế hoạch kinh doanh, lập dự toán chi phí sản xuất, xây dựng định mức chi phí, giá thành phù hợp. Xác định chi phí, giá thành đúng đắn còn giúp DN định giá bán cạnh tranh, phản ánh đúng đắn đóng góp của từng sản phẩm, bộ phận kinh doanh trong kết quả hoạt động chung, giúp nhà quản lý kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm, tăng lợi nhuận theo mục tiêu kinh doanh của DN.

Hiện nay, nghiên cứu vận dụng KTQTC, giá thành hiện đại trong ngành may mặc nói chung và các DN may khu vực phía Bắc nói riêng còn hạn chế. Hầu hết các nghiên cứu này khảo sát định tính và chỉ tập trung vào các kỹ thuật kế toán như: Cách tính giá thành sản phẩm, sổ sách và báo cáo kế toán chưa xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị tại các DN có đặc thù tổ chức các phương thức quản lý và sản xuất khác nhau. Bên cạnh đó hệ thống KTQTC trong các DN may khu vực phía Bắc còn

hiều hạn chế chưa đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị, hệ thống các phương pháp quản trị hiện đại như dự toán linh hoạt, phương pháp ABC, chi phí mục tiêu (Target costing)... còn chưa được áp dụng nhiều. Chính vì vậy cần có những khảo sát đánh giá nhằm tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm tại các DN hiệu quả hơn, hỗ trợ cho hoạt động quản trị DN thành công. Từ đó, tác giả lựa chọn nội dung nghiên cứu: ***“Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam”*** để thực hiện luận án của mình.

2. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu

2.1. Mục tiêu nghiên cứu

Luận án nghiên cứu tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam nhằm phân tích, đánh giá thực trạng vấn đề nghiên cứu; đồng thời xem xét các nhân tố ảnh hưởng nhằm giải thích một số khoa học trên cơ sở bằng chứng thực nghiệm việc chuyển sang áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc trong bối cảnh các DN này tham gia ngày càng sâu vào chuỗi giá trị của ngành công nghiệp may toàn cầu.

2.2. Nhiệm vụ nghiên cứu

Để cụ thể hóa mục tiêu nghiên cứu, luận án xác định nhiệm vụ nghiên cứu như sau:

- Hệ thống hóa, phân tích và làm rõ thêm lý luận về tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN sản xuất.

- Khảo sát, đánh giá thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

- Xác định các nhân tố và đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

- Từ kết quả nghiên cứu, luận án gợi ý, đề xuất các khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành, nâng cao tính khả thi của việc vận dụng KTQTCP giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

3. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu và nhiệm vụ trên, luận án sẽ trả lời bốn câu hỏi nghiên cứu sau đây:

Câu hỏi 1: Cơ sở lý thuyết nào cho tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong DN sản xuất?

Câu hỏi 2: Thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành tại DN may khu vực phía Bắc Việt Nam hiện nay như thế nào?

Câu hỏi 3: Các nhân tố nào ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam? Mức độ tác động của các nhân tố này?

Câu hỏi 4: Cần có những giải pháp, khuyến nghị nào để hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành tại các DN may khu vực phía Bắc, phù hợp với xu hướng tăng cường vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN này?

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của luận án là: Tổ chức KTQTCP, giá thành trên các khía cạnh lý luận và thực tiễn. Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

4.2. Phạm vi nghiên cứu

Về không gian: Phạm vi nghiên cứu của luận án là các DN sản xuất hàng may mặc thuộc khu vực phía Bắc Việt Nam, không bao gồm các DN siêu nhỏ và DN nhỏ. Do hạn chế về thời gian và nguồn lực thực hiện luận án, tác giả giới hạn phạm vi tiến hành khảo sát các DN may chủ yếu tập trung ở khu vực kinh tế trọng điểm đồng bằng Sông Hồng, miền Bắc Việt Nam. Đây là khu vực kinh tế tập trung hầu hết các DN may ở khu vực phía Bắc.

Phạm vi nội dung: Luận án tiếp cận vấn đề tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN gắn với cung cấp thông tin phục vụ các chức năng quản trị DN. Vì vậy nội dung của tổ chức KTQTCP, giá thành sẽ bao gồm: Tổ chức nhân sự KTQT trong bộ máy kế toán quản trị; tổ chức nhận diện chi phí; tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí; tổ chức các phương pháp xác định chi phí; tổ chức phân tích chi phí và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; tổ chức sử dụng thông tin KTQTCP, giá thành cho việc ra quyết định.

Ngoài ra, tổ chức KTQTCP phục vụ cho việc ra quyết định được đề cập trong luận án bao gồm chi phí sản xuất, chi phí ngoài sản xuất, không bao gồm chi phí tài chính và các chi phí khác. Giá thành sản phẩm là giá thành toàn bộ.

Về thời gian: Nghiên cứu được thực hiện trong khoảng thời gian khảo sát từ năm 2016 đến năm 2018.

5. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu với đối tượng và phạm vi nghiên cứu đã xác định, luận án sử dụng kết hợp phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng và chủ nghĩa duy vật lịch sử để phân tích đánh giá các sự vật, hiện tượng.

Phương pháp nghiên cứu cụ thể dựa trên nền tảng của nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Trong đó:

- Nghiên cứu định tính: Dựa vào các lý thuyết nền và các nghiên cứu tiền nhiệm để hệ thống hóa lý luận, xây dựng khung lý thuyết và mô hình cho nghiên cứu thực nghiệm. Nghiên cứu định tính được thực hiện thông qua nghiên cứu điển hình và phỏng vấn chuyên gia, là cơ sở giúp tác giả hiệu chỉnh, hoàn thiện bảng hỏi phục vụ cho khảo sát đại trà.

- Nghiên cứu định lượng: Là bước tiếp theo của quy trình nghiên cứu nhằm kiểm định các giả thuyết của mô hình nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu định lượng góp phần kiểm chứng các phát hiện của nghiên cứu định tính, đồng thời gia tăng khả năng khái quát hóa kết quả nghiên cứu của luận án.

6. Những đóng góp khoa học mới của luận án

Thứ nhất: Luận án góp phần bổ sung, cụ thể hóa lý luận về tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN sản xuất; xem xét tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN dưới góc độ vận dụng các kỹ thuật của KTQTCP và có tính tới ảnh hưởng của các nhân tố trong và ngoài DN.

Thứ hai: Phân tích thực trạng tổ chức KTQTCP giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc. Dưới góc độ vận dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành luận án đã đi sâu nghiên cứu phương pháp KTQTCP theo cả hai phương pháp truyền thống và hiện đại, đồng thời làm sáng tỏ các nhân tố ảnh hưởng tới việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc bằng các phương pháp nghiên cứu tin cậy trên cơ sở kết hợp cả nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng.

Thứ ba: Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất các giải pháp, khuyến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành phù hợp với yêu cầu thực tiễn tại các DN may; các khuyến nghị tập trung vào thúc đẩy việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam ở hiện tại và tương lai.

7. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của luận án được khái quát gồm các bước sau:

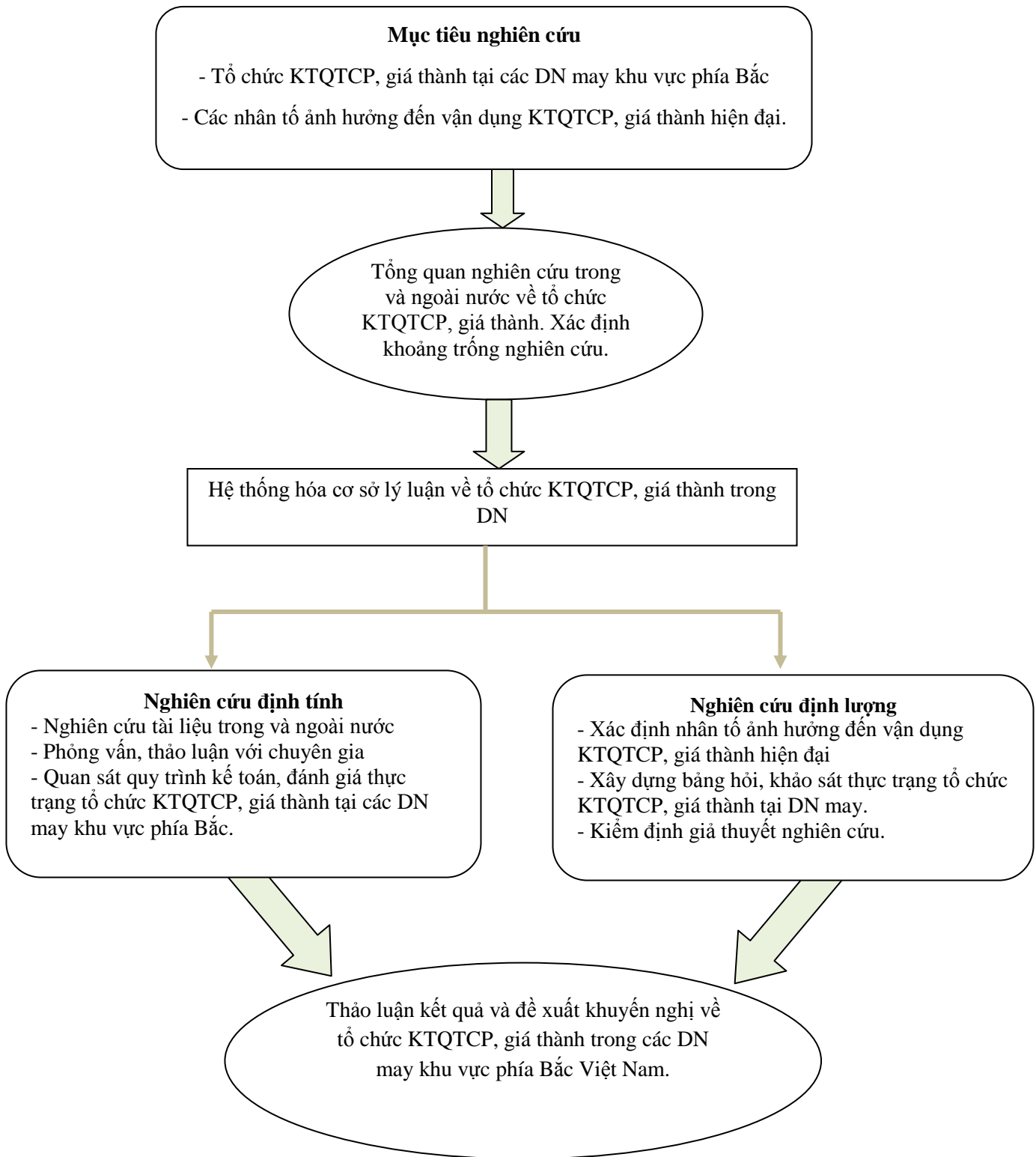
Bước 1: Xác định nội dung, mục tiêu, nhiệm vụ nghiên cứu: Nội dung của luận án là nghiên cứu tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Bước 2: Tổng quan các nghiên cứu liên quan trong và ngoài nước về tổ chức KTQTCP, giá thành, xác định khoảng trống nghiên cứu.

Bước 3: Hệ thống hóa cơ sở lý luận về tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN.

Bước 4: Khảo sát thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam bằng các khảo sát định tính và định lượng.

Bước 5: Trình bày kết quả nghiên cứu, thảo luận và đề xuất các khuyến nghị có tính tham khảo cho tổ chức KTQTCP, giá thành phù hợp với các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.



Sơ đồ 1: Quy trình nghiên cứu

(Nguồn: Tác giả tự xây dựng)

8. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận chung, danh mục bảng biểu sơ đồ, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, luận án gồm 5 chương:

Chương 1: Tổng quan nghiên cứu

Chương 2: Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất

Chương 3: Thiết kế nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

Chương 4: Kết quả nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam

Chương 5: Bàn luận và các khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU

Trong chương này, tác giả sẽ hệ thống hóa các công trình nghiên cứu trước đây có liên quan đến chủ đề của luận án. Các nghiên cứu được hệ thống hóa theo các nội dung của tổ chức KTQTCP, giá thành, đồng thời sắp xếp theo thời gian và kết hợp giữa các nghiên cứu trong và ngoài nước. Từ đó tác giả xác định khoảng trống nghiên cứu cho đề tài nghiên cứu của mình.

1.1. Các nghiên cứu về tổ chức và nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm

1.1.1. Các nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị chi phí

Các luận án nghiên cứu về tổ chức KTQT trong những năm gần đây đã góp phần làm sáng tỏ những nội dung cơ bản của KTQT cũng như việc vận dụng KTQT vào các ngành, các loại hình DN.

Đề tài tổ chức KTQT của tác giả Hoàng Văn Tường (2010) tiếp cận tổ chức KTQT theo nội dung công việc, đi sâu vào các phần hành KTQT đặc biệt là phần hành KTQTCP và giá thành trong các DN xây lắp. Nghiên cứu đã chỉ ra sự kết hợp giữa mô hình KTQT truyền thống và mô hình KTQT hiện đại có tác dụng nâng cao khả năng cung cấp thông tin, tăng cường quản lý hoạt động SXKD trong các DN xây lắp Việt Nam. Tuy nhiên, luận án chưa làm sáng tỏ được khả năng đáp ứng của hệ thống KTQT với nhu cầu thông tin của nhà quản trị để công tác quản lý hoạt động SXKD được hiệu quả hơn.

Năm 2015, Phạm Thị Tuyết Minh nghiên cứu về “*Tổ chức công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thuộc Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam*”, đã tiếp cận tổ chức công tác KTQT theo chức năng thông tin gồm các nội dung: xây dựng định mức và dự toán ngân sách, tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về KTQT; tổ chức hệ thống hóa và xử lý thông tin KTQT; tổ chức lập báo cáo KTQT, phân tích và cung cấp thông tin KTQT. Song nghiên cứu vẫn chưa làm sáng tỏ sự tác động và mối quan hệ của các nhân tố đến tổ chức KTQT trong các DN nghiên cứu. Cùng nghiên cứu về tổ chức KTQT, tác giả Bùi Tiên Dũng (2018) với đề tài về tổ chức KTQT tại các DN sản xuất Giấy Việt Nam đã tiếp cận tổ chức theo các nội dung: Tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức KTQT phục vụ lập dự toán sản xuất kinh doanh; tổ chức KTQT cho mục tiêu kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm; tổ chức KTQT phục vụ đánh giá thành quả hoạt động trong DN; tổ chức KTQT hỗ trợ cho việc ra quyết định; và tổ chức KTQT hỗ trợ quản trị chiến lược. Nghiên cứu đã sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với phương pháp định lượng để xem xét làm sáng tỏ các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT cũng như tác động của tổ chức KTQT đến hiệu quả hoạt động tại các doanh nghiệp khảo sát.

Ở giai đoạn này ngoài nghiên cứu của Hoàng Văn Tường, Phạm Thị Tuyết Minh

và Bùi Tiến Dũng về KTQT còn có rất nhiều công trình nghiên cứu về một nội dung chuyên sâu của tổ chức KTQTCP, chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm vận dụng cho các DN, các ngành sản xuất đặc thù (Nguyễn Quốc Thắng, 2011; Nguyễn Hoàn, 2012; Nguyễn Thị Ngọc Lan, 2012; Nguyễn Đào Tùng, 2012; Nguyễn Thị Ngọc Thạch, 2013). Các nghiên cứu này chủ yếu tiếp cận dưới góc độ KTQT truyền thống và tập trung vào các nội dung: Tổ chức bộ máy KTQT; tổ chức thu thập thông tin ban đầu KTQTCP và giá thành sản phẩm; tổ chức phân tích, xử lý và tổ chức cung cấp thông tin KTQTCP và giá thành sản phẩm, làm sáng tỏ các vấn đề: phân loại nhận diện chi phí và giá thành dưới góc độ của KTQT, xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí SXKD, các phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm theo mô hình truyền thống; tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán phục vụ cho KTQTCP giá thành; phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận (CVP). Các tác giả cũng đưa ra nhận định với mô hình KTQT hiện đại kết hợp với mô hình KTQT truyền thống góp phần nâng cao khả năng xử lý, cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của DN. Dựa trên nền tảng cơ sở lý luận đã trình bày các nghiên cứu đã mô tả lại thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành tại ở các DN, trên cơ sở đó đánh giá những ưu điểm cũng như những hạn chế về tổ chức KTQTCP, giá thành đang thực hiện tại các DN khảo sát. Các nghiên cứu đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTQTCP, chi phí giá thành phù hợp với các DN mà tác giả nghiên cứu, vì thế tính khái quát hóa có phần hạn chế.

Dưới góc độ nghiên cứu về tổ chức thông tin KTQTCP tác giả Hồ Mỹ Hạnh (2014), tiếp cận tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP theo chức năng của hệ thống thông tin gồm: Tổ chức hệ thống thông tin dự toán chi phí; chức hệ thống thông tin chi phí thực hiện; tổ chức hệ thống thông tin kiểm soát chi phí và phân tích chi phí; và tổ chức bộ máy KTQTCP. Nghiên cứu của Nguyễn Thành Hưng (2017) về "*Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam*" đã tiếp cận nội dung tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP trong DN theo quá trình tạo lập thông tin. Luận án đã xác định các nhân tố và mức độ ảnh hưởng đến tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP trong các DN viễn thông, gồm các nhân tố: chất lượng dữ liệu đầu vào, nguồn nhân lực kế toán, tầm nhìn và cam kết của nhà quản trị. Từ đó, có các tác động thích hợp để nâng cao hiệu quả tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP trong các DN viễn thông Việt Nam.

Có thể nhận thấy trong những năm gần đây, các nghiên cứu về tổ chức KTQTCP được thực hiện ở rất nhiều ngành, góp phần rất lớn vào việc hoàn thiện tổ chức KTQTCP tại các DN, giúp tăng cường hoạt động quản lý sản xuất, nâng cao hiệu quả kinh doanh cho DN.

1.1.2. Các nghiên cứu về nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành

Trong những thập niên gần đây, trên thế giới và ở Việt Nam KTQT, tổ chức KTQTC, giá thành sản phẩm được nhiều nghiên cứu quan tâm, tìm hiểu và áp dụng. Trong đó các nhà nghiên cứu xoay quanh một số vấn đề chính với những góc nhìn và phương pháp tiếp cận khác nhau như nhận diện chi phí; dự toán, định mức chi phí; các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí làm cơ sở tính toán giá thành sản phẩm; phân tích chi phí, giá thành để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; sử dụng thông tin KTQTC, giá thành phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Dưới đây là một số nội dung điển hình trong nghiên cứu của các tác giả.

1.1.2.1. Nghiên cứu về nhận diện chi phí và phân loại chi phí

Để xây dựng định mức và lập dự toán chi phí thì cần quan tâm đến các loại chi phí, phân loại chi phí tương ứng theo các nhóm và các tiêu thức phù hợp. Một số tác giả đã đề cập đến cách nhận diện các loại chi phí như sau:

Nghiên cứu của Michael W Maher (2000) về “*Managament accounting education at the Millennium*”, đã chỉ ra tổ chức KTQTC định hướng cho việc kiểm soát chi phí trong tổ chức, có thể dùng ba cách phân loại chi phí điển hình bao gồm: Chi phí chênh lệch; chi phí toàn bộ và chi phí trách nhiệm. Từ đó tác giả xác định các quy trình phân tích thông tin chi phí thông qua báo cáo phân tích chi phí, báo cáo trách nhiệm quản lý chi phí. Đây là cơ sở đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong tổ chức góp phần vào công tác kiểm soát chi phí của tổ chức đó.

Nghiên cứu của Nguyễn Quốc Thắng (2010), Nguyễn Hoàn (2012), Trần Thị Thu Hương (2014), Đinh Thị Kim Xuyên (2014) về cách nhận diện chi phí ở các DN thuộc ngành nông nghiệp, sản xuất bánh kẹo, sản xuất xi măng, DN viễn thông đã chỉ ra rằng các DN mới chỉ tiến hành phân loại chi phí theo công dụng của chi phí. Giá thành sản phẩm được phân loại thành giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ. Các tác giả nhận định hầu hết các DN chưa thực hiện phân loại chi phí theo định phí, biến phí hay phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát chi phí của nhà quản trị DN. Việc phân loại chi phí theo khoản mục chi phí mới chỉ đáp ứng được yêu cầu của KTTC, chưa đáp ứng được yêu cầu của KTQT. Trong nghiên cứu khác của Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), với lĩnh vực đặc thù là vận tải hàng hóa, DN đã phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí với mức độ hoạt động. Căn cứ để phân loại chi phí là biến phí hay định phí là dựa trên số km hoặc tấn/km vận chuyển. Phương pháp phân loại này đã gắn liền chi phí với các hoạt động tại DN vận tải nên đáp ứng khá tốt yêu cầu quản lý tại các DN vận tải đường bộ. Các tác giả nghiên cứu ở trên cũng đề xuất phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, chia thành: chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp. Song các tác giả cũng chưa chỉ ra cụ thể việc tách các chi phí hỗn hợp theo đặc thù của ngành sản xuất cần sử dụng phương pháp nào là tốt nhất, điều kiện thực hiện phương pháp đó như thế nào. Ở góc độ quản lý và kiểm soát chi phí theo các trung tâm chi phí tác giả Trần Thị Thu Hương (2014) đề xuất phân loại chi phí thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được, để gắn trách nhiệm

kiểm soát chi phí cho từng trung tâm chi phí.

Trong nghiên cứu về DN may của Hồ Mỹ Hạnh (2014), tác giả đã chỉ ra các nhà quản trị DN may cần phải có thông tin về chi phí không chỉ ở phạm vi toàn DN mà từng khâu, từng bộ phận, cá nhân tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh để có thể kiểm soát được chi phí. Tác giả cho rằng phân loại chi phí theo mức độ hoạt động là phương pháp phù hợp cho các DN may nhằm cung cấp thông tin về đặc điểm biến động chi phí trong kỳ. Tuy nhiên, tác giả của luận án mới chỉ đưa ra cách phân loại chi phí cho hệ thống thông tin thực hiện chi phí và kiểm soát chi phí ở công đoạn cuối cùng của sản phẩm hoàn thành mà chưa phân loại được chi phí ở từng công đoạn khác nhau.

Như vậy, với mục đích cung cấp thông tin chi phí, các nghiên cứu về KTQTCP ở trên đề cập đến cách nhận diện và phân loại chi phí theo công dụng của chi phí, theo mối quan hệ với mức độ hoạt động nhằm mục tiêu lập dự toán chi phí, lập báo cáo chi phí theo chi phí biến đổi, kiểm soát chi phí, tính giá thành sản phẩm... chưa đề cập đến việc nhận diện chi phí phục vụ cho việc ra quyết định. Để ra được các quyết định phục vụ cho quản trị, các loại chi phí cần phải được nhận diện theo các cách khác nhau như: chi phí chìm, chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch... Khi đánh giá trách nhiệm quản trị, chi phí cần được phân loại thành chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được do nhà quản trị bộ phận chỉ chịu trách nhiệm trong phạm vi nguồn lực mà họ quản lý. Điều này góp phần đánh giá trách nhiệm quản trị chi phí tại các bộ phận một cách phù hợp và sát với thực tiễn hơn.

1.1.2.2. Nghiên cứu về định mức và dự toán chi phí

Khi nghiên cứu về xây dựng định mức và dự toán chi phí một số tác giả đã trình bày quan điểm như sau:

John Blake, Pilar Soldevila & Philip Wraith (2008), trong nghiên cứu “*The dimensions of, and factors giving rise to, variations in national management accounting approaches*”, đã chỉ ra có 3 phương pháp xác định định mức chi phí: *Phương pháp kỹ thuật* đòi hỏi sự kết hợp của các chuyên gia kỹ thuật nghiên cứu thời gian thao tác công việc để định lượng nguyên liệu và lao động hao phí cần thiết sản xuất sản phẩm với điều kiện hiện có của DN (công nghệ, năng lực quản lý, nguồn nhân lực); *Phương pháp phân tích số liệu lịch sử* xem xét chi phí và giá thành của kỳ trước cùng với những thay đổi của kỳ này để xây dựng định mức chi phí cho kỳ tương lai; *Phương pháp điều chỉnh* dùng để điều chỉnh định mức chi phí cho phù hợp với điều kiện hoạt động trong tương lai của DN.

Lập dự toán chi phí là một trong những nội dung cơ bản của KTQTCP. Nghiên cứu của Moolchand Raghunandan (2012) cho rằng, dự toán chi phí là một phần của KTQTCP, dự toán được lập với mục đích sử dụng hiệu quả nguồn lực của DN đồng thời hỗ trợ các chức năng quan trọng khác của DN. Việc lập dự toán gắn liền với mục tiêu của DN, chất lượng của dự toán chi phí chịu sự ảnh hưởng bởi phương pháp, kỹ thuật lập dự toán và hành vi của người lập dự toán. Nhấn mạnh khía cạnh hành vi và xã

hội là một phần không thể tách rời của quá trình lập dự toán. Quá trình lập dự toán thúc đẩy sự phối hợp, hợp tác của các bộ phận với những thông tin liên quan nhằm đạt được mục tiêu cụ thể của từng bộ phận. Tác giả cũng đưa ra các cách tiếp cận chính có thể được sử dụng trong việc lập dự toán như: lập dự toán từ trên xuống; lập dự toán từ dưới lên; dự toán thỏa thuận. Lựa chọn cách tiếp cận nào phụ thuộc vào phong cách lãnh đạo và tính chất của tổ chức. Tuy nhiên nghiên cứu chỉ đề cập đến dự toán tĩnh mà chưa đề cập đến dự toán linh hoạt.

Theo nghiên cứu của tác giả Nguyễn Quốc Thắng (2010), Vũ Thị Kim Anh (2012), Nguyễn Hoàn (2012) thì hệ thống định mức chi phí tại các ngành, lĩnh vực sản xuất và DN được nghiên cứu là chưa đầy đủ và đồng bộ. Hệ thống định mức chủ yếu xây dựng là định mức mang tính kỹ thuật, cung cấp giới hạn các yếu tố cấu thành nên sản phẩm, thông tin định mức mới chỉ dừng lại ở số lượng, chủng loại và quy cách chứ chưa gắn với chi phí do vậy rất khó khăn để tiến hành công tác dự toán chi phí. Các DN thường lập định mức cho chi phí vật tư, CPNVLT, riêng CPNCTT và CPSXC rất ít DN lập định mức. Các nghiên cứu cũng chỉ ra việc lập định mức chi phí phục vụ cho công tác tính giá thành, lập BCTC và đăng ký với cơ quan thuế khi có thanh tra, kiểm tra mà không hoàn toàn vì mục đích lập dự toán. Tác giả Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) nhận định rằng việc lập dự toán chi phí xuất phát từ sự cần thiết của nó đối với công tác điều hành và quản lý chi phí giúp DN có thể giảm thiểu chi phí và đạt được lợi nhuận đề ra. Dự toán chi phí còn là công cụ phục vụ điều hành, kiểm tra đánh giá hiệu quả của hoạt động sản xuất, phân tích các trung tâm chi phí một cách có căn cứ và hiệu quả. Đối với các DN vận tải thì chưa có nhiều DN lập dự toán chi phí, hầu hết mới chỉ dừng lại ở việc xây dựng định mức chi phí.

Từ hạn chế của các DN trong việc lập dự toán ở trên các tác giả đề xuất: (1) trong khâu lập dự toán chi phí có thể áp dụng mô hình lập dự toán phù hợp cho các DN sản xuất bánh kẹo, vận tải đường bộ, đường sắt là mô hình chỉ đạo xuống. Theo mô hình này các nhà lãnh đạo DN phải chỉ đạo sát sao việc thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch đề ra đối với các bộ phận; (2) DN nên lập dự toán linh hoạt thay cho dự toán tĩnh. Vì việc lập dự toán linh hoạt cho ngành sản xuất giúp các nhà quản trị xác định được sự thay đổi các mức sản lượng sản xuất tác động như thế nào đến chi phí, nhằm kiểm soát chi phí đồng thời đánh giá được kết quả hoạt động sản xuất.

Tác giả Đào Thúy Hà (2015), sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng trên ba nhóm DN có bộ phận cơ cấu khác nhau, tác giả đánh giá hệ thống định mức đã cơ bản đáp ứng được việc lập dự toán chi phí nhưng chưa đáp ứng được công tác lập dự toán bộ phận. Tác giả cho rằng cần phải lập dự toán tại các trung tâm chi phí kỹ thuật và lập dự toán tại các trung tâm chi phí tùy ý. Dự toán chi phí sản phẩm trong đó CPNVLT, CPNCTT, CPSXC biến đổi được lập dựa trên hệ thống định mức và sản lượng kế hoạch. Dự toán CPSXC cố định được xây dựng dựa vào mức độ hoạt động kế hoạch của từng yếu tố chi phí. Tác giả cũng có những tính toán và minh họa dự toán chi phí sản phẩm, dự toán CPSXC tại phân xưởng luyện thép.

Các nghiên cứu về dự toán chi phí trong các DN sản xuất hàng may mặc được các tác giả Hồ Mỹ Hạnh (2014), Nguyễn Hải Hà (2016) nhấn mạnh rằng đặc trưng của ngành may là các sản phẩm phải tuân thủ các định mức vật tư, kỹ thuật một cách chặt chẽ như các định mức về tiêu hao vật liệu chính, hao phí lao động, định mức về điện nước, giờ chạy máy... Hầu hết các DN may mặc được khảo sát đều có hệ thống định mức chi phí sản xuất cho việc tính giá thành sản phẩm, song mục tiêu sử dụng định mức hao phí cho việc lập dự toán thì được rất ít DN sử dụng. Đối với các DN may việc lập dự toán chi phí đều được thực hiện bán thủ công hoặc thủ công, chưa có phần mềm riêng cho dự toán chi phí sản xuất. Các tác giả cũng đề xuất xây dựng hệ thống định mức chi phí theo các bước cụ thể cho loại sản phẩm. Xây dựng hệ thống dự toán linh hoạt trên cơ sở CPSXC tách thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Song phương pháp tác giả sử dụng để lập dự toán linh hoạt chưa chặt chẽ, chưa đề cập đến các phương pháp hiện đại để ứng dụng lập dự toán. Việc lập dự toán cũng chưa căn cứ theo định hướng tổ chức sản xuất hàng CMT, FOB hay ODM.

Nhìn chung các nghiên cứu về tổ chức KTQTCP trong vấn đề dự toán và định mức chi phí được xem xét chủ yếu trên khía cạnh kiểm soát chi phí, đánh giá kết quả hoạt động tại các trung tâm chi phí. Ngoài ra dự toán chi phí trong các nghiên cứu trên chỉ nghiên cứu trong mối quan hệ với các phương pháp xác định chi phí truyền thống. Ngày nay, với sự phát triển của khoa học quản lý và kế toán, các mô hình quản trị tiên tiến như quản trị theo hoạt động, quản trị chi phí chiến lược đã và đang được các nhà quản trị DN quan tâm. Do đó vấn đề lập dự toán chi phí cần phải mở rộng theo xu hướng hiện đại nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí.

1.1.2.3. Nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí

Phương pháp xác định chi phí truyền thống

Các nghiên cứu ngoài nước về phương pháp chi phí truyền thống dưới góc độ KTQTCP chủ yếu tập trung vào phương pháp chi phí tiêu chuẩn.

Theo McKenzi (1999) phương pháp chi phí tiêu chuẩn (standard costing) được sử dụng khá nhiều ở các công ty vì đơn giản, dễ sử dụng. Tuy nhiên, ngoại trừ chi phí sản xuất trực tiếp, còn lại các chi phí như: CPSXC, chi phí bán hàng, chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm không được phân bổ theo đúng bản chất thực tế khi áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn. Phương pháp chi phí tiêu chuẩn phân bổ chủ quan dựa trên tiêu thức giờ lao động, giờ chạy máy, số lượng sản phẩm sản xuất hay bán ra... Tác giả cũng đề xuất áp dụng phương pháp ABC tiếp cận chi phí cho sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng bằng cách nhận diện những hoạt động chính thực hiện từng chức năng kinh doanh của đơn vị. Sau khi nhận được thông tin phân tích từ phương pháp ABC, rất nhiều nhà quản lý thấy rằng những khách hàng được đánh giá cao nhưng không mang lại lợi nhuận. Những sản phẩm cho là mang về lợi nhuận nhưng có nhiều chi phí ẩn chưa được tính hết. Nhà quản lý sẽ quyết định thay đổi tập trung vào các sản phẩm, khách hàng mang lại lợi nhuận cao.

Sulaiman và cộng sự (2004) tiến hành xem xét mức độ mà các công cụ

KTQTCPC truyền thống và hiện đại đang được sử dụng ở bốn nước châu Á: Singapore, Malaysia, Trung Quốc và Ấn Độ. Các tác giả nhận thấy rằng các kỹ thuật KTQTCPC truyền thống như chi phí tiêu chuẩn, phân tích chênh lệch, phân tích dự toán truyền thống và phân tích CVP được cho là ít hữu ích hơn trong môi trường sản xuất hiện tại. Để thành công trong môi trường kinh doanh năng động hiện nay, các công cụ hoặc chiến lược như JIT, ABC, TQM, đánh giá vòng đời và chi phí mục tiêu sẽ nâng cao đáng kể khả năng của các DN để đáp ứng sự cạnh tranh toàn cầu. Như vậy qua nghiên cứu, các tác giả nhận thấy rằng việc sử dụng các công cụ KTQTCPC hiện đại ở bốn quốc gia là rất ít. Song các phương pháp KTQTCPC truyền thống lại được đánh giá ở mức ‘rất cao’ về tính hữu ích. Điển hình qua khảo sát của các tác giả việc áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn là 70% tại Malaysia và trên 90% ở các công ty Trung Quốc. Cũng nghiên cứu về vấn đề này Marie và các cộng sự (2010) nhận thấy 77% các công ty sản xuất ở Dubai sử dụng chi phí tiêu chuẩn để kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu suất, tính toán chi phí sản xuất và ngân sách. Như vậy, các phát hiện trên ủng hộ việc sử dụng chi phí tiêu chuẩn, nhưng liệu phương pháp này còn phù hợp trong môi trường sản xuất tiên tiến ngày nay?

Một nghiên cứu khác của Badem và các cộng sự (2013) về việc sử dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống theo chi phí tiêu chuẩn trong ngành công nghiệp ô tô ở Thổ Nhĩ Kỳ, kết quả điều tra đã cho thấy 12 công ty trong số 13 công ty trả lời câu hỏi đã báo cáo rằng họ sử dụng chi phí tiêu chuẩn; 280 công ty cung cấp hoạt động trong các khu công nghiệp được lựa chọn, và 71% các DN trả lời sử dụng chi phí tiêu chuẩn. Như vậy, trong ngành công nghiệp ô tô Thổ Nhĩ Kỳ, việc sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn là 74% trong số tất cả các DN đã trả lời khảo sát. Mặc dù một số nhà khoa học cho rằng chi phí tiêu chuẩn đã lỗi thời song nó vẫn được sử dụng rộng rãi trong ngành công nghiệp này. Các DN sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn không chỉ để kiểm soát chi phí và phân tích, đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh mà còn sử dụng thông tin chi phí cho các mục đích khác nhau.

Khi đề cập đến việc phân bổ chi phí sản xuất chung trong phương pháp xác định chi phí truyền thống, tác giả Krumwiede (2009) đã thể hiện: *Mô hình sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất* như chi phí nhân công là tiêu chuẩn để phân bổ chi phí chung cho từng loại sản phẩm, dịch vụ; *Mô hình sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ*: Kế toán sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ khác nhau phù hợp với bản chất của các công việc được thực hiện ở từng bộ phận (trung tâm chi phí). Mô hình này cho phép xác định giá phí của từng loại dịch vụ, sản phẩm một cách chính xác hơn nhưng lại gặp khó khăn khi các sản phẩm đa dạng về tính chất, kích cỡ, quy trình sản xuất.

Theo Warner (2013) CPSXC cố định được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tỷ lệ chi phí chung định trước là có thể chấp nhận được với các DN sản xuất thép có quy mô vừa và nhỏ do các kỹ thuật tính toán, phân bổ chi phí bị giới hạn bởi nhân lực, thời gian và chi phí. Nhận định này của Warner còn mang tính chủ quan vì chưa có bằng chứng cho thấy áp dụng tỷ lệ CPSXC định trước thì ưu việt hơn so với các

tiêu chuẩn phân bổ khác như định mức, sản lượng hay giờ chạy máy...

Tại Việt Nam các nghiên cứu về KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN sản xuất nói chung và DN sản xuất hàng may mặc nói riêng đều chỉ ra phương pháp chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn là các phương pháp xác định chi phí truyền thống được áp dụng phổ biến rộng rãi trong các DN. Một số nghiên cứu điển hình như sau:

Nghiên cứu của Trần Văn Dung (2002), Trần Văn Hợi (2007), Nguyễn Quốc Thắng (2010), Trần Thị Dự (2012), Nguyễn Hoàn (2012), Trần Thị Thu Hương (2014) và Nguyễn Hải Hà (2016) đã chỉ ra rằng hầu hết các DN sản xuất sử dụng phương pháp chi phí thực tế và phương pháp chi phí toàn bộ cho việc xác định chi phí và tính giá thành sản phẩm. Thông tin chi phí gặp khó khăn khi hai khoản mục phí là CPNCTT và CPSXC chỉ được tính toán và phân bổ vào thời điểm cuối kỳ nên thông tin giá thành sản phẩm chỉ được cung cấp tại thời điểm cuối kỳ. Phương pháp này thuận lợi cho công việc của KTTC tránh phải điều chỉnh chi phí giá thành khi lên sổ kế toán, song các thông tin cung cấp cho nhà quản trị lại chậm trễ. Khảo sát từ các nghiên cứu của các tác giả cũng cho thấy có một số ít DN sử dụng phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí trực tiếp khi xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí, hầu như không có DN nào trong ngành sử dụng phương pháp phân bổ chi phí hiện đại theo chi phí hoạt động ABC hay Target Costing... Nguyên nhân của việc ít áp dụng này theo các tác giả cho là đặc thù của phương pháp khá phức tạp, phải chia được các hoạt động, sau đó tính toán chi phí cho các nhóm hoạt động, chiếm khá nhiều thời gian của DN sản xuất. Bên cạnh đó các tác giả cũng đánh giá phương pháp chi phí truyền thống không còn phù hợp với sự thay đổi của thị trường. Nó không phản ánh đầy đủ, chính xác sự phát sinh chi phí tại các công đoạn cũng như mức độ hoạt động. Tác giả Trần Thị Dự (2012) đề xuất các DN chế biến thức ăn chăn nuôi nên áp dụng phương pháp tính giá phí theo biến phí, xác định chi phí theo công việc kết hợp với việc phân bổ CPSXC ước tính của phương pháp chi phí thông thường và bước đầu chuẩn bị điều kiện để áp dụng phương pháp ABC. Đây cũng là những đề xuất khá hợp lý của tác giả trong điều kiện nghiên cứu lúc đó.

Các tác giả khác cũng lập luận để thấy rằng khi áp dụng phương pháp ABC, DN trong lĩnh vực sản xuất có được thông tin về giá thành sản phẩm chính xác hơn, sẽ cho nhà quản trị cái nhìn chi tiết hơn về hoạt động nào chiếm tỷ trọng chi phí lớn từ đó có các biện pháp phù hợp để kiểm soát chi phí tốt hơn, giúp cho nhà quản lý ra các quyết định về sản xuất sản phẩm và xây dựng chiến lược kinh doanh phù hợp hơn với từng sản phẩm cụ thể.

Như vậy, các nghiên cứu về phương pháp chi phí thực tế, chi phí tiêu chuẩn trong các DN sản xuất chủ yếu là mô tả quy trình thực hiện, những bàn luận chính của các phương pháp này cũng chỉ tập trung vào xác định tiêu thức phân bổ CPSXC và tính giá thành sản phẩm với mục đích chính cung cấp thông tin cho lập báo cáo tài chính. Nhìn chung, dựa trên nền tảng cơ sở lý luận đã trình bày, các nghiên cứu đã mô tả thực trạng kế toán chi phí sản xuất, giá thành tại các ngành, DN, trên cơ sở đó đánh

giá những ưu điểm cũng như những hạn chế về tổ chức KTQTCP, giá thành tại các đơn vị khảo sát. Từ đó đề xuất các giải pháp phù hợp với ngành, lĩnh vực mà các tác giả đang nghiên cứu.

Nghiên cứu về các phương pháp xác định chi phí hiện đại

Cooper và Kaplan (1992), khi so sánh phương pháp ABC và phương pháp truyền thống đã mô tả ABC như một hệ thống có thể vẽ một bức tranh về giá thành sản phẩm hoàn toàn khác so với phương pháp truyền thống. Những khác biệt này phát sinh do phương pháp ABC tiếp cận tinh vi hơn để tách chi phí sản xuất tại nhà máy, chi phí của công ty, và các chi phí khác của DN, các chi phí này bước đầu sẽ tập hợp vào từng hoạt động sau đó phân bổ tới từng sản phẩm. Joseph (2009) cũng đề cập đến phương pháp ABC với hai đặc điểm cơ bản: (1) Giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp; (2) Phân bổ chi phí phát sinh vào giá thành mỗi sản phẩm dựa trên mức hoạt động và mức độ đóng góp của mỗi hoạt động vào quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Như vậy các tác giả đều cho rằng phương pháp ABC làm cho thông tin chi phí giá thành chính xác hơn.

Nghiên cứu của Waweru và các cộng sự (2005), đã phân loại các kỹ thuật KTQT theo mười nhóm. Trong số 52 DN Nam Phi được nghiên cứu cho thấy những kỹ thuật của KTQT truyền thống như chi phí dự toán, định mức, chi phí tiêu chuẩn và những phương pháp KTQTCP hiện đại như ABC đã được áp dụng. Hơn nữa, các tác giả cũng phát hiện đã có những thay đổi đáng kể về mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQT ở Nam Phi, trong những năm gần đây các kỹ thuật mới cũng được sử dụng nhiều hơn trong các DN.

Năm 2007, trong nghiên cứu “*Thiết kế và thực hiện tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC): Điều tra ở Nam Phi*”, tác giả Eitzen & Kamala tiến hành so sánh việc thực hiện ABC ở Nam Phi với việc thực hiện ABC ở các nước phát triển và đang phát triển khác. Kết quả cho thấy mức độ thực hiện ABC ở Nam Phi có tỷ lệ thấp hơn ở các nước phát triển. Tuy nhiên, nhiều vấn đề mà những người thực hiện ABC ở Nam Phi phải đối mặt cũng tương tự như ở nhiều nước khác. Nghiên cứu cũng tạo điều kiện tăng cường sự hiểu biết trong việc thiết kế ABC ở Nam Phi, cung cấp cho các công ty Nam Phi một khung so sánh các nhân tố quan trọng được xem xét trong việc thực hiện ABC.

Tác giả BuCuresti (2012), đề cập đến việc xác lập chi phí hoạt động và sự khác biệt của việc áp dụng phương pháp này so với phương pháp truyền thống, đồng thời đề cập đến vai trò của kế toán môi trường và việc vận dụng kế toán môi trường dựa trên mỗi hoạt động cụ thể. Tác giả cũng mô tả các giai đoạn áp dụng phương pháp ABC vào các hoạt động của kế toán môi trường gồm bốn giai đoạn: Thiết lập mục tiêu của kế toán môi trường; Thiết lập nhóm các dự án và tiến hành chạy dự án; Xác định khó khăn sau mỗi giai đoạn và tìm kiếm cơ hội; giai đoạn cuối cùng là kiểm tra việc triển khai kế toán môi trường trong DN.

Một nghiên cứu khác về khả năng áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại

vào các nước đang phát triển, nhóm nghiên cứu gồm Pomberg và các cộng sự (2012), đã chỉ ra các điều kiện áp dụng phương pháp quản trị chi phí hiện đại như phương pháp ABC, phương pháp Just in time (JIT) vào các bệnh viện Việt Nam. Nghiên cứu đã thực hiện khảo sát tại 53 bệnh viện tại Hà Nội và 9 tỉnh lân cận đã đưa ra kết luận: Khi môi trường và những thay đổi trong các quy định, chính sách của Nhà nước về y tế, hệ thống y tế... cùng với nhu cầu thông tin về chi phí của các nhà quản trị đòi hỏi các bệnh viện Việt Nam cần phải chấp nhận các lý thuyết quản trị cao cấp.

Nghiên cứu của Azzouz (2013) đã đề cập đến mối quan hệ giữa phương pháp KTQTCP theo hoạt động (ABC), chiến lược kinh doanh và hiệu quả của tổ chức, bằng việc khảo sát tại 62 DN Morocco có 12,9% các công ty có sử dụng ABC, tỷ lệ áp dụng cho DN quy mô vừa và nhỏ chỉ ở mức 3.33%, số còn lại không sử dụng hoặc sử dụng các phương pháp KTQTCP truyền thống. Nghiên cứu cũng chỉ ra lĩnh vực sản xuất có tỷ lệ chấp nhận ABC cao hơn các lĩnh vực khác. Kết quả hồi quy logistic cho thấy chiến lược kinh doanh không ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng mô hình ABC. Nghiên cứu cũng chỉ ra hiệu quả của phương pháp ABC tốt hơn trong việc nâng cao khả năng cạnh tranh và gia tăng lợi nhuận cho DN so với hiệu quả của kế toán chi phí truyền thống. Nhìn chung, nghiên cứu của Azzouz (2013) đã mô tả thống kê số lượng các công ty sử dụng phương pháp ABC tại Morocco nhưng chưa chỉ ra mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng và mức độ tác động của các biến này.

Khi xem xét về áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu hai tác giả Al-Qady và El-Helbawy (2016) với nghiên cứu “*Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting*” đã cho rằng chi phí mục tiêu là kỹ thuật để quản lý lợi nhuận, mục tiêu lợi nhuận sẽ đạt được nếu sản phẩm được thiết kế đáp ứng với nhu cầu của khách hàng và khi đó, DN sẽ sản xuất với mức chi phí thấp nhất. Mục tiêu về chi phí đầu tiên được xác định là điểm mà tại đó sản phẩm phải được sản xuất sao cho có thể đạt được mục tiêu lợi nhuận, sau đó tạo ra môi trường đảm bảo chi phí mục tiêu đó có thể thực hiện. Nghiên cứu cũng đề xuất kết hợp kế toán tiêu thụ với mục tiêu chi phí để thực hiện quá trình kiểm soát chi phí. Chi phí mục tiêu có khả năng hỗ trợ cắt giảm chi phí trong giai đoạn thiết kế. Trong khi đó kế toán tiêu thụ đánh giá nhu cầu tiêu thụ sản phẩm trong tương lai. Sự kết hợp này sẽ giúp DN xác định chi phí ước tính chính xác hơn, cung cấp cấu trúc chi phí trong giai đoạn thiết kế và đạt được chi phí mục tiêu.

Các nghiên cứu trong nước về phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC) trong các DN sản xuất được các tác giả đề cập trên nhiều khía cạnh như đánh giá khả năng áp dụng ABC, sự phù hợp của phương pháp tại một số DN hoặc ngành sản xuất...

Phan Hồng Hải (2012) với đề tài “*Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/ABM) trong các DN chế biến gỗ Việt Nam*”. Luận án đã tìm hiểu sâu hơn về ABC cả về lý thuyết và thực tiễn. Với việc gửi phiếu điều tra tới 60 DN chế biến gỗ và 2 DN điển hình, tác giả đánh giá thực trạng áp dụng ABC vào quản

trị kinh doanh và đề xuất các giải pháp sau nghiên cứu. Tuy nhiên kết quả nghiên cứu chỉ dựa trên các luận giải định tính, chưa dựa trên những kết quả nghiên cứu định lượng để chỉ rõ tại sao phương pháp này lại phù hợp với đặc điểm của các DN chế biến gỗ.

Theo Nguyễn Hải Hà (2016) các DN may đều áp dụng phương pháp xác định chi phí truyền thống, không có DN nào áp dụng phương pháp ABC hay phương pháp chi phí mục tiêu để xác định chi phí theo mô hình quản trị chi phí hiện đại. Thông tin KTQT chủ yếu phục vụ cho việc lập BCTC. Bằng việc sử dụng nghiên cứu định tính là chủ yếu để hướng tới việc xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí trong các DN may tác giả cũng đã đề xuất mô hình hạch toán và xác định chi phí theo hoạt động ABC. Trong nghiên cứu này tác giả đưa ra trình tự tập hợp chi phí, tính giá thành theo phương pháp ABC như: Xác định hoạt động, nhóm chi phí hoạt động; hạch toán chi phí gián tiếp cho các hoạt động; phân bổ chi phí cho từng hoạt động; phân bổ chi phí chung cho đối tượng hạch toán chi phí. Song việc phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào các nhóm chi phí hoạt động của tác giả còn mang tính chủ quan, chưa dựa vào các kết quả thu thập cụ thể. Tuy nhiên khi đề xuất áp dụng phương pháp này tác giả chưa xem xét điều kiện cụ thể của các DN may và đặt trong mối tương quan khi áp dụng các phương pháp kế toán chi phí hiện đại khác nhằm mang lại hiệu quả khi thực hiện.

Có thể nhận thấy ngoài những nghiên cứu mang tính khái quát về lý thuyết ABC cũng đã có một số nghiên cứu chỉ ra khả năng ứng dụng ABC vào một số ngành tại Việt Nam. Nhưng đa số những nghiên cứu này chỉ dựa trên những nghiên cứu định tính nhằm mô tả thực trạng hoặc dựa vào lý thuyết nghiên cứu của nước ngoài để nêu ra sự phù hợp với những ngành mà các tác giả đang nghiên cứu tại Việt Nam.

Phương pháp xác định chi phí mục tiêu cũng được các nhà nghiên cứu quan tâm và đề xuất thiết kế cho các DN sản xuất áp dụng trong hoạt động quản trị DN.

Tác giả Trần Thị Thu Hương (2014), nhận định DN sản xuất xi măng với quy mô lớn và dây chuyền công nghệ sản xuất hiện đại đang hướng tới tự động hóa cao cần lựa chọn những công cụ quản lý hiện đại. Từ đó tác giả đề xuất các DN có thể vận dụng kết hợp hai phương pháp là phương pháp chi phí mục tiêu (Target Costing) và phương pháp Kaizen để đạt được hiệu quả trong quá trình quản trị chi phí trong DN. Tác giả cũng đã trình bày các bước xác định chi phí mục tiêu của từng giai đoạn sản xuất tuy nhiên tác giả không giải thích rõ vì sao lại kết hợp hai phương pháp trên trong các DN sản xuất xi măng và không phân tích được tính ưu việt khi áp dụng kết hợp hai phương pháp trên có khác gì trong việc xác định chi phí so với phương pháp truyền thống. Hồ Mỹ Hạnh (2014) cho rằng các DN may nên sử dụng phương pháp quản trị chi phí mục tiêu với các sản phẩm may, do loại sản phẩm này có chu kỳ sống rất ngắn liên tục thay đổi theo xu hướng thời trang. Tác giả đã sử dụng chi phí mục tiêu như là một công cụ quản trị chi phí theo mục tiêu lợi nhuận có chú ý đến chu kỳ sống của sản phẩm, đặc biệt là sản phẩm mới. Tác giả đưa ra cách xác định chi phí mục tiêu cho từng bộ phận sản xuất, tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định và đánh giá được kết quả thực hiện chi phí. Tuy nhiên với từng công đoạn sản xuất khác nhau tác

giả lại chưa tính toán được những chi phí cụ thể và các hoạt động cụ thể gắn liền với từng công đoạn đó.

Nguyễn Phú Giang (2014) đề xuất áp dụng phương pháp chi phí Kaizen để xác định giá phí sản phẩm theo quá trình sản xuất. Với nguyên lý của phương pháp Kaizen, DN sản xuất thép sẽ đơn giản hóa chu trình sản xuất, liên kết mật thiết với nhà cung cấp để kịp thời được cung cấp NVL đảm bảo chất lượng. Trong quá trình chuyển giao bán thành phẩm qua các công đoạn sản xuất để giảm chi phí các nhóm công việc cùng loại sẽ được bố trí gần nhau, công nhân có thể vận hành được toàn bộ các loại máy móc cùng loại. Tác giả cho rằng đây là điểm mới có ý nghĩa giúp cho DN sản xuất thép đạt được mục tiêu cải tiến quy trình nhằm liên tục cắt giảm chi phí. Tuy nhiên, nghiên cứu chưa cụ thể hóa bằng những tính toán từ khâu lập dự toán chi phí theo Kaizen, phân bổ xác định chi phí và phân tích chênh lệch chi phí Kaizen phục vụ đánh giá mục tiêu cắt giảm chi phí.

Tác giả Lê Thị Hương (2017) qua kết quả khảo sát cho thấy 100% DN trong mẫu đều đang áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc, chi phí phát sinh tại công ty đều được tính và tập hợp theo phương pháp chi phí thực tế. Tác giả đề xuất vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu theo các nội dung như: Hoàn thiện xây dựng chi phí mục tiêu; Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định; Đánh giá kết quả thực hiện chi phí trong 2 trường hợp: (1) Dự án thực hiện theo hình thức tổng thầu, mô hình chi phí mục tiêu được các tác giả đề xuất theo các bước trong mô hình của Sobotka và Czarnigowska (2007); (2) Dự án không được thực hiện theo hình thức tổng thầu (thực hiện rời rạc thiết kế - đấu thầu – thi công) thì chưa rõ mô hình chi phí mục tiêu được áp dụng ở giai đoạn nào.

Như vậy, khi nghiên cứu về chi phí mục tiêu hay phương pháp chi phí Kaizen một số yếu tố cần xem xét khi áp dụng Kaizen là sự phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của DN. DN có cơ cấu tổ chức đơn giản trong đó mọi quyết định cải tiến quy trình đều do giám đốc chịu trách nhiệm thì phương pháp Kaizen không có tác dụng. Tương tự những DN muốn cải thiện chất lượng sản phẩm, đa dạng hóa sản phẩm hơn là nhằm mục tiêu cắt giảm chi phí thì không nên áp dụng phương pháp này. Mặc dù phương pháp chi phí mục tiêu đã được nghiên cứu và đề xuất áp dụng cho một số ngành sản xuất. Song đối với ngành may mặc cần nghiên cứu phương pháp chi phí Kaizen có thể áp dụng cho nhóm DN may mặc nào là cần thiết, để có thể hỗ trợ tốt nhất giúp quản trị DN đạt được các mục tiêu chiến lược.

1.1.2.4. Nghiên cứu về phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Với mục đích kiểm soát chi phí, đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch chi phí và dự báo chi phí trong tương lai, Smith (1962) khi nghiên cứu về các công ty thép đã chỉ ra rằng, dự toán chi phí được lập dựa trên các khoản chi phí mà các nhà quản lý bộ phận có thể kiểm soát được. Dự toán chi phí được lập cho từng loại sản phẩm thép, theo từng tháng. Để có thể điều chỉnh kịp thời những chi phí phát sinh bất thường cần tiến hành phân tích chênh lệch chi phí giữa thực tế và dự toán. Smith (1962) cũng đề

xuất một phương pháp phân tích chênh lệch bằng đồ thị, cách này có thể giúp các nhà quản trị nhanh chóng đánh giá được xu hướng biến động của từng chi phí. Trong nghiên cứu này Smith (1962) cũng cho rằng, trong dự toán linh hoạt các chi phí biến đổi sẽ được xác định dựa trên mức độ hoạt động dự toán và đơn giá định mức. Chi phí cố định sẽ được phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm theo một tỷ lệ xác định trước.

Nghiên cứu của tác giả Garison và các cộng sự (2008) “*Managerial Accounting*” bằng việc sử dụng phương pháp xác định chi phí theo tiêu chuẩn và các báo cáo phân tích biến động chi phí, nhà quản trị có thể đánh giá trách nhiệm trong việc kiểm soát chi phí ở các bộ phận và xác định được nguyên nhân của những biến động về chi phí. Từ đó, nhà quản trị DN có những giải pháp cắt giảm chi phí hợp lý, mang tính hệ thống.

Theo các nghiên cứu của tác giả Nguyễn Hoàn (2012), Trần Thị Thu Hương (2014) tại các DN sản xuất bánh kẹo, xi măng, việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh sử dụng BCTC làm nền tảng cơ bản, các nhà quản trị khi phân tích chỉ so sánh ngang các chỉ tiêu, điều này không giúp được họ ra quyết định đúng. Một số DN khác tiến hành phân tích chi phí theo từng nội dung trong tổng chi phí, việc phân tích biến động chi phí cho từng khoản mục chi phí ít được thực hiện. Nguyễn Hải Hà (2016) nhận thấy hầu hết các DN may chỉ thực hiện phân tích biến động CPNVLT. Dựa vào lý thuyết nền về phân tích chi phí, tác giả đề xuất các DN may cần phân tích biến động CPNCTT và CPSXC; đánh giá hiệu quả sản xuất cho từng loại sản phẩm, hiệu quả hoạt động cho từng bộ phận để gắn trách nhiệm và tìm ra nguyên nhân. Tuy nhiên tác giả chỉ đề xuất các giải pháp dựa trên lý thuyết nền của nghiên cứu, chưa đánh giá cụ thể khi áp dụng vào thực tế.

1.1.2.5. Nghiên cứu về sử dụng thông tin kế toán quản trị chi phí, giá thành cho việc ra quyết định

Trong một nghiên cứu về KTQTC ở châu Á mà điển hình là Nhật Bản, tác giả Akira Nishimura (2003) đã chỉ ra rằng để kiểm soát chi phí trong các DN cần áp dụng phương pháp xác định chi phí mục tiêu (Target costing). Đồng thời tác giả cũng khẳng định cần có sự kết hợp giữa kế toán và quản trị trong việc tối đa hóa lợi nhuận, giảm thiểu chi phí. Điều này có thể thực hiện khi áp dụng phân tích mối quan hệ CVP thông qua việc sử dụng đồ thị phương trình tuyến tính trong điều kiện sản xuất nhiều mặt hàng khác nhau. Cụ thể, tác giả so sánh việc áp dụng trong các DN Nhật Bản và DN Mỹ về phương pháp phân tích CVP (lý thuyết của việc ra quyết định và phương trình toán học) và phân tích chi phí (phân tích hồi quy). Theo đó các DN Mỹ áp dụng các phương pháp hồi quy, phương trình toán học nhiều hơn so với các DN Nhật Bản. Sulaiman (2004) thực hiện nghiên cứu bằng việc khảo sát 81 kế toán của các DN về giá trị thực tế của CVP cho thấy 79% số người được hỏi nhận thấy CVP là hữu ích, nó là một trong những công cụ mạnh mẽ nhất giúp nhà quản lý lập kế hoạch và ra quyết định.

Nghiên cứu của tác giả Marjanovic và các cộng sự (2013) trong “*Validity of*

information base on (CPV) analysis for the needs of short – term business decision making”, cho rằng cần thiết phải phân tích CVP và phân tích điểm hòa vốn là công cụ quan trọng và phổ biến trong quá trình ra quyết định ngắn hạn. Nhóm tác giả cho rằng phân tích mối quan hệ CVP dựa trên ước tính kế toán trong việc ứng xử các chi phí ngắn hạn, chủ yếu là chi phí biến đổi. Trong phạm vi phù hợp thì chi phí, thu nhập và khối lượng hoạt động gần như có mối quan hệ tuyến tính. Nếu phạm vi phù hợp là nhỏ thì tổng chi phí cũng có phương trình đường thẳng. Với giả thuyết về mối quan hệ tuyến tính của chi phí trong ngắn hạn nghiên cứu đã mang lại nhiều lợi ích: (1) Xác định nhanh chóng tổng chi phí tại nhiều mức độ hoạt động; (2) Chi phí biến đổi là bằng nhau cho mỗi đơn vị khối lượng hoạt động. Nghiên cứu cũng chỉ ra những điểm hạn chế của việc phân tích dựa trên chi phí biến đổi và hạn chế của thông tin khi sử dụng phân tích CVP. Tuy nhiên nghiên cứu mới chỉ dừng lại ở mặt lý thuyết và ví dụ minh họa mà chưa ứng dụng thực tế vào phân tích tại một lĩnh vực hoặc loại hình DN cụ thể nào.

Khi nghiên cứu về vận dụng KTQTCP trong việc ra quyết định Mohammad Mazibar Rahman (2014) đã đánh giá cao tác động của chi phí liên quan để ra quyết định trong ngành công nghiệp may mặc, may sẵn (RMG) của Bangladesh. Nghiên cứu này được thực hiện bằng phương pháp định lượng với dữ liệu sơ cấp và thứ cấp theo quan điểm phân tích. Bốn nhân tố được đề xuất để nghiên cứu mức độ ảnh hưởng đến chi phí liên quan cho việc ra quyết định là: thêm hoặc bỏ một dòng sản phẩm, sản xuất hoặc mua ngoài thành phẩm, chấp nhận hoặc từ chối một đơn hàng đặc biệt, sử dụng một nguồn lực hạn chế trong RMG của Bangladesh. Bằng cách sử dụng phân tích phương sai, tác giả đã phát hiện tất cả bốn yếu tố có ảnh hưởng đáng kể trong việc sử dụng chi phí liên quan để ra quyết định.

Một số nghiên cứu trong nước về việc sử dụng thông tin KTQTCP phục vụ ra quyết định bao gồm: Tác giả Nguyễn Ngọc Lan (2012) cho rằng một trong những công cụ quan trọng để các nhà quản trị DN đưa ra các quyết định đầu tư kinh doanh là việc phân tích CVP. Trong khi các DN vận tải đường bộ chỉ dừng lại ở việc phân tích chi phí, để giải quyết việc xác định giá bán của dịch vụ vận tải, chưa xác định được lợi nhuận gộp của dịch vụ cung cấp. Tác giả Trần Thị Thu Hường (2014) lại nhận định việc phân tích các yếu tố đặt trong mối quan hệ CVP từ đó xác định mối quan hệ biện chứng giữa chúng nhằm xác định phương án kinh doanh tối ưu cho từng thời điểm là chưa được thực hiện ở các công ty xi măng. Nghiên cứu của Nguyễn Bích Hương Thảo (2016) đã cho rằng phân tích CVP cung cấp thông tin cho các nhà quản trị như: Xác định giá bán đơn vị sản phẩm vừa được khách hàng chấp nhận vừa đảm bảo tối đa hóa lợi nhuận cho DN; tăng giảm chi phí khả biến đơn vị sản phẩm để nâng cao chất lượng sản phẩm; xác định sản lượng tiêu thụ để tối đa hóa lợi nhuận; xác định cơ cấu sản phẩm sản xuất. Tác giả Nguyễn Hải Hà (2016) đánh giá việc không thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động nên các DN may cũng không thực hiện việc phân tích CVP trong việc ra quyết định sản xuất kinh doanh của mình. Hầu hết các nhà quản

trị mới chỉ đánh giá theo các chỉ tiêu về chi phí phát sinh theo dự toán hay theo tỷ trọng chi phí trong tổng chi phí mà chưa quan tâm đến việc phân tích CVP.

Bằng cơ sở lý thuyết và những lập luận về các phân tích chi phí trong tổ chức KTQTCP với việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định, các tác giả đã đề xuất cần phải phân tích chi phí trong mối quan hệ với sản lượng và lợi nhuận. Phân tích điểm hòa vốn có thể xác định được mức doanh thu tương ứng với khối lượng sản phẩm, dịch vụ, thời gian để đạt được điểm hòa vốn và lợi nhuận dự kiến là bao nhiêu. Phân tích sản lượng cần phải sản xuất để đạt được lợi nhuận mong muốn, xác định giá bán với mức sản lượng, lợi nhuận kỳ vọng và phân tích ảnh hưởng của giá bán tới lợi nhuận với sự thay đổi định trước của biến phí và định phí và ra các quyết định ngắn hạn dựa trên việc phân tích mối quan hệ CVP.

Như vậy, hầu hết các DN mà các tác giả nghiên cứu chưa áp dụng phân tích CVP trong quá trình sản xuất kinh doanh. Đây là một công việc quan trọng và có ý nghĩa phục vụ cho việc ra quyết định trong KTQTCP. Với những đề xuất, các nghiên cứu đã phân nào hoàn thiện được nội dung phân tích CVP có liên quan đến lĩnh vực, ngành nghiên cứu của luận án. Tuy nhiên các tác giả cũng chưa đi sâu phân tích để đưa ra các quyết định gắn liền với thực tế của đơn vị, việc phân tích điểm hòa vốn của các tác giả chưa cụ thể cho nhóm sản phẩm của từng đơn đặt hàng hay xem xét trong tổng khối lượng sản phẩm của DN.

Ngoài ra, còn rất nhiều các nghiên cứu khác có liên quan về nội dung KTQTCP và việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN nói chung và DN sản xuất hàng may mặc nói riêng, tác giả luận án tóm lược một số nghiên cứu nổi bật bao gồm các luận án tiến sỹ, công trình, bài báo nghiên cứu khoa học ở *Phụ lục 1.1*.

1.2. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại

Cùng với sự phát triển của KTQT, các phương pháp KTQTCP cũng có nhiều thay đổi và chịu ảnh hưởng bởi cả nhân tố bên ngoài và nhân tố bên trong của DN.

Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới vận dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại, đã có rất nhiều nghiên cứu chỉ ra mối quan hệ giữa quy mô DN, sự đa dạng của sản phẩm, tỷ lệ chi phí gián tiếp, mức độ cạnh tranh của sản phẩm... có mối quan hệ với việc áp dụng phương pháp ABC. Theo kết quả điều tra của Clarke và các cộng sự (1999) 18% trong số các công ty có doanh thu 50 triệu USD/ năm áp dụng ABC, trong khi con số này chỉ là 4% đối với các công có doanh thu nhỏ hơn 10 triệu USD. Haldma & Kertu (2002) cho rằng hiệu quả của hệ thống kế toán được thiết kế phụ thuộc vào khả năng thích ứng của cả môi trường bên ngoài và yếu tố bên trong DN, không chỉ về khả năng giảm chi phí sản xuất thực tế, hiện đại hóa hệ thống KTQTCP mà còn tính đến sự thay đổi trong môi trường kinh doanh. Tác giả cho rằng công nghệ, nhu cầu thông tin là những yếu tố quan trọng trong việc lựa chọn áp dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại. Trong khi đó AL-Omiri & Drury

(2007) cho rằng hệ thống KTQTCP phức tạp hơn có liên quan tích cực với tầm quan trọng của thông tin chi phí ra quyết định, quy mô, cường độ cạnh tranh và năng lực tài chính. Năm 2010, ZhangZi Fei & Che Ruhana Isa đã công bố bài “*Các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC*”, bài viết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng thành công phương pháp ABC tại các DN sản xuất và cung ứng dịch vụ tại Vương Quốc Anh.

Tác giả Ruhanita Maelah (2007) khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc chấp nhận ABC tại Malaysia đã kiểm định 7 giả thiết với 7 nhân tố: Chi phí; tính hữu ích cho việc ra quyết định của thông tin chi phí; công nghệ thông tin; hỗ trợ của tổ chức; đào tạo; hiệu suất của yếu tố tăng trưởng và kiến thức nhân viên; hiệu suất của các biện pháp nội bộ. Kết quả nghiên cứu trên mẫu 108 DN có 39 DN chấp nhận áp dụng ABC, 69 DN không áp dụng ABC. Trong đó có 3 nhân tố ảnh hưởng đáng kể đến việc chấp nhận ABC có mức ý nghĩa $p < 0.05$, $p < 0.1$ là: tính hữu ích của thông tin chi phí, sự hỗ trợ của tổ chức, các biện pháp nội bộ, các biến khác không ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng ABC.

Nghiên cứu của Fwazi Abdlla Abusalama (2008) tại 1.000 công ty lớn ở Ireland, với việc chia các công ty khảo sát làm 4 nhóm: Đã triển khai, đang xem xét, từ chối và không xem xét áp dụng ABC. Khi đề cập đến 7 nhân tố gây cản trở việc vận dụng ABC tại các công ty khảo sát, kết quả cho thấy rằng có một nhân tố ảnh hưởng hạn chế tới vận dụng ABC, các nhân tố còn lại như: lĩnh vực hoạt động, quy mô DN, chiến lược cạnh tranh, đa dạng sản phẩm, cấu trúc chi phí đầu tư và văn hóa DN là những nhân tố ảnh hưởng đáng kể đến việc chấp nhận áp dụng ABC tại các DN này. Tác giả cũng đề xuất nghiên cứu thêm nhân tố kỹ thuật.

Bảng thống kê mô tả từ kết quả của cuộc khảo sát trong các DN nhỏ và vừa tại Kenya, Karanja (2013) nhận thấy rằng việc sử dụng kỹ thuật KTQTCP hiện đại vẫn còn thấp. Trong số DN được khảo sát, phương pháp chi phí truyền thống chiếm 60%, JIT chiếm 13,3%, chi phí mục tiêu 19,2%, vòng đời sản phẩm chiếm 2,5%, ABC chiếm 4,1%. Khi xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến việc chấp nhận các kỹ thuật KTQTCP hiện đại tác giả đã tổng hợp các yếu tố và xếp hạng theo mức độ quan trọng nhất là: Sự nhận thức các yếu tố thành công; Chiến lược của tổ chức; Quy mô của DN; Tuổi của DN; Các yếu tố nội bộ. Mức độ cạnh tranh được xem xét là yếu tố bên ngoài có ảnh hưởng đáng kể đến việc chấp nhận các kỹ thuật KTQT hiện đại tại các DN nhỏ và vừa của Kenya.

Theo Ali Soleimani (2013) có 8 nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng ABC vào DN sản xuất thép ở Iran đó là: Chi phí SXC chiếm tỷ trọng lớn, sản phẩm đa dạng, quy trình sản xuất phức tạp, các sản phẩm khác biệt, kích thước sản phẩm phong phú, NVL đầu vào khác nhau, thành phẩm tồn kho nhiều, chi phí lưu kho và chi phí sản xuất cần được xem xét. Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng tác giả đã kiểm định 8 giả thuyết cho thấy có sự ảnh hưởng tích cực đến việc lựa chọn áp dụng ABC trong DN sản xuất thép Iran.

Nghiên cứu khác gần đây của Rosebud Rundora, Jacob Selesho (2014), đo lường khác biệt nhận thức các biến gây cản trở giữa công ty triển khai và công ty không triển khai phương pháp ABC. Nghiên cứu định lượng được thực hiện dựa trên mẫu nghiên cứu từ 48 DN sản xuất quy mô nhỏ tại Nam Phi có phản hồi. Kết quả cho thấy, có 4 trong 11 biến gây cản trở đứng đầu có biến thiếu kiến thức về phương pháp ABC, sau đó là nhận diện tiêu thức phân bổ, nhận diện hoạt động, ưu tiên cho dự án khác. Đây là 4 biến có sự khác biệt nhận thức giữa DN triển khai ABC so với các DN không chấp nhận ABC. Nghiên cứu này không phân tích sâu các tác động do mô hình nghiên cứu đề ra khá đơn giản và không đánh giá được mức độ tác động của từng nhân tố.

Gebril Elagili (2015) trong nghiên cứu “*Adoption Factors for the implementation of ABC: A case study of the Lybian Cement industry*” tác giả đưa ra 8 nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ABC bao gồm: Quy mô của DN; Sự đổi mới; Sự ủng hộ của lãnh đạo; Sự hỗ trợ của nhân viên trong nội bộ; Chi phí chung và cấu trúc chi phí; Tính hữu ích của thông tin chi phí; Đa dạng sản phẩm, sản xuất linh hoạt và phức tạp; Cường độ cạnh tranh. Các kết quả nghiên cứu cho thấy rằng tất cả các yếu tố hỗ trợ trong việc áp dụng hệ thống ABC có phản hồi tích cực từ những DN được khảo sát và cho rằng tất cả những nhân tố này ảnh hưởng đáng kể đến khả năng áp dụng ABC trong các DN sản xuất xi măng ở Libya.

Tác giả Đào Thúy Hà (2015) đã dựa trên nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng, sử dụng SPSS 18 để kiểm định nhu cầu thông tin chi phí và mức độ đáp ứng nhu cầu này của hệ thống kế toán. Xác định các hạn chế của KTQTCP trong việc cung cấp thông tin và các nhân tố gây ra hạn chế này. Với kết quả điều tra từ 79 DN và nghiên cứu điển hình tại 4 DN. Kết quả nghiên cứu của luận án cho thấy nhìn chung các DNSX thép Việt Nam chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin chi phí phục vụ cho quản trị nhất là thông tin chi phí theo hoạt động, theo bộ phận, theo sản phẩm, khách hàng. Tác giả cũng đề xuất về các phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động, phương pháp chi phí mục tiêu hay phương pháp tiêu chuẩn để tính giá thành sản phẩm theo nhóm DN sản xuất thép ở Việt Nam. Một nghiên cứu khác về các nhân tố gây cản trở việc áp dụng ABC trong các DN Việt Nam, tác giả Nguyễn Việt Hưng (2016) đã đề xuất 9 nhân tố cần kiểm định trong mô hình nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu cho thấy hạn chế về mặt kỹ thuật ảnh hưởng lớn nhất tới việc áp dụng ABC trong các DN, sau đó là nhân tố tâm lý ngại thay đổi và chưa xây dựng chiến lược kinh doanh cần sử dụng phương pháp ABC...

Trần Tú Uyên (2017) xây dựng mô hình nghiên cứu định lượng gồm 5 nhân tố để tìm xem các nhân tố ảnh hưởng như thế nào tới việc áp dụng phương pháp ABC trong các công ty dược phẩm Việt Nam nói chung và các công ty dược phẩm niêm yết nói riêng. Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với kiểm định bằng phần mềm SPSS và phân tích hồi quy nhị phân binary Logistic. Kết quả nghiên cứu cho thấy bốn trong năm nhân tố của mô hình có tác động tới việc áp dụng phương pháp ABC đó là: Quy mô của DN, tỷ lệ chi phí gián tiếp, sự đa dạng của sản phẩm, áp lực

cạnh tranh của DN, nhân tố mức độ quan trọng của thông tin chi phí không có mối quan hệ với khả năng áp dụng phương pháp ABC. Nghiên cứu cũng chỉ ra rằng các DN Được phẩm niêm yết hội tụ đủ các điều kiện để áp dụng có hiệu quả phương pháp ABC.

Như vậy, có rất nhiều tác giả nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại trong các ngành, lĩnh vực, loại hình DN khác nhau. Tác giả luận án tóm lược một số nghiên cứu nổi bật có liên quan đến chủ đề của luận án ở *Phụ lục 1.2*.

Tổng kết các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước có liên quan đến đề tài, rút ra các nhận xét như sau:

(1) Các nghiên cứu trong và ngoài nước về tổ chức KTQTCP, giá thành đã có những đóng góp nhất định cho lý luận và thực tiễn về tổ chức các nội dung của KTQTCP, giá thành. Các nghiên cứu nước ngoài nghiên cứu KTQTCP, giá thành dưới góc độ áp dụng, so sánh các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành truyền thống và kỹ thuật của KTQTCP, giá thành hiện đại. Ở Việt Nam không có nhiều nghiên cứu đề cập đến vận dụng cũng như đánh giá mức độ vận dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành trong DN, các kết quả nghiên cứu còn hạn chế do tiếp cận theo phương pháp định tính là chủ yếu.

(2) Các nghiên cứu ở nước ngoài ứng dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại như ABC, Target Costing, JIT... trong những ngành điển hình, từ đó đánh giá được mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin cũng như sự phát triển của các phương pháp KTQTCP, giá thành ở từng quốc gia hoặc lĩnh vực cụ thể. Các nghiên cứu này chủ yếu thực hiện bởi các phương pháp định lượng nên kết quả nghiên cứu có cơ sở kiểm định, so sánh và đối chiếu.

(3) Trên thế giới có nhiều nghiên cứu xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại cũng như ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp KTQTCP, giá thành tới hiệu quả hoạt động của DN. Trong khi đó ở Việt Nam các nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí hiện đại vào các DN còn rất ít, điều này mâu thuẫn với lý thuyết về học thuật: Phương pháp tốt, được nhiều người quan tâm nhưng áp dụng tại các DN sản xuất ở Việt Nam nói chung và DN may nói riêng lại hạn chế. Vì vậy, việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại gắn với các chức năng quản trị, giúp nhà quản trị thực hiện tốt hơn các chức năng của mình trong quá trình điều hành DN là việc cần thiết.

(4) Trong thời kỳ hội nhập sâu rộng hơn vào khu vực và thế giới, với nhiều hiệp định thương mại tự do thế hệ mới (FTAs), cùng với thời đại công nghệ 4.0 những nhà quản lý DN và người làm kế toán có trình độ cao hơn về KTQTCP, giá thành, nhu cầu thông tin của các nhà quản trị cũng trở nên đa dạng hơn, đòi hỏi KTQTCP, giá thành cũng phải có những thay đổi cho phù hợp, áp dụng nhiều kỹ thuật mới, hiện đại trong xử lý, phân tích và cung cấp thông tin. Vì vậy cần nhiều hơn nữa các công trình nghiên cứu trong lĩnh vực KTQTCP, giá thành áp dụng cho từng ngành, từng lĩnh vực kinh tế, phù hợp với DN. Bên cạnh đó, có thể phát hiện và bổ sung về sự phát triển của KTQT ở

Việt Nam so với các mô hình KTQT ở các nước phát triển trên thế giới.

(5) Có một vài nghiên cứu về KTQTCP trong ngành sản xuất may mặc ở Việt Nam như nghiên cứu của Hồ Mỹ hạnh (2014) và Nguyễn Hải Hà (2016) nhưng các nghiên cứu mới dựa trên thống kê mô tả để đánh giá các nội dung và thông tin của KTQTCP, mà chưa đi sâu nghiên cứu đánh giá mức độ áp dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành như: phương pháp phân bổ chi phí khi xác định chi phí theo phương pháp truyền thống và hiện đại làm cơ sở để ra quyết định về giá. Đồng thời các nghiên cứu cũng chưa xem xét đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới việc áp dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may hiện nay bằng các nghiên cứu định lượng cụ thể. Do vậy, các nghiên cứu trước chưa dự đoán được xu hướng phát triển của KTQTCP, giá thành trong các DN may nói riêng và trong các DN sản xuất ở Việt Nam nói chung nên việc đề xuất các khuyến nghị và hàm ý cho chỉ đạo thực tiễn nhằm thúc đẩy áp dụng KTQTCP, giá thành tiên tiến cũng bị hạn chế.

1.3. Khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu của luận án

Trên cơ sở tổng thuật các nghiên cứu tiền nhiệm có liên quan ở trong nước và ngoài nước, tác giả phát hiện ra khoảng trống nghiên cứu như sau:

Thứ nhất: Trong ngành sản xuất may mặc ở Việt Nam có rất ít các nghiên cứu về tổ chức KTQTCP dưới góc độ tổ chức áp dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành gắn với việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị DN như: Lập dự toán, định mức chi phí; Phương pháp xác định chi phí; Phân tích chi phí, giá thành để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; Ứng dụng thông tin chi phí để ra quyết định.

Thứ hai: Các nghiên cứu này chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính nhằm mô tả thực trạng hoặc dựa vào lý thuyết để đánh giá, thiếu các minh chứng lượng hóa dẫn đến các nhận định còn chưa sát với thực tế, các đề xuất hoàn thiện còn mang tính kỹ thuật cho từng trường hợp cụ thể nên khả năng khái quát hóa kết quả nghiên cứu còn nhiều hạn chế.

Thứ ba: Khi môi trường kinh doanh thay đổi, nhận thức của các nhà quản trị và kế toán về các kỹ thuật mới của KTQTCP, giá thành hiện đại cần được tăng cường. Đây là đòi hỏi không chỉ ở các DN may khu vực phía Bắc mà còn của cả các DN sản xuất may mặc Việt Nam.

Thứ tư: Có rất ít các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN sản xuất nói chung và DN may khu vực phía Bắc nói riêng.

Thứ năm: Trong các nghiên cứu về áp dụng các kỹ thuật, phương pháp KTQTCP hiện đại trong một ngành, các tác giả tại Việt Nam chưa lựa chọn ra trong đó nhóm các DN có nhiều khả năng áp dụng phương pháp chi phí hiện đại để nghiên cứu và phân tích, cũng như chưa xây dựng mô hình phù hợp với nhóm ngành đó. Vì vậy việc định vị thu hẹp nhóm, vùng DN, có nhiều tiềm năng áp dụng cho nhóm ngành là việc làm cần thiết.

Thứ sáu: Ngành may trong bối cảnh hội nhập và cách mạng công nghiệp 4.0 với áp lực cạnh tranh cả bên trong lẫn bên ngoài đã khiến lợi nhuận của các DN trong ngành giảm xuống. Mặc dù trước đây ngành may vẫn luôn được coi là một ngành ổn định, luôn duy trì lợi nhuận ở mức cao kể cả trong giai đoạn khủng hoảng. Để cải thiện tình trạng đó, ngoài việc phải tìm kiếm thêm thị trường, thay đổi các phương thức sản xuất phù hợp thì việc chú trọng đến KTQT nhằm cắt giảm chi phí, cải tiến hoạt động... cũng là một nhiệm vụ cấp bách đối với mỗi DN may nói chung và các DN may khu vực phía Bắc nói riêng. Do đó việc nghiên cứu về các DN may khu vực phía Bắc để có thể đưa ra các giải pháp giúp các DN quản trị chi phí tốt hơn, tăng hiệu quả kinh doanh, vượt qua khó khăn trong giai đoạn hiện nay, hội nhập tốt với thị trường khu vực và thế giới là việc làm cần thiết và có ý nghĩa.

Từ khoảng trống đã nêu ra ở trên, tác giả lựa chọn cách tiếp cận trong nghiên cứu tổ chức KTQTCN, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam dưới góc độ tổ chức vận dụng các kỹ thuật của KTQTCN, giá thành phục vụ cho việc thực hiện tốt các chức năng của nhà quản trị bao gồm: Nhân sự KTQTCN trong bộ máy KTQT; Phân loại chi phí; Xây dựng định mức và lập dự toán SXKD; Phương pháp xác định chi phí giá thành; Phân tích chi phí, giá thành để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; Sử dụng thông tin KTQTCN hỗ trợ việc ra quyết định. Do vậy, tổ chức KTQTCN, giá thành trong luận án được xem xét theo các nội dung: Tổ chức nhân sự KTQTCN trong bộ máy KTQT; Tổ chức phân loại chi phí; Tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán SXKD; Tổ chức phương pháp xác định chi phí; Tổ chức phân tích chi phí, giá thành để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất và Tổ chức sử dụng thông tin KTQTCN hỗ trợ cho việc ra quyết định có liên quan tới chi phí, giá thành.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương này tác giả đã tổng hợp và đánh giá các nghiên cứu về tổ chức KTQT nói chung và tổ chức KTQTCN, giá thành nói riêng đã được các nhà khoa học trong và ngoài nước thực hiện. Từ những nghiên cứu đó, tác giả đã xác định khoảng trống nghiên cứu làm cơ sở lựa chọn đề tài nghiên cứu của luận án. Hai nội dung cơ bản được đề cập trong chương này là: *Thứ nhất*, hệ thống hóa những công trình tiêu biểu trước đây đã thực hiện trong và ngoài nước có liên quan đến một hoặc nhiều nội dung của tổ chức KTQTCN, giá thành; *Thứ hai*, nhóm công trình nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCN, giá thành hiện đại phù hợp với xu thế phát triển của KTQT hiện nay. Từ đó tác giả tìm ra những hạn chế trong các nghiên cứu cũng như sự cấp thiết đối với việc tiến hành tiếp tục nghiên cứu các nội dung về tổ chức KTQTCN, giá thành, đồng thời xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCN, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

2.1. Bản chất và vai trò của kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm

2.1.1. Bản chất của kế toán quản trị chi phí, giá thành

Để tồn tại và phát triển trong bối cảnh cạnh tranh và hội nhập, tất cả các DN đều mong muốn có thể kiểm soát tốt được các yếu tố của hoạt động kinh doanh như chi phí, chất lượng sản phẩm... nhằm phục vụ khách hàng ngày càng tốt hơn. Khi xem xét trên phương diện hiệu quả kinh doanh thì chi phí là một yếu tố quan trọng quyết định hiệu quả hoạt động cũng như sự tồn tại và phát triển của DN. Thông tin chi phí đối với hoạt động quản trị DN là rất quan trọng. Vì vậy, cần xây dựng một hệ thống KTQTCP có khả năng cung cấp thông tin chi phí phù hợp, kịp thời, tin cậy phục vụ cho lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định.

Theo Luật kế toán Việt Nam (2015) thì KTQT được định nghĩa: *“là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”*. Hongren và các cộng sự (2005) xác định kế toán chi phí là công việc cung cấp thông tin cho KTTC và KTQT. Xét dưới khía cạnh KTTC, kế toán chi phí thực hiện chức năng tính toán, phân bổ chi phí phát sinh cho các đối tượng chịu chi phí theo đúng các nguyên tắc kế toán để cung cấp thông tin về giá vốn hàng bán, các chi phí hoạt động trên BCKQKD và giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán. Xem xét dưới khía cạnh KTQT, kế toán chi phí có chức năng đo lường, phân tích về tình hình chi phí và khả năng kiểm soát chi phí cũng như chất lượng của các sản phẩm, các hoạt động và các bộ phận trong đơn vị nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động kinh doanh.

Như vậy, để thực hiện được các chức năng quản trị chi phí nhà quản trị cần có hệ thống ghi chép ban đầu. Những thông tin về các chi phí phát sinh đã qua, các chi phí đang phát sinh và các chi phí dự báo sẽ phát sinh trong tương lai được ghi chép thuộc về bộ phận KTQTCP của DN. Kế toán chi phí trong KTQT không đơn thuần như trong KTTC, chi phí cũng có thể là phí tổn thực tế phát sinh mà cũng có thể là những phí tổn ước tính để thực hiện một kế hoạch hoặc một hoạt động sản xuất kinh doanh nào đó hoặc những phí tổn mất đi do hy sinh phương án sản xuất kinh doanh...

KTQTCP tập hợp, phân tích cả thông tin tài chính và phi tài chính về các hoạt động trong nội bộ DN cũng như môi trường bên ngoài DN. Do vậy, hoạt động của KTQTCP không bị ràng buộc bởi các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán mà được thực hiện một cách linh hoạt nhằm cung cấp thông tin phù hợp nhất liên quan đến chi phí cho nhà quản trị để phục vụ quá trình ra quyết định. Có thể nói, thông tin mà KTQTCP cung cấp là thông tin hướng về tương lai, vừa phản ánh hiện tại nhưng lại vừa có tính dự báo.

Theo Viện kế toán viên quản trị của Mỹ (IMA), KTQTCP là *“kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hoặc một sản phẩm... Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tùy ý hoặc phân bổ*

một cách có hệ thống và hợp lý” [24, tr9]. Quan điểm này tập trung vào việc xác định nội dung, mục đích của KTQTCP. Mục đích của KTQTCP là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ DN để đánh giá, kiểm soát quá trình hoạt động.

Theo Phạm Thị Thủy (2007) thì *“Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống KTQT nhằm cung cấp thông tin chi phí để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị các yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định hợp lý”* [26, tr10]. Với quan điểm này tác giả đã xác định được vị trí, vai trò và chức năng của KTQTCP trong hệ thống thông tin quản trị DN. Tác giả Nguyễn Thị Mai Anh (2014) xác định bản chất của *“Kế toán quản trị chi phí là bộ phận kế toán chi phí nằm trong hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin chi phí phục vụ cho nhu cầu quản trị doanh nghiệp”* [20, tr6]. Đồng quan điểm với Nguyễn Thị Mai Anh (2014), tác giả Đào Thúy Hà (2015) cho rằng *“KTQTCP là một phân hệ của hệ thống KTQT nhằm cung cấp thông tin chi phí phục vụ quản trị tổ chức”* [4, tr27]. Với khái niệm này KTQTCP được tiếp cận trên quan điểm là một hệ thống thông tin quản trị có nhiệm vụ thu thập, đo lường, phân tích và báo cáo các thông tin tài chính và phi tài chính nhằm hỗ trợ các hoạt động quản trị.

Ngoài ra, một số nghiên cứu khác cũng bàn về bản chất của KTQTCP đều khẳng định, KTQTCP cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định của DN. Hồ Mỹ Hạnh (2013) tiếp cận KTQTCP trên góc độ tổ chức cho rằng *“hệ thống thông tin KTQT chi phí là việc thu thập các dữ liệu về chi phí và xử lý các dữ liệu này theo một trình tự để có thể cung cấp thông tin về chi phí nhằm xây dựng kế hoạch chi phí, kiểm soát chi phí, từ đó đánh giá các hoạt động và ra quyết định quản lý”* [6, tr32]. Nguyễn Hải Hà (2016) xác định KTQTCP là *“một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị, là quá trình thu thập xử lý, cung cấp các thông tin về chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị phục vụ cho quá trình lập kế hoạch, kiểm tra, kiểm soát chi phí và ra các quyết định kinh doanh”* [17, tr26].

KTQTCP được định nghĩa theo nhiều khía cạnh khác nhau, nhưng các tác giả đều thống nhất về bản chất của KTQTCP là hướng đến cung cấp thông tin chi phí, giá thành phục vụ cho các nhà quản trị đơn vị kế toán thực hiện các chức năng như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra giám sát và ra quyết định quản lý.

Về mặt lý luận và thực tiễn, thông tin chi phí phục vụ cho quản trị phải đảm bảo yêu cầu phù hợp, tin cậy và kịp thời. Do đó, KTQTCP phải là một bộ phận của hệ thống KTQT với những phương pháp kỹ thuật của KTQT thì mới có thể đạt được mục đích phục vụ quản trị nội bộ một cách hiệu quả nhất.

Từ những phân tích trên, tác giả xác định *KTQTCP, giá thành là một bộ phận của KTQT trong DN nói chung nhằm cung cấp thông tin chi phí, giá thành cho các nhà quản trị để kiểm soát chi phí và thực hiện các chức năng quản trị DN*. Với khái niệm này KTQTCP, giá thành được tiếp cận trên quan điểm là một hệ thống thông tin quản trị chi phí nhằm hỗ trợ các hoạt động quản trị trong nội bộ đơn vị kế toán.

2.1.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí, giá thành trong doanh nghiệp

KTQTCP, giá thành là một bộ phận của KTQT nhằm cung cấp thông tin về chi phí, giá thành cho nhà quản lý, để giúp họ thực hiện các chức năng quản trị DN. Nên KTQTCP phải có những chức năng của kế toán nói chung và của KTQT nói riêng. Các chức năng cơ bản của quản trị DN là lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch, kiểm tra - đánh giá việc thực hiện kế hoạch và ra quyết định.

Với chức năng lập kế hoạch các nhà quản lý cần xây dựng các mục tiêu chiến lược cho DN và các bước cụ thể để thực hiện các mục tiêu đó. Chức năng tổ chức thực hiện các nhà quản lý cần quyết định cách sử dụng hợp lý nhất các nguồn lực của DN để đạt được các kế hoạch đã đề ra. Với chức năng kiểm tra và đánh giá, các nhà quản lý cần so sánh báo cáo thực hiện với các số liệu kế hoạch để bảo đảm cho các bộ phận trong DN thực hiện đúng các mục tiêu đã định. Đề ra quyết định các nhà quản lý cần kết hợp cả ba chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá trong suốt quá trình hoạt động của DN. Các quyết định đa dạng có thể là ngắn hạn, dài hạn liên quan đến việc sử dụng nguồn lực như các quyết định về giá, quyết định về thay đổi cơ cấu chi phí, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng, quyết định trong điều kiện nguồn lực bị hạn chế... Vì thế chi phí luôn là chỉ tiêu quan trọng để các nhà quản trị đưa ra được phương án tối ưu trong kinh doanh.

KTQTCP cung cấp thông tin chi phí, giá thành cho các nhà quản trị DN trong việc thực hiện các chức năng quản lý. Để thực hiện vai trò của mình, KTQTCP tiến hành lập dự toán chi phí trợ giúp các nhà quản trị DN trong việc lập kế hoạch; phản ánh thông tin trợ giúp các nhà quản trị thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch. Như vậy, KTQTCP đã đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin chi phí cho quản lý trước, trong và sau quá trình kinh doanh.

KTQTCP tiến hành lập dự toán SXKD từ các kế hoạch hoạt động của DN. KTQTCP cung cấp thông tin về chi phí ước tính cho các sản phẩm, đơn hàng theo yêu cầu của nhà quản lý nhằm giúp họ ra các quyết định hợp lý trong phạm vi các nguồn lực có hạn cho các hoạt động của DN.

Ngoài ra, KTQTCP cũng cung cấp thông tin để nhà quản lý kiểm soát quá trình thực hiện các kế hoạch thông qua báo cáo đánh giá kết quả hoạt động. Đặc biệt là giúp ích cho các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí, nâng cao hiệu quả của quá trình hoạt động. Việc cung cấp thông tin về chi phí một cách chi tiết và thường xuyên sẽ giúp cho các nhà quản trị trong DN kiểm soát chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

2.2. Khái niệm và chức năng của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành

2.2.1. Khái niệm tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành

KTQTCP là một phân hệ của hệ thống KTQT, do vậy tổ chức KTQTCP cũng có những điểm giống với tổ chức công tác KTQT nói chung. Tổ chức KTQTCP được các nhà nghiên cứu tiếp cận và đưa ra quan điểm dưới nhiều góc độ khác nhau:

Tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm được Nguyễn Quốc Thắng (2010) tiếp cận dưới góc độ nội dung công việc. Tác giả cho rằng “*Tổ chức kế toán quản trị*

chi phí, giá thành sản phẩm trong các DN là hoạt động chủ quan của DN trong việc sắp xếp, bố trí nhân sự và vận dụng các phương pháp chung, phương pháp kỹ thuật đặc trưng của kế toán quản trị nhằm thu thập xử lý và cung cấp thông tin về chi phí, giá thành sản phẩm cho các nhà quản trị DN nhằm giúp cho việc thực hiện các chức năng quản trị” [19, tr8]. Theo khái niệm này, tác giả dựa trên quan điểm tổ chức KTQTCP theo các nội dung công việc như: Phân loại chi phí; định mức chi phí; dự toán chi phí; phương pháp xác định chi phí truyền thống; đánh giá SP dở dang; chứng từ, báo cáo kế toán và tổ chức bộ máy KTQT.

Dưới góc độ tiếp cận theo chức năng thông tin của KTQTCP, Nguyễn Hoàn (2012) cho rằng *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí chính là hoạt động của DN 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 DN phục vụ cho công tác quản trị DN được hiệu quả hơn”* [16, tr13]. Theo cách tiếp cận này tác giả xây dựng nội dung tổ chức KTQTCP bao gồm: Tổ chức bộ máy KTQTCP; tổ chức thu nhận thông tin ban đầu; tổ chức phân tích thông tin, xử lý, cung cấp thông tin kế toán cho nhà quản trị DN. Đây là cách tiếp cận dưới góc độ: Tổ chức bộ máy và tổ chức thông tin KTQTCP.

Cùng với cách tiếp cận của Nguyễn Hoàn, Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) cho rằng *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ là việc tạo ra các mối liên hệ giữa các yếu tố của kế toán quản trị chi phí nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình chi phí của DN (tổ chức), giúp các nhà quản trị DN đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt được các mục tiêu đã đặt ra một cách tốt nhất”* [21, tr16]. Như vậy, hai tác giả Nguyễn Hoàn, Nguyễn Thị Ngọc Lan đã tiếp cận tổ chức KTQTCP dưới góc độ tổ chức bộ máy KTQTCP và tổ chức theo chức năng thông tin của KTQTCP: Thu nhận thông tin ban đầu; Phân tích, xử lý và cung cấp thông tin nói chung và có chi tiết theo mục đích của KTQTCP (phân loại chi phí, xây dựng định mức, dự toán chi phí, xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, phân tích CVP, báo cáo KTQTCP và tổ chức đánh giá hiệu quả) nhằm phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định để đạt mục tiêu.

Trong một nghiên cứu khác về thông tin KTQTCP tác giả Hồ Mỹ Hạnh (2014) đã khái niệm *“Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí là quá trình sắp xếp, bố trí các nguồn lực để tiến hành thu thập và xử lý các dữ liệu về chi phí theo một trình tự nhất định nhằm cung cấp thông tin phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp”* [6, tr33]. KTQTCP tập trung phản ánh các giám sát về lợi ích kinh tế để thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh của DN nhằm thỏa mãn nhu cầu thông tin quản trị DN và thực hiện các chức năng quản trị. Vì thế tác giả đã tiếp cận tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP theo bốn nội dung là (1) Tổ chức HTTT bộ máy KTQTCP; (2) Tổ chức HTTT dự toán chi phí; (3) Tổ chức HTTT chi phí thực hiện; (4) Tổ chức HTTT kiểm soát chi phí và ra quyết định.

Theo Nguyễn Hải Hà (2016) *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các DN là*

hoạt động chủ quan của DN trong việc sắp xếp, bố trí nhân sự và vận dụng các phương pháp chung, phương pháp kỹ thuật đặc trưng của kế toán quản trị nhằm thu thập xử lý và cung cấp thông tin về chi phí cho các nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp” [17, tr27]. Tác giả tiếp cận tổ chức KTQTCP theo các nội dung công việc: Tổ chức KTQTCP trong bộ máy kế toán; phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí; xác định đối tượng chịu chi phí, các phương pháp xác định chi phí; tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin KTQTCP; Tổ chức phân tích thông tin về chi phí cho mục đích kiểm soát và ra quyết định.

Trong các nghiên cứu của nước ngoài (như đã hệ thống hóa trong phần tổng quan nghiên cứu), tổ chức KTQTCP không có khái niệm riêng, nhưng vấn đề tổ chức KTQTCP thường không tách rời với các công việc của nhà quản trị trong DN. Do vậy tổ chức KTQTCP gắn liền với việc lựa chọn, áp dụng các kỹ thuật của KTQTCP cả truyền thống và hiện đại để cung cấp thông tin hỗ trợ cho các nhà quản trị DN hoàn thành được chức năng của họ theo các nội dung như: Phân loại chi phí; Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí sản xuất; Phương pháp xác định chi phí (theo truyền thống hoặc hiện đại); Phân tích chi phí và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; và Cung cấp thông tin chi phí hỗ trợ cho việc ra quyết định.

Qua so sánh các khái niệm về tổ chức KTQTCP, giá thành theo quan điểm của các nhà khoa học trong và ngoài nước, kết hợp với khái niệm về tổ chức công tác kế toán trong DN nói chung theo giáo trình của các trường đại học khối kinh tế của Việt Nam đó là: tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp kế toán (Học viện tài chính, 2010; Đại học Thương mại, 2009; Đại học Kinh tế Quốc Dân, 2011). Vận dụng vào đề tài nghiên cứu của luận án, tác giả cho rằng:

Tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong DN là một nội dung của tổ chức KTQT nói chung liên quan tới tổ chức nhân sự trong bộ máy kế toán và tổ chức vận dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành nhằm cung cấp thông tin về: Phân loại chi phí, xây dựng định mức và lập dự toán chi phí; vận dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành; phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; ứng dụng thông tin chi phí, giá thành để ra quyết định, với mục tiêu trợ giúp cho các nhà quản trị DN hoàn thành được các chức năng quản lý về chi phí và giá thành sản phẩm.

2.2.2. Chức năng của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm

Tổ chức KTQTCP, giá thành nhằm cung cấp các thông tin kịp thời, hữu ích về chi phí, giá thành cho nhà quản trị trong quá trình ra quyết định. Vì thế, tổ chức KTQTCP, giá thành có các chức năng cơ bản như sau:

Tổ chức phân loại chi phí sẽ được thực hiện đầu tiên, tùy theo mục đích yêu cầu quản trị trong từng DN, từng thời kỳ để tiến hành phân loại chi phí theo các tiêu thức cụ thể nhằm cung cấp các thông tin chi tiết, kịp thời về từng loại chi phí cho các hoạt động và ứng xử của nhà quản trị.

Tổ chức xây dựng định mức, tổ chức hệ thống dự toán SXKD là cơ sở để DN phân bổ hợp lý nguồn lực có hạn cho hoạt động SXKD. Dự toán sản xuất cũng là căn

cứ để DN so sánh, phân tích tình hình thực hiện với dự toán đã lập, qua đó đánh giá năng lực hoạt động và trách nhiệm của nhà quản trị DN.

Tổ chức lựa chọn và áp dụng các phương pháp xác định chi phí và giá thành sản phẩm, giúp DN xác định chính xác chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, qua đó giúp các nhà quản trị kiểm soát tốt chi phí, hạ giá thành sản phẩm, tăng khả năng cạnh tranh.

Tổ chức phân tích chi phí, giá thành nhằm xác định biến động chi phí giữa thực tế với dự toán, giữ kỳ này với kỳ trước, giúp nhà quản trị đánh giá được tình hình tốt xấu, nguyên nhân gây ra chênh lệch để có biện pháp kiểm soát, điều chỉnh kịp thời.

Tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCPC cho việc ra quyết định. Để giúp nhà quản trị thực hiện các quyết định kinh doanh, KTQTCPC cung cấp các thông tin liên quan đến định giá bán sản phẩm, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, doanh thu và sản lượng hòa vốn, phân tích CVP... Với hệ thống các thông tin này nhà quản trị sẽ lựa chọn phương án tối ưu cho các quyết định cả trong ngắn hạn và dài hạn.

2.2.3. Quan điểm tiếp cận tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm của luận án

Quan điểm tiếp cận tổ chức KTQTCPC, giá thành sản phẩm của các nhà nghiên cứu được nhìn nhận ở các góc độ khác nhau, trên cơ sở tìm hiểu các nghiên cứu tiền nhiệm, có thể tổng hợp lại một số quan điểm như sau:

Quan điểm thứ nhất tiếp cận tổ chức KTQTCPC theo nội dung công việc, tổ chức KTQTCPC chính là việc tổ chức bộ máy KTQTCPC; phân loại chi phí; xây dựng định mức và hệ thống dự toán chi phí; tổ chức các đối tượng chịu chi phí và phương pháp xác định chi phí; tổ chức hệ thống báo cáo KTQTCPC; tổ chức đánh giá hiệu quả và ra quyết định. Đây là cách tiếp cận tổ chức KTQT chi phí của tác giả Nguyễn Hải Hà (2016) và xây dựng mô hình KTQTCPC của Lê Thị Hương (2017). Với cách tiếp cận này các tác giả đã phân nào gắn kết được thông tin KTQTCPC với các chức năng của quản trị DN, tuy nhiên việc phân tích chi phí và các thông tin để hỗ trợ cho quá trình ra quyết định còn hạn chế. Quan điểm này cũng được tác giả Nguyễn Quốc Thắng (2010) tiếp cận song nội dung của KTQTCPC mà tác giả đề cập đến chưa gắn liền với chức năng của nhà quản trị.

Quan điểm thứ hai tiếp cận tổ chức KTQTCPC theo chức năng thông tin, tổ chức KTQTCPC bao gồm tổ chức bộ máy KTQTCPC, tổ chức thu thập thông tin ban đầu, tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin KTQTCPC. Tiếp cận tổ chức KTQTCPC theo hướng này có các tác giả Nguyễn Hoàn (2012), Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), Hồ Mỹ Hạnh (2014). Cách tiếp cận này chưa làm rõ được “chức năng thông tin” của KTQTCPC gắn với hoạt động của nhà quản trị. Đây cũng là cách tiếp cận mà KTTTC đang áp dụng với mục đích phục vụ lập BCTC (thu thập, xử lý và cung cấp thông tin). Như vậy, cách tiếp cận này khá an toàn nhưng không làm rõ được đặc thù của tổ chức KTQT nói chung và KTQTCPC nói riêng. Quan điểm tiếp cận này của các tác giả cũng bộc lộ một số hạn chế đó là các kỹ thuật của KTQTCPC không được làm rõ, thông tin KTQTCPC chủ yếu bắt nguồn từ KTTTC nên các thông tin phản ánh đa số là thông tin tài chính, các thông tin phi tài chính không được đề cập nhiều. Do vậy bộ phận KTQTCPC ít có sự tư

vấn, tham mưu, hỗ trợ cho nhà quản trị trong thực hiện các chức năng quản trị chi phí.

Dựa trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm, phù hợp với sự phát triển KTQT nói chung và KTQTCP nói riêng ở Việt Nam và kế thừa các nghiên cứu trước đó về tổ chức KTQTCP của các tác giả trong nước như: Nguyễn Quốc Thắng (2010), Nguyễn Hoàn (2012), Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), Hồ Mỹ Hạnh (2014), Nguyễn Hải Hà (2016), Lê Thị Thu Hương (2017) quan điểm tiếp cận tổ chức KTQTCP, giá thành của luận án là theo nguyên lý chung về tổ chức công tác kế toán (bao gồm tổ chức bộ máy và tổ chức các nội dung kế toán) nhưng vận dụng cho tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN. Vì thế, tổ chức KTQTCP, giá thành sẽ bao gồm: Tổ chức nhân sự KTQTCP trong bộ máy kế toán; Tổ chức phân loại chi phí; Tổ chức xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí sản xuất; Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành; Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; và Tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCP, giá thành hỗ trợ cho việc ra quyết định.

2.2.4. Yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành

Để phát huy hết chức năng của mình, tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong DN sản xuất phải thực hiện các yêu cầu sau:

Thứ nhất, tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN phải được xây dựng từng bước trên cơ sở hoàn thiện hệ thống tổ chức KTQT, có sự phân biệt phạm vi và mục tiêu riêng biệt giữa tổ chức KTTC và tổ chức KTQT.

Như vậy, tổ chức KTQTCP dưới hai góc độ KTTC và KTQT nhìn chung xuất phát từ cùng một dữ liệu ban đầu, song mỗi loại kế toán xử lý và cung cấp thông tin ở dạng khác nhau, cho các mục đích khác nhau. Vì vậy, cần phải xác định rõ phạm vi, ranh giới trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin giữa hai phân hệ kế toán này. Việc tổ chức hệ thống kế toán chung và tổ chức KTQTCP phải được kết hợp hài hoà, tránh mâu thuẫn làm sai lệch thông tin mà mỗi loại kế toán cung cấp, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kiểm tra, kiểm soát nội bộ cũng như tổ chức hợp lý công tác kế toán trong DN.

Thứ hai, tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN phải phù hợp với đặc điểm tổ chức SXKD, tổ chức và yêu cầu quản lý của DN.

Tổ chức KTQTCP trong DN là tổ chức cung cấp thông tin cụ thể, phục vụ cho việc ra quyết định điều hành quá trình sản xuất của DN nên cần phải xem xét đến tính hữu dụng của thông tin trong việc dự đoán tương lai và khả năng điều hành của nhà quản trị. Nhà quản trị DN phải căn cứ vào những đặc điểm cụ thể để tổ chức xác định các thông tin cần thu nhận, xử lý cho phù hợp.

Thứ ba, tổ chức KTQTCP trong DN vừa phải bảo đảm tính thống nhất, vừa phải bảo đảm tính độc lập tương đối.

Mặt khác để tổ chức tốt KTQTCP, giá thành trong các DN cần:

- Tổ chức cung cấp kịp thời và đầy đủ các thông tin theo yêu cầu quản lý về chi phí của từng công việc, bộ phận, sản phẩm, các thông tin thực hiện các định mức, đơn giá... phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán, kiểm tra, điều hành và ra quyết định.

- Cung cấp chính xác các thông tin theo yêu cầu quản lý của nhà quản trị. Mặc dù, thông tin KTQT chủ yếu mang tính dự báo vì vậy rất khó để có độ chính xác tuyệt đối, nhưng người làm KTQT phải tuân thủ yêu cầu này để giảm thiểu đến mức thấp nhất sai số có thể của thông tin KTQT. Các thông tin KTQT cung cấp phải luôn bám sát các nghiệp vụ kinh tế phát sinh của DN.

- Các thông tin KTQTCP, giá thành phải đảm bảo chi tiết, cụ thể phục vụ cho yêu cầu quản lý ở các mức độ khác nhau.

2.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm

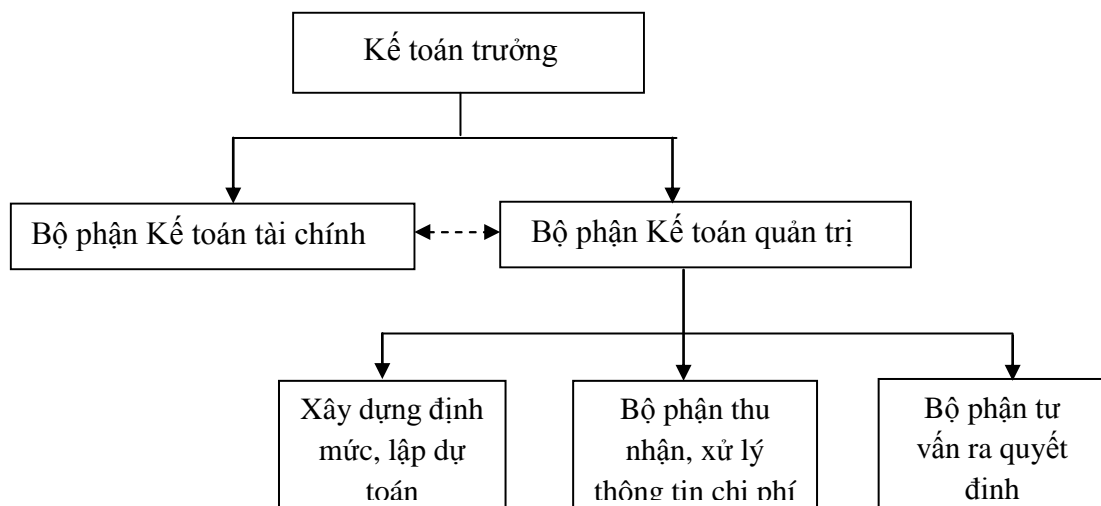
2.3.1. Tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của doanh nghiệp

Tổ chức nhân sự KTQTCP trong bộ máy kế toán của DN là việc tổ chức xây dựng một mô hình KTQTCP kết hợp với các phương tiện trang thiết bị dùng để ghi chép, tính toán và xử lý thông tin về chi phí đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị các cấp.

Về cơ cấu tổ chức, nhân viên KTQTCP là một bộ phận cấu thành nên bộ máy kế toán của DN. Vì vậy, việc tổ chức KTQTCP của DN cũng chính là việc tổ chức nguồn lực KTQT trong bộ máy kế toán của DN. Các DN căn cứ vào điều kiện cụ thể của mình để tổ chức bộ máy kế toán theo các mô hình sau:

Mô hình tách biệt

Theo mô hình này, bộ máy kế toán trong DN gồm hai bộ phận, bộ phận KTQT riêng biệt với bộ phận KTTC. Khi đó KTQTCP, giá thành là một thành phần của bộ phận KTQT thực hiện các công việc: Xây dựng định mức, lập dự toán SXKD, tính toán chi phí, phân tích chi phí, tư vấn, cho nhà quản trị ra quyết định sản xuất, kinh doanh kịp thời có chất lượng.



Sơ đồ 2.1: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình tách biệt

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Ghi chú: \longrightarrow Quan hệ chỉ đạo
 \longleftrightarrow Quan hệ đối chiếu

Ưu điểm: Phát huy tối đa vai trò cũng như chức năng của KTQT, công việc kế toán chuyên môn hóa cao. Có sự so sánh đối chiếu kiểm tra giữa KTTC và KTQT đảm bảo độ chính xác của số liệu.

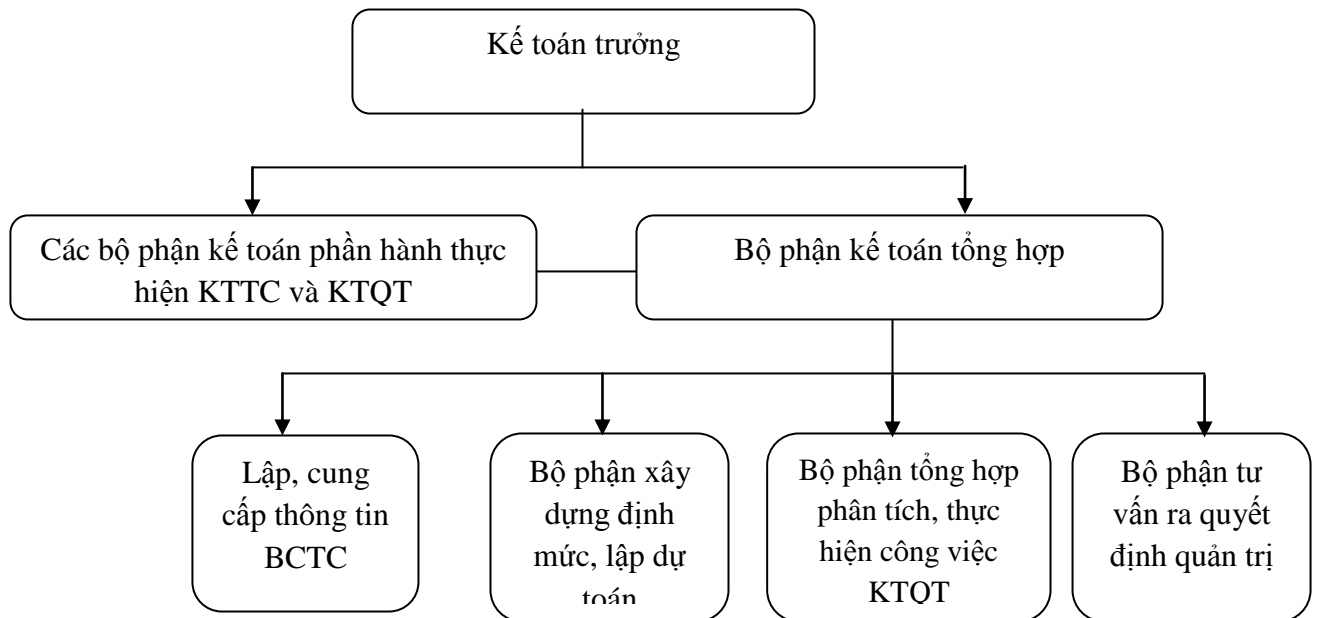
Nhược điểm: Tốn kém chi phí trong việc tổ chức vận hành bộ máy kế toán.

Mô hình này chỉ thích hợp với các DN có quy mô lớn, hoạt động kinh doanh đa ngành nghề, nguồn lực dồi dào như: Tập đoàn; Tổng công ty...

Mô hình kết hợp

Mô hình kết hợp là mô hình gắn kết hệ thống KTQT (trong đó có KTQTCP) và hệ thống KTTC trong một hệ thống kế toán thống nhất với bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung.

Theo đó, bộ máy kế toán không phân chia thành bộ phận KTTC và KTQT riêng biệt mà tổ chức kết hợp theo từng phần hành như: Kế toán chi phí, giá thành; kế toán TSCĐ; kế toán NVL, CCDC; kế toán bán hàng... Nhân viên kế toán đảm nhận phần hành nào sẽ thực hiện đồng thời cả công việc KTTC và KTQT. Việc thu thập, xử lý, phân tích các thông tin phục vụ lập dự toán và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị DN có thể do kế toán tổng hợp hoặc do kế toán trưởng phụ trách.



Sơ đồ 2.2: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Ghi chú: → Quan hệ chỉ đạo
 — Quan hệ tác nghiệp

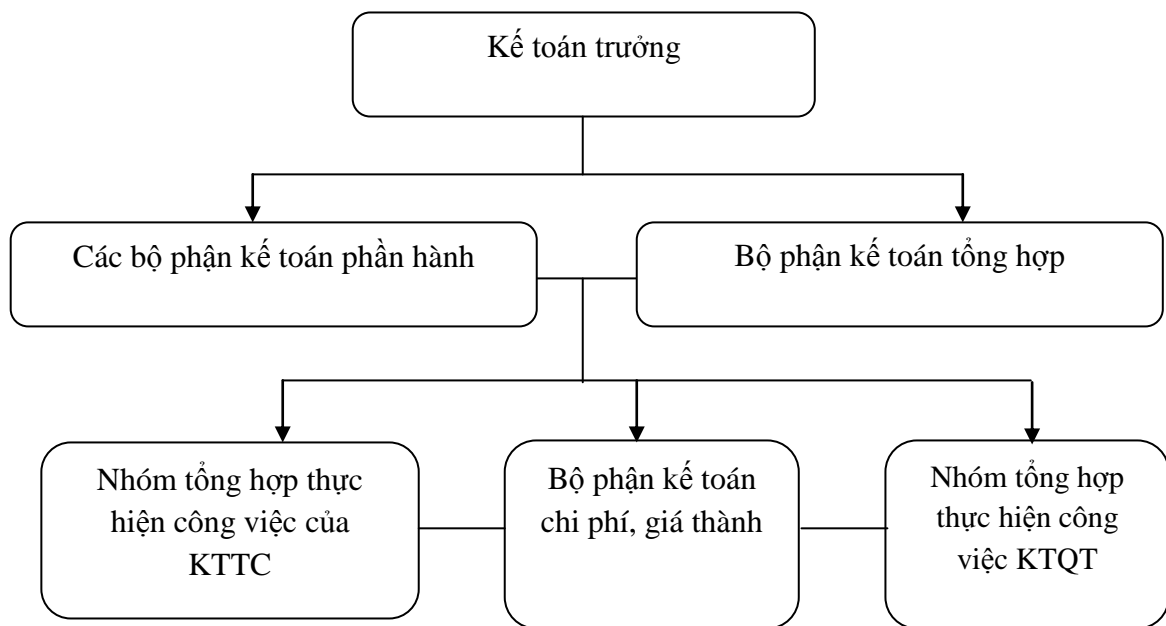
Ưu điểm: Tiện lợi, dễ điều hành, gọn nhẹ. Mô hình này thường được vận dụng tại các DN có quy mô vừa và nhỏ có số lượng các nghiệp vụ ở mức độ vừa phải.

Nhược điểm: Hiệu quả không cao do KTTC và KTQT tuân thủ những nguyên tắc và quy định riêng. Nhân viên kế toán phải có trình độ và nắm được công việc từng phần hành theo yêu cầu của KTTC và KTQT để thực hiện tốt được nhiệm vụ kế toán.

Mô hình tổ chức hỗn hợp

Mô hình hỗn hợp là việc kết hợp cách thức tổ chức của hai mô hình ở trên. Theo mô hình này thì một số bộ phận KTQT được tổ chức kết hợp với KTTC, với các phần hành có sự khác biệt cơ bản và có thông tin quan trọng như KTQTCP, giá thành sẽ được tổ chức riêng; thực hiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho cả KTTC và KTQT.

Mô hình này có ưu điểm là có tính linh hoạt, kiểm soát và cung cấp thông tin chi phí giá thành chính xác. Một số công ty chưa đủ quy mô và trình độ quản lý để tổ chức ngay bộ máy KTQT độc lập thì có thể bước đầu tổ chức theo mô hình này. Bên cạnh đó mô hình này cũng cần có sự đầu tư lớn hơn về mặt tài chính so với mô hình kết hợp.



Sơ đồ 2.3: Tổ chức KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT theo mô hình hỗn hợp

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

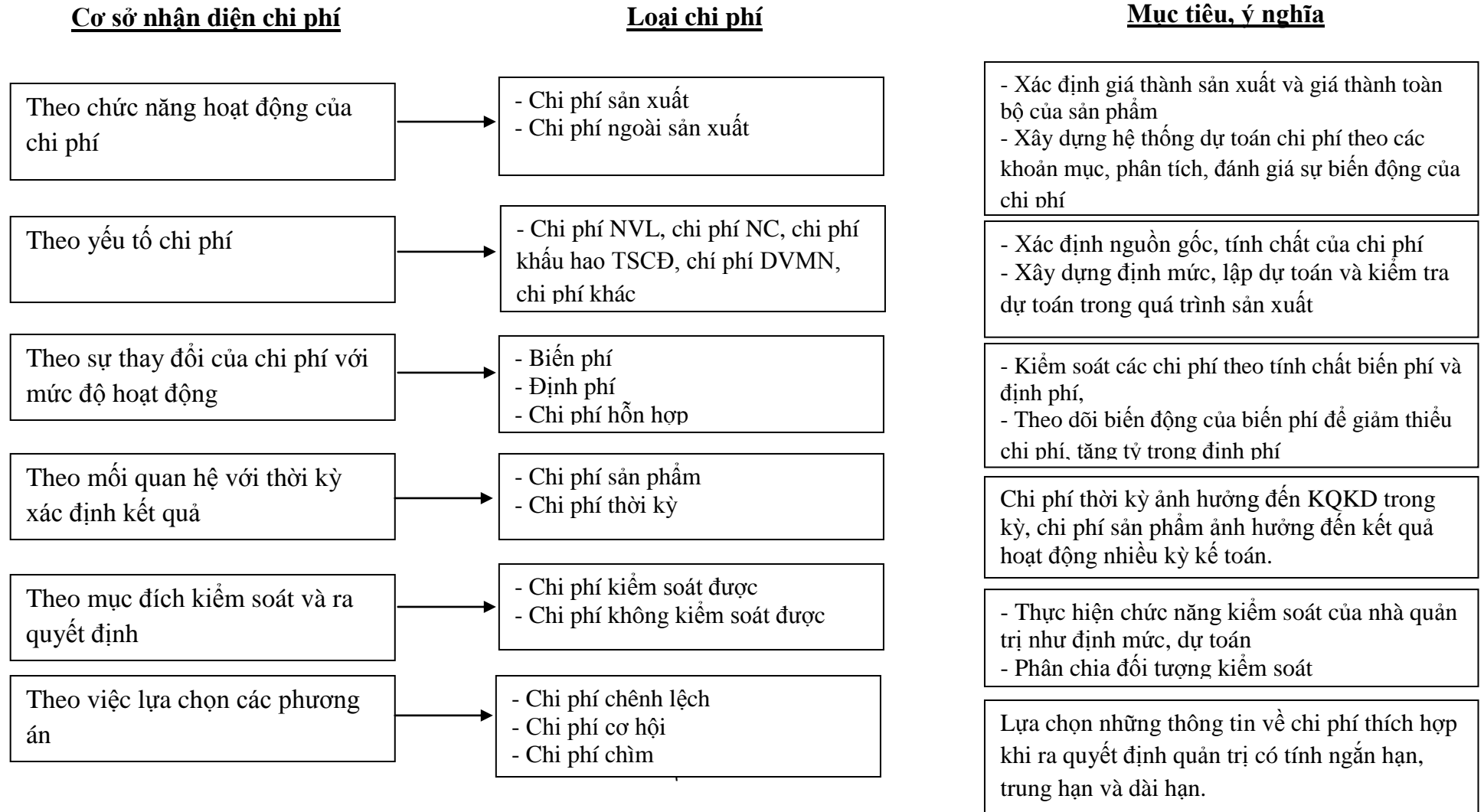
Ghi chú: → Quan hệ chỉ đạo
 — Quan hệ tác nghiệp

2.3.2. Tổ chức nhận diện, phân loại chi phí

Trong KTQTCP, giá thành chi phí được coi là những khoản phí tổn thực tế gắn liền với các phương án sản xuất, sản phẩm. Bên cạnh đó chi phí cần được xem xét

trong mối liên hệ với mục đích sử dụng thông tin chi phí như lập dự toán, xác định chi phí và tính giá thành, phân tích đánh giá và ra các quyết định kinh doanh tối ưu.

Mối quan tâm hàng đầu của nhà quản lý là chi phí vì chi phí ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận. Trách nhiệm của nhà quản trị là làm sao kiểm soát được chi phí. Việc nhận diện và hiểu rõ bản chất cách phân loại và ứng xử của từng loại chi phí là điều cốt lõi để có thể quản lý chi phí. Với ý nghĩa trên chi phí thường được nhận diện theo sơ đồ 2.4 như sau:



Sơ đồ 2.4: Phân loại chi phí theo các tiêu thức cho quản trị và kiểm soát chi phí

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mỗi cách phân loại chi phí đều có mục tiêu và ý nghĩa riêng, đáp ứng yêu cầu sử dụng thông tin chi phí ở các mức độ khác nhau nhưng không ngoài mục đích cung cấp thông tin chi phí theo nhu cầu của nhà quản trị. Việc nhận diện chi phí ở trên sẽ là căn cứ để DN tiến hành xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí.

2.3.3. Tổ chức xây dựng hệ thống định mức và dự toán chi phí sản xuất

2.3.3.1. Tổ chức xây dựng hệ thống định mức chi phí sản xuất

Định mức chi phí là chi phí dự tính để sản xuất ra một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ nào đó cho khách hàng. Định mức chi phí được sử dụng để lập dự toán, thực hiện cơ chế khoán và kiểm soát chi phí. Định mức chi phí được lập trên cơ sở các tiêu chuẩn về khả năng hoạt động nên có thể trở thành chi phí thực tế. Dựa vào tiêu chuẩn thực hiện định mức có thể được phân cấp thành tiêu chuẩn lý tưởng, tiêu chuẩn thông thường và tiêu chuẩn kỳ vọng.

Trong thực tế khi tổ chức xây dựng định mức cần có sự phối hợp tham gia của nhiều bộ phận có liên quan như: kế hoạch, tài chính, kỹ thuật, kinh doanh... và phải dựa trên thời gian lập, những thay đổi về điều kiện kinh tế, phương thức sản xuất, trình độ khoa học kỹ thuật để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp. Nếu xây dựng định mức thấp quá sẽ không thực hiện được, nếu xây dựng định mức cao quá sẽ gây lãng phí nguồn nhân lực.

Định mức được xây dựng riêng biệt theo giá và lượng cho các yếu tố đầu vào sản xuất sản phẩm, bao gồm các loại định mức về CPNVLTT, định mức CPNCTT và định mức CPSXC.

2.3.3.2 Tổ chức lập dự toán chi phí sản xuất

Dự toán là quá trình tính toán chi tiết về chi phí được lập trước khi diễn ra hoạt động sản xuất nhằm chỉ rõ cách huy động và sử dụng vốn, phân bổ các nguồn lực tài chính để thực hiện mục tiêu đặt ra trong kế hoạch hoạt động. Hệ thống dự toán của DN bao gồm: Dự toán bán hàng, dự toán sản xuất, dự toán chi phí, dự toán tài chính, trong đó dự toán chi phí đóng vai trò trung tâm, là cơ sở quan trọng để kiểm soát chi phí.

Hệ thống dự toán của DN căn cứ vào mối quan hệ với mức độ hoạt động chia thành dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Trong đó:

Dự toán tĩnh là dự toán chi phí được xây dựng cho một mức độ hoạt động dự kiến.

Dự toán linh hoạt là dự toán chi phí được xây dựng trên nhiều mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận của DN có thể đạt được theo các phương án kinh doanh và khả năng có thể xảy ra.

Nội dung dự toán chi phí được thể hiện:

Dự toán sản lượng sản xuất: là việc dự kiến số sản phẩm cần phải sản xuất hoàn thành để đáp ứng yêu cầu tiêu thụ. Lập dự toán sản lượng sản xuất phải căn cứ vào dự toán tiêu thụ, về khối lượng sản phẩm tiêu thụ, sản phẩm tồn kho đầu kỳ và tồn kho cuối kỳ theo dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Số lượng SP} \\ \text{cần sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Nhu cầu sản} \\ \text{phẩm tồn kho} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Số SP tiêu} \\ \text{thụ trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{SP tồn kho} \\ \text{đầu kỳ theo} \\ \text{doanh thu} \end{array} \quad (2.1)$$

Dự toán mua nguyên vật liệu:

Căn cứ vào nhu cầu sản xuất trong kỳ mà DN xây dựng dự toán về mua và dự trữ nguyên liệu trực tiếp. Nhu cầu NVLTT phải thỏa mãn nhu cầu cho sản xuất và cho dự trữ và được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Nhu cầu} \\ \text{NVL trực tiếp} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{NVL trực tiếp} \\ \text{cho sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{NVL trực tiếp} \\ \text{cần để} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{NVL trực tiếp} \\ \text{tồn kho} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} \quad (2.2)$$

Dự toán CPNVLTT: Dự toán CPNVLTT được lập để chỉ ra nhu cầu NVL cần thiết cho quá trình sản xuất. Việc lập dự toán CPNVLTT nhằm mục đích đảm bảo đầy đủ NVL phục vụ sản xuất, giúp cho quá trình sản xuất diễn ra nhịp nhàng và đúng kế hoạch.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí NVLTT} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng SP sản} \\ \text{xuất kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{NVL/ISP} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{giá NVL} \end{array} \quad (2.3)$$

Dự toán CPNCTT: Cũng xuất phát từ kế hoạch sản xuất, nhu cầu lao động trực tiếp và định mức CPNCTT để lập dự toán CPNCTT.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán} \\ \text{chi phí} \\ \text{NCTT} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm,} \\ \text{khối lượng dịch vụ} \\ \text{SX theo kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{thời gian} \\ \text{lao động} \\ \text{/1 sản} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức đơn} \\ \text{giá tiền lương/} \\ \text{giờ lao động} \end{array} \quad (2.4)$$

Dự toán CPSXC: CPSXC bao gồm biến phí và định phí. Thông thường dự toán CPSXC được lập tỷ lệ với tiêu thức phù hợp, được lựa chọn tùy theo biến động của chi phí, có thể là theo giờ công lao động trực tiếp hoặc có thể theo tỷ lệ trong tổng chi phí trực tiếp.

Dự toán chi phí bán hàng và chi phí QLDN:

Chi phí bán hàng và chi phí QLDN là những chi phí hỗn hợp nên việc lập dự toán cho các khoản chi phí này cũng tương tự như việc lập dự toán CPSXC. Chi phí bán hàng có thể lập cụ thể theo từng yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định dựa trên số lượng sản phẩm tiêu thụ.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí bán} \\ \text{hàng biến đổi} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{tiêu thụ kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{bán hàng/1 SP} \end{array} \quad (2.5)$$

Do chi phí QLDN là chi phí có liên quan đến toàn DN, nên việc dự toán chi phí quản lý biến đổi thường dựa vào tỷ lệ chi phí QLDN biến đổi so với tổng chi phí sản xuất biến đổi ở các kỳ trước để xác định tỷ lệ chi phí quản lý biến đổi bình quân giữa các kỳ.

Việc lập dự toán chi phí xuất phát từ sự cần thiết của nó đối với công tác điều hành và quản lý chi phí giúp DN có chính sách để giảm thiểu chi phí, đạt được lợi nhuận như đã đề ra. Dự toán chi phí còn là công cụ phục vụ điều hành, kiểm tra, đánh giá hiệu quả của hoạt động sản xuất, phân tích các trung tâm chi phí một cách có căn cứ và hiệu quả.

Tổ chức mô hình lập dự toán chi phí

Có hai mô hình tổ chức lập dự toán phổ biến nhất là giao dự toán và tham gia dự toán:

Mô hình giao dự toán: Theo mô hình này, số liệu dự toán được đưa ra từ cấp quản trị cao nhất và sau đó được giao cho các bộ phận cấp dưới. Tuy nhiên việc phân bổ của nhà quản trị cấp cao có thể không phù hợp dẫn đến những người thực hiện dự toán sẽ bị thụ động về thời gian, kinh phí và các nguồn lực khác trong quá trình thực hiện. Mô hình này chỉ phù hợp với DN có quy mô nhỏ, ít phân cấp về quản lý, cơ cấu tổ chức đơn giản.

Mô hình dự toán có sự tham gia của các bộ phận: Trong mô hình này, số liệu dự toán được đưa ra dựa trên cơ sở thống nhất ý kiến của các bộ phận có liên quan và người lao động được tham gia vào quá trình lập dự toán. Từ các bộ phận quản trị cấp cơ sở căn cứ vào nhu cầu và điều kiện cụ thể để lập các chỉ tiêu dự toán sau đó trình lên cấp trung gian. Trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán cấp cơ sở, cấp trung gian tổng hợp số liệu và trình lên bộ phận quản trị cấp cao. Nhà quản trị cấp cao căn cứ vào các chỉ tiêu dự toán của cấp trung gian kết hợp với tầm nhìn tổng quát, toàn diện về mọi mặt hoạt động của DN xét duyệt dự toán. Tuy nhiên, do quá trình lập dự toán phải qua nhiều công đoạn nên thời gian lập dự toán theo mô hình này tương đối dài.

Như vậy, thành công của dự toán phần lớn được quyết định bởi cách lập dự toán và sử dụng thông tin của dự toán. Mỗi mô hình có những ưu điểm và nhược điểm riêng, trong quá trình lập dự toán có thể có những quan điểm trái ngược nhau giữa các bộ phận do việc quy định trách nhiệm quản lý, sự phân bổ nguồn lực, cũng như kết quả hoạt động tại các bộ phận. Do vậy khi tổ chức lập dự toán sản xuất các nhà quản trị cần có sự nhìn nhận, thấu hiểu vì mục tiêu chiến lược chung của DN.

2.3.4. Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm

2.3.4.1. Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành truyền thống

Xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là khâu đầu tiên trong kế toán chi phí, giá thành sản phẩm theo phương pháp truyền thống. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất trong KTQTCP linh động theo nhu cầu thông tin nhà quản trị cần thu thập để phục vụ cho công tác quản lý chi phí. Trong phương pháp xác định chi phí truyền thống đối tượng chịu chi phí thường là sản phẩm hoặc đơn đặt hàng.

Đối tượng chịu chi phí là sản phẩm có thể là từng loại sản phẩm, nhóm sản phẩm cùng loại... Khi đó thông tin chi phí về đối tượng chịu chi phí nhằm mục tiêu

tính giá thành sản phẩm phục vụ định giá bán, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, lựa chọn cơ cấu mặt hàng, lập kế hoạch lợi nhuận... Khi tập hợp chi phí cần dựa vào đặc điểm của quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm để xác định đối tượng chịu chi phí. Nếu công nghệ sản xuất giản đơn theo một quy trình chế biến liên tục, không phân chia thành nhiều giai đoạn thì đối tượng tập hợp chi phí là sản phẩm hoàn thành. Nếu quá trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm tương tự nhau chỉ khác nhau về phẩm cấp và có cùng chi phí đầu vào thì đối tượng tập hợp chi phí cả quá trình sản xuất và đối tượng tính giá là từng sản phẩm hoàn thành. Nếu quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, trải qua nhiều giai đoạn, mỗi giai đoạn lại tạo ra các bán thành phẩm thì đối tượng chịu chi phí có thể là từng giai đoạn, từng bán thành phẩm và cuối cùng là sản phẩm hoàn thành toàn bộ. Giá thành của bán thành phẩm sẽ là cơ sở để định giá bán hoặc quyết định sản xuất, loại bỏ hay mua ngoài.

Đối tượng chịu chi phí là đơn đặt hàng thường áp dụng với những DN có sản xuất theo đơn đặt hàng. Những chi phí liên quan trực tiếp đến đơn hàng sẽ được tập hợp chi phí trực tiếp cho từng đơn hàng đó ở các công đoạn sản xuất sản phẩm.

Như vậy đối tượng chịu chi phí có ý nghĩa quyết định đến nội dung và phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm. Khi tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống, các nhà quản trị DN có thể cân nhắc lựa chọn các phương pháp sau: Phương pháp chi phí thực tế; phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn; phương pháp chi phí biến đổi và phương pháp chi phí đầy đủ.

Phương pháp xác định chi phí thực tế

Phương pháp chi phí thực tế xác định chi phí sản xuất sản phẩm dựa trên CPNVLT, CPNCTT và CPSXC thực tế phát sinh tính cho sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Nếu DN chỉ sản xuất một loại sản phẩm, chi phí này được tập hợp trực tiếp cho từng sản phẩm mà không cần phân bổ chi phí để tính giá thành. Như vậy thông tin chi phí giá thành sẽ chính xác nhất. Tuy nhiên, trong thực tế các DN đều sản xuất nhiều loại sản phẩm khi đó độ chính xác và tính khách quan của giá thành xác định theo phương pháp này giảm đi vì CPSXC sẽ bao gồm nhiều chi phí gián tiếp cần phân bổ cho từng đối tượng liên quan.

Đại lượng tiêu chuẩn dùng để phân bổ được lựa chọn tùy vào từng trường hợp cụ thể. Tính chính xác, độ tin cậy của thông tin về chi phí phụ thuộc rất nhiều vào tính hợp lý của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn. Tiêu thức được áp dụng để phân bổ chi phí phổ biến trong phương pháp xác định chi phí truyền thống theo Krumwiede (2009) là phân bổ chi phí sản xuất gián tiếp theo một tiêu thức phân bổ: Các chi phí gián tiếp được phân bổ theo các chi phí trực tiếp thường là CPNVLT hoặc CPNCTT, tùy theo tỷ trọng chi phí nào cao hơn mà DN lựa chọn làm tiêu thức. Với những DN mà quá trình sản xuất phụ thuộc nhiều vào máy móc thiết bị thì sẽ lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí là số giờ máy hoạt động. Ưu điểm của việc phân bổ chi phí sản xuất sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất là đơn giản, chi phí quản lý thấp nhưng việc phân bổ chi phí sản xuất lại không chính xác khi các yếu tố CPSXC phong phú và phức tạp hơn.

Ngoài ra, theo phương pháp chi phí thực tế giá thành sản phẩm chỉ được tính vào cuối kỳ nên thông tin chi phí không kịp thời cho việc ra quyết định đặc biệt là DN sản xuất theo đơn đặt hàng. Vì thế, đây là phương pháp được áp dụng chủ yếu trong KTTC nhằm cung cấp thông tin lập BCTC khi kết thúc kỳ sản xuất kinh doanh. KTQTCP sử dụng thông tin chi phí giá thành của KTTC để phân tích, đánh giá, điều chỉnh kế hoạch dự toán chi phí hoạt động cho kỳ sau, hạn chế thông tin cung cấp cho nhà quản trị khi có yêu cầu trong kỳ SXKD.

Phương pháp xác định chi phí thông thường

Phương pháp chi phí thông thường được sử dụng để tính giá các sản phẩm sản xuất với CPNVLT thực tế, CPNCTT thực tế và CPSXC dựa trên tỷ lệ chi phí được xác định trước. Ba chi phí này được gọi là chi phí sản phẩm và được sử dụng cho tính giá vốn hàng bán, định giá hàng tồn kho sản phẩm. Khi áp dụng phương pháp này sẽ dẫn đến phát sinh chênh lệch chi phí giữa CPSXC thực tế và CPSXC định trước (chi phí ước tính). Nếu số tiền chênh lệch không đáng kể, sẽ ghi nhận vào giá vốn hàng bán. Ngược lại, sẽ được phân bổ theo tỷ lệ thích hợp vào giá vốn hàng bán, sản phẩm dở dang và thành phẩm tồn kho.

CPSXC được xác định theo mức phân bổ dự toán và được xác định như sau:

$$\text{Hệ số phân bổ CPSXC} = \frac{\text{Tổng CPSXC ước tính}}{\text{Tổng mức hoạt động chung ước tính}} \quad (2.6)$$

$$\begin{array}{l} \text{Mức phân bổ ước tính} \\ \text{CPSXC cho từng SP,} \\ \text{đơn hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Hệ số phân bổ} \\ \text{CPSXC} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Mức độ hoạt động} \\ \text{ước tính chung của} \\ \text{từng SP, đơn hàng} \end{array} \quad (2.7)$$

Mức hoạt động chung ước tính được lựa chọn tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh của từng DN, có thể là số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động ... Với những DN sản xuất ổn định không phụ thuộc vào mùa vụ có thể lựa chọn xác định hệ số phân bổ CPSXC bình quân cho cả năm.

Đối tượng chi phí sản xuất theo công việc là đơn đặt hàng hoặc theo từng sản phẩm, đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm, từng công việc hoàn thành. Chi phí sản xuất khi phát sinh được tính dồn và tích lũy theo công việc, nó giúp nhà quản trị tính toán được giá thành từng công việc, để từ đó so sánh với giá thành kế hoạch nhằm kiểm soát, điều chỉnh, xử lý kịp thời chi phí.

Việc phân bổ CPSXC theo phương pháp thông thường có khác biệt nhất định so với phương pháp chi phí thực tế. Theo phương pháp chi phí thực tế, các chi phí trong CPSXC thường là chi phí cố định, khi mức sản xuất thực tế thấp hơn kế hoạch thì CPSXC tính cho một đơn vị sản phẩm tăng lên, làm tăng giá thành sản phẩm vì thế bộ phận sản xuất sản phẩm này bị đánh giá là không hoàn thành kế hoạch giá thành. Trong khi đó theo phương pháp chi phí thông thường, CPSXC tính cho một đơn vị sản phẩm sẽ cố định theo dự toán, dù ở mức sản lượng nào thì tổng chi phí sản phẩm vẫn theo kế hoạch dự toán. Điều này tránh gây xung đột giữa nhà quản trị bộ phận sản xuất

sản phẩm và kế hoạch sản lượng.

Các DN sản xuất theo đơn đặt hàng hoặc sản xuất theo quy trình giản đơn khép kín, có quy mô vừa và nhỏ, sản phẩm không đa dạng và tỷ trọng CPSXC trong giá thành thấp nên áp dụng phương pháp xác định chi phí thông thường. Tuy nhiên ở khía cạnh kiểm soát chi phí thì phương pháp này cũng không đánh giá được chi phí nào lãng phí, chi phí nào kiểm soát được và trách nhiệm của nhà quản trị bộ phận thực hiện dự toán như thế nào.

Phương pháp xác định chi phí, giá thành theo tiêu chuẩn (Standard Costing Method - SCM)

Phương pháp này áp dụng cho các DN có xây dựng và áp dụng đồng bộ hệ thống định mức và dự toán chi phí. Với yêu cầu DN có hoạt động sản xuất và quy trình công nghệ ổn định, trình độ quản lý tốt và đồng đều ở các khâu, bộ phận sản xuất, kinh doanh.

Phương pháp này cho phép xác định và phân tích chênh lệch chi phí trong từng giai đoạn, từ đó thấy được nguyên nhân và có những điều chỉnh khắc phục kịp thời trong từng khâu, từng giai đoạn và toàn bộ quy trình. Theo Dosch và Wilson (2010) các DN có quy mô lớn, quy trình kinh doanh phức tạp, sản xuất nhiều loại sản phẩm nên áp dụng SCM nhằm hai mục tiêu là quản trị lợi nhuận và quản trị quá trình. Các DN nhỏ và vừa không có khả năng định giá bán có thể áp dụng SCM nhằm cắt giảm chi phí trong quá trình hoạt động nhằm thích ứng với giá bán trên thị trường.

Trong thực tế SCM chỉ phù hợp cho DN sản xuất hàng loạt, hạch toán chi phí theo quá trình. Với DN sản xuất theo đơn hàng, hạch toán chi phí theo công việc thì áp dụng SCM khó khăn hơn bởi sự đa dạng về chủng loại và tính đặc thù của đơn hàng làm cho việc xây dựng định mức chi phí, phân tích chi phí khó khăn và phức tạp hơn.

Các nghiên cứu về SCM cho thấy phương pháp này khá phổ biến trên thế giới: 65% ở Nhật, 73% ở Thụy sĩ, 76% ở Anh, 70% ở Malaysia, và 68% ở Ấn Độ. Kết quả điều tra của John (2011) cho thấy 86% DN áp dụng SCM trong kế toán chi phí sản xuất theo quá trình. Điều này cho phép xác định chênh lệch chi phí và kiểm soát chi phí theo từng giai đoạn từ đó nhanh chóng tìm được nguyên nhân và điều chỉnh kịp thời, gia tăng hiệu quả sản xuất ở từng công đoạn. Hầu hết ở các DN, SCM được sử dụng để lập dự toán, tính giá và kiểm soát chi phí, đánh giá kết quả thực hiện và ra các quyết định về giá. SCM cũng giảm tải việc ghi chép sổ sách, đơn giản hóa việc tính giá thành so với phương pháp chi phí truyền thống. Song khi khoa học công nghệ phát triển việc ghi chép kế toán được tự động hóa, môi trường cạnh tranh ngày càng mạnh mẽ thì việc sử dụng SCM lại có thể gây ra những mâu thuẫn với mục tiêu của chính DN. Điều này được thể hiện ở khía cạnh sau:

Khi khoa học công nghệ cao được áp dụng vào sản xuất: tỷ lệ chi phí cố định tăng lên, cao hơn chi phí biến đổi, trong khi trước đây yếu tố chi phí biến đổi được kiểm soát bằng SCM khá hiệu quả, còn chi phí cố định khó định mức theo tiêu chuẩn kỹ thuật. Mặt khác môi trường sản xuất tự động hóa cao dẫn đến quy trình sản xuất ổn

định nên mức tiêu hao các yếu tố đầu vào hầu như không đổi. Vì vậy, chỉ cần tập trung vào thiết kế một quy trình sản xuất ổn định thì khi triển khai chi phí sẽ tự động kiểm soát mà không cần đến SCM (John, 2011).

Tóm lại, SCM vẫn được coi là công cụ cơ bản để kiểm soát chi phí, tuy nhiên cách xác định tiêu chuẩn, tính toán và giải thích các chênh lệch chi phí cần được thay đổi theo bản chất sự việc nhưng vẫn kế thừa nội dung từ SCM.

Phương pháp xác định chi phí biến đổi và xác định chi phí đầy đủ

Theo phương pháp xác định chi phí biến đổi (*Variable Costing - VC*) giá thành sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm chi phí sản xuất biến đổi (NVLTT, NCTT, và SXC biến đổi), chi phí cố định không được gán cho các đối tượng chịu chi phí. Việc loại trừ chi phí như vậy sẽ thích hợp cho mục tiêu ra quyết định về giá bán của nhà quản trị do chi phí cố định chiếm một tỷ lệ thấp trong tổng chi phí sản phẩm. Với các mục đích khác nhau, nếu sử dụng phương pháp chi phí biến đổi nhà quản trị sẽ tập trung vào việc bán sản phẩm để tạo ra doanh thu, không để tồn kho sản phẩm sản xuất. Kaplan (1990b) cho rằng phương pháp chi phí biến đổi phù hợp cho các quyết định ngắn hạn của nhà quản trị, vì hầu hết các quyết định như: ngừng sản xuất sản phẩm, quyết định mua hoặc tự sản xuất có liên quan đến hiệu suất của DN trong ngắn hạn. Hệ thống chi phí biến đổi không được sử dụng cho mục đích KTTC.

Trong khi đó giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí đầy đủ (*Absorption Costing - AC*) bao gồm chi phí trực tiếp và toàn bộ hoặc một phần CPSXC cố định tính cho một đơn vị sử dụng. Tỷ lệ phân bổ CPSXC được tính bằng tổng chi phí phát sinh trong một khoảng thời gian trên một mức mẫu số thích hợp (như giờ công lao động trực tiếp hoặc giờ máy...). Phương pháp chi phí đầy đủ đánh giá khả năng sinh lời dựa trên lãi gộp, khi đó nhà quản trị tập trung gia tăng sản xuất nhằm cắt giảm chi phí cố định tính cho một đơn vị sản phẩm từ đó hạ giá thành và tăng lợi nhuận. Vì vậy, chi phí sản xuất phát sinh trong một khoảng thời gian nhất định được tính vào giá vốn hàng bán và thành phẩm tồn kho. Chi phí ngoài sản xuất phải được tính trực tiếp vào kết quả kinh doanh xác định lãi, lỗ trong kỳ. Đối với mục đích KTTC, hệ thống chi phí đầy đủ được coi là phù hợp. Do đó không cần thiết phải phân bổ chi phí ngoài sản xuất cho sản phẩm.

Mặt khác, trong các quyết định về giá, việc không phân bổ tất cả các chi phí ngoài sản xuất cho các sản phẩm có thể sẽ phù hợp hơn. Tuy nhiên, điều đó sẽ làm tăng thêm một tỷ lệ phần trăm lợi nhuận cho mỗi sản phẩm. Arnold và Turley (1996) cho rằng việc tranh luận về phương pháp (VC hoặc AC) nào phù hợp hơn tùy thuộc vào mục đích của việc sử dụng chi phí sản phẩm trong quá trình ra quyết định. Tuy nhiên, đối với các quyết định về giá, hệ thống VC là phù hợp hơn so với hệ thống AC.

Như vậy, mỗi phương pháp lại có những thuận lợi riêng khi nhà quản trị sử dụng để ra quyết định, tuy nhiên do những hạn chế trong việc phân bổ CPSXC cố định, nên phương pháp chi phí đầy đủ chủ yếu phục vụ lập BCTC. Để khắc phục những nhược điểm này trong hoạt động quản trị một số phương pháp xác định chi phí mới cần được áp dụng.

2.3.4.2. Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành hiện đại

Ngày nay, khi công nghiệp phát triển, môi trường mà chi phí sản phẩm được thực hiện đã thay đổi đáng kể như: thay đổi về công nghệ thông tin, cấu trúc chi phí, môi trường sản xuất và cường độ cạnh tranh nên các phương pháp kế toán chi phí truyền thống dựa trên khối lượng đơn giản đã không còn phù hợp. Johnson và Kaplan (1987) nhấn mạnh rằng các công cụ KTQT truyền thống có thể phù hợp trong quá khứ, khi môi trường sản xuất công nghiệp đơn giản, sản phẩm thiếu tính đa dạng và phức tạp, hoạt động sản xuất tốn nhiều lao động và mức độ cạnh tranh thấp. Trong môi trường như vậy, chi phí đầu tư thấp và các chi phí chung được phân bổ căn cứ vào các tiêu thức như số giờ lao động, số giờ máy sản xuất có thể được chấp nhận để tính chi phí sản phẩm hợp lý chính xác và được sử dụng cho mục đích quản trị. Cùng quan điểm, Horngren và các cộng sự (2000) cho rằng việc sử dụng các phương pháp KTQTCP theo phương pháp truyền thống để phân bổ CPSXC dựa trên một cơ sở phân bổ cho tất cả các khoản CPSXC có đặc điểm tiêu hao khác nhau là không chính xác. Trên thực tế, các hệ thống này được phát triển trong một thời kỳ công nghệ ổn định, sự đa dạng của các sản phẩm bị hạn chế, và chi phí trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng chi phí. Mặt khác, Cooper và Kaplan (1988a) lập luận rằng các công ty sử dụng cơ sở phân bổ truyền thống trong môi trường có sự đa dạng sản phẩm và quy trình sản xuất phức tạp, trong đó hầu hết các hoạt động gây ra chi phí không phải là hoạt động liên quan đến khối lượng sản phẩm sản xuất. Trong trường hợp này nếu sử dụng các hệ thống phân bổ chi phí truyền thống, thông tin chi phí có thể bị bóp méo và không sử dụng được cho mục đích ra quyết định. Hơn nữa, Kaplan (1984b) cho rằng nhiều công ty vẫn sử dụng cùng một hệ thống kế toán đã được phát triển từ nhiều thập kỷ trước cho một môi trường cạnh tranh rất khác so với hiện tại. Do đó, những thách thức của môi trường cạnh tranh khuyến khích các nhà quản lý đánh giá lại chi phí truyền thống của họ và các kỹ thuật KTQT.

Drury và các nhà nghiên cứu đã phát triển một số kỹ thuật KTQTCP mới, tuy nhiên những đóng góp đáng chú ý nhất là các hệ thống dựa trên hoạt động, hoạt động dựa trên dự toán và quản lý dựa trên hoạt động (Abdel- Kader và Luther, 2003).

Những thay đổi như tăng cạnh tranh toàn cầu, giảm chi phí thông tin, tăng tính đa dạng sản phẩm và phát triển hệ thống thông tin tích hợp toàn DN đã khuyến khích nhiều tổ chức thực hiện các hệ thống xác định chi phí sản phẩm phức tạp hơn.

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing - ABC)

Theo phương pháp này, đối tượng chịu chi phí là quá trình hoạt động. Hoạt động sản xuất là một quá trình bao gồm nhiều giao dịch, nhiều công đoạn hay công việc được thực hiện để sản xuất sản phẩm. Khi các hoạt động xảy ra sẽ làm phát sinh chi phí. Chi phí phát sinh để thực hiện hoạt động nào sẽ được tập hợp trực tiếp cho hoạt động đó vì thế có thể tính giá thành sản phẩm dựa trên chi phí của các hoạt động tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm. Những chi phí của những hoạt động không liên quan đến việc tạo ra sản phẩm sẽ không được tính vào giá thành sản phẩm. Với việc chuyển

trọng tâm xác định đối tượng chịu chi từ sản phẩm sang hoạt động đã làm cho thông tin giá thành chính xác, khách quan hơn. Ngoài ra, thông tin chi phí về các hoạt động còn giúp nhà quản trị đánh giá khách quan việc sử dụng nguồn lực và tạo điều kiện áp dụng ABM (Activity Based Management).

Phương pháp ABC là mô hình xác định giá phí trên nguyên lý cơ bản là sản phẩm tiêu dùng các hoạt động, các hoạt động tiêu dùng nguồn lực. ABC xác định chi phí theo hoạt động rồi sau đó phân bổ chi phí cho các sản phẩm dựa trên mối quan hệ nhân quả.

Theo phương pháp ABC, chi phí sản phẩm không chỉ đơn thuần là chi phí trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm mà còn phải bao gồm cả chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng và QLDN... đồng thời phương pháp này tìm kiếm để xác định các mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra sản phẩm và tiêu thụ sản phẩm. Như vậy, theo các cách khác nhau sản phẩm nào tiêu tốn chi phí gián tiếp hơn sẽ được phân bổ chi phí nhiều hơn. Do đó, các tiêu thức phân bổ chi phí phản ánh chính xác hơn mức độ tiêu hao nguồn lực thực tế của từng sản phẩm.

Quá trình vận dụng phương pháp ABC được Kaplan và Cooper đề xuất qua hai giai đoạn sau:

Bước 1: Xác định chi phí cho các hoạt động

Phương pháp xác định chi phí truyền thống sẽ tập hợp chi phí theo các trung tâm rồi phân bổ chi phí đến các đối tượng chịu chi phí thì ABC tập hợp và xác định chi phí theo hoạt động. Như vậy, việc đầu tiên là cần thiết lập được các danh mục nhóm hoạt động chính, đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí. Theo Cooper, có bốn loại hoạt động tương ứng với bốn cấp bậc phát sinh chi phí như sau:

- Hoạt động ở cấp độ đơn vị sản phẩm: là những hoạt động gắn liền với việc sản xuất sản phẩm.
- Hoạt động ở cấp độ loạt sản phẩm: là những hoạt động gắn liền với việc sản xuất một loạt sản phẩm bao gồm chuẩn bị vận hành máy để sản xuất một loạt sản phẩm mới.
- Hoạt động ở cấp độ hỗ trợ sản phẩm và khách hàng: Đây là những hoạt động nhằm hỗ trợ đảm bảo cho sản phẩm được sản xuất. Hoạt động hỗ trợ khách hàng đảm bảo cho việc sản phẩm bán hàng đến từng khách hàng.
- Hoạt động ở cấp độ duy trì tổ chức: bao gồm những hoạt động hỗ trợ quản lý, phục vụ tại các dây truyền sản xuất, các đơn vị bộ phận trực thuộc và toàn DN.

Với 4 cấp độ hoạt động, ABC cho phép phân loại chi phí thành 4 cấp độ tương ứng với các cấp độ hoạt động. Đây chính là những cơ sở để xác định chi phí cho từng hoạt động. Sau khi lập xong danh mục hoạt động bước tiếp theo là xác định chi phí cho các hoạt động đó.

Bước 2: Xác định chi phí từ các hoạt động đến các sản phẩm

Để tính giá thành sản phẩm theo ABC, cần xác định các hoạt động tạo ra sản phẩm đó. Trong đó một hoạt động có thể tham gia vào sản xuất nhiều loại sản phẩm vì thế cần phân bổ chi phí của hoạt động đó cho các sản phẩm theo mức tiêu dùng hoạt động của sản phẩm. Mức độ tiêu dùng hoạt động thường được đo lường bằng tần

suất phát sinh giao dịch. Giá thành sản phẩm được xác định bằng cách tổng cộng chi phí của tất cả các hoạt động phân bổ cho sản phẩm. Có bao nhiêu hoạt động có bấy nhiêu tiêu thức phân bổ. Sự đa dạng của tiêu thức phân bổ sẽ làm cho ABC chính xác hơn nhưng cũng tốn kém hơn các phương pháp truyền thống.

Như vậy, với quy trình tập hợp và phân bổ chi phí gián tiếp qua hai giai đoạn đã tạo ra những lợi thế khi áp dụng ABC như:

- Linh hoạt trong việc sử dụng các tiêu chuẩn phân bổ chi phí cho sản phẩm nhằm cung cấp thông tin đa dạng về chi phí, giá thành.

- Phương pháp ABC đã chỉ ra toàn bộ chi phí của DN trong quá trình sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, giúp quản lý chi phí sản xuất sản phẩm, dịch vụ một cách hiệu quả.

Bên cạnh những ưu điểm thì ABC cũng có những nhược điểm cần phải được xem xét và lưu ý khi thực hiện.

- Để có được hệ thống ABC, DN phải tiêu tốn rất nhiều nguồn lực từ thiết kế, xây dựng đến khâu triển khai.

- Mất thời gian để thu thập, kiểm tra và nhập dữ liệu thông tin vào hệ thống do có sự liên quan đến nhiều hoạt động trong DN.

Thông tin của ABC dễ bị hiểu sai và do đó phải rất thận trọng khi sử dụng thông tin này để ra quyết định, các nhà quản trị phải cân nhắc mức độ thích đáng thực sự của thông tin tới việc ra quyết định này hay không.

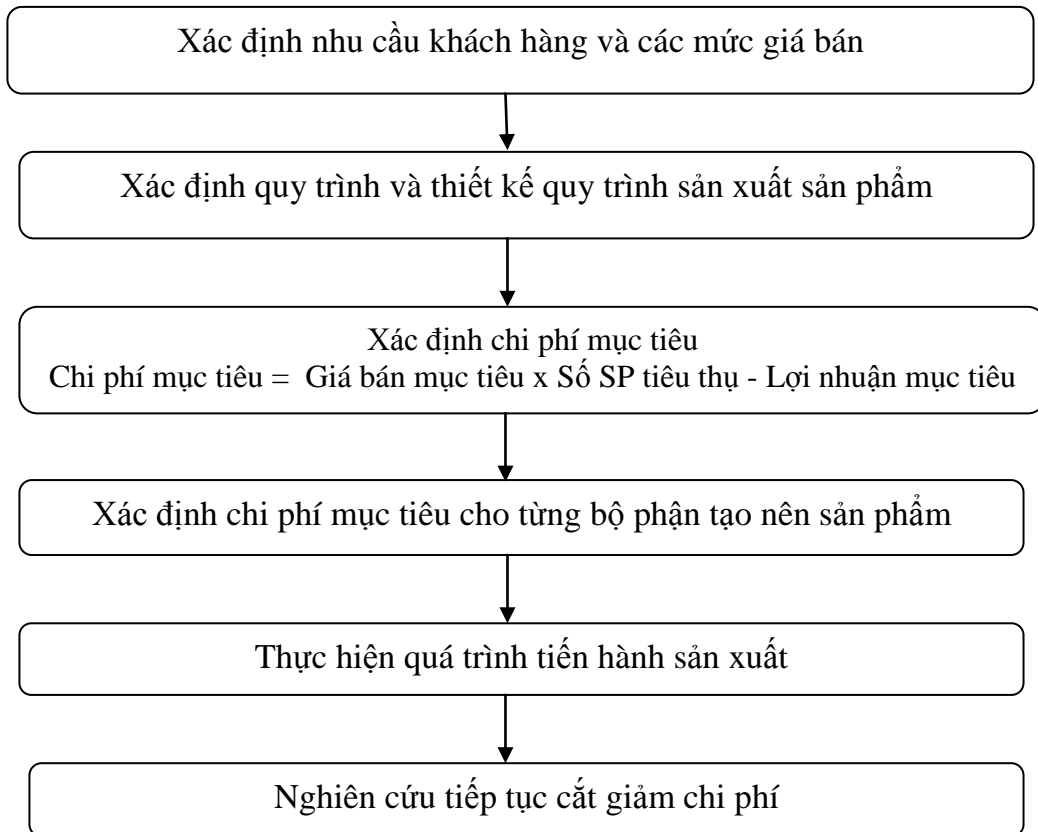
Phương pháp xác định chi phí mục tiêu - Target costing (TC)

Phương pháp Target costing (TC): là phương pháp xác định trước chi phí mục tiêu để cắt giảm chi phí thực tế nhằm đạt được lợi nhuận đã đặt ra. Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu họ phải tìm cách giảm chi phí đến mức mong muốn trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và cung ứng vật tư. Hay nói cách khác, TC được định nghĩa là một công cụ quản lý chi phí để cắt giảm chi phí tổng thể của một sản phẩm trên toàn bộ chu trình của nó, thông qua sự phối hợp của công đoạn: Thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và sản xuất. Hầu hết cơ hội cắt giảm chi phí đều nằm ở giai đoạn nghiên cứu, thiết kế, vì giai đoạn này có thể dễ dàng thay đổi chi phí thông qua việc điều chỉnh quy trình, thiết kế sản xuất. Khi sản phẩm đi vào sản xuất thì cơ hội điều chỉnh và cắt giảm chi phí không nhiều vì không dễ thay đổi toàn bộ cơ sở hạ tầng đã đầu tư.

Đã có nhiều nghiên cứu lý thuyết và ứng dụng về phương pháp chi phí mục tiêu (TC) trong các ngành sản xuất khác nhau nhưng các nghiên cứu đều khẳng định phương pháp chi phí mục tiêu là phương pháp phù hợp nhất cho quản trị chi phí trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế, triển khai sản phẩm. Theo Takao Tanaka (1993), phương pháp TC được thực hiện trong các giai đoạn kế hoạch và sản xuất sản phẩm nhằm đạt được mục tiêu chi phí và lợi nhuận kế hoạch trong chu kỳ sống của sản phẩm. Thực chất, đây là phương pháp lập kế hoạch lợi nhuận và quản trị chi phí áp dụng chủ yếu cho những sản phẩm có quy trình sản xuất riêng biệt. Mục tiêu của phương pháp này là tập trung vào lập kế hoạch chi phí sản xuất sản phẩm trong giai

đoạn nghiên cứu, thiết kế và triển khai hơn là nỗ lực để cắt giảm chi phí trong giai đoạn sản xuất. Vì thế phương pháp này bắt đầu bằng việc dự kiến chi phí tối đa cho một sản phẩm, sau đó triển khai thiết kế sản xuất sản phẩm mẫu dựa trên chi phí cho phép và mang về mức lợi nhuận cao nhất.

Các bước xác định chi phí mục tiêu theo sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.5: Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm

(Nguồn: Atkinson và cộng sự, 2001, tr374)

Từ sơ đồ trên ta thấy, chi phí mục tiêu là sự gắn kết trực tiếp giữ thị trường, với công ty và mục tiêu lợi nhuận. Quá trình được bắt đầu với việc nghiên cứu thị trường, xác định sản phẩm tiềm năng với những khách hàng tiềm năng, từ đó xây dựng một mức giá phù hợp cho một số lượng khách hàng nhất định. Như vậy, giá bán lúc này không phải phản ánh giá hiện tại mà là trong tương lai. Từ các thông tin về giá bán, lợi nhuận mục tiêu, DN có thể điều chỉnh để đưa ra một mức chi phí phù hợp cho quá trình thiết kế và sản xuất sản phẩm. Khi đó, chi phí mục tiêu là giao điểm giữa chi phí cho phép và chi phí ước tính hiện tại.

Về mặt thực tiễn, mô hình Target Costing phù hợp với môi trường sản xuất tiên tiến, hiện đại, tự động hóa cao, các DN sản xuất hàng loạt và sản xuất theo đơn đặt hàng.

Phương pháp xác định chi phí theo Kaizen costing (KC)

Phương pháp Kaizen costing (KC): là phương pháp giảm chi phí do Yashuhiro Monden phát triển trên cơ sở phương pháp quản trị Kaizen. Theo Kaizen liên tục hoàn

thiện là một chiến lược trọng tâm để thúc đẩy quá trình sản xuất đạt hiệu quả tối ưu trong môi trường cạnh tranh toàn cầu. Triết lý của Kaizen là tập trung vào cải tiến liên tục quá trình sản xuất, nhằm loại bỏ các chi phí không cần thiết để gia tăng giá trị cho DN. Đây là phương pháp được coi là triết lý của quản trị sản xuất.

Mục tiêu chính của KC là phải liên tục cắt giảm chi phí. Để làm được điều này, các nhà quản trị phải liên tục phân tích sự thay đổi chi phí thực tế với các quy trình sản xuất để cắt giảm tối đa chi phí về NVL, về nhân công. Với mục tiêu luôn luôn cải tiến, luôn luôn thay đổi với các mục tiêu được chia nhỏ như cải tiến năng suất lao động, cắt giảm hao hụt NVL...

Phương pháp Kaizen cũng giống như phương pháp chi phí mục tiêu là cắt giảm chi phí nhưng việc cắt giảm này được Kaizen tập trung vào giai đoạn sản xuất. Với mục tiêu cắt giảm chi phí từng bước nhỏ để đảm bảo mục tiêu chi phí thực tế thấp hơn chi phí đã định trước.

Phương pháp chi phí Kaizen được nghiên cứu đầy đủ và áp dụng rộng rãi từ sau năm 1986 mặc dù đã xuất hiện ở Nhật từ 1950. Do sản phẩm được sản xuất hàng loạt với quy mô lớn, lặp đi lặp lại thì cải thiện quy trình, nâng cao hiệu suất và cắt giảm chi phí ở mọi giai đoạn trong quá trình sản xuất luôn là mục tiêu cốt lõi của quản trị. Vì thế, phương pháp này thường áp dụng trong những DN sản xuất hàng loạt, khối lượng lớn. Phương pháp Kaizen Costing kết hợp với phương pháp chi phí mục tiêu sẽ đạt hiệu quả cao trong kiểm soát chi phí, đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu lợi nhuận đã xây dựng ở thời điểm đầu kỳ.

2.3.5. Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động là một nội dung quan trọng trong KTQTC, cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để hỗ trợ cho việc đạt được các mục tiêu về chi phí, giá thành của tổ chức. Để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất cần phân tích chênh lệch chi phí và phân tích các biến động chi phí...

2.3.5.1. Tổ chức phân tích chênh lệch chi phí

Phân tích chênh lệch là một công cụ kiểm soát đã và đang được sử dụng rộng rãi. Phân tích chênh lệch chi phí là quá trình so sánh chi phí mong muốn với mức thực hiện để tính toán chênh lệch. Các nhà quản trị DN nghiên cứu các chênh lệch (đặc biệt là các chênh lệch bất lợi) để biết được tại sao các mong đợi không được đáp ứng và nên thực hiện hành động ra sao từ các chênh lệch đã được phân tích, nhận diện.

Phương pháp phổ biến để tính chênh lệch là phương pháp so sánh: Có thể sử dụng phương pháp so sánh tuyệt đối để thấy chênh lệch chi phí thực tế so với dự toán, sự biến động này có thể là bất lợi nếu chi phí thực tế cao hơn dự toán và ngược lại, chi phí phát sinh thực tế có thể thấp hơn so với chi phí dự toán.

So sánh chi phí thực tế kỳ này với chi phí thực tế kỳ trước: Để thấy được mức tăng giảm chi phí thực tế, nguyên nhân của tăng giảm chi phí và cách khắc phục.

2.3.5.2. Phân tích biến động của từng loại chi phí

Mọi sự biến động của các khoản mục phí đầu vào bị tác động bởi nhiều nhân tố ảnh hưởng khác nhau, trong đó có hai nhân tố chi phối phần lớn sự biến động là nhân tố lượng và nhân tố giá.

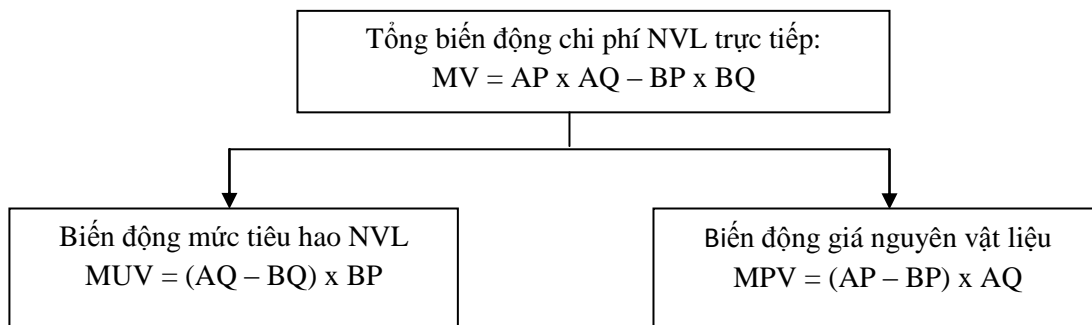
Chênh lệch giá gồm: Chênh lệch giá NVL, giá nhân công và CPSXC biến đổi.

Chênh lệch lượng gồm: chênh lệch số lượng NVL, hiệu quả lao động và hiệu quả CPSXC.

Căn cứ vào mức biến động chi phí, KTQT có thể xác định được nguyên nhân gây nên biến động từ đó đưa ra giải pháp khắc phục nhằm kiểm soát tốt hơn chi phí.

Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Biến động CPNVLT là chênh lệch giữa CPNVLT thực tế phát sinh với CPNVLT dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động CPNVLT được tách thành biến động mức tiêu hao NVL và biến động giá NVL.



Sơ đồ 2.6: Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

(Nguồn: Nguyễn Ngọc Quang, 2010, tr169)

Trong đó:

MV - Material Variance: Tổng mức biến động CPNVLT.

MUV – Material Usage Variance: Biến động mức tiêu hao lượng NVL.

MPV – Material Price Variance: Biến động giá NVL.

AP - Actual Price: Đơn giá thực tế của NVL.

BP – Budgeted Price: Đơn giá dự toán vật liệu.

AQ – Actual Quantity: Khối lượng vật liệu sử dụng thực tế.

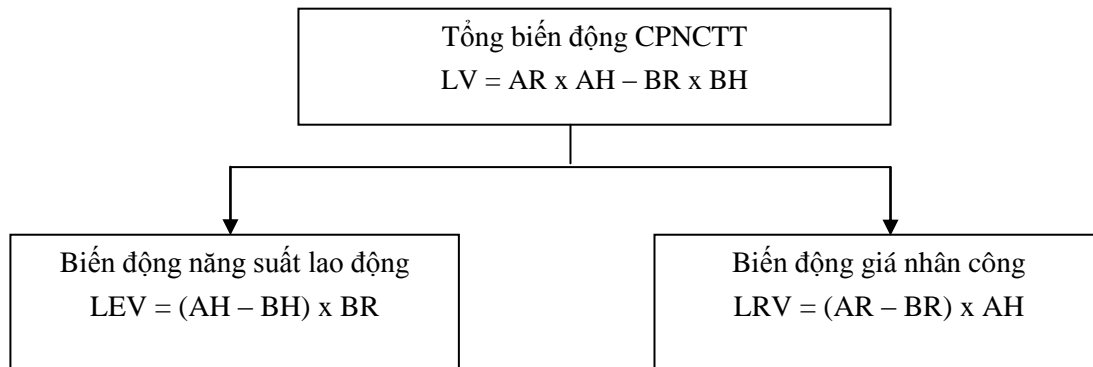
BQ – Budgeted Quantity: Khối lượng vật liệu định mức tính cho khối lượng sản xuất thực tế.

Biến động mức tiêu hao NVL là chênh lệch giữa thực tế và dự toán mức tiêu hao NVL cho khối lượng sản xuất thực tế, tính theo đơn giá dự toán vật liệu. Nếu có biến động tăng lên có nghĩa là thực tế đã sử dụng quá nhiều NVLTT. Nguyên nhân có thể do chất lượng NVL không đảm bảo, máy móc thiết bị hoạt động không tốt hoặc do không kiểm soát tốt quá trình sản xuất và ngược lại.

Biến động giá NVL là chênh lệch giữa giá thực tế và giá dự toán NVL, tính cho khối lượng vật liệu thực tế sử dụng. Nếu biến động này dương thể hiện giá NVL thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng CPNVLT. Nguyên nhân có thể là do giá vật liệu trên thị trường tăng, chất lượng NVL tăng hoặc do cung ứng chưa hợp lý.

Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Biến động CPNCTT là chênh lệch giữa CPNCTT thực tế phát sinh với CPNCTT dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động CPNCTT được tách thành biến động năng suất lao động và biến động giá nhân công theo sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.7: Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

(Nguồn: Nguyễn Ngọc Quang, 2010, tr170)

Trong đó:

LV – Labour Variance: Tổng mức biến động CPNCTT.

LEV – Labour Efficiency Variance: Biến động năng suất lao động.

LRV – Labour Rate Variance: Biến động giá nhân công.

AR – Actual Rate: Đơn giá nhân công thực tế.

BR – Budgeted Rate: Đơn giá nhân công dự toán.

AH – Actual Hours: Số giờ công lao động thực tế.

BH – Budgeted Hours: Số giờ công lao động theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế.

Biến động năng suất lao động là chênh lệch giữa số giờ lao động thực tế và số giờ lao động dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế, tính theo đơn giá nhân công dự toán. Biến động năng suất lao động thể hiện năng suất của thời gian lao động. Nếu biến động này tăng thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng nhiều hơn so với dự toán, làm tăng CPNCTT và ngược lại. Nguyên nhân của sự chênh lệch này có thể do trình độ nhân công, hoạt động của thiết bị sản xuất, hoặc việc giám sát, quản lý.

Biến động giá nhân công là chênh lệch giữa giá thực tế và giá dự toán nhân công, tính cho số giờ lao động thực tế sử dụng. Nếu biến động giá này dương thể hiện giá nhân công thực tế cao hơn so với dự toán làm tăng CPNCTT và ngược lại. Nguyên

nhân của chênh lệch có thể là do tay nghề công nhân, thay đổi đơn giá tiền công, thay đổi thời gian làm việc, làm thêm giờ...

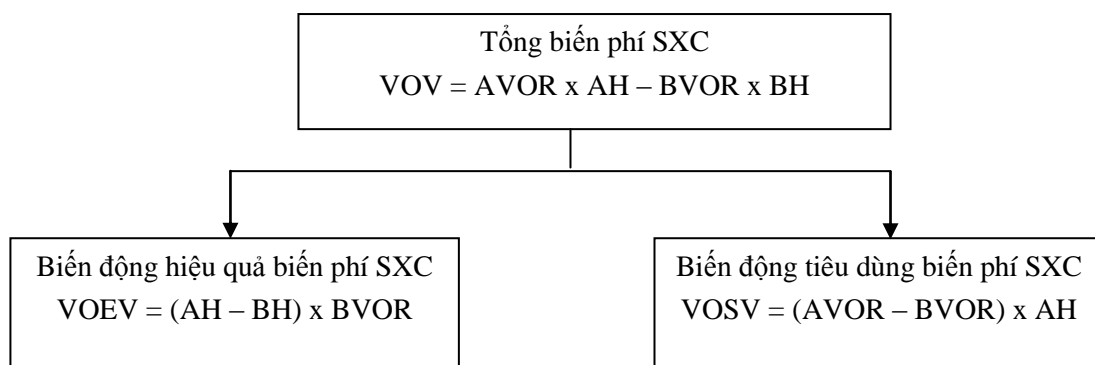
Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

Phân tích biến động CPSXC cũng rất quan trọng vì khoản chi phí này chiếm tỷ trọng lớn trong chi phí sản xuất và đặt ra yêu cầu cần được quản lý tốt.

Biến động CPSXC là chênh lệch giữa CPSXC thực tế và CPSXC đã phân bổ cho các sản phẩm theo tỷ lệ ước tính đầu kỳ và được phân tích tách biệt giữa biến phí và định phí SXC. Khi phân tích biến động CPSXC cần phân biệt giữa số giờ máy (số giờ lao động) dự toán (BH_0) trong kỳ đã xác định tỷ lệ phân bổ CPSXC ước tính với số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế (AH) và số giờ máy hoặc số giờ lao động theo định mức cần thiết để sản xuất khối lượng thực tế (BH).

*** Phân tích biến động biến phí SXC**

Biến động biến phí SXC là chênh lệch giữa biến phí SXC thực tế và biến phí SXC theo dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động biến phí SXC được tách thành biến động hiệu năng và biến động tiêu dùng biến phí SXC. Biến động hiệu năng biến phí SXC thực chất không phải là đánh giá về hiệu năng sử dụng biến phí SXC mà đánh giá hiệu năng sử dụng cơ sở phân bổ biến phí SXC. Biến động hiệu năng biến phí SXC là chênh lệch về biến phí SXC tính theo tỷ lệ phân bổ ước tính giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cần thiết để sản xuất khối lượng thực tế. Biến động tiêu dùng biến phí SXC là chênh lệch về biến phí SXC tính cho số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế giữa tỷ lệ phân bổ thực tế và tỷ lệ phân bổ ước tính. Nếu biến động tiêu dùng dương thể hiện mức độ lãng phí trong sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất và ngược lại.



Sơ đồ 2.8: Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

(Nguồn: Nguyễn Ngọc Quang, 2010, tr171)

Trong đó:

VOV - Variable Overhead Variance: Tổng mức biến động biến phí SXC.

VOEV - Variable Overhead Efficiency Variance: Biến động hiệu quả biến phí SXC.

VOSV - Variable Overhead Spending Variance: Biến động tiêu dùng biến phí SXC.

AVOR - Actual Variable Overhead Rate: Tỷ lệ phân bổ biến phí SXC thực tế.

BVOR - Budgeted Variable Overhead Rate: Tỷ lệ phân bổ biến phí SXC dự toán.

AH - Actual Hours: Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế.

BH - Budgeted Hours: Số giờ máy (số giờ lao động) dự toán theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế.

* Phân tích biến động định phí sản xuất chung

Trong DN áp dụng hệ thống hạch toán chi phí biến đổi (chi phí trực tiếp), biến động định phí SXC là chênh lệch giữa định phí sản xuất thực tế phát sinh và định phí dự toán. Nếu biến động dương thể hiện định phí SXC thực tế cao hơn so với dự toán và ngược lại. Nguyên nhân của chênh lệch có thể do giá của các khoản mục chi phí trong định phí SXC, hoặc mức độ sử dụng các dịch vụ sản xuất thay đổi.

2.3.6. Tổ chức sử dụng thông tin KTQTCP, giá thành trong việc ra quyết định

Ra quyết định là một chức năng quan trọng và xuyên suốt các khâu của quản trị DN. Ở đó nhà quản trị sẽ lựa chọn phương án có lợi và hiệu quả nhất từ các phương án khác nhau. Để lựa chọn phương án, các nhà quản trị rất cần các thông tin thích hợp do kế toán và các bộ phận khác trong DN cung cấp. Những thông tin này phải đạt 2 tiêu chuẩn cơ bản: liên quan trực tiếp đến chi phí, thu nhập của phương án kinh doanh; và phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

Các quyết định cơ bản của nhà quản trị liên quan tới thông tin do KTQTCP, giá thành cung cấp bao gồm:

2.3.6.1. Quyết định giá bán và cơ cấu mặt hàng

Quyết định giá bán sản phẩm cần dựa trên những nguyên tắc sau:

- Giá bán sản phẩm phải bù đắp được tất cả các khoản chi phí trong sản xuất, tiêu thụ và mang lại mức lợi nhuận hợp lý cho nhà đầu tư. Đây là nguyên tắc cơ bản trong tất cả mọi quyết định định giá.

- Nguyên tắc định giá bán các sản phẩm thường thực hiện theo phương trình sau:

Giá bán sản phẩm = Chi phí nền sản phẩm + Chi phí phụ thêm

Chi phí nền và chi phí phụ thêm phụ thuộc vào từng phương pháp định giá cụ thể sau:

* Định giá bán trên cơ sở chi phí trực tiếp (giá thành biến phí). Theo phương pháp này, chi phí nền (chi phí cơ bản) bao gồm toàn bộ biến phí sản phẩm: CPNVLT, CPNCTT, biến phí SXC, biến phí bán hàng, biến phí QLDN.

Chi phí phụ thêm là phần để bù đắp định phí: Định phí sản xuất, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp và hình thành lợi nhuận theo mong muốn của nhà quản trị DN. Chi phí phụ thêm được xác định theo một tỷ lệ phần trăm của chi phí nền.

Chi phí phụ thêm = Chi phí nền x Tỷ lệ % tăng thêm so với chi phí nền

$$\text{Tỷ lệ \% tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{\text{Mức hoàn vốn đầu tư mong muốn} + \text{Định phí}}{\text{Sản lượng sản phẩm} \times \text{Biến phí đơn vị}} \times 100 \quad (2.8)$$

$$\text{Tỉ lệ \% tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{(\text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn}) + \text{Định phí}}{\text{Sản lượng sản phẩm} \times \text{Biến phí đơn vị}} \times 100 \quad (2.9)$$

* Định giá bán trên cơ sở chi phí toàn bộ (giá thành sản xuất). Theo phương pháp này chi phí nền bao gồm toàn bộ chi phí để sản xuất sản phẩm: CPNVLT, CPNCTT, CPSXC. Chi phí phụ thêm là phần bù đắp chi phí bán hàng, chi phí QLDN và phần dôi ra để hình thành lợi nhuận theo mong muốn của các nhà quản trị.

Chi phí phụ thêm được xác định theo một tỷ lệ phần trăm của chi phí nền.

Chi phí phụ thêm = Chi phí nền x Tỷ lệ % tăng thêm so với chi phí nền

$$\text{Tỉ lệ \% tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{\text{Mức hoàn vốn đầu tư mong muốn} + \text{CPBH và CPQLDN}}{\text{Sản lượng sản phẩm} \times \text{Chi phí SX đơn vị}} \times 100 \quad (2.10)$$

$$\text{Tỉ lệ \% tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{(\text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn}) + \text{CPBH và CPQLDN}}{\text{Sản lượng sản phẩm} \times \text{Chi phí SX đơn vị}} \times 100 \quad (2.11)$$

2.3.6.2. Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng

DN có thể chấp nhận đơn hàng khi đơn giá bằng hoặc cao hơn đơn giá thông thường, hoặc trong trường hợp đơn hàng đó vẫn trong phạm vi năng lực sản xuất của DN thì dựa vào chi phí biến đổi dự toán của đơn hàng để quyết định (vì đơn hàng đó không phải chịu chi phí cố định). Một đơn đặt hàng mang lại lợi nhuận thì DN sẽ chấp nhận đơn hàng đó. Để xác định được lợi nhuận của đơn đặt hàng cần dựa trên các thông tin về chi phí biến đổi để thực hiện đơn hàng như CPVLT, CPNCTT... chi phí cơ hội (lợi nhuận bị mất đi nếu bỏ các đơn hàng khác và nhận đơn hàng này). Nếu tất cả các chi phí liên quan đến đơn hàng nhỏ hơn doanh thu thì chấp nhận đơn hàng và ngược lại.

2.3.6.3 Quyết định tiếp tục sản xuất sản phẩm hay bán ngay

Đối với một số DN sản xuất, sản phẩm có thể trải qua nhiều công đoạn chế biến dưới dạng các bán thành phẩm và có thể tiêu thụ ngay. Tại mỗi bước chế biến nhà quản trị luôn phải đối mặt với quyết định bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục hoàn thiện sản phẩm. Trong trường hợp này để đưa ra quyết định, các nhà quản trị cần xem xét những thông tin sau: Khả năng chế biến tiếp của DN; Khả năng tiêu thụ sản phẩm sau chế biến; Lợi nhuận thu được từ việc chế biến tiếp; Ảnh hưởng của chất lượng sản phẩm tới uy tín của DN; Khả năng bán hàng của DN khi kết thúc sản phẩm ở giai đoạn cuối cùng.

Nguyên tắc chung đi đến quyết định là phương án nào làm tổng lợi nhuận của toàn DN tăng lên thì chọn.

2.3.6.4. Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài

Các quyết định tự sản xuất, thuê ngoài gia công hay mua ngoài là quyết định có ảnh hưởng lớn đến cấu trúc chi phí của DN. Các nhà quản lý luôn cố gắng cắt giảm chi phí và tăng khả năng cạnh tranh của sản phẩm, họ thường phải cân nhắc nên tự sản xuất một số NVL, bộ phận của sản phẩm hay ký kết hợp đồng với các DN khác để họ cung cấp các

NVL, bộ phận đó cho DN. Với nguyên tắc chung là nếu chi phí sản xuất các nguyên liệu hay chi tiết đó lớn hơn chi phí mua ngoài thì nên mua và ngược lại. Để đưa ra quyết định về việc tự sản xuất hay mua ngoài các chi tiết sản phẩm các nhà quản trị cần xem xét những thông tin sau:

- Lợi nhuận của từng phương án mang về.
- Khả năng tự sản xuất chi tiết của DN trong tương lai.
- Khả năng tìm kiếm chi tiết tương tự trên thị trường trong ngắn hạn và dài hạn cũng như ảnh hưởng của chi tiết mua ngoài tới chất lượng sản phẩm.
- Khả năng phụ thuộc của DN vào nhà cung cấp bên ngoài.

2.3.6.5. *Quyết định sản xuất trong điều kiện nguồn lực bị hạn chế*

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh, mong muốn của DN đối với sản lượng sản xuất cũng như lợi nhuận tạo ra là vô hạn nhưng nguồn lực của DN là hữu hạn. Chính vì vậy các nhà quản trị DN luôn phải ra quyết định trong điều kiện nguồn lực sản xuất kinh doanh của DN bị hạn chế. Để đưa ra quyết định sản xuất trong điều kiện nguồn lực bị hạn chế các nhà quản trị cần xem xét những thông tin sau:

- Nguồn lực nào DN đang bị hạn chế.
- Phương án nào có lợi ích thu được từ một đơn vị nguồn lực bỏ ra lớn nhất sẽ được ưu tiên lựa chọn.
- Nếu DN bị giới hạn bởi nhiều nguồn lực thì phương án nào tốn ít chi phí nhất trên cùng một đơn vị lợi ích sẽ được lựa chọn.

Như vậy, tất cả các tình huống như trên khi vận dụng vào các DN may sẽ là thông tin hữu ích của KTQTCP, vì ngành sản xuất may mặc là một ngành đa dạng trong các phương thức sản xuất như sản xuất gia công, sản xuất hàng FOB, ODM... Vì vậy các DN may mặc có thể lựa chọn các quyết định cho quản trị như việc mua ngoài NVL hay tự sản xuất, có thể bán bán thành phẩm hay bán thành phẩm cuối cùng...

2.3.6.6. *Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận (CVP)*

Phân tích CVP là một biện pháp hữu ích giúp các nhà quản trị DN hiểu được mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận. Phân tích CVP tập trung vào giải thích lợi nhuận của DN bị ảnh hưởng bởi các yếu tố: Giá bán, doanh số bán hàng, chi phí biến đổi thực tế trên một đơn vị, tổng chi phí cố định thực tế, cơ cấu các sản phẩm, dịch vụ được bán như thế nào. Từ đó, các nhà quản trị sẽ lựa chọn các quyết định về sản lượng sản phẩm cần sản xuất và tiêu thụ, lựa chọn dây chuyền sản xuất, định giá bán sản phẩm, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực hiện có....

Mô hình phân tích CVP truyền thống được xác định bằng phương trình:

$$Pr(x) = px - (bx + a) = (p - b)x - a \quad (2.12)$$

Trong đó $Pr(x)$: là lợi nhuận; p : giá bán đơn vị; x : sản lượng tiêu thụ; b : chi phí biến đổi đơn vị; a : chi phí cố định.

Mô hình CVP truyền thống được ứng dụng chủ yếu để xác định điểm hòa vốn trong DN chỉ sản xuất một loại sản phẩm. Trong khi đó, hầu hết DN đều sản xuất nhiều loại sản phẩm. Nên cần phải mở rộng mô hình phân tích CVP truyền thống với

sự bổ sung của nhiều loại sản phẩm. Tuy nhiên, để đảm bảo chính xác, mô hình phân tích CVP mở rộng cần tuân thủ giả định kết cấu sản phẩm tiêu thụ không thay đổi.

Thông qua mô hình phân tích CVP nhà quản trị có thể lựa chọn được phương án kinh doanh tối ưu thông qua việc thay đổi các biến số trong mô hình. Khi áp dụng mô hình phân tích CVP truyền thống hay CVP mở rộng đều phải tuân thủ các giả định: (1) giá bán không đổi, (2) phương trình lợi nhuận là một đường tuyến tính, (3) kết cấu của SPSX, tiêu thụ không đổi, (4) sản lượng sản xuất bằng với sản lượng tiêu thụ. Trên thực tế, những giả định này thường bị vi phạm do hầu hết DN sản xuất nhiều loại sản phẩm. Khi sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm thì tăng doanh thu của sản phẩm này sẽ là ảnh hưởng đến doanh thu của sản phẩm khác. Cho đến nay đã có nhiều nghiên cứu cải tiến mô hình CVP. Tác giả Guidry và các cộng sự (1998), R. Kee (2007) đề xuất bổ sung vào mô hình là chi phí vốn. Trong mô hình phân tích CVP truyền thống, các biến số không bao gồm chi phí vốn. Khi bổ sung chi phí vốn, phương trình xác định điểm hòa vốn trong mô hình phân tích CVP là: $Pr(x) = bx + a + (kq \cdot x \cdot \Delta TA)$ (2.13)

Trong đó kq là CP vốn, ΔTA là tổng tài sản cần huy động khi ra quyết định.

Mô hình phân tích CVP mở rộng với biến chi phí vốn đã giúp nhà quản trị đo lường được khả năng sinh lời, mức thay đổi lợi nhuận của từng loại sản phẩm đồng thời giúp lựa chọn phương án đầu tư hiệu quả, lựa chọn cấu trúc chi phí cũng như ước tính ảnh hưởng của việc cải thiện quy trình đến khả năng sinh lời của sản phẩm. Tuy nhiên, mô hình mở rộng này tính toán phức tạp hơn và thực hiện tốn kém hơn so với mô hình CVP truyền thống.

2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí, giá thành trong doanh nghiệp

2.4.1 Một số lý thuyết nền tảng

Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT hay KTQTC trong các loại hình DN khác nhau, để có cơ sở cho các lập luận, các giả thuyết cũng như các biến của mô hình nghiên cứu, một số lý thuyết tiêu biểu được đề cập trong các nghiên cứu trước đây như: lý thuyết ngẫu nhiên (Contingent theory); lý thuyết đại diện (Agency theory); lý thuyết về mối quan hệ lợi ích – chi phí (Cost and benefit theory), và lý thuyết về tâm lý học xã hội của các tổ chức (Social psychology of organization theory)... Việc áp dụng các lý thuyết khác nhau trong nghiên cứu KTQTC cho phép các nhà nghiên cứu hiểu KTQTC từ những quan điểm khác nhau, gắn với từng bối cảnh nghiên cứu cụ thể.

Để phục vụ cho việc xem xét đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTC, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, tác giả chọn ra một số lý thuyết làm nền tảng cho nghiên cứu của đề tài bao gồm: lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết đại diện và lý thuyết về mối quan hệ lợi ích – chi phí.

Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingent theory)

Khi áp dụng các lý thuyết trong khoa học kế toán, lý thuyết ngẫu nhiên là một cách tiếp cận để nghiên cứu hành vi tổ chức trong đó giải thích được đưa ra về các yếu tố ngẫu nhiên như công nghệ, văn hóa và môi trường bên ngoài ảnh hưởng đến thiết kế và chức năng của các tổ chức. Giả định cơ bản của lý thuyết ngẫu nhiên là không thể có một khuôn mẫu chung áp dụng cho tất cả các tổ chức. Hơn nữa, hiệu quả hoạt động của tổ chức phụ thuộc vào sự phù hợp với công nghệ, môi trường, quy mô của tổ chức, các tính năng của cơ cấu tổ chức có tính riêng biệt và hệ thống thông tin của nó (Jesmin Islam & Hui Hu, 2012).

Lý thuyết này được nhiều nhà nghiên cứu lựa chọn để xem xét các nhân tố tác động đến vận dụng và triển khai các kỹ thuật KTQT vào DN (Waterhouse & Tiessen, 1978; Otley, 1980; Nicolaou, 2000; Gerdin & Greve, 2004). Lý thuyết ngẫu nhiên cho rằng hệ thống kế toán trong một đơn vị được tổ chức phụ thuộc vào bản chất của môi trường kinh doanh, công nghệ sử dụng, quy mô, cơ cấu tổ chức, chiến lược và văn hóa của đơn vị đó.

Áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên vào nghiên cứu vận dụng KTQTCP trong DN may

Theo Otley (1980), Waterhouse và Tiessen (1983) các yếu tố ngẫu nhiên tác động đến tổ chức của DN, đồng thời tác động đến lựa chọn áp dụng các kỹ thuật KTQT hay KTQTCP. Các biến như môi trường bên ngoài, công nghệ, cơ cấu tổ chức và quy mô đã được nghiên cứu bởi các nhà nghiên cứu KTQT trong hơn 25 năm. Trong đó công nghệ là một biến ảnh hưởng lớn đến nghiên cứu KTQT. Những thay đổi về công nghệ được sử dụng bởi các tổ chức thường dẫn đến những thay đổi trong các yêu cầu về KTQTCP. Mối quan hệ giữa công nghệ sản xuất của DN cũng như môi trường hoạt động có ảnh hưởng quan trọng đến cấu trúc tổ chức của DN. Nếu DN hoạt động trong môi trường kinh doanh không ổn định hay áp dụng công nghệ đòi hỏi thay đổi liên tục thì thông tin chủ yếu là nội bộ và ngược lại, nếu môi trường hoạt động ổn định hoặc công nghệ ít thay đổi thì thông tin là hướng ra bên ngoài.

Vào đầu những năm 1970, lý thuyết ngẫu nhiên về KTQT đã xuất hiện từ nghiên cứu hành vi và tổ chức, nhưng sự xuất hiện của nó độc lập với sự phát triển trong lĩnh vực nghiên cứu định lượng. Cách tiếp cận lý thuyết ngẫu nhiên vận dụng trong KTQT nhằm xác định và tổ chức một hệ thống kế toán phù hợp với các bộ phận khác nhau trong DN cũng như phù hợp với môi trường bên ngoài (Ahmad, 2012). Lý thuyết này được rất nhiều nhà nghiên cứu lựa chọn để nghiên cứu các nhân tố tác động đến vận dụng và triển khai các kỹ thuật KTQT hay KTQTCP vào DN (Gordon và Miller, 1976; Hayes, 1977; Waterhouse và Tiessen, 1978; Otley, 1980; Nicolaou, 2000; Gerdin và Greve, 2004).

Lý thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu KTQTCP, giá thành trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của DN. Điều này cho thấy không thể xây dựng một mô hình KTQTCP khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các DN mà việc vận dụng KTQTCP vào DN phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô DN, trình độ công nghệ sản xuất và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn, thích hợp với môi trường bên trong và bên ngoài mà DN đó đang hoạt động.

Lý thuyết đại diện (Agency theory)

Lý thuyết đại diện là một trong những mô hình lý thuyết quan trọng trong kế toán. Theo Jensen và Mec-kling (1976) mối quan hệ đại diện (hay quan hệ ủy thác) là quan hệ hợp đồng mà theo đó các cổ đông (những người chủ - principals), bổ nhiệm, chỉ định người khác, người quản lý công ty (người đại diện -agents), để thực hiện việc quản lý công ty cho họ mà trong đó bao gồm cả việc trao thẩm quyền để ra quyết định định đoạt tài sản của công ty. Lý thuyết đại diện cho rằng, khi cả cổ đông và người quản lý đều muốn tối đa hóa lợi ích thì người quản lý DN sẽ không hành động vì lợi ích cao nhất của cổ đông. Mối quan hệ đại diện còn thể hiện trong mối quan hệ giữa nhà quản lý cấp cao với nhà quản lý các cấp thấp hơn trong hệ thống phân quyền, giữa nhà quản lý với người trực tiếp sử dụng các nguồn lực của tổ chức.

Lý thuyết đại diện cho rằng xung đột sẽ phát sinh khi có thông tin không đầy đủ và bất cân xứng giữa cổ đông và đại diện trong công ty. Xung đột được giảm thiểu bằng cách sử dụng các cơ chế thích hợp để có thể hạn chế sự phân hóa lợi ích giữa cổ đông và người quản lý công ty. Như việc tạo ra cơ chế đãi ngộ thích hợp cho các nhà quản trị, và thiết lập cơ chế giám sát hiệu quả để hạn chế những hành vi không bình thường, tư lợi của người quản lý công ty.

Áp dụng lý thuyết đại diện vào nghiên cứu vận dụng KTQTCP trong DN

Lý thuyết đại diện giải thích vì sao phải áp dụng KTQTCP trong DN, và KTQTCP cần cung cấp những thông tin gì để đảm bảo lợi ích cho các nhà đầu tư và các cổ đông. Ngoài ra, 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 nhà quản trị, phù hợp với hệ thống phân quyền trong các DN.

Theo Healy và Palepu (2001) hợp đồng giữa nhà quản trị với nhà đầu tư, thỏa thuận thù lao và tiền thưởng của nhà quản trị, giải pháp dung hòa lợi ích giữa nhà quản trị DN với lợi ích của nhà đầu tư bên ngoài thường dẫn tới yêu cầu sử dụng thông tin được cung cấp bởi KTQTCP như: dự toán chi phí, thông tin kiểm soát chi phí, phân bổ các nguồn lực... để đánh giá sự tuân thủ những cam kết trong hợp đồng và đánh giá nhà quản trị DN có quản lý tốt các nguồn lực của công ty hay không.

Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí (Cost and benefit theory)

Lý thuyết về lợi ích chi phí được sử dụng rộng rãi không chỉ ở kinh tế vĩ mô khi nghiên cứu các chính sách điều hành đầu tư công tác động đến nền kinh tế, mà còn ứng dụng vào kinh tế vi mô khi nghiên cứu tác động trong môi trường của một DN (Sanford & Oliver, 1986). Mục tiêu của lý thuyết quan hệ lợi ích - chi phí là cung cấp một quy trình nhất quán để đánh giá các quyết định khi tính đến hậu quả của chúng. Bản chất của lý thuyết này là nghiên cứu hành vi ra quyết định dựa trên các lợi ích mang lại trừ đi những chi phí có liên quan, nếu lợi ích vượt xa các chi phí bỏ ra thì phương án đó sẽ được lựa chọn (Stuart, 2010).

Áp dụng lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí vào nghiên cứu vận dụng KTQTCP trong DN

Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí tác động đến việc vận dụng KTQTCP như: mức chi phí đầu tư cho việc áp dụng KTQTCP hiện đại và lợi ích do việc áp dụng mang lại. Với DN có quy mô siêu nhỏ, nhu cầu thông tin quản trị đơn giản thì việc đầu tư một bộ máy KTQTCP công kênh với hàng loạt các công cụ kỹ thuật KTQTCP phức tạp sẽ không phù hợp do lợi ích mang lại từ việc vận dụng KTQTCP không tương xứng với chi phí bỏ ra. Ngược lại đối với một DN có quy mô vừa và lớn, công nghệ sản xuất hiện đại, sản phẩm đa dạng... cần các thông tin phức tạp hơn để ra quyết định thì việc đầu tư một khoản chi phí tương thích cho hệ thống KTQTCP ở trình độ cao là điều chấp nhận được.

2.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN

Như đã hệ thống hóa ở Chương 1, các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại được nghiên cứu và áp dụng tại các DN trong nước và nước ngoài; trên cơ sở tổng thuật các công trình nghiên cứu về KTQTCP, giá thành thời gian gần đây, có thể tổng hợp một số nhân tố cơ bản có tác động đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại như sau:

Bảng 2.1: Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại

STT	Nhân tố ảnh hưởng	Tác giả nghiên cứu
1	Quy mô	Innes and Mitchell (1995); Bjornenak (1997); Krumwiede(1998); Cooper& Kaplan (1998); Clarke et al. (1999); Chen et al (2001); Brown et al (2004); Baird et al (2004); Chongruksut & Books (2005); Ruhanita Maelah (2007); AL-Omiri & Drury (2007); Fawzi (2008); Aldukhil, Y (2012); Joseph Cripus. N. Karanja (2013); Gebril Elagili (2015); Trần Tú Uyên (2017)
2	Sự ủng hộ của người đứng đầu DN	Innes and Mitchell (1995); Brown et al (2004); Chongruksut anh Books (2005); Liu (2007); Aldukhil, Y (2012); Gebril Elagili (2015)
3	Sự đổi mới (Công nghệ, sản phẩm, chiến lược...)	Haldma & Kertu (2002); Baird et al (2004); AL-Omiri & Drury (2007); Gebril Elagili (2015).
4	Hỗ trợ của nội bộ	Brown et al (2004); Ruhanita Maelah (2007); Liu (2007); Joseph Cripus. N. Karanja (2013); Gebril Elagili (2015)
5	Tỷ lệ chi phí chung	Cooper & Kaplan (1998); Clarke et al, (1999); Chen et al (2001); Brown et al (2004); Chongruksut & Books (2005); Fawzi (2008); Majid Nili Ahmadabadi, Ali Soleimani (2013); Gebril Elagili (2015); Trần Tú Uyên (2017).
6	Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định	Cooper & Kaplan (1998); Haldma & Kertu (2002); Baird et al (2004); Chongruksut & Books (2005); Ruhanita Maelah (2007); AL-Omiri & Drury (2007); Cinquini et al (2008); Pavlatos &Paggios (2009); Ismail et al (2013); Gebril Elagili (2015); Trần Tú Uyên (2017)
7	Sản phẩm đa dạng, SX linh hoạt phức tạp	Bjornenak (1997); Cooper & Kaplan (1998); Clarke et al, (1999); Chen et al (2001); Brown et al (2004); Chongruksut & Books (2005); Fawzi (2008); Aldukhil, Y (2012); Majid Nili Ahmadabadi, Ali Soleimani (2013); Gebril Elagili (2015); Trần Tú Uyên (2017)
8	Mức độ cạnh tranh	Booth & Giacobbe (1997); Cooper & Kaplan (1998b); Clarke et al, (1999); Chen et al (2001); Chongruksut & Books (2005); AL-Omiri & Drury, (2007); Fawzi (2008); Joseph Cripus. N. Karanja (2013); Gebril Elagili (2015); Trần Tú Uyên (2017)
9	Công nghệ	Otley (1980); Szchta (2002); Sine & Krisch (2006); Ruhanita Maelah (2007).
10	Văn hóa DN	Fawzi (2008); Alper Erserim (2012), Trần Ngọc Hùng (2016).

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Dựa vào 3 lý thuyết nền đã trình bày ở trên, cùng với tổng hợp những nhân tố cơ bản ảnh hưởng đến áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại của các nghiên cứu tiền nhiệm, có thể thấy mối quan hệ giữa lý thuyết nền và các nhân tố ảnh hưởng theo Bảng 2.2 dưới đây:

Bảng 2.2: Mối quan hệ giữa lý thuyết nền và các nhân tố ảnh hưởng

STT	Lý thuyết nền	Nhân tố ảnh hưởng
1	Lý thuyết ngẫu nhiên	<ul style="list-style-type: none"> - Quy mô - Công nghệ - Sản phẩm đa dạng, phức tạp - Môi trường kinh doanh - Chiến lược kinh doanh - Văn hóa DN - Cạnh tranh
2	Lý thuyết đại diện	<ul style="list-style-type: none"> - Sự ủng hộ của người đứng đầu DN - Văn hóa DN - Hỗ trợ của nội bộ - Sự hữu ích của thông tin ra quyết định
3	Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí	<ul style="list-style-type: none"> - Quy mô - Công nghệ - Sản phẩm đa dạng, phức tạp - Cạnh tranh

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Kế thừa các kết quả nghiên cứu trên, trong luận án này bên cạnh việc khảo sát thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành trong các DN may phía Bắc, tác giả luận án sẽ tiếp tục nghiên cứu ảnh hưởng của một số nhân tố được cho là có tác động đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN may phía Bắc. Các nhân tố này sẽ được trình bày cụ thể trong mô hình nghiên cứu ở Chương 3.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương này luận án đã cung cấp cơ sở lý luận về tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN. Thứ nhất, luận án phân tích các khái niệm KTQTCP, quan điểm tổ chức KTQTCP cùng với làm rõ các nội dung của tổ chức KTQTCP, giá thành trong việc hỗ trợ các nhà quản trị DN ra quyết định. Thứ hai, luận án phân tích, vận dụng các lý thuyết nền làm cơ sở cho nghiên cứu và tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT nói chung và KTQTCP nói riêng trong các DN. Dựa trên cơ sở lý luận về tổ chức KTQTCP, giá thành và lý thuyết nền khi xem xét nhân tố ảnh hưởng, luận án sẽ xác định mô hình nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu để phân tích, khảo sát, đánh giá thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN may khu vực phía Bắc Việt Nam ở các chương sau.

CHƯƠNG 3

THIẾT KẾ NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Trong chương này tác giả giới thiệu quy trình nghiên cứu, các phương pháp nghiên cứu, mức độ sử dụng và sự phù hợp của phương pháp nghiên cứu với từng phần trong luận án. Bên cạnh đó, tác giả cũng trình bày cách thực hiện khảo sát, lấy mẫu và thu thập số liệu trong quá trình nghiên cứu luận án.

3.1. Thiết kế nghiên cứu và phương pháp thu thập dữ liệu

3.1.1. Thiết kế nghiên cứu

Quá trình thực hiện nghiên cứu bao gồm hai giai đoạn chính.

Giai đoạn 1: Trong giai đoạn này tác giả thực hiện các công việc bao gồm:

Khảo sát thăm dò kết hợp với phỏng vấn: Mục đích của việc khảo sát thăm dò là để đánh giá sự phù hợp, tính khoa học của các phiếu khảo sát điều tra. Phiếu khảo sát được thiết kế dựa trên nội dung nghiên cứu, xác định các thông tin cần thu thập. Phiếu khảo sát thăm dò được gửi trực tiếp cho người trả lời khảo sát đồng thời kết hợp phỏng vấn và lấy ý kiến từ các chuyên gia, nhằm phát hiện những hạn chế, sự không phù hợp trong cách thiết kế phiếu, phát hiện những câu hỏi trùng lặp và không có nghĩa, không phù hợp với nội dung nghiên cứu. Đồng thời tiến hành điều chỉnh và bổ sung nội dung của phiếu điều tra chính thức.

Kết thúc giai đoạn 1, kết quả phỏng vấn và tham vấn chuyên gia và khảo sát thăm dò cho thấy xu hướng áp dụng linh hoạt các phương pháp xác định chi phí, giá thành hiện đại trong các DN may phía Bắc do điều kiện sản xuất và các chiến lược kinh doanh của các DN có nhiều thay đổi. Vì thế tác giả mở rộng hướng nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại, gồm: chi phí mục tiêu và phương pháp ABC trong các DN may khu vực phía Bắc ở giai đoạn 2 nhằm giải thích và nhận biết rõ hơn xu hướng chuyển từ các phương pháp truyền thống sang vận dụng các phương pháp xác định chi phí và giá thành hiện đại của các đơn vị thuộc đối tượng nghiên cứu của luận án.

Hiệu chỉnh bảng hỏi và hoàn thiện phiếu điều tra: Kết thúc quá trình khảo sát thăm dò, bảng hỏi và phiếu điều tra sẽ được chỉnh sửa và biên soạn lại về nội dung các câu hỏi, thang đo cho các biến số nghiên cứu, hình thức phiếu điều tra.

Giai đoạn 2: Khảo sát đại trà, tổng hợp và xử lý dữ liệu khảo sát

Khảo sát đại trà: Sau khi soạn thảo xong, bảng hỏi và phiếu khảo sát chính thức sẽ được gửi đến các DN may trong quy mô mẫu tác giả tiến hành thu thập dữ liệu, thuộc khu vực phía Bắc Việt Nam. Thời gian phát phiếu điều tra từ ngày 1/5/2017 đến 09/5/2017. Đối với các DN ở gần và dễ tiếp cận, tác giả trực tiếp đến DN phát phiếu điều tra phỏng vấn. Còn với các DN ở xa tác giả gửi qua mạng internet từ công cụ Google forms, email và phỏng vấn bằng điện thoại. Phiếu khảo sát phát ra bao gồm cả bản cứng và bản mềm. Để đảm bảo tiến độ, tác giả lập danh sách các đối tượng phỏng vấn, nếu quá thời hạn hẹn trả lời tác giả sẽ liên hệ lại tiếp tục thu thập thông tin.

Bảng khảo sát có phần hỏi để khám phá (các biến quan sát) các nhân tố ảnh

hướng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Phân tích theo phương pháp định lượng thông qua các kỹ thuật, kiểm tra lại mô hình đo lường, cũng như các giả thuyết nghiên cứu thông qua các mô hình hồi quy tuyến tính và kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá (EFA).

Xử lý tổng hợp kết quả: Kết quả khảo sát được đưa vào tổng hợp dữ liệu, phân tích dữ liệu và đánh giá kết quả từ các dữ liệu thu thập được.

3.1.2. Phương pháp thu thập dữ liệu

Dữ liệu phục vụ cho nghiên cứu của luận án được chia làm 2 nguồn: dữ liệu thứ cấp và dữ liệu sơ cấp.

Dữ liệu thứ cấp

Nguồn dữ liệu thứ cấp là dữ liệu có sẵn do kế thừa các nghiên cứu, khảo sát; các văn bản pháp luật do cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành, các dữ liệu do cơ quan thống kê thực hiện thu thập.

Nhằm thu tập thông tin về các vấn đề thuộc tổ chức KTQTCP, giá thành dưới góc độ lý luận và thực tiễn trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam thì nguồn dữ liệu thứ cấp được sử dụng tham khảo trong luận án bao gồm các công trình nghiên cứu của các học giả trong và ngoài nước trên các phương diện sau:

- Nguồn dữ liệu từ tạp chí: Tác giả sẽ lựa chọn ra những tờ báo chuyên ngành có uy tín trong lĩnh vực kế toán, tài chính, kiểm toán trong nước và trên thế giới. Sau đó tìm kiếm các bài báo có tiêu đề liên quan đến KTQT, KTQTCP nói chung và tại các DN may nói riêng (nếu có)...

- Tổng hợp các vấn đề lý luận về tổ chức công tác kế toán, tổ chức KTQTCP của DN từ tài liệu của các tác giả từ các Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Học viện Tài chính, Đại Học Thương Mại... Nguồn tài liệu này tác giả thu thập từ các nguồn khác nhau như thư viện của trường, thư viện Quốc gia...

- Tổng hợp nghiên cứu của các tác giả từ các Luận án tiến sĩ nghiên cứu về tổ chức KTQTCP, hệ thống thông tin KTQTCP. Các mô hình nghiên cứu vận dụng các kỹ thuật của KTQTCP, các bài báo, báo cáo hội thảo đã được công bố. Nguồn tài liệu này tác giả thu thập tại Thư viện Quốc gia Việt Nam, thư viện các trường Đại học và trên các website.

- Tổng hợp các nghiên cứu về thực trạng tổ chức KTQTCP trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, đặc điểm của các DN may cũng như vai trò và sự đóng góp của các DN may trong khu vực kinh tế phía Bắc Việt Nam, các nguồn tài liệu được thu thập từ các báo cáo tổng kết, trang web của VINATEX, Hiệp hội dệt may Việt Nam. Các BCTC, BCKQKD, các tài liệu, sổ kế toán của một số DN may khu vực phía Bắc Việt Nam trong phạm vi khảo sát và theo mẫu khảo sát. Các báo cáo nghiên cứu của Tổng cục thống kê liên quan đến các DN may. Các quyết định, thông tư về cơ chế chính sách tài chính, kế toán của Nhà nước... Ngoài ra, một nguồn thông tin cập nhật được khai thác từ internet bằng việc tìm kiếm trực tuyến có trả phí hoặc không trả phí.

Dữ liệu sơ cấp

Các dữ liệu sơ cấp được tác giả thu thập trực tiếp thông qua điều tra bằng bảng hỏi định lượng và bảng hỏi định tính như sau:

- Với bảng hỏi định tính:

Sau khi thực hiện nghiên cứu tổng quan, phương pháp phỏng vấn chuyên sâu được sử dụng nhằm các mục đích trao đổi, lấy ý kiến và thống nhất với các chuyên gia về các nội dung liên quan đến đề tài, làm cơ sở để thiết kế nội dung bảng câu hỏi khảo sát trên diện rộng. Do đó, kỹ thuật phỏng vấn sử dụng là phỏng vấn bán cấu trúc trên cơ sở dàn ý thảo luận và các bảng câu hỏi nháp đã được chuẩn bị sẵn.

- Với bảng hỏi định lượng:

Tại các DN may được lựa chọn, tác giả sử dụng phương pháp gửi phiếu điều tra khảo sát và phỏng vấn trực tiếp (chủ yếu là phỏng vấn bán cấu trúc) với quản lý DN, kế toán trưởng và các nhân viên kế toán, quản đốc phân xưởng sản xuất. Nội dung điều tra và phỏng vấn nhằm tìm hiểu thu thập thông tin về tổ chức DN, hình thức sản xuất, thông tin chi phí, định mức chi phí, lập dự toán, phương pháp xác định chi phí và tính giá sản phẩm may, sử dụng thông tin KTQTCP phục vụ cho việc ra quyết định, các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại. Các phiếu điều tra được phản hồi và thông tin phỏng vấn này sẽ được tác giả ghi trực tiếp vào bảng hỏi định lượng để phục vụ cho các nội dung nghiên cứu sau này.

3.2. Phương pháp nghiên cứu

Theo Lê Tử Thành (2006), Nguyễn Đình Thọ (2012) phương pháp nghiên cứu chính là cách thức thu thập, phân tích và tổng hợp dữ liệu theo những cách thức được cộng đồng khoa học thừa nhận nhằm giải quyết một mục tiêu nghiên cứu. Mỗi mục tiêu nghiên cứu có thể sử dụng các phương pháp nghiên cứu, cách thức tiếp cận khác nhau. Có thể tiếp cận theo phương pháp nghiên cứu định tính; nghiên cứu định lượng; nghiên cứu tiếp cận theo hướng hỗn hợp. Phương pháp định tính thường dùng để khám phá một lý thuyết mới, hay để kiểm định một lý thuyết khoa học. Với phương pháp định lượng thường dùng để kiểm định một lý thuyết khoa học từ lý thuyết đã có, hay kiểm tra nhân tố ảnh hưởng của mô hình khi có sự thay đổi môi trường nghiên cứu. Với phương pháp hỗn hợp thường được dùng để giải quyết một vấn đề phức tạp hay vừa muốn xây dựng mô hình lý thuyết vừa muốn suy rộng kết quả trong thực tế. Trong nghiên cứu khoa học hiện nay cách tiếp cận phổ biến là theo hướng hỗn hợp vừa có sự kết hợp giữa phương pháp định tính và định lượng.

3.2.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, tác giả sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính cụ thể như sau:

Phương pháp quan sát thực tế: Việc quan sát thực tế được thực hiện tại các DN sản xuất hàng may mặc trong khu vực phía Bắc Việt Nam. Mục đích của việc quan sát thực tế là thấy được quy trình công nghệ sản xuất, các phương thức sản xuất, loại sản phẩm hàng may mặc. Thực hiện song song với việc quan sát là kết hợp phỏng

vấn các nhà quản lý, quản đốc phân xưởng để thu thập các thông tin về hoạt động sản xuất, chi phí tiền lương, chi phí các hoạt động thực tế tại các DN được quan sát.

Phương pháp nghiên cứu điển hình: Được thực hiện tại Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần; Công ty TNHH May Tinh Lợi, Công ty TNHH Shints BVT, Công ty CP TM và Dịch vụ Hoàng Dương, Tổng công ty may Đức Giang với mục đích thu thập thông tin, số liệu chi tiết về việc xây dựng định mức chi phí, dự toán chi phí, xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, phân tích chi phí và các báo cáo kế toán về chi phí, giá thành sản phẩm. Đây là các công ty đại diện cho các phương thức sản xuất khác nhau trong mô hình sản xuất của các DN may nói chung như phương thức sản xuất CMT, FOB có Công ty TNHH Shins BVT, Công ty TNHH May Tinh Lợi. Sản xuất theo phương thức FOB, ODM như Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần, Tổng công ty may Đức Giang. Sản xuất theo phương thức OBM như Công ty CP TM và Dịch vụ Hoàng Dương (Sản phẩm thương hiệu Canifa).

Phương pháp phỏng vấn:

Tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên sâu để tìm hiểu các chủ đề cụ thể xoay quanh việc xác định các nội dung của tổ chức KTQTCP, giá thành và các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Nhằm thu thập đến mức tối đa thông tin để hiệu chỉnh bảng hỏi và phiếu điều tra phục vụ khảo sát đại trà về chủ đề đang nghiên cứu, tác giả tiến hành thảo luận và trao đổi trực tiếp với các chuyên gia có kinh nghiệm trong lĩnh vực KTQT, KTQTCP. Thành phần tham dự các cuộc thảo luận cũng như khảo sát gồm các chuyên gia, là những người có kinh nghiệm trong việc tổ chức vận dụng KTQT trong các DN như kế toán trưởng, giám đốc, chuyên viên tư vấn, các giảng viên đã giảng dạy lâu năm về KTQT trong các trường đại học...

Việc thu thập thông tin được thực hiện thông qua bảng câu hỏi được tác giả chuẩn bị từ trước nhằm yêu cầu các chuyên gia cho biết ý kiến về các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Sau khi tổng hợp ý kiến chuyên gia, tác giả sẽ tiến hành đối chiếu với những nhận định xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu. Nếu các kết luận này có sự khác biệt thì cần xem xét và điều chỉnh mô hình nghiên cứu ban đầu cho phù hợp và sẽ thảo luận với các chuyên gia để đi đến thống nhất cao về việc bổ sung, hiệu chỉnh và giữ lại những nhân tố được cho là phù hợp nhất đối với đặc thù của các DN may mặc cũng như môi trường văn hóa, bối cảnh kinh tế xã hội Việt Nam. Cuối cùng tác giả sẽ tổng hợp các ý kiến và gửi email cho các thành viên tham dự để thống nhất ý kiến lần cuối, từ đó làm cơ sở để hoàn thiện các thành phần của bảng câu hỏi cũng như thang đo các nhân tố.

Để thực hiện phương pháp phỏng vấn chủ yếu là phỏng vấn bán cấu trúc, tác giả lựa chọn các DN may khu vực phía Bắc là những DN có tổ chức sản xuất khác nhau, quy mô sản xuất và có cơ cấu tổ chức khác nhau. Phương pháp lựa chọn mẫu DN để phỏng vấn là phi ngẫu nhiên. Bao gồm các DN sau: Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần, Công ty CP Thương mại và DV Hoàng Dương, Công ty

TNHH Shints BVT, Tổng công ty may Đức Giang và Công ty CP may Phố Hiến. Đối tượng được lựa chọn để phỏng vấn là các nhà quản trị DN, phụ trách kế toán, nhân viên kế toán (*Phụ lục 3.1*). Những người được phỏng vấn đều có kinh nghiệm làm việc trên 10 năm, trình độ đều từ đại học trở lên, chuyên môn tốt, có kiến thức và am hiểu về quản lý và kế toán. Với mục đích xem xét việc tổ chức KTQTCP, giá thành sản xuất, tác giả tập trung vào nhóm các nhà quản trị các cấp và nhân viên thực hiện công tác kế toán tại đơn vị.

Chuẩn bị nội dung phỏng vấn là bảng phỏng vấn bán cấu trúc bao gồm các nội dung về tổ chức KTQTCP, giá thành. Tác giả thiết kế bảng câu hỏi cho đối tượng hỏi, phỏng vấn là các chuyên gia KTQT và cán bộ quản trị tại DN nhằm thu thập thông tin về KTQTCP, giá thành tại các DN may (*Phụ lục 3.2*). Bảng hỏi này sẽ được gửi trước đến người được phỏng vấn để họ có thể biết trước nội dung và mục đích của cuộc phỏng vấn, từ đó thông tin thu lại được sau cuộc phỏng vấn sẽ đầy đủ và đúng mục đích cần tìm hiểu của nghiên cứu. Trước khi thực hiện phỏng vấn cần lập kế hoạch và cuộc hẹn gặp phỏng vấn. Các cuộc phỏng vấn sẽ được sắp xếp cách nhau để có thể xem xét điều chỉnh nội dung phỏng vấn cho các lần tiếp theo. Nội dung phỏng vấn cũng được điều chỉnh cho phù hợp với mục đích sau mỗi lần phỏng vấn và được gửi cho các đối tượng phỏng vấn các lần tiếp theo. Địa điểm phỏng vấn thường được lựa chọn là nơi làm việc của người được phỏng vấn hoặc gián tiếp qua điện thoại và các công cụ trực tuyến khác (Skype, Zalo). Thời gian mỗi cuộc phỏng vấn từ 30-45 phút. Khi thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc dựa trên bảng hỏi đã được gửi trước, người phỏng vấn sẽ giải thích rõ mục đích của cuộc phỏng vấn là thu thập thông tin phục vụ nghiên cứu và thông tin cá nhân của họ sẽ không được tiết lộ. Quá trình phỏng vấn trực tiếp được thực hiện thông qua việc ghi chép thông tin vào sổ riêng, việc ghi âm các cuộc phỏng vấn không được đồng ý.

Phương pháp điều tra khảo sát:

Giúp làm sáng tỏ các nội dung thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Các phiếu khảo sát chính thức (*Phụ lục 3.3*) được thiết kế để thu thập thông tin từ các DN về: Quy mô; Đặc điểm dây chuyền công nghệ sản xuất; mô hình tổ chức sản xuất. Thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN: Thực trạng các nội dung và phương pháp KTQTCP như dự toán chi phí, định mức chi phí, phương pháp xác định chi phí, phân tích và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất, sử dụng thông tin về chi phí trong việc ra các quyết định kinh doanh, đặc thù ngành nghề kinh doanh. Các số liệu này sẽ được tổng hợp để phản ánh thực trạng tổ chức KTQTCP tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Sau khi thu thập được thông tin, tác giả tiến hành tổng hợp các ý kiến trả lời, lập thành các bảng thống kê thông tin. Dữ liệu sẽ được tập hợp theo các câu hỏi phỏng vấn theo từng DN. Bằng việc tổng hợp phân tích, qua đó có thể so sánh và thấy được các nhân tố nổi bật và sự ảnh hưởng của nhân tố đó tới việc đề xuất các giải pháp tổ chức KTQTCP trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

3.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

Phương pháp nghiên cứu định lượng được tác giả sử dụng chủ yếu phục vụ cho việc thống kê mô tả các nội dung tổ chức KTQTCP, giá thành và kiểm định các giả thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

3.2.2.1. Tổng thể mẫu nghiên cứu

DN sản xuất hàng may mặc trong khu vực phía Bắc Việt Nam tập trung chủ yếu ở khu vực kinh tế trọng điểm Bắc Bộ, trong đó đa số các DN may thuộc các tỉnh Hà Nội, Hưng Yên, Hải Dương, Nam Định. Dựa vào nguồn số liệu của Tổng cục thống kê về số lượng DN dệt may, kinh doanh sản phẩm hàng may mặc trong vùng kinh tế trọng điểm Bắc Bộ và nguồn số liệu tác giả tự tổng hợp từ mạng Internet, hiện nay khu vực phía Bắc có khoảng 780 DN sản xuất và kinh doanh bán các sản phẩm dệt may, quần áo, mũ, tất bao gồm cả DN có vốn đầu tư nước ngoài và trong nước... Trong đó một số DN không có chức năng sản xuất, những DN dệt, DN sản xuất các sản phẩm mũ, tất sẽ được loại ra khỏi mẫu và còn lại 533. Số DN này tiếp tục được loại ra do loại hình DN siêu nhỏ và các DN nhỏ sẽ không thực hiện tổ chức KTQTCP, giá thành do quy mô không đảm bảo và các DN chỉ chú trọng vào KTTC, sau khi loại bỏ còn lại 246. Những DN này tiếp tục được kiểm tra, tra cứu thông tin tình trạng còn hoạt động hay không dựa vào thông tin trên Website của cổng thông tin Tổng cục thuế, sau khi loại bỏ các DN không còn hoạt động số DN may khu vực phía Bắc còn lại 212 DN đây chính là tổng thể mẫu nghiên cứu, căn cứ vào đây để xác định mẫu nghiên cứu.

3.2.2.2. Cỡ mẫu nghiên cứu và đối tượng khảo sát

Cỡ mẫu nghiên cứu: Để sử dụng các công cụ phân tích định lượng, cỡ mẫu nghiên cứu thường phải lớn, phải đảm bảo tính đại diện và tỷ lệ phản hồi cao khi gửi đi điều tra. Do vậy việc xác định cỡ mẫu phù hợp cho nghiên cứu là rất phức tạp. Thông thường số lượng mẫu tối thiểu cần phải thu thập là 50, nếu dựa trên các biến quan sát thì số mẫu phải thu thập khoảng 4 đến 5 lần số biến quan sát (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Trong nghiên cứu này, dựa trên mô hình số biến quan sát của bảng khảo sát là 22 biến độc lập nên số mẫu cần khảo sát tối thiểu là 110 phần tử. Đáp ứng những yêu cầu trên tác giả sử dụng chọn mẫu theo phương pháp phi ngẫu nhiên và ngẫu nhiên. Tổng số phiếu khảo sát gửi đi là 190 phiếu đến 190 DN, trong đó có 29 DN được chọn phi ngẫu nhiên là các DN tác giả có thể tiếp cận được, khả năng thu thập thông tin cao và có hiểu biết liên quan đến KTQTCP, 161 DN được chọn ngẫu nhiên trong số còn lại của tổng thể mẫu nghiên cứu. Trường hợp nếu không có đủ thông tin để đưa vào mẫu thì loại ra. Kết thúc quá trình chọn mẫu, kích thước mẫu xác định để khảo sát đại trà là 190 (*Phụ lục 3.4*) được sử dụng để thống kê mô tả và phục vụ kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.

Đối tượng khảo sát: Đối tượng tác giả khảo sát gồm có các nhà quản trị, trưởng các phòng ban, kế toán trưởng, phụ trách kế toán, kế toán viên và những người tham gia trực tiếp trong công tác kế toán chi phí tại các DN trong mẫu để phục vụ tìm hiểu thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm.

3.2.2.3. Mô hình nghiên cứu và các giả thuyết nghiên cứu

Từ tổng quan nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại, tác giả thấy rằng có rất ít bài viết xác định đầy đủ các nhân tố thành công hay thất bại đến việc triển khai vận dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại như ABC, Target Costing... đa số các bài viết chỉ đưa ra một vài nhân tố tác động. Việc xác định các nhân tố đầy đủ và phù hợp với ngành nghiên cứu sẽ giúp nghiên cứu có cách nhìn đầy đủ hơn, liên kết lại mô hình đánh giá và cung cấp thông tin chi tiết phục vụ nhà quản trị ra quyết định và kiểm soát hoạt động trong đơn vị.

Để tránh vấn đề chủ quan về việc xác định các nhân tố tác động, ngoài việc nghiên cứu này dẫn chứng các quan điểm của các nghiên cứu trước, một nghiên cứu định tính phỏng vấn chuyên sâu được thực hiện nhằm xác định, thăm dò về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam để hiệu chỉnh bảng hỏi, chi tiết tại *Phụ lục 3.5*.

Sau khi trao đổi bằng các kỹ thuật phỏng vấn sâu và xin ý kiến chuyên gia, kết quả thảo luận mô hình đề xuất ban đầu về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN may khu vực phía Bắc Việt Nam và các tiêu chí đo lường được tổng hợp như sau:

Nhân tố quy mô doanh nghiệp

Theo các chuyên gia nhận xét thì nhân tố quy mô tác động đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN cả về khả năng lẫn nội dung. Trong một cuộc khảo sát các công ty, được thực hiện bởi Naranjo-Gil (2009) cho thấy các DN lớn có khuynh hướng áp dụng hệ thống các phương pháp KTQTCP hiện đại như ABC nhiều hơn các DN nhỏ. Việc vận dụng này được mở rộng dần sang các DN vừa và rất ít các DN nhỏ áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại. Các công ty có dòng sản phẩm lớn hơn và mức độ cạnh tranh cao hơn sẽ sử dụng hệ thống KTQTCP ở mức độ lớn hơn (Lin et al, 2001). Điều này có thể diễn giải theo xu hướng là một khi DN lớn mạnh về mặt quy mô như doanh số bán hàng tăng, hay là mở rộng thị trường dẫn đến số lượng nhân viên tăng hoặc phát triển kinh doanh thêm ngành nghề làm số lượng phòng ban tăng thêm thì dẫn đến nhu cầu đòi hỏi cần phải có các công cụ quản lý kinh tế phù hợp hơn bằng việc vận dụng các kỹ thuật KTQTCP hiện đại để có được thông tin phục vụ ra quyết định tốt hơn.

Quy mô của một DN có liên quan đến số lượng nhân viên làm việc trong công ty, doanh thu và vốn hoạt động. Theo các chuyên gia sử dụng đồng thời cả ba tiêu chí doanh thu, số lượng lao động và vốn hoạt động sẽ giúp người trả lời phiếu xem xét đầy đủ, toàn diện tác động của quy mô tới việc áp dụng KTQTCP, giá thành trong DN.

Nhân tố sự hỗ trợ của người đứng đầu DN

Sự hỗ trợ của quản lý đứng đầu DN có liên quan tích cực tới việc chấp nhận các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại như ABC, Target Costing... theo Brown, et al (2004); Conger (1995); Cohen và các cộng sự (2005), thiếu sự quan tâm, hỗ trợ từ nhà quản lý là một trong những lý do khiến các DN không chấp nhận hệ thống quản trị chi phí

hiện đại. Trong cùng một kết quả nghiên cứu, Majid và Sulaiman (2008) giải thích rằng sự hỗ trợ của người quản lý đứng đầu DN là rất quan trọng cho sự thành công của việc áp dụng các hệ thống KTQT hiện đại như ABC. Quả thực có tỷ lệ thành công rất lớn khi có sự hỗ trợ từ người quản lý đứng đầu DN, vì khi đó những người thực hiện và triển khai áp dụng hệ thống các phương pháp KTQTCP hiện đại được hỗ trợ và có quyền truy cập vào tất cả các tài liệu cần thiết cho việc thực hiện cũng như được hỗ trợ khi những trở ngại có thể phát sinh trong suốt các giai đoạn khác nhau của việc áp dụng và triển khai của hệ thống. Đây cũng là nhân tố các chuyên gia đồng ý đưa vào kiểm định, các chuyên gia cho rằng việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại khó thành công hoặc thậm chí không thể vận dụng nếu người điều hành DN không hiểu biết về lợi ích do việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại mang lại. Và khi họ hiểu biết về các phương pháp kỹ thuật KTQTCP hiện đại giúp cho người điều hành DN có nhu cầu áp dụng vào DN mình, giúp họ đánh giá cao về tính hữu ích của các công cụ, phương pháp KTQTCP hiện đại và không ngần ngại trong việc bỏ chi phí đầu tư cho hệ thống.

Nhân tố văn hóa DN

Tầm quan trọng của yếu tố văn hóa DN trong hoạt động kinh doanh cũng ảnh hưởng trực tiếp tới việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may. Theo các chuyên gia điều này thể hiện khi vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQTCP, giá thành hiện đại đòi hỏi có sự hiểu biết và đồng thuận từ các phòng ban, nhân viên trong DN. Bên cạnh đó sự hỗ trợ chia sẻ thông tin qua lại lẫn nhau giữa các nhân viên, giữa cấp trên và cấp dưới cũng là tiền đề tốt cho việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Các biến quan sát của yếu tố văn hóa DN bao gồm văn hóa hỗ trợ và văn hóa quản lý theo mục tiêu.

Văn hóa hỗ trợ thể hiện qua cách hỗ trợ qua lại lẫn nhau giữa các phòng ban, bộ phận trong DN; hay là hỗ trợ từ cấp trên đối với cấp dưới, hay là hỗ trợ giữa các đồng nghiệp với nhau trong công việc...

Văn hóa quản lý theo mục tiêu thường thể hiện qua sự đồng thuận cao trong mục tiêu chung, thể hiện qua sự đồng thuận về mục tiêu chung của toàn thể DN hay sự đồng thuận của các cá nhân về mục tiêu chung của từng phòng ban, bộ phận... Ngoài ra nó cũng thể hiện qua sự tôn trọng và tuân thủ các mục tiêu, quy định trong DN.

Nhân tố sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định

Môi trường sản xuất hiện đại, linh hoạt với nhiều thay đổi, nhu cầu thông tin về các sản phẩm sản xuất ngày càng tăng, khi đó áp dụng hệ thống KTQTCP, giá thành hiện đại có thể cung cấp thông tin về bất kỳ sản phẩm nào một cách chính xác và chi tiết. Điều này sẽ hỗ trợ cho quá trình ra quyết định liên quan đến cắt giảm chi phí và chính sách giá cả (Ismail, 2010). Ngoài ra hệ thống này cũng hỗ trợ các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định và lập kế hoạch trong cả hai giai đoạn ngắn hạn và dài hạn. Thông tin chi tiết như vậy cũng có thể cải thiện hiệu quả quy trình kiểm soát và giám sát chi phí chung bằng cách xác định nguồn chi phí.

Cùng với các nghiên cứu trước đó, các chuyên gia cho rằng có một số yếu tố ảnh

hưởng đến tính hữu ích và tầm quan trọng của thông tin chi phí, cụ thể là:

- Việc tổ chức sử dụng thông tin chi phí trong các quyết định về giá cả.
- Những nỗ lực thực hiện trong việc giảm chi phí.
- Nhu cầu về thông tin chi phí gia tăng

Nhân tố tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp)

Chi phí chung trong KTQTCP truyền thống đã trở thành gánh nặng tăng thêm chi phí cho sản phẩm sản xuất, nó ảnh hưởng đến vấn đề tính toán chi phí thực tế của sản phẩm được sản xuất (Brown et al., 2004; Kaplan & Cooper, 1998; Bijornena, 1997; Van Nguyen & Books, 1997; Baker, 1994). Hơn nữa, Kaplan và Cooper (1998) khuyến cáo rằng các công ty có chi phí chung cao nên sử dụng hệ thống kế toán chi phí phức tạp hơn, chẳng hạn như hệ thống ABC vì nó sẽ giúp các công ty này tránh lãng phí chi phí và khả năng phân bổ chi phí đầu vào cho sản phẩm sẽ chính xác hơn. Hơn nữa, ABC hiện được coi là hệ thống kế toán chi phí tốt nhất được sử dụng trong các công ty. Các nghiên cứu cũng tìm thấy mối tương quan dương giữa chi phí chung và việc sử dụng hệ thống ABC trong các cuộc điều tra. Phát hiện tương tự cũng được xác nhận bởi nghiên cứu của Booth và Giacobbe (1998) khi họ tìm thấy các công ty có chi phí chung cao có khả năng áp dụng hệ thống ABC. Thêm vào đó, Vieira và Hoskin (2004); Majid và Sulaiman (2008) coi chi phí chung của một tổ chức là yếu tố hỗ trợ trong việc áp dụng các phương pháp phân bổ chi phí hiện đại. Các công ty có nhiều chi phí chung hơn trong sản xuất các sản phẩm có xu hướng thích nghi với các hệ thống quản trị chi phí hiện đại hơn là các công ty có chi phí chung thấp.

Nhân tố sản phẩm đa dạng, linh hoạt và phức tạp

Theo Schoute (2011) và Abusalama (2008), sự đa dạng của sản phẩm cũng là nhân tố chính trong việc áp dụng các hệ thống kế toán chi phí hiện đại như ABC. Các công ty có sản phẩm đa dạng, phạm vi sản xuất rộng và phức tạp thì các biến dạng chi phí phát sinh từ các hệ thống chi phí truyền thống càng cao. Tính đa dạng sản phẩm được các nghiên cứu và chuyên gia nhận định bao gồm: đa dạng về khối lượng sản xuất, đa dạng về kích thước, đa dạng về vật chất. Các nhà nghiên cứu như Cooper và Kaplan (1988), Chen và các cộng sự (2001), Alsaeed (2003), Brown và cộng sự (2004), Chongruksut và Brooks (2006) đã tìm thấy cùng một kết quả và tuyên bố rằng các công ty đa dạng và linh hoạt trong sản phẩm sản xuất có nhiều khả năng sử dụng hệ thống ABC. KTQTCP truyền thống không theo dõi chính xác một số lượng lớn chi phí chung vì các chi phí này rất đa dạng dẫn đến ảnh hưởng không tốt tới các quyết định về giá.

Nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường

DN trong một thị trường cạnh tranh cao hơn thì tỷ suất lợi nhuận thấp và do đó yêu cầu phải có thông tin chi phí chính xác để cải thiện lợi nhuận cho DN. Mức độ cạnh tranh có thể được đánh giá bằng số lượng đối thủ cạnh tranh và tỷ lệ doanh thu xuất khẩu, các công ty có tỷ lệ doanh số xuất khẩu lớn có khả năng cạnh tranh cao hơn các công ty chỉ hoạt động ở thị trường nội địa. Những công ty có phạm vi xuất khẩu cao thường có xu hướng áp dụng các hệ thống KTQTCP hiện đại hơn là các công ty có

phạm vi xuất khẩu thấp. Một số nhà nghiên cứu như Al-Omiri và Drury (2007), Guilding và Mcmanus (2002), Simons (1990), Cooper (1988), Bruns và Kaplan (1987) đã lưu ý rằng các tổ chức hoạt động trong môi trường cạnh tranh cao có nhu cầu lớn về các hệ thống kế toán chi phí phức tạp để cho phép họ ước tính chính xác chi phí của các sản phẩm mà họ sản xuất và dịch vụ họ cung cấp cho khách hàng. Hơn nữa, cạnh tranh được coi là một trong những yếu tố quan trọng trong môi trường kinh doanh, nhân viên kế toán, các chuyên gia nhà nghiên cứu tìm kiếm một hệ thống KTQTCP hiện đại giúp các tổ chức vượt qua những thách thức do áp lực cạnh tranh gây ra đó như là một sự thay thế cho hệ thống KTQTCP truyền thống thường được sử dụng trong môi trường ít cạnh tranh hơn.

Các chuyên gia đều đồng ý quan điểm rằng đối với môi trường kinh doanh càng cạnh tranh và bất ổn thì các DN càng cần phải vận dụng các kỹ thuật KTQTCP hiện đại nhằm dự báo, tập hợp thông tin để ra quyết định phù hợp nhằm giảm thiểu rủi ro trong kinh doanh. Ngoài ra nếu mức độ cạnh tranh càng cao đòi hỏi kỹ thuật vận dụng càng phức tạp. Mức độ cạnh tranh của thị trường có thể diễn giải, đo lường qua mức độ của các hành động cạnh tranh như sau: Cạnh tranh về giá, cạnh tranh trong việc phát triển sản phẩm mới, cạnh tranh về các kênh phân phối/marketing, cạnh tranh về thị phần/ doanh thu, số lượng các đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc thị trường và các hành động cạnh tranh của các đối thủ. Đối với thang đo này các chuyên gia nhận xét các biến quan sát tương đối phù hợp với đặc điểm kinh doanh ở các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, nên đồng ý và không có ý kiến hoặc bổ sung thêm.

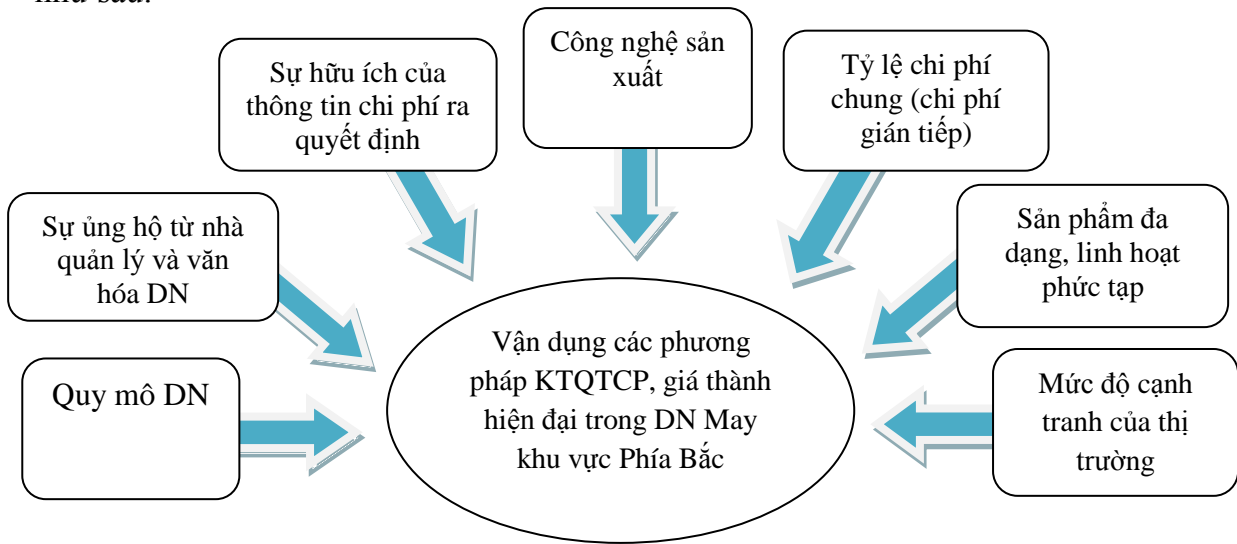
Nhân tố công nghệ kỹ thuật và phương thức sản xuất

Yếu tố công nghệ kỹ thuật sản xuất tiên tiến (ATM), hệ thống quản lý hàng tồn kho kịp thời (JIT)... cũng ảnh hưởng đến việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại. Trong đó yếu tố kỹ thuật liên quan đến quy mô sản xuất, công suất của máy móc, mức độ tự động hóa, các bộ phận phục vụ và kiểm soát sản xuất... ảnh hưởng đến việc lựa chọn các nội dung tổ chức KTQTCP. Để cung cấp thông tin chi phí KTQTCP cần xây dựng hệ thống các chỉ tiêu chi phí, phương pháp xác định chi phí và các báo cáo chi phí phục vụ đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động tại các trung tâm chi phí. Như vậy quy mô và mô hình thiết kế hoạt động sản xuất vừa ảnh hưởng đến việc lựa chọn phương pháp xác định chi phí vừa ảnh hưởng đến phân cấp quản lý tại các trung tâm trách nhiệm, đánh giá kết quả hoạt động của các cấp quản trị trong DN.

Một lần nữa khẳng định yếu tố công nghệ kỹ thuật có tầm ảnh hưởng quan trọng, các nhà nghiên cứu Abdel-Maksoud và cộng sự (2005), Kader và Luther (2008) cho rằng mức độ vận dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại tương đối phức tạp trong các DN có đầu tư lớn vào công nghệ sản xuất và quản lý tiên tiến. Ahmad (2012) khi nghiên cứu về các DN nhỏ và vừa ở Malaysia dựa vào khảo sát đã kết luận rằng nhân tố công nghệ và kỹ thuật có ảnh hưởng lớn đến việc tổ chức KTQT trong các loại hình DN này.

Từ tổng quan nghiên cứu, trên cơ sở tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm xác

định ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại, tác giả đã xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu gồm 8 nhân tố, sau khi thảo luận xin ý kiến các chuyên gia, trong đó các chuyên gia đề xuất nhóm nhân tố văn hóa DN được gộp cùng với nhân tố sự hỗ trợ của người đứng đầu DN do tính chất gần giống về sự hợp tác trong nội bộ DN khi vận dụng các phương pháp mới vào quản trị chi phí. Mô hình nghiên cứu đã được hiệu chỉnh lại bao gồm 07 nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN may khu vực phía Bắc Việt Nam như sau:



Sơ đồ 3.1: Mô hình nghiên cứu

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Để xác định những nhân tố nào trong 7 nhóm nhân tố trên ảnh hưởng đến vận dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc và từ mô hình nghiên cứu ở trên kết hợp với phần bàn luận và thống nhất ý kiến với các chuyên gia tác giả đề xuất 07 giả thuyết nghiên cứu cần kiểm định, bao gồm:

Giả thuyết H1: Quy mô DN có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H2: Sự ủng hộ từ nhà quản lý và văn hóa DN có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H3: Sự hữu ích của thông tin chi phí, giá thành có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H4: Công nghệ sản xuất có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H5: Tỷ lệ chi phí chung (tỷ lệ chi phí gián tiếp) có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu

vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H6: Sản phẩm đa dạng và linh hoạt có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Giả thuyết H7: Môi trường phức tạp, mức độ cạnh tranh cao có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

3.2.2.4. Thang đo, độ tin cậy của thang đo

Xây dựng thang đo

Theo Nguyễn Đình Thọ (2012) đo lường đóng vai trò then chốt trong nghiên cứu khoa học, nó giúp liên kết giữa lý thuyết và dữ liệu. Các biến quan sát chính là các biến đo lường để đo mức độ của khái niệm nghiên cứu và thang đo chính là tập hợp các biến quan sát có thuộc tính quy định để cùng đo lường một khái niệm.

Trong nghiên cứu này tác giả sử dụng thang đo Likert 5 mức độ. Thang đo Likert (Likert, 1932) là loại thang đo trong đó một chuỗi các phát biểu liên quan đến thái độ trong câu hỏi được nêu ra và người trả lời sẽ chọn một trong các trả lời đó.

Theo mô hình lý thuyết được đưa ra trong phần trên, việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam được giải thích bằng 7 nhóm nhân tố. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008a) và Ramanathan (2010), biến này được gọi biến phụ thuộc hay biến được giải thích, được ký hiệu là “Y”.

Y- “Vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam” bao gồm 4 biến quan sát như sau:

- Vận dụng để cải thiện hệ thống lập dự toán chi phí, giá thành.
- Vận dụng để cải thiện việc xác định chi phí, giá thành sản phẩm.
- Vận dụng để cải thiện việc đánh giá kết quả hoạt động sản xuất.
- Vận dụng để cải thiện cung cấp thông tin hỗ trợ quá trình ra quyết định.

Biến độc lập là các biến có ảnh hưởng đến các biến phụ thuộc. Các biến độc lập được ký hiệu là X và được đánh số từ 1 đến 7 trong nghiên cứu này.

Biến X1 - Quy mô DN gồm 3 biến quan sát:

- Doanh thu thuần.
- Số lượng nhân công trực tiếp.
- Số vốn hoạt động.

Biến X2 - Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và văn hóa DN gồm 3 biến quan sát:

- Sự sẵn sàng hỗ trợ, phát triển và áp dụng các kỹ thuật KTQTCP, giá thành hiện đại của các nhà quản trị các cấp trong DN.
- Sự hỗ trợ lẫn nhau giữa các nhân viên trong các phòng ban trong DN.
- Sự đồng thuận về mục tiêu phát triển của DN.

Biến X3 - Sự hữu ích của thông tin chi phí, giá thành cho việc ra quyết định gồm 3 biến quan sát:

- Nhu cầu về thông tin chi phí, giá thành gia tăng do môi trường kinh doanh và công nghệ thay đổi liên tục.

- Nhu cầu thông tin chi phí, giá thành gia tăng cho các quyết định ngắn hạn.

- Nhu cầu thông tin chi phí, giá thành gia tăng cho các quyết định dài hạn.

Biến X4 - Công nghệ sản xuất sản phẩm gồm 3 biến quan sát:

- Công nghệ kỹ thuật sản xuất tiên tiến.

- Mức độ tự động hóa trong sản xuất.

- Yêu cầu trình độ tay nghề từ lao động trực tiếp và trợ giúp của tư vấn, chuyên gia.

Biến X5 - Tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp) gồm 3 biến quan sát:

- Tổng chi phí gián tiếp.

- Tỷ lệ chi phí gián tiếp trên tổng chi phí.

- Sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp.

Biến X6 - Sản phẩm đa dạng, linh hoạt và phức tạp gồm 3 biến quan sát:

- Sự phức tạp và đa dạng của khối lượng và kích thước sản phẩm sản xuất.

- Sự phức tạp và đa dạng về nguyên liệu sản xuất sản phẩm.

- Sản phẩm sản xuất trải qua nhiều giai đoạn.

Biến X7 - Mức độ cạnh tranh của thị trường gồm 4 biến quan sát như sau:

- Mức độ cạnh tranh về giá cả.

- Mức độ cạnh tranh về các kênh phân phối/ marketing.

- Mức độ cạnh tranh về thị phần/ doanh thu.

- Số lượng các đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc thị trường.

Độ tin cậy của thang đo

Do các câu hỏi được tác giả sử dụng trong bảng hỏi là thang đo Likert 5 mức độ. Vì vậy, các dữ liệu thu thập được trước khi phân tích sẽ được kiểm tra và đánh giá độ tin cậy của các thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha. Theo Hair và cộng sự, hệ số Cronbach's Alpha được sử dụng để loại biến rác trong bảng hỏi sử dụng thang đo Likert. Các biến bị loại là những biến có hệ số tương quan giữa biến thành phần với biến tổng nhỏ hơn 0,3 và hệ số Cronbach's Alpha nhỏ hơn 0,6. Hệ số Cronbach's Alpha của các biến được cho là đạt yêu cầu khi có giá trị từ 0,6 trở lên. Tuy nhiên, nếu hệ số Cronbach's Alpha của các biến quan sát nào lớn hơn 0,95 sẽ bị loại vì các biến này có thể có quan hệ tuyến tính khá chặt chẽ.

3.2.2.5 Mô hình hồi quy

Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008a) phân tích ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam được xem là phân tích hồi quy. Trong đó biến phụ thuộc là vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN và biến độc lập (tác động) là 7 biến nêu trên. Nếu đặt các nhân tố tác động là X_1 đến X_7 theo như thứ tự trên và biến phụ thuộc là Y , thì phương trình hồi quy theo mô hình nghiên cứu của luận án dự kiến như sau:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + a_5X_5 + a_6X_6 + a_7X_7 + e$$

Trong đó:

a_i được gọi là hệ số hồi quy, hay thể hiện mức độ tác động của nguyên nhân i đến Y .

e được xem là phần dư của hàm hồi quy hay mức độ tác động bởi các nhân tố khác chưa được tìm thấy. Nếu mô hình phân tích được thiết lập phù hợp thì giá trị phần dư rất nhỏ, ngược lại thì nghiên cứu đã bỏ qua những biến có ảnh hưởng đáng kể hoặc trong mô hình có những biến không phù hợp.

3.3. Phương pháp xử lý dữ liệu

Phiếu trả lời khảo sát thu được sẽ tiến hành xử lý trước khi cập nhật vào phần mềm phân tích dữ liệu SPSS. Những phiếu trả lời bỏ trống nhiều câu hỏi sẽ bị loại ra. Sau khi hoàn tất việc kiểm tra, các thông tin dữ liệu, tài liệu thu thập được sắp xếp theo từng nội dung nghiên cứu và phân thành 2 nhóm dữ liệu định tính và dữ liệu định lượng.

3.3.1. Phương pháp xử lý dữ liệu định tính

Các thông tin, tài liệu thu thập được từ các phiếu khảo sát và phỏng vấn sâu là cơ sở để từ đó tác giả sử dụng phương pháp thống kê đối với từng nội dung sau đó mô tả thực trạng tổ chức KTQCTP, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam gồm có: Tổ chức phân loại chi phí; Tổ chức xây dựng định mức và dự toán chi phí, Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành; Tổ chức phân tích chi phí để đánh giá kết quả sản xuất và Tổ chức ứng dụng thông tin KTQCTP để ra quyết định. Các tham số được tác giả sử dụng trong phương pháp này gồm các số tương đối, số tuyệt đối...

3.3.2. Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng

Sau khi dữ liệu được thu thập, tác giả tiến hành làm sạch dữ liệu để tránh tình trạng ghi nhầm, nhập liệu sai sót hoặc thừa... Các phương pháp chủ yếu sử dụng để làm sạch dữ liệu gồm: Dùng bảng tần số/tần suất (Bảng tần suất là một công cụ đơn giản để sắp xếp dữ liệu. Nó giúp sắp xếp dữ liệu theo giá trị số, với các cột thể hiện các chỉ số phần trăm, phần trăm có hiệu lực (phần trăm sau khi điều chỉnh số liệu mất), và phần trăm cộng dồn), dùng bảng phối hợp 2 biến hoặc 3 biến, biểu đồ. Trường hợp phát hiện có sai sót, cần xem lại dữ liệu nhập lần 2 để so sánh đối chiếu và xem lại câu trả lời trên phiếu khảo sát.

Kết thúc khâu làm sạch dữ liệu, tiến hành phân tích thống kê và kiểm định các giả thuyết bằng phần mềm SPSS. Với phương pháp thống kê mô tả, tác giả sử dụng các công cụ như: Excel; Bảng tần số; các đại lượng thống kê mô tả (Mean: trung bình cộng, Std. Deviation: độ lệch tiêu chuẩn, mode), biểu đồ tần số; bảng kết hợp nhiều biến và đồ thị, biểu đồ. Để kiểm định giả thuyết nghiên cứu, luận án sử dụng phân tích nhân tố khám phá (EFA), phân tích hồi quy và các công cụ hỗ trợ khác phù hợp với mô hình nghiên cứu đã đề xuất.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 đã trình bày các nội dung liên quan đến phương pháp nghiên cứu của luận án.

Quy trình nghiên cứu được thực hiện qua hai bước cơ bản: (1) nghiên cứu định tính nhằm thu thập thông tin về tổ chức KTQTCP, giá thành tại các DN khảo sát điển hình; Khám phá nhân tố mới, hiệu chỉnh mô hình và thang đo; (2) nghiên cứu định lượng nhằm thống kê mô tả, xác định thang đo và đánh giá sơ bộ thang đo, phân tích EFA và phân tích hồi quy tuyến tính bội.

Nghiên cứu định tính được thực hiện thông qua kỹ thuật thảo luận, phỏng vấn sâu với các chuyên gia trong lĩnh vực KTQT.

Nghiên cứu định lượng được thực hiện với mẫu khảo sát thu thập thông tin từ các DN may khu vực phía Bắc theo nguyên tắc chọn mẫu ngẫu nhiên và phi ngẫu nhiên để đảm bảo các phiếu khảo sát hợp lệ.

Các kết quả thực hiện các phương pháp nghiên cứu trên thông qua khảo sát thực tế sẽ được trình bày rõ trong Chương 4 của luận án.

CHƯƠNG 4

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY KHU VỰC PHÍA BẮC VIỆT NAM

4.1. Tổng quan về các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam

4.1.1. Lịch sử phát triển của các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc Việt Nam

Ngành dệt may phía Bắc Việt Nam đánh dấu sự ra đời vào tháng 10 năm 1954 với các xưởng sản xuất dệt may ở Nam Định và xây dựng nhiều cơ sở sản xuất mới trên miền Bắc như Dệt 8/3, Dệt kim Đông Xuân, Dệt Vĩnh Phú, Dệt vải công nghiệp, Dệt len Hải Phòng... Trong giai đoạn từ 1955 – 1975 khi đất nước còn bị chia cắt thì ngành dệt may khu vực phía Bắc Việt Nam được phát triển tập trung ở các tỉnh thành như: Nam Định, Hà Nội, Hà Tây, Hải Phòng, Hải Hưng... Sau khi đất nước được giải phóng, Chính phủ đã thành lập các Tổng Công ty Dệt Việt Nam, Liên hiệp sản xuất - xuất nhập khẩu May với nhiệm vụ chính là sản xuất vải, quần áo, chăn màn... cho tiêu dùng và làm đầu mối xuất khẩu. Trong giai đoạn này (1976 – 1989), ngành dệt may phía Bắc Việt Nam đã phát triển mạnh về năng lực sản xuất do thống nhất đất nước và thu hút nhiều lao động tham gia.

Giai đoạn từ năm 1990 đến năm 1995: Là thời kỳ sản xuất kinh doanh theo cơ chế thị trường, ngành dệt may Việt Nam nói chung và ngành may phía Bắc nói riêng đứng trước những khó khăn về thiết bị công nghệ lạc hậu, năng suất thấp. DN may phía Bắc chỉ gặp nhiều thuận lợi để phát triển nhờ vào Hiệp định Thương mại hàng dệt may Việt Nam – EU được ký kết vào tháng 12 năm 1992, trong xu thế chung của cả nước, các DN may phía Bắc dần tiếp cận thị trường phi hạn ngạch như Nhật Bản, Canada và bước đầu tiếp cận được với thị trường Mỹ. DN may chủ động mua nguyên liệu, tổ chức sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, tự quyết định giá mua, giá bán... nhờ đó nhiều DN may trong cả nước đã phát triển ổn định, tăng kim ngạch xuất khẩu sang các thị trường EU, Nhật Bản, Canada.

Giai đoạn 1995- 2006, các thị trường chủ yếu trước đây như Liên Xô cũ, các nước Đông Âu đã gần như không còn. Ngành dệt may Phía Bắc đứng trước thử thách lớn về chiến lược phát triển. Việc mở các thị trường xuất khẩu mới trong giai đoạn này gặp nhiều khó khăn do các rào cản thương mại áp dụng khi Việt Nam còn bị bao vây cấm vận vì chưa bình thường hóa quan hệ với Mỹ. Tuy nhiên cũng đã tìm kiếm, đặt nền móng cho các thị trường xuất khẩu, mở ra thị trường EU thay thế cho thị trường các nước xã hội chủ nghĩa.

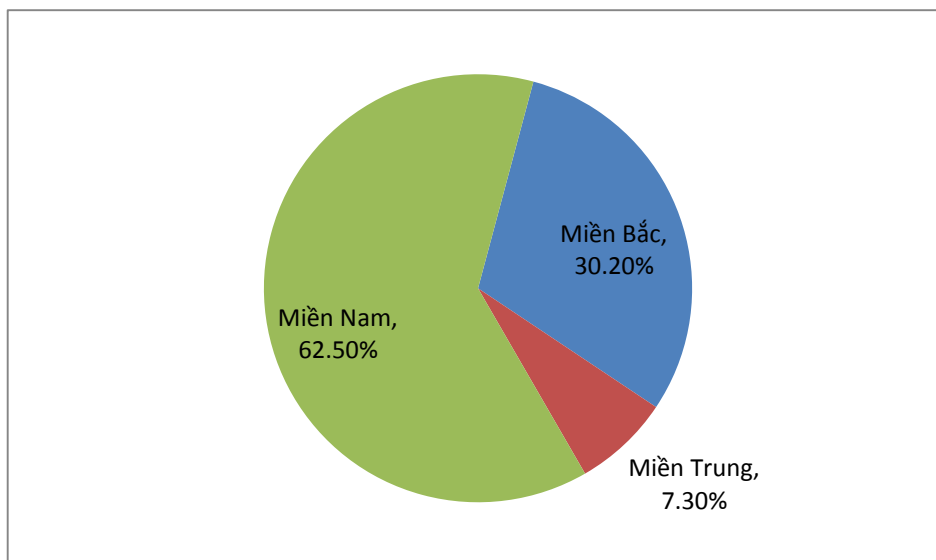
Giai đoạn 2007-2011, ngành dệt may Việt Nam nói chung và các DN may khu vực phía Bắc nói riêng tập trung phát triển cân đối toàn chuỗi cung ứng, tập trung cho ngành sợi và may mặc, phát triển bước đầu hệ thống thương hiệu và kênh phân phối nội địa; mở rộng thị trường do Việt Nam trở thành thành viên của WTO. Thời kỳ này chứng kiến sự tăng trưởng mạnh của xuất khẩu dệt may Việt Nam vào EU, Nhật Bản, Hàn Quốc, ASEAN. Trong giai đoạn này Việt Nam ký BTA với Hoa Kỳ, kim ngạch xuất khẩu sang Hoa Kỳ đạt 4,4 tỉ USD vào năm 2007, được hưởng quy chế GSP của

EU, kim ngạch xuất khẩu sang EU đạt gần 4 tỉ USD vào năm 2007.

Giai đoạn 2012-2017, được xem như giai đoạn bản lề khi Việt Nam chủ động trong việc tham gia đàm phán và ký kết các Hiệp định thương mại tự do (FTA). Các DN may nói chung và các DN may khu vực phía Bắc đang nỗ lực phát triển công tác nguồn nhân lực, xây dựng chiến lược liên kết chuỗi để chuyển dần phương thức sản xuất từ gia công sang FOB và tiến tới ODM, OBM. Việc kết nối DN với nhau tạo thành chuỗi cung ứng hoàn chỉnh, tăng sức cạnh tranh, cung cấp cho khách hàng sản phẩm trọn gói, qua đó đáp ứng được các yêu cầu xuất xứ của các FTA.

4.1.2. Kim ngạch và thị trường xuất khẩu của DN may khu vực phía Bắc

Cơ cấu của các DN dệt may phía bắc so với cả nước: Theo số liệu của Vinatex, các công ty dệt may được đặt tại miền Nam chiếm gần 62,5% DN dệt may cả nước, còn lại nằm ở miền Bắc hơn 30%, miền Trung và Tây Nguyên khoảng 7%. Các DN may khu vực phía Bắc phân bố chủ yếu ở hai khu vực vùng Đồng bằng sông Hồng và vùng Trung du, miền núi phía Bắc. Trong đó chủ yếu tập trung vào khu vực Đồng bằng sông Hồng với Hà Nội là trung tâm về thiết kế thời trang, trung tâm sản xuất mẫu mã, cung cấp dịch vụ, nguyên phụ liệu, công nghệ dệt may. Bên cạnh các khu công nghiệp, khu chế xuất như Phố Nối - tỉnh Hưng Yên; Hòa Xá, Bảo Minh - tỉnh Nam Định; Phúc Khánh, Nguyễn Đức Cảnh - tỉnh Thái Bình; Tràng Duệ - thành phố Hải Phòng; Châu Sơn - tỉnh Hà Nam; khu công nghiệp Hải Yên - tỉnh Quảng Ninh... Vùng Trung du và miền núi phía Bắc gồm khu công nghiệp Thụy Vân, Trung Hà, Tam Nông - tỉnh Phú Thọ, khu công nghiệp Phổ Yên - tỉnh Thái Nguyên đồng thời phát triển các nhà máy may tại các tỉnh Thái Nguyên, Yên Bái, Tuyên Quang, Bắc Giang, Bắc Cạn.



Biểu đồ 4.1: Tỷ trọng ngành dệt may của khu vực phía Bắc so với cả nước

(Nguồn: Hiệp hội dệt may và nguồn tác giả tổng hợp)

Kim ngạch xuất khẩu của các DN may khu vực phía Bắc.

Bảng 4.1: Kim ngạch xuất khẩu của dệt may khu vực phía Bắc trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2012 đến 2017

Đơn vị tính: Tỷ USD

Chỉ tiêu	2012	2013	2014	2015	2016	2017
KNXK dệt may cả nước	17.018	21.092	24.692	27.021	28.123	31.100
KNXK khu vực phía Bắc	4.425	5.484	6.420	7.015	7.412	8.066

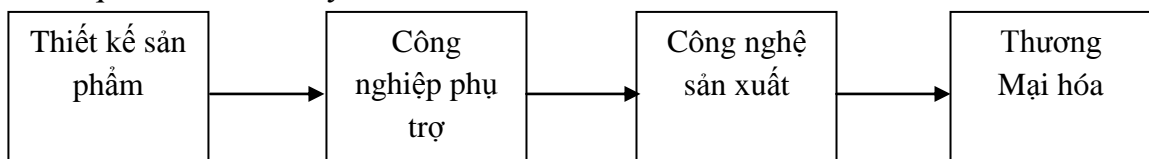
(Nguồn: Tổng cục Thống kê và tính toán của tác giả)

Đặc điểm về thị trường tiêu thụ và kim ngạch xuất khẩu: Công nghiệp may thế giới được chuyển dịch dần sang thuê ngoài, từ các nước phát triển sang các nước đang phát triển. Đặc biệt là các nước châu Á - là những nước có chi phí nhân công thấp, có sẵn nguồn nguyên liệu thô, có thể cung cấp dịch vụ trọn gói, từ sản xuất vải đến cắt, may và đóng gói. Một số quốc gia chiếm ưu thế cạnh tranh trong lĩnh vực sản xuất may mặc là Trung Quốc, Ấn Độ, Pakistan và Việt Nam.

Thị trường xuất khẩu dệt may của Việt Nam nói chung và khu vực phía Bắc nói riêng chủ yếu xuất khẩu sang Mỹ, EU... Hơn một phần ba kim ngạch xuất khẩu dệt may hàng năm của Việt Nam hướng đến thị trường Mỹ. Bên cạnh đó, EU là thị trường xuất khẩu lớn thứ hai của Việt Nam, tiếp theo là Hàn Quốc, Nhật Bản, Hiệp hội Dệt May Việt Nam (Vitas) cho biết hết năm 2017, ngành dệt may đã có 6 thị trường xuất khẩu trên 1 tỷ USD gồm: Mỹ, EU, Nhật Bản, Hàn Quốc, Trung Quốc và ASEAN... Mỹ vẫn dẫn đầu trong số các thị trường nhập khẩu lớn nhất hàng dệt may Việt Nam, với giá trị đạt 12,8 tỷ USD, thị trường Nhật Bản 3,2 tỷ USD; Trung Quốc 3,2 tỷ USD... Kim ngạch xuất khẩu của dệt may năm 2016 tăng trưởng chậm hơn các năm trước, chỉ đạt khoảng 28,3 tỷ USD, tăng trưởng xấp xỉ 5%, tăng gần 1,5 tỷ USD so với năm 2015. Tuy nhiên đóng góp lớn vào giá trị xuất khẩu lại thuộc về các DN FDI với tỷ trọng chiếm tới khoảng 60%-70% cho thấy khoảng cách lớn về năng lực cạnh tranh so với các DN nội địa. Kết thúc năm 2017, kim ngạch xuất khẩu của ngành Dệt May Việt Nam đạt hơn 31 tỷ USD, tăng trưởng 10,23% so với năm 2016. Trong đó, kim ngạch xuất khẩu hàng may mặc đạt 25.795 tỷ USD, xuất khẩu vải đạt 1.354 tỷ USD, tăng 25,6%; xuất khẩu xơ, sợi, dệt các loại đạt 3.604 tỷ USD; xuất khẩu nguyên phụ liệu dệt may đạt 1.208 tỷ USD... Riêng các DN dệt may khu vực phía Bắc đóng góp giá trị xuất khẩu năm 2015 là khoảng 7.015 tỷ USD, năm 2017 là khoảng 8.066 tỷ USD trong tổng số kim ngạch xuất khẩu của cả nước. Giá trị kim ngạch xuất khẩu hàng may mặc chiếm từ 13% đến 16% so với tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước. Trong đó sản phẩm dệt sản xuất ra chủ yếu được tiêu thụ ở thị trường nước ngoài, nên tổng kim ngạch xuất khẩu hàng năm của dệt may chủ yếu là doanh thu xuất khẩu hàng may mặc.

Năng lực sản xuất: Năm 2017 Việt Nam sản xuất được 4,1 tỷ sản phẩm may mặc (gấp 1,6 lần số lượng sản phẩm của năm 2010). Việt Nam có thể sản xuất đa dạng các mặt hàng từ áo sơ mi, áo khoác, quần dài và quần áo thể thao tới quần áo lót, áo thun, váy, đồ vest... Ngành sản xuất hàng may mặc Việt Nam tham gia vào chuỗi giá

trị toàn cầu ở công đoạn sản xuất, phần nhiều theo phương thức CMT (50%) và FOB (40%, trong đó FOB cấp 1: 35%, FOB cấp 2: 15%), thiếu khả năng cung cấp trọn gói nên giá trị gia tăng còn thấp. Trong những năm qua, các DN may Việt Nam nói chung và các DN may khu vực phía Bắc nói riêng luôn giữ vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân và khu vực, là ngành công nghiệp thúc đẩy sự phát triển cho nhiều ngành phụ trợ khác, đồng thời giúp chuyển dịch cơ cấu kinh tế từ nông nghiệp sang công nghiệp trong các vùng kinh tế phía Bắc. Các DN may gia công xuất khẩu có sự đóng góp đáng kể vào quá trình hình thành và phát triển của ngành may mặc. Ngành may mặc khu vực phía Bắc đang đứng trước sức ép phải thay đổi để tồn tại và phát triển, do đó việc thâm nhập sâu rộng vào chuỗi giá trị toàn cầu là hết sức cần thiết. Vị trí của ngành dệt may hiện nay trong chuỗi giá trị dệt may toàn cầu ngày càng được nâng cao nhằm mục đích nâng cao giá trị xuất khẩu. Chuỗi giá trị của các sản phẩm dệt may được thể hiện qua sơ đồ dưới đây:



Sơ đồ 4.1: Chuỗi giá trị sản phẩm may

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Hiện nay nhiều DN may khu vực phía Bắc đang nằm ở khâu sản xuất trong chuỗi giá trị và chiếm khoảng 30% giá bán đến tay người tiêu dùng. Đây cũng là khâu thứ ba có tỷ suất lợi nhuận thấp nhất chỉ chiếm 8-15% nhưng lại là khâu lợi thế của các DN may phía Bắc với nguồn nhân công rẻ, dồi dào. Tận dụng lợi thế này sẽ mang lại nhiều vị trí rất quan trọng cho các DN may nhưng cũng sẽ bị thay thế bởi các nhà sản xuất khác nếu không đảm bảo chất lượng sản phẩm hoặc giá cao hơn các nhà sản xuất khác.

4.1.3. Đặc điểm quy trình sản xuất sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc

Đặc điểm sản phẩm ngành may:

- Giá trị sử dụng được xác định bằng việc thỏa mãn những yêu cầu của từng cá nhân. Hàng may mặc ngoài các tác dụng cơ bản về bảo vệ thân thể còn phải thể hiện tính thẩm mỹ, phong cách và cá tính của người sử dụng. Đảm bảo cho cơ thể hoạt động bình thường, bền, tiện dụng và đảm bảo tính dân tộc của trang phục, thể hiện trình độ văn hóa dân tộc.

- Đặc trưng của sản phẩm may là tính thời vụ. Tính thời vụ của sản phẩm chịu ảnh hưởng của thời tiết trong năm và thời tiết của các khu vực địa lý khác nhau. Điều này đòi hỏi các nhà kinh doanh phải có am hiểu nhất định về thời tiết, khí hậu tại thị trường mà mình muốn kinh doanh.

- Chu kỳ sống của sản phẩm may mặc ngắn, một sản phẩm may mặc ra đời luôn gắn liền với một mẫu mã, kiểu cách nhất định, được thiết kế phù hợp với thị hiếu người tiêu dùng tại thời điểm nó được tung ra thị trường. Theo thời gian thị hiếu thay

đổi thì sản phẩm đó thành ra lỗi mốt, không còn được ưa chuộng nữa. Vì vậy, mẫu mã, kiểu dáng, màu sắc, chất liệu của sản phẩm phải thường xuyên được thay đổi để đáp ứng nhu cầu của người tiêu dùng.

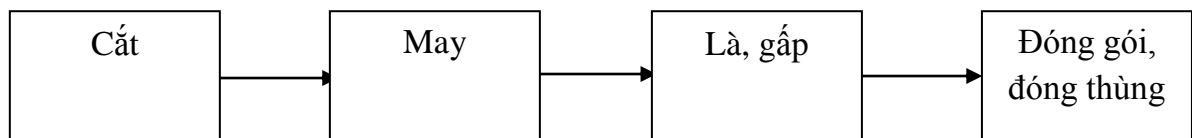
Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất:

Các DN may có quy trình công nghệ phức tạp kiểu chế biến liên tục, bao gồm nhiều giai đoạn công nghệ cấu thành với hai hình thức sản xuất kinh doanh chủ yếu là gia công theo đơn đặt hàng và hình thức mua nguyên liệu tự sản xuất để bán.

Trường hợp gia công hàng may mặc theo đơn đặt hàng của khách hàng. Sản phẩm phải trải qua nhiều công đoạn sản xuất kế tiếp nhau, trong đó có hai bước chính sau:

Bước 1: Nhận tài liệu kỹ thuật và sản phẩm mẫu do khách hàng gửi đến sau đó phòng kỹ thuật của công ty sẽ nghiên cứu tài liệu và may thử sản phẩm mẫu gửi cho khách hàng kiểm tra, nhận xét và góp ý.

Bước 2: Sau khi được khách hàng chấp nhận các yếu tố của sản phẩm mẫu thì sản phẩm được đưa xuống các phân xưởng hoặc xí nghiệp thành viên để sản xuất theo đúng mẫu hàng và số lượng đã ký kết với khách hàng. Các mặt hàng sản xuất đều phải trải qua 4 giai đoạn là:



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Sơ đồ 4.2: Công đoạn sản xuất sản phẩm may mặc

Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm may được minh họa qua *Phụ lục 4.1A* và *Phụ lục 4.1B*.

Đặc điểm tổ chức sản xuất

Hoạt động sản xuất kinh doanh của các DN may hiện nay đang tập trung theo bốn phương thức tổ chức sản xuất kinh doanh chủ yếu sau đây:

Phương thức sản xuất CMT (Cut – Make – Trim): Đây là phương thức xuất khẩu đơn giản nhất của ngành dệt may, doanh thu xuất khẩu lớn nhưng mang lại giá trị gia tăng thấp nhất. Khi sản xuất theo phương thức này, khách hàng cung cấp toàn bộ đầu vào để sản xuất sản phẩm cho DN gia công bao gồm nguyên liệu, vận chuyển, mẫu thiết kế và các yêu cầu cụ thể; các nhà sản xuất chỉ thực hiện việc cắt, may và hoàn thiện sản phẩm. DN thực hiện xuất khẩu theo phương thức CMT chỉ cần có khả năng sản xuất và hiểu cơ bản về thiết kế để thể hiện mẫu sản phẩm.

Hiện nay hình thức sản xuất gia công thuần túy này chiếm tỷ trọng tương đối trong các DN may khu vực phía Bắc. Ưu điểm của hình thức sản xuất này là DN không phải chuẩn bị nguyên phụ liệu và tìm kiếm thị trường tiêu thụ. Tuy nhiên điểm hạn chế là DN không chủ động trong việc lập kế hoạch sản xuất, phụ thuộc vào đối tác và đặc biệt là tỷ suất lợi nhuận không cao.

Phương thức sản xuất FOB/OEM (Free On Board/Original Equipment Manufacturing)

Theo hình thức này, căn cứ vào hợp đồng ký kết với khách hàng các DN chủ động tham gia vào quá trình sản xuất, từ việc mua nguyên liệu cho đến ra sản phẩm cuối cùng. Đây là hình thức sản xuất theo kiểu “mua NVL bán thành phẩm”. Khác với CMT, các nhà sản xuất của FOB sẽ chủ động mua nguyên liệu đầu vào cần thiết thay vì được cung cấp trực tiếp từ khách hàng của họ. FOB là phương thức xuất khẩu ở bậc cao hơn so với CMT trong chuỗi giá trị. Theo phương thức này việc mua NVL có thể do khách hàng mua chỉ định tại một nhóm các nhà cung cấp nguyên phụ liệu, việc này đảm bảo an toàn chất lượng NVL đầu vào sản xuất cho khách hàng. Hoặc để thực hiện theo phương thức này các DN may tự chịu trách nhiệm tìm nguồn nguyên liệu, vận chuyển nguyên liệu về DN, sản xuất và vận chuyển thành phẩm tới cảng của khách mua. Như vậy vấn đề thiết yếu là các DN phải tìm được các nhà cung cấp nguyên liệu có khả năng cung cấp các nguyên liệu đặc biệt và phải tin cậy về chất lượng, thời gian giao hàng, sản xuất với quy trình tiên tiến. Rủi ro từ phương thức này cao hơn nhưng giá trị gia tăng mang lại cho công ty sản xuất cũng cao hơn tương ứng so với CMT.

Hiện nay nhiều DN vừa và lớn đã chuyển từ hình thức gia công CMT sang hình thức FOB điển hình như Công ty TNHH May Tinh Lợi với sản lượng hàng sản xuất theo FOB chiếm 80%, mang lại lợi nhuận lớn cho DN và nâng cao thu nhập cho người lao động.

Phương thức sản xuất ODM (Original designed Manufacturing)

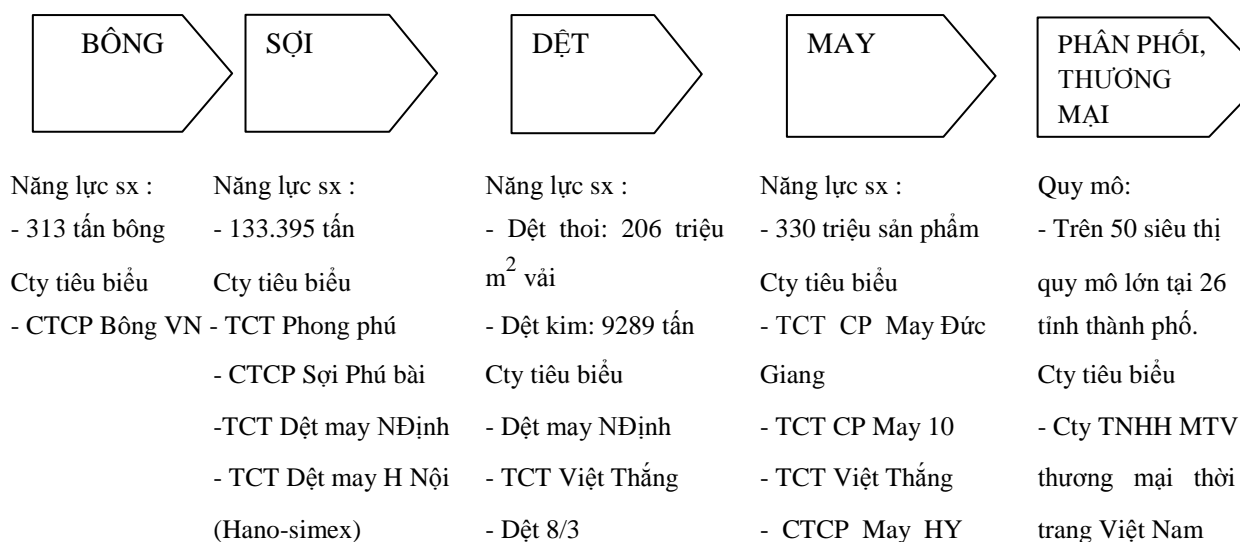
Đây là phương thức sản xuất mà các DN may tự tổ chức sản xuất bao gồm khâu thiết kế, thu mua vải và nguyên phụ liệu thực hiện các công đoạn sản xuất cắt, may, hoàn tất, đóng gói, vận chuyển. Các DN sản xuất theo phương thức này tự thiết kế các sản phẩm nên sẽ mang lại giá trị gia tăng cao hơn rất nhiều cho sản phẩm may mặc. Khách hàng của DN may thường là chủ của các thương hiệu có uy tín, họ đặt hàng thiết kế, hoàn thiện sản phẩm giao hàng. Phương thức này đã được thực hiện và từng bước thành công ở các DN may lớn như sản phẩm May 10, Canifa, ALCADO...

Qua khảo sát những DN may có quy mô lớn khu vực phía Bắc thường tổ chức sản xuất theo phương thức này. Tại các bộ phận sản xuất tùy theo quy mô mà DN có thể tổ chức thành nhiều phân xưởng sản xuất. Các phân xưởng sản xuất đều có trình độ thiết bị công nghệ tương đương nhau và được tổ chức thành các dây chuyền đảm nhận toàn bộ quy trình sản xuất cho đến khi sản phẩm hoàn thành. Đối với các DN may có quy mô lớn xu hướng hiện nay là tiến tới thiết lập nhiều nhà máy ở các địa phương. Mỗi nhà máy có từ 10 đến 12 dây chuyền sản xuất. Ví dụ như Tổng công ty May Đức Giang có 3 nhà máy ở Hà Nam, Nam Định, Ninh Bình. Công ty May 10 có tới 10 xí nghiệp ở các địa phương như Thái Bình, Nam Định, Thanh Hoá, Hải Phòng, Bắc Ninh... Các DN có quy mô vừa và nhỏ thường chỉ tổ chức sản xuất với từ 5-7 dây chuyền sản xuất và địa bàn sản xuất tập trung. không có các nhà máy xí nghiệp phân tán ở các địa phương khác.

Phương thức sản xuất OBM (Original Brand Manufacturing)

Đây là phương thức sản xuất được cải tiến dựa trên hình thức ODM, song ở phương thức này các hãng sản xuất tự thiết kế và ký hợp đồng cung cấp hàng hóa trong và ngoài nước cho thương hiệu của mình. Các nhà sản xuất tại các nền kinh tế đang phát triển tham gia vào phương thức OBM chủ yếu phân phối sản phẩm tại thị trường nội địa và thị trường các quốc gia lân cận như Tổng công ty may 10, Công ty CP TM và Dịch vụ Hoàng Dương với sản phẩm may thương hiệu Canifa...

Chuỗi cung ứng OBM của tập đoàn dệt may Việt Nam được mô tả như sau:



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Có thể tóm tắt: Phương thức sản xuất của ngành may qua Sơ đồ 4.3 như sau:



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Sơ đồ 4.3: Phương thức sản xuất của ngành may

Sơ đồ 4.3 cho thấy có bốn hình thức tổ chức sản xuất ở cấp độ phát triển tăng dần trong ngành may mặc. Phương thức sản xuất CMT - hình thức hợp đồng gia công thuần túy. Phương thức OEM/FOB – DN may tự tìm mua NVL đầu vào, sản xuất và hàng hóa sẽ cung cấp ra thị trường với thương hiệu của bên mua. Phương thức ODM – DN sản xuất và bán sản phẩm với thương hiệu, mẫu mã riêng của DN. Vì vậy, đặc điểm quy trình sản xuất của hai phương thức sản xuất FOB và ODM/OBM ảnh hưởng

tới tổ chức KTQTCP, giá thành và việc tổ chức KTQTCP tại các DN này là thực sự cần thiết. Qua khảo sát điển hình cho thấy Công ty CP May Tinh Lợi, Công ty TNHH Shints BVT sử dụng phương thức sản xuất – FOB kết hợp với CMT, Tổng công ty CP May Hưng Yên – Công ty CP, Công ty CP May 10 sử dụng phương thức ODM và FOB, Công ty CP Thương Mại và DV Hoàng Dương sản xuất theo phương thức OBM.

Kết quả khảo sát đại trà từ phản hồi của 174 DN may trên tổng số 190 DN may gửi phiếu khảo sát tại Khu vực phía Bắc về phương thức sản xuất được thể hiện ở *Phụ lục 4.2* và tóm tắt trong *Bảng 4.2*.

Bảng 4.2: Thống kê về phương thức tổ chức sản xuất tại các DN may

Hình thức tổ chức sản xuất	SL	Tỷ trọng (%)
Sản xuất hàng gia công (CMT)	40	22.99
Sản xuất bằng thiết bị và nguồn NVL cho SX (OEM/FOB)	88	50.57
Sản xuất theo thiết kế, tìm nguồn NVL đầu vào (ODM)	17	9.77
Kết hợp các hình thức	29	16.67
Cộng	174	100

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Trong số DN được khảo sát, có 22,99% DN chỉ sản xuất hàng gia công thuần túy CMT. Đây là hình thức đơn giản chỉ tận dụng nhân công lao động tại các địa phương DN không phải tìm kiếm đầu vào và đầu ra cho SP, song giá trị mang lại thấp. *Bảng 4.2* cũng chỉ ra hiện nay phương thức sản xuất phổ biến ở các DN may là FOB chiếm 50,57%. Trong khi đó các DN lớn đã chuyển sang sản xuất theo phương thức ODM. DN đảm nhận toàn bộ từ khâu thiết kế, tổ chức mua NVL đến sản xuất hoàn thiện sản phẩm, giá trị mang lại cho DN là rất lớn, nhưng hiện nay sản xuất theo phương thức này chỉ có 17 DN chiếm 9,77%. Bên cạnh đó các DN thực hiện kết hợp các hình thức sản xuất như CMT/FOB hoặc FOB/ODM/OBM chiếm 16,67%, điều này giúp DN linh hoạt trong việc tìm kiếm thị trường và tăng khả năng cạnh tranh với DN may cùng ngành.

Đặc điểm quy trình sản xuất và tổ chức sản xuất có ảnh hưởng đến tổ chức KTQTCP, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc

Trước đây, hầu hết các DN may đều chưa chủ động trong việc tìm nguồn NVL cung ứng đầu vào nên các DN sẵn sàng nhận các đơn hàng gia công thuần túy để tận dụng nhân công giá rẻ. Hiện nay, các DN may với xu hướng chuyển sang sản xuất theo phương thức FOB, muốn giành lấy quyền chủ động và nâng hiệu quả cao kinh doanh thì cần coi trọng việc kiểm soát chi phí, giá thành sản xuất sản phẩm. Bên cạnh đó vẫn có rất ít các DN lớn có thương hiệu riêng (phương thức sản xuất ODM) như Tổng công ty May 10... Vì vậy, các DN may muốn tổ chức KTQTCP tốt trước hết phải quản trị tốt chi phí NVL đầu vào, xây dựng định mức nhân công một cách hợp lý và kiểm soát tốt CPSXC đặc biệt là chi phí năng lượng (điện, xăng, dầu).

Thứ nhất, để quản trị tốt chi phí NVL đầu vào đối với các DN sản xuất theo FOB và ODM là việc quản lý vật liệu tồn kho, sử dụng tiết kiệm vật liệu, hạn chế hao hụt, hư hỏng sẽ làm giảm đáng kể chi phí đầu vào của ngành may. Vì khi xét tỷ trọng CPNVLT trong giá thành sản xuất của sản phẩm may mặc thường chiếm khoảng 60% -70% tổng chi phí sản xuất. NVL trong ngành may có số lượng rất lớn, đa dạng, số lượng chủng loại NVL trong một DN có thể lên đến hàng trăm ngàn mã. Ngành may sử dụng NVL chủ yếu là vải và một lượng khá lớn các phụ kiện, phụ tùng thay thế cho các thiết bị. Sự biến động của các loại NVL này phụ thuộc rất lớn vào nguồn cung cấp, giá cả trên thị trường trong nước và nước ngoài. Hiện nay, nguồn cung cấp nguyên phụ liệu may chủ yếu là từ nhập khẩu (65-75%). Giá nguyên phụ liệu may ngày càng tăng lên trong những năm qua đã làm cho chi phí đầu vào tăng cao, chưa kể đến việc các DN may sẽ khó chủ động được nguồn NVL phục vụ cho hoạt động sản xuất theo phương thức FOB hoặc ODM.

Thứ hai, ngành may là một trong những ngành được chú trọng là ưu tiên phát triển trên cơ sở tận dụng nguồn nhân công dồi dào, giá rẻ trong nước để thực hiện các đơn hàng xuất khẩu của nước ngoài. Đi liền với nhân công giá rẻ là chất lượng lao động còn hạn chế cần phải đào tạo mới đáp ứng được yêu cầu công việc. Ngành may là ngành có cơ cấu chi phí nhân công cao đặc biệt là đối với hình thức tổ chức sản xuất FOB tính ổn định của nguồn lao động trong ngành lại không cao so với phương thức sản xuất ODM. Để đảm bảo tiến độ giao hàng, nhiều DN đã liên tục phải tăng ca trong những thời điểm thiếu lao động. Vì tính kém ổn định này mà khá nhiều DN phải tốn kém chi phí cho công tác tuyển mới và đào tạo lao động. Do đó, chi phí nhân công của các DN ngoài tiền lương trả cho người lao động theo sản phẩm hoặc theo ngày công, các khoản trích theo lương theo quy định còn phát sinh các chi phí tăng ca, bồi dưỡng độc hại, hỗ trợ đào tạo nâng cao tay nghề chuyên môn và các khoản chi phí tuyển dụng lao động mới. Để ổn định lao động, DN may cần có những thay đổi trong chính sách lương thưởng cho người lao động. Đồng thời tăng cường công tác quản trị chi phí nhân công như xây dựng định mức hao phí lao động hợp lý, theo dõi đánh giá kết quả công việc, gắn trách nhiệm với lợi ích kinh tế, phân tích biến động về giá lao động cũng như năng suất lao động để kịp thời có quyết định phù hợp.

Thứ ba, khi quyết định nhận các đơn hàng, các DN may cần cân nhắc và có phương án tính toán về chi phí năng lượng để tránh phát sinh hao phí ngoài sản xuất. Mặc dù, chi phí năng lượng chỉ chiếm 10% chi phí sản xuất nhưng hiện nay giá điện và xăng ngày càng tăng cao làm chi phí sản xuất chung tăng làm giá thành sản phẩm tăng trong khi sản lượng không thay đổi. Bên cạnh đó, tình trạng mất điện ở các địa phương diễn ra thường xuyên khiến chi phí năng lượng bị đẩy lên khá nhiều do phải chạy máy phát điện ảnh hưởng đến quá trình sản xuất của DN. DN may ký đơn hàng FOB nên việc giao hàng đúng tiến độ là rất quan trọng vì nếu giao hàng không đúng hạn DN sẽ chịu cước phí cao. Vì vậy, các DN cần phải chủ động trong việc kiểm soát chi phí năng lượng.

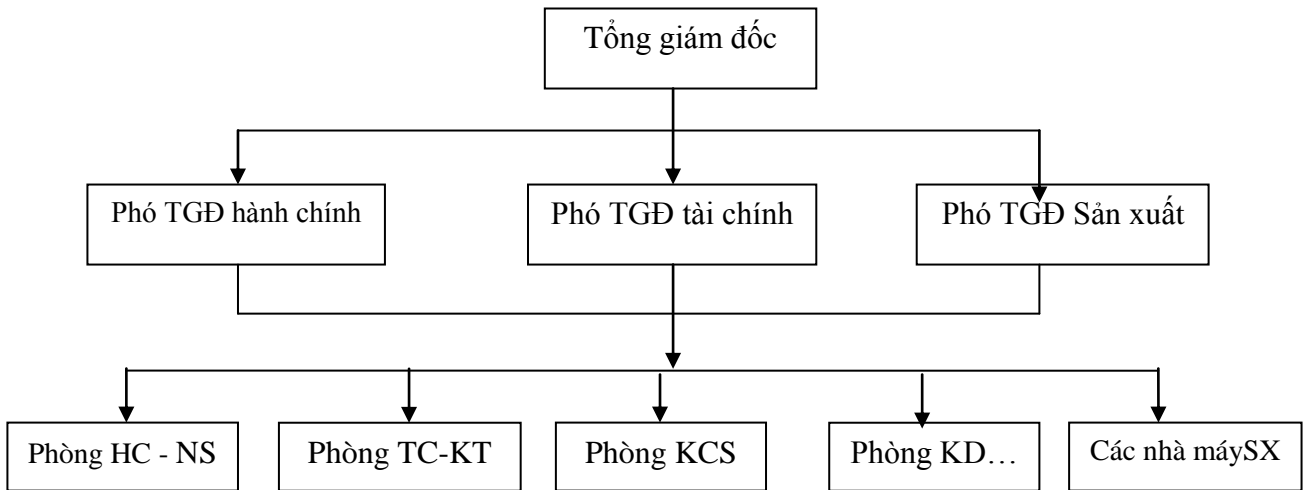
4.1.4. Đặc điểm về tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp may phía Bắc

Dựa vào kết quả thống kê (*Phụ lục 4.2*), phần thông tin chung về các DN may khu vực phía Bắc cho thấy, các DN được khảo sát gồm công ty cổ phần và công ty TNHH, trong đó công ty CP chiếm 55,17%, 78 DN là công ty TNHH chủ yếu có vốn đầu tư từ nước ngoài với đa số có mức vốn hoạt động lớn. Những công ty có mức vốn dưới 10 tỷ chiếm 26,44%, nhiều nhất là DN có mức vốn từ 10 đến 50 tỷ chiếm 44,83%. Số lượng lao động bình quân của các DN may khu vực phía Bắc từ mức 100 đến 300 lao động là 83 DN chiếm 47,7%, DN có từ 300 lao động trở lên chiếm 20,69%.

Theo kết quả khảo sát, các DN may khu vực phía Bắc tổ chức quản lý theo hai mô hình: mô hình quản lý giản đơn theo kiểu trực tuyến chức năng, mô hình tổ chức bộ phận theo các đơn vị.

Mô hình tổ chức quản lý giản đơn theo chức năng

Mô hình này áp dụng ở rất nhiều DN có quy mô vừa, theo đó các bộ phận được nhóm lại theo các chức năng khác nhau và chịu sự chỉ đạo trực tiếp từ các Giám đốc điều hành. Như vậy các nhà quản trị cấp cao theo mô hình này cũng khá nhiều. Mỗi bộ phận sẽ hoạt động theo chức năng riêng vì vậy cần các thông tin chi phí chi tiết theo bộ phận hay các công việc cụ thể của bộ phận đó. Các DN áp dụng theo mô hình này có thể kể đến như: Công ty TNHH Shints BVT Việt Nam; Công ty TNHH May Tinh Lợi có vốn đầu tư nhà máy 1 là 64.000.000 USD với trên 5.000 lao động và nhà máy 2 trên địa bàn tỉnh Hải Dương là 124.000.000 USD với trên 12.000 lao động, với mức thu nhập trung bình của người lao động từ 5,5 triệu đồng đến 9,5 triệu đồng/tháng. Công ty chuyên sản xuất hàng dệt kim cho các nhãn hiệu thời trang như JC Penney, Mango, Uniqlo... Công ty TNHH May Tinh Lợi đang là DN sản xuất hàng may mặc lớn nhất tại tỉnh Hải Dương và khu vực Phía Bắc Việt Nam. Tổ chức bộ máy quản lý của công ty theo hình thức tập trung, đứng đầu là bộ phận Ban giám đốc, chịu trách nhiệm quản lý điều hành hoạt động kinh doanh. Phía dưới là các phòng ban: xuất nhập khẩu, đào tạo và phát triển, hành chính nhân sự... và các nhà máy sản xuất.



Sơ đồ 4.4: Tổ chức bộ máy quản lý theo chức năng

(Nguồn: Công ty TNHH May Tinh Lợi)

Mô hình tổ chức quản lý bộ phận theo đơn vị

Các DN lớn trong ngành may khu vực phía Bắc đều nằm trong cơ cấu tổ chức của Tập đoàn dệt may Việt Nam như Tổng công ty May 10, Tổng công ty May Hưng Yên – Công ty CP, Tổng Công ty cổ phần Dệt May Hà Nội (HANOSIMEX). Tổng CTCP Dệt May Nam Định... Những DN này thường được tổ chức theo mô hình Công ty mẹ, công ty con. Điển hình như Tổng công ty CP may Hưng Yên – Công ty Cổ phần với vốn điều lệ 135 tỷ đồng với trên 14.000 lao động, bao gồm 3 công ty con và 10 công ty liên kết. Tổ chức quản lý của Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần minh họa ở Phụ lục 4.3.

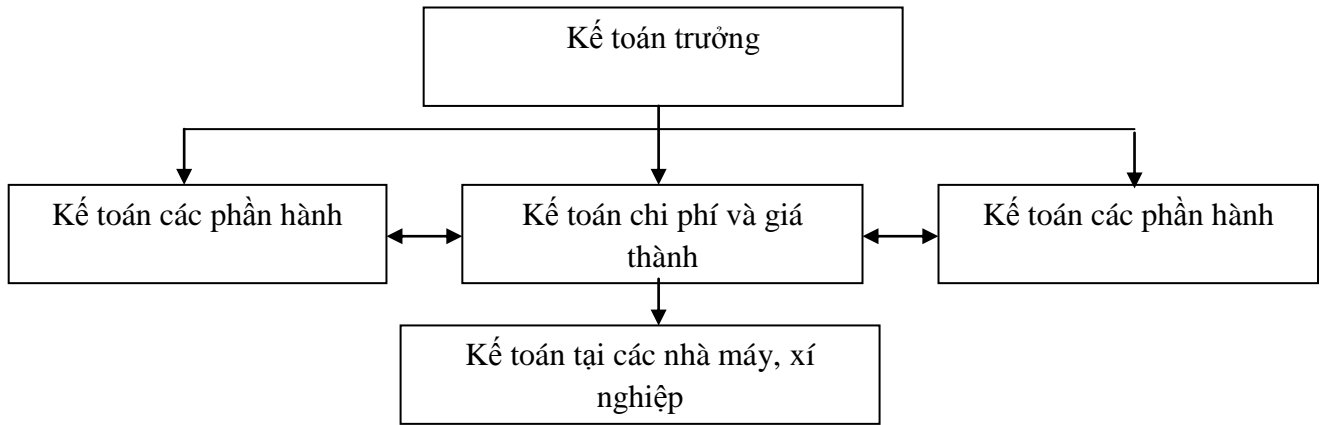
Đặc điểm bộ máy quản lý ảnh hưởng đến tổ chức KTQTCP, giá thành trong các DN may

Nhìn chung các DN đang sản xuất theo phương thức gia công, FOB có bộ máy quản lý nhỏ, gọn phù hợp với đặc thù sản xuất của DN. Bên cạnh đó, các DN lớn trong ngành may khu vực phía Bắc đã xây dựng cơ cấu tổ chức tương đối khoa học phù hợp với chiến lược và đặc điểm hoạt động kinh doanh riêng. Với mục đích chuyển đổi dần từ mô hình sản xuất đơn thuần sang mô hình FOB và OBM nhằm thâm nhập sâu hơn vào chuỗi giá trị dệt may toàn cầu với mục đích tìm kiếm mức lợi nhuận cao hơn.

4.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Tại các DN may bộ máy kế toán thường được tổ chức theo kiểu tập trung. Công tác kế toán được thực hiện tại phòng kế toán trung tâm của DN. Tại các đơn vị chỉ thực hiện việc tập hợp chứng từ, vào các bảng kê chi tiết và chuyển toàn bộ về phòng kế toán trung tâm để xử lý. Mô hình hỗn hợp được áp dụng ở một số DN lớn như Tổng công ty May 10 hay Tổng công ty may Hưng Yên do có nhiều công ty con và các chi nhánh.

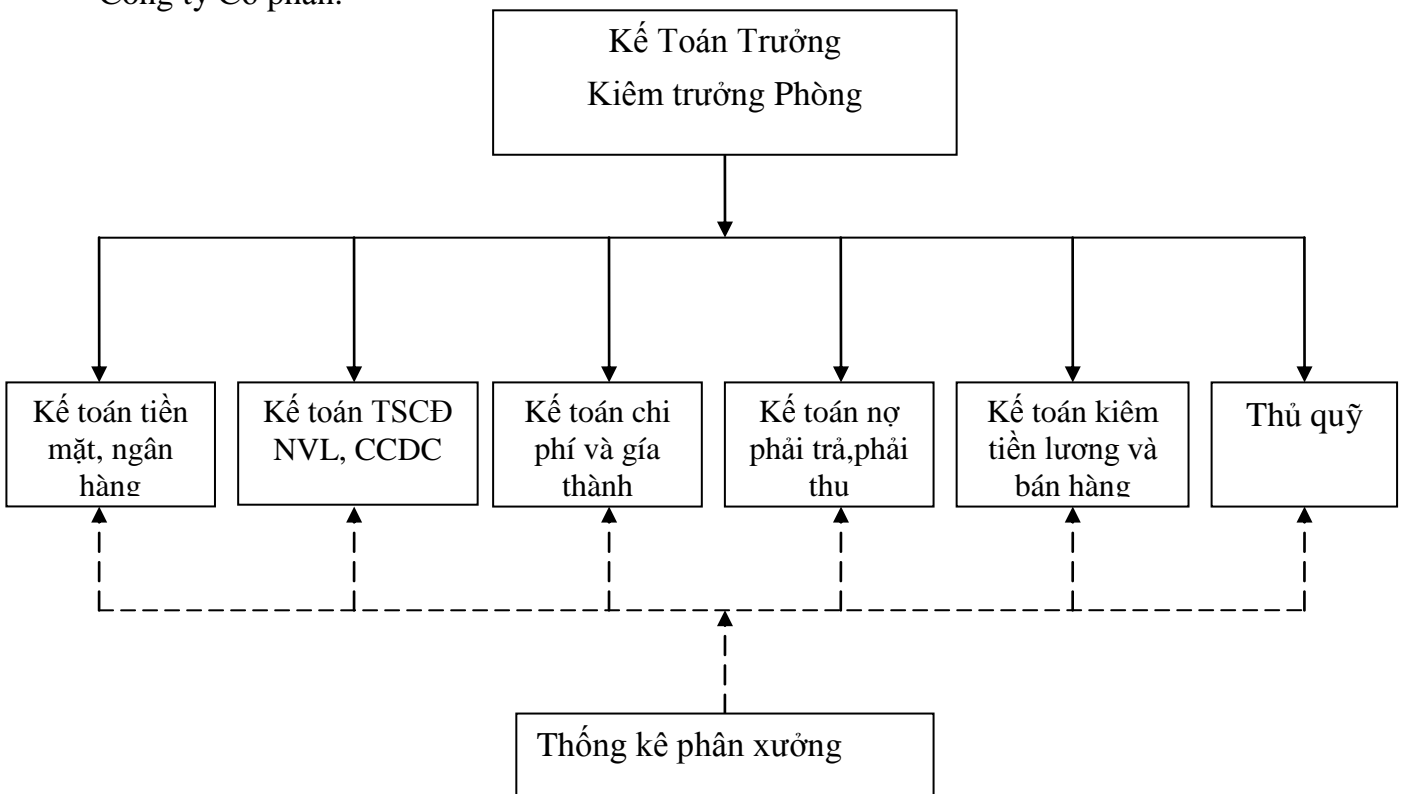
Cách thức tổ chức bộ máy kế toán tại các đơn vị thực hiện theo phương thức trực tuyến chức năng. Mỗi nhân viên kế toán được phân công và chịu trách nhiệm một phần hành cụ thể, khái quát qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 4.5: Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN may

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Dưới đây là tổ chức bộ máy kế toán tập trung tại Tổng công ty may Hưng Yên - Công ty Cổ phần.



————> Quan hệ chỉ đạo.

- - - -> Quan hệ cung cấp số liệu.

Sơ đồ 4.6: Tổ chức bộ máy kế toán của Tổng Công ty May Hưng Yên - Công ty CP

(Nguồn: Tổng Công ty May Hưng Yên - Công ty CP)

Theo kết quả khảo sát (Phụ lục 4.2) tất cả các DN may khu vực Phía Bắc đã ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán. 100% DN sử dụng phần mềm kế toán lập BCTC, có 45,4% phần mềm KTTC tích hợp với phần mềm KTQT; 40 DN có phần mềm KTTC tách biệt với phần mềm KTQT chiếm 22,99% và 31,61% DN không sử dụng phần mềm KTQT.

Các DN điển hình trong đó có Tổng công ty May 10, Tổng công ty May Hưng Yên - Công ty CP, Công ty TNHH May Tinh Lợi được khảo sát đều thực hiện công tác kế toán chi phí, giá thành trên phần mềm kế toán và có các phần mềm khác hỗ trợ các công tác của KTQT, quản lý nhân sự, quản lý tài sản...

4.2. Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam

4.2.1. Tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của doanh nghiệp

Trong quá trình khảo sát thực tế tại các DN may điển hình thông qua phỏng vấn các kế toán trưởng và phụ trách kế toán, cùng với việc quan sát trực tiếp và kết quả khảo sát đại trà (*Phụ lục 4.2*) về mô hình tổ chức nhân sự KTQTCP trong bộ máy kế toán, tác giả nhận thấy hầu hết tại DN may này đều có bộ phận KTQT và được tổ chức kết hợp với bộ phận KTTC như Công ty TNHH Shints BVT, Công ty CP Thương Mại và Dịch vụ Hoàng Dương, tỷ lệ này ở kết quả khảo sát là 77,01%... Khi đó một số nhân viên kế toán vừa thực hiện công việc của KTTC và KTQT như: Kế toán chi phí giá thành sản phẩm, kế toán bán hàng, kế toán theo dõi tài sản, công cụ dụng cụ... các bộ phận này có nhiệm vụ cung cấp thông tin về chi phí, giá thành, doanh thu bán hàng, TSCĐ... phục vụ cho lập BCTC và các báo cáo KTQT theo nhu cầu của nhà quản trị. Một số DN khác tổ chức theo mô hình hỗn hợp chiếm tỷ lệ 22,99% điển hình như Tổng công ty May 10, trong đó bộ phận kế toán chi phí, giá thành được tổ chức riêng vừa cung cấp thông tin cho lập BCTC và thông tin KTQTCP, giá thành cho các nhà quản trị, tham gia xây dựng định mức, lập dự toán cho các bộ phận theo yêu cầu... Các bộ phận khác được tổ chức theo mô hình kết hợp.

4.2.2. Tổ chức nhận diện và phân loại chi phí

Qua thực tế khảo sát điển hình tại các DN may cho thấy các DN này đều phân loại chi phí theo chức năng hoạt động và theo yếu tố chi phí với mục đích chủ yếu để phục vụ tính giá thành sản phẩm cung cấp thông tin cho KTTC lập các báo cáo kế toán mà chưa sử dụng nhiều trong công tác KTQT.

Tại Tổng công ty may Hưng Yên, Công ty TNHH Shints BVT... Chi phí sản xuất sản phẩm may được phân loại theo các khoản mục chi phí bao gồm: CPNVLTT; CPNCTT và CPSXC, chi phí ngoài sản xuất gồm chi phí bán hàng và chi phí QLDN.

- CPNVLTT cho sản xuất sản phẩm may mặc được chia thành chi phí NVL chính và chi phí NVL phụ. Trong đó:

Chi phí NVL chính gồm: Vải chính, vải lót, vải các loại, bông, long vũ, khóa, chỉ các loại, khuy cúc, tay kéo khóa...

Chi phí NVL phụ gồm: Thẻ bài, méch dựng, nhãn mác, dây luồn...

- CPNCTT là tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất ở các công đoạn tạo ra sản phẩm: truyền cắt, truyền may...

- CPSXC tại phân xưởng may, cắt, là, đóng gói gồm có: Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản đốc phân xưởng, nhân viên phục vụ vận

chuyển vải đến xưởng và vận chuyển thành phẩm về kho, bộ phận KCS, chi phí công cụ dụng cụ, khấu hao máy móc thiết bị, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền...

- Chi phí bán hàng: là những chi phí phục vụ cho hoạt động bán hàng như chi phí vận chuyển, kho bãi, thuế phí lệ phí cho việc xuất hàng xuống cảng lên tàu, chi phí quảng cáo, thuê cửa hàng hoặc khấu hao cửa hàng...

- Chi phí QLDN: gồm những khoản chi phí lương nhân viên khối văn phòng, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiếp khách hội nghị...

Bảng 4.3: Thống kê cách phân loại chi phí tại các DN may khu vực phía Bắc

Tiêu thức phân loại chi phí	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Phân loại chi phí theo các yếu tố chi phí (nội dung)	130	74.71
Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của chi phí (chi phí trong sản xuất và ngoài sản xuất)	122	70.11
Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (biến phí, định phí, chi phí hỗn hợp)	32	18.39
Phân loại chi phí theo mục đích kiểm soát chi phí	12	6.90
Phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ xác định kết quả	30	17.24

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Với câu hỏi yêu cầu đối tượng trả lời khảo sát có thể lựa chọn nhiều phương án phân loại chi phí tại DN, Bảng 4.3 cho thấy có nhiều DN phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau. Trong đó 74,71% trả lời phân loại chi phí theo yếu tố của chi phí như Công ty CP may Bảo Hưng, công ty CP may Hải Dương... 70,11% phân loại chi phí theo khoản mục chi phí như Công ty CP may Bắc Giang, Tổng công ty may Hưng Yên... Chỉ có 32 DN được khảo sát phân loại chi phí theo mức độ hoạt động chiếm 18,39%, đây là những DN chủ yếu sản xuất hàng ODM và một vài DN sản xuất FOB như Tổng công ty May 10, Công ty CP Thương Mại và Dịch vụ Hoàng Dương. Ở góc độ chia chi phí thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ có 17,24% DN thực hiện phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định kết quả. Phục vụ cho mục đích kiểm soát chi phí chỉ có 6,9% DN. Như vậy, ngoài việc cung cấp các thông tin cho lập báo cáo KTTTC các DN may khu vực phía Bắc đã tiến hành phân loại chi phí nhằm mục đích cung cấp cho hoạt động quản trị DN song còn chưa nhiều.

Qua khảo sát điển hình, tác giả cũng đã tìm hiểu những khó khăn mà DN gặp phải khi phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị DN. Với DN chủ yếu sản xuất hàng ODM, họ cho rằng rất cần thiết phân loại chi phí theo tiêu thức phục vụ yêu cầu quản trị DN, song lại chưa có quy định về các tiêu thức phân loại chi phí phục vụ cho các yêu cầu của quản trị chi phí. Đối với các DN FOB rào cản lớn nhất trong quá trình phân loại chi phí là quan điểm chưa cần thiết phải phân loại chi phí theo các tiêu thức phục vụ yêu cầu quản trị DN. Điều này phản ánh một thực tế đó là việc ra các quyết định quản lý nhiều khi vẫn dựa vào đánh giá chủ quan của các nhà quản lý.

4.2.3. Tổ chức xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí

4.2.3.1. Tổ chức xây dựng định mức chi phí

Quy trình xây dựng định mức:

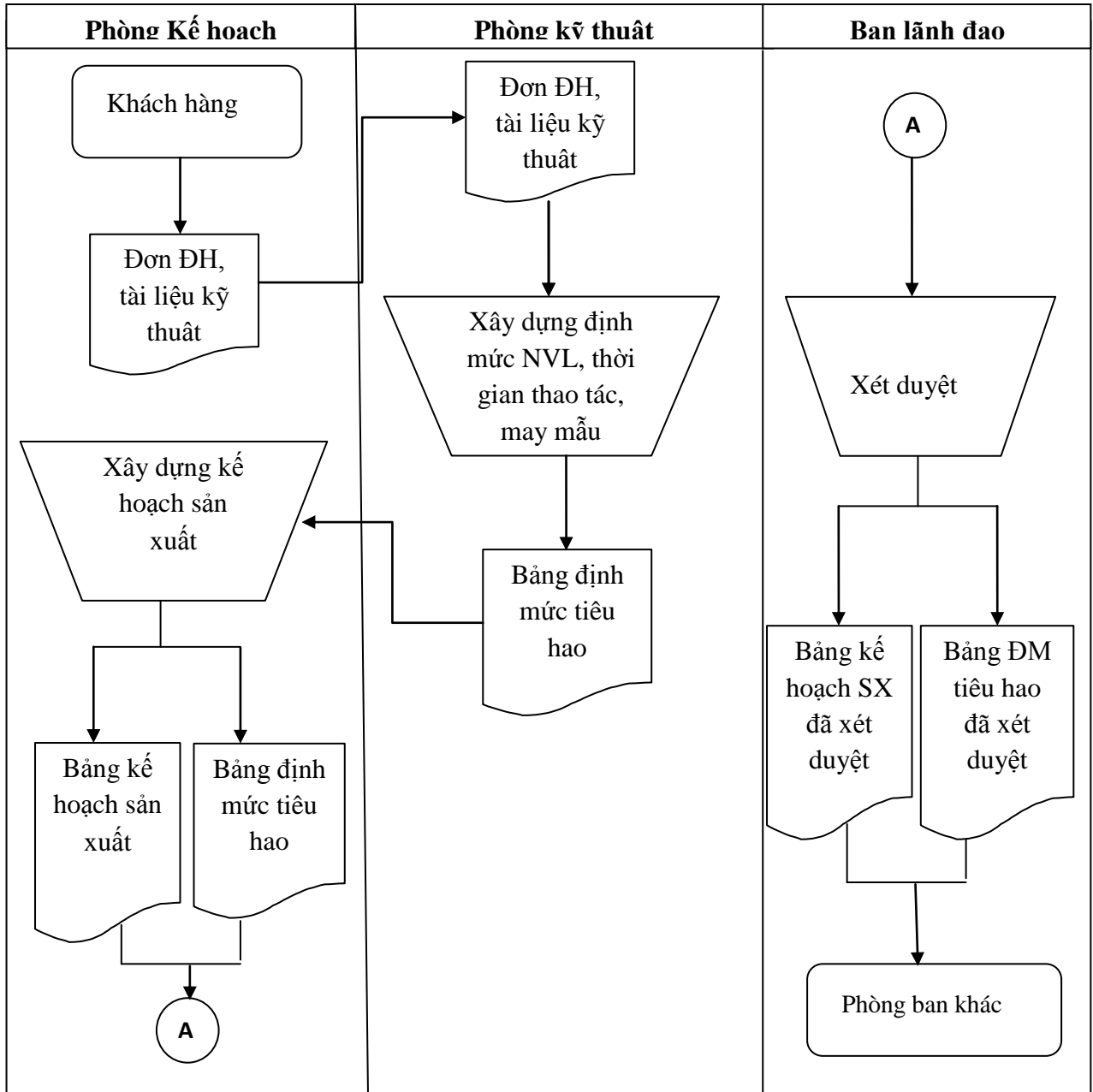
Ngành may là một ngành sản xuất tương đối phức tạp với nhiều công đoạn. Mỗi công đoạn lại có quy trình sản xuất riêng biệt. Với nhiều phương thức sản xuất như: lắp ráp/gia công, sản xuất theo đơn đặt hàng hoặc sản xuất và tự tiêu thụ. Mỗi phương thức thức lại có những khác biệt về việc cung ứng nguyên phụ liệu, sắp xếp lao động cũng như các phân tích quản trị khác liên quan đến điều độ sản xuất. Chính vì vậy, đặc trưng của ngành may là các sản phẩm phải tuân thủ các định mức vật tư, kỹ thuật một cách chặt chẽ.

Khi khách hàng gửi đơn đặt hàng tới DN hoặc theo nhu cầu sản xuất của DN về từng loại sản phẩm như áo sơ mi, quần, veston, áo Jacket... Phòng kế hoạch sẽ tiếp nhận đơn đặt hàng cùng tài liệu kỹ thuật, sau đó sẽ chuyển tài liệu kỹ thuật của khách hàng cho phòng kỹ thuật xây dựng định mức quy chuẩn vật tư hao phí. Phòng kỹ thuật dựa trên nguồn lực về nhân lực, thiết bị và công nghệ hiện có của DN, để xác định lượng NVL, thời gian thao tác công việc cho một sản phẩm. Từ đó phòng kỹ thuật triển khai may mẫu sản phẩm và so sánh với yêu cầu về các thông số kỹ thuật, kích cỡ, kiểu dáng và định mức của một sản phẩm. Phòng mua hàng và phòng kế toán tham vấn trong việc xây dựng định mức giá, chi phí dự kiến của đơn hàng để đạt lợi nhuận kỳ vọng. Như vậy, căn cứ vào các công thức tính toán, sản phẩm may mẫu và thực tế sản xuất, phòng kỹ thuật sử dụng phương pháp phân tích để xây dựng bảng định mức tiêu hao cho từng loại sản phẩm, từng đơn đặt hàng. Các DN may thường ban hành định mức lượng vật tư tiêu hao, định mức đơn giá tiền lương công đoạn sản xuất.

Phòng kỹ thuật sẽ chuyển bảng tiêu hao định mức vật tư, nhân công sang phòng kế hoạch để xây dựng kế hoạch sản xuất cho DN.

Bảng định mức tiêu hao NVL, định mức đơn giá nhân công và kế hoạch sản xuất sau khi được lập xong sẽ được trình lên ban lãnh đạo công ty phê duyệt. Sau khi được phê duyệt bảng tiêu hao NVL và kế hoạch sản xuất sẽ được chuyển sang các phòng ban liên quan để thực hiện lập dự toán hoặc đưa vào sản xuất với những DN không lập dự toán chi phí sản xuất.

Định mức hao phí của các sản phẩm có mức độ khó dễ, dày mỏng sẽ sử dụng hệ số để tính toán. Định mức quy chuẩn về vật tư - kỹ thuật này về cơ bản được sử dụng thống nhất cho toàn DN và thường không có sự điều chỉnh trong một thời gian dài. Khi có đơn đặt hàng sản xuất các sản phẩm đặc biệt với số lượng lớn thì DN sẽ ban hành định mức riêng cho những đơn đặt hàng này nhưng nếu số lượng nhỏ thì không ban hành định mức mới mà sử dụng định mức hiện có của những sản phẩm có tính chất tương đồng với những sản phẩm trong đơn đặt hàng. Căn cứ vào các công thức kỹ thuật tính toán, sản phẩm may mẫu và thực tế sản xuất, phòng kỹ thuật và kế hoạch đã áp dụng phương pháp phân tích để xây dựng hệ thống định mức cho đơn vị sản phẩm.



(Nguồn: Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần)

Sơ đồ 4.7 : Quy trình xây dựng định mức trong các DN may

Ghi chú: A là điểm nối tiếp trong lưu đồ.

Với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Phương thức sản xuất CMT với đặc thù gia công thuần túy, NVL chủ yếu do khách hàng cung cấp và chịu trách nhiệm thanh toán nên việc xây dựng định mức được thực hiện dựa trên mẫu thiết kế sẵn có tính đến phần dôi dư của đơn vị gia công. Còn đối với các DN sản xuất theo đơn hàng FOB hoặc ODM, định mức CPNVLT được xây dựng theo thông số sản phẩm mẫu. Trong đó định mức vải tiêu hao tính như sau:

$$Đv = S_{mc} + B + H_c$$

Trong đó:

Đv: Định mức vải

B: Hao phí khoảng trống khe hở giữa các chi tiết trong sơ đồ

Smc: Diện tích mẫu cứng

Hc: Hao phí trung bình vào công đoạn cắt bao gồm hao phí đầu bàn, mép biên và đầu tấm không thu hồi được.

Hc được tính như sau: $Hc = A \times L \times K$

Trong đó:

- A: đầu dư hai đầu bàn do một lớp vải cắt
- L: Tổng số lớp vải cắt của lô hàng
- K: Hệ số (Trong khoảng từ 0,005 đến 0,01)

Định mức tiêu hao cho một bộ sản phẩm Veston hàng Be – for được xác định theo Phụ lục 4.4A và sản phẩm SIGNAL LS JERSEY MEN- áo người lớn ở Phụ lục 4.4B.

Với chi phí nhân công trực tiếp:

Do đặc thù may gia công chiếm tỷ trọng lớn nên việc xây dựng định mức hao phí NCTT là rất quan trọng. Mức độ phức tạp của sản phẩm mẫu là cơ sở để xác định số lượng các chi tiết hoặc công đoạn sản xuất sản phẩm. Từ đó xác định định mức thời gian tiêu hao và đơn giá gia công tính cho một chi tiết sản phẩm (Phụ lục 4.5).

Qua khảo sát tại các DN điển hình CPNCTT được xây dựng theo từng đơn đặt hàng chi tiết cho từng sản phẩm. Căn cứ theo đơn đặt hàng về các loại sản phẩm, kích thước, phòng kỹ thuật sẽ lập ra bảng các công việc cần làm cho các công đoạn từ đó đưa ra định mức kỹ thuật NCTT cho một sản phẩm. Đối với các DN may theo phương thức CMT thì chi phí này là lớn trong giá trị sản phẩm hoàn thành, đối với các phương thức sản xuất FOB hay ODM chi phí nhân công định mức thường chiếm 30% đến 40% giá trị sản phẩm may mặc.

Định mức CPSXC: Một số chi phí trong CPSXC là chi phí hỗn hợp như chi phí điện, nước, vật liệu phục vụ sản xuất, lương quản lý sản xuất... CPSXC biến đổi trong các DN may thường là các chi phí giặt, nhuộm, in... CPSXC cố định bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ sản xuất.

Như vậy, hệ thống định mức hao phí chủ yếu trong DN sử dụng cho mục đích tính giá thành định mức của sản phẩm. Từ định mức hao phí, các DN may tính toán giá thành định mức cho một sản phẩm tiêu chuẩn bằng cách lấy hao phí về lượng theo định mức nhân với giá hiện tại của các yếu tố chi phí tại thời điểm tính toán. Định mức hao phí cho một sản phẩm may quy chuẩn theo phương thức gia công FOB tại Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty cổ phần, như sau:

Bảng 4.4: Bảng giá thành định mức

Sản phẩm: SIGNAL LS JERSEY MEN - áo người lớn

TT	Khoản mục Chi phí	Số tiền (đồng)
1	Nguyên phụ liệu	162.421
2	Chi phí nhân công	127.272
3	Chi phí SXC	47.000
	Tổng	336.693

(Nguồn: Tổng Công ty May Hưng Yên – Công ty cổ phần)

Tổng hợp kết quả khảo sát về việc xây dựng định mức tại các DN may khu vực phía Bắc như sau:

Bảng 4.5: Thống kê về xây dựng định mức

Đối tượng xây dựng định mức	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Sản phẩm	129	74,14
Đơn đặt hàng	66	37,93
Hoạt động	9	5,17
Phân xưởng	0	0.00
Nội dung chi phí định mức		
NVLTT	174	100.00
NCTT	50	28,74
SXC	0	0.00
Bán hàng	0	0.00
Quản lý	0	0.00

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Số liệu kết quả thống kê ở Phụ lục 4.2 và tóm tắt ở Bảng 4.5 cho thấy 100% DN khảo sát có xây dựng định mức chi phí. Có khá nhiều DN xây dựng định mức cho cả đơn đặt hàng và sản phẩm. Trong đó đối tượng được xây dựng định mức chi phí chủ yếu là sản phẩm chiếm 74,14%, số lượng DN xây dựng định mức theo toàn bộ đơn hàng là 66 DN chiếm 37,93%, rất ít các DN xây dựng định mức theo hoạt động chỉ chiếm 5,17%, không có DN nào xây dựng định mức chi phí theo phân xưởng.

Về nội dung xây dựng định mức, khoản mục CPNVLTT được 100% các DN lập định mức tiêu hao NVL chính, nguyên phụ liệu. Với câu hỏi lựa chọn nhiều phương án, có 50 DN trả lời có lập định mức CPNCTT, các chi phí còn lại không có định mức, khi phát sinh sẽ tập hợp trực tiếp cho từng công đoạn (CPSXC) hoặc toàn công ty (với chi phí bán hàng, chi phí QLDN) sau đó phân bổ cho từng sản phẩm.

Qua khảo sát điển hình tại một số DN may khu vực phía Bắc, các DN có xây dựng định mức chi phí và dự toán chi phí như: Công ty CP thương mại và Dịch vụ Hoàng Dương, Tổng công ty May Hưng Yên, Công ty TNHH Shints BVT nhưng vẫn chưa lập đầy đủ các định mức trong hệ thống định mức chi phí.

Đánh giá về mức độ sử dụng hệ thống định mức chi phí tại đơn vị, kết quả khảo sát như sau:

Bảng 4.6: Mức độ áp dụng hệ thống định mức tại các DN may

	Lập dự toán		Kiểm soát chi phí thực tế		Tính giá thành định mức	
	Tần suất	%	Tần suất	%	Tần suất	%
Không bao giờ	8	4.6	14	8.0	0	0.0
Hiếm khi	22	12.6	26	14.9	0	0.0
Không thường xuyên	30	17.2	19	10.9	0	0.0
Thường xuyên	83	47.7	93	53.4	36	20.7
Rất thường xuyên	31	17.8	22	12.6	138	79.3
Tổng	174	100.0	174	100	174	100.0

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Bảng 4.6 cho thấy hệ thống định mức trong DN may chủ yếu được sử dụng cho mục đích tính giá thành định mức của sản phẩm. 100% DN được hỏi đều cho biết họ thường xuyên và rất thường xuyên tính giá thành từ hệ thống định mức và họ cho rằng giá thành định mức là một trong những thông tin có tính quyết định đến việc có nhận đơn đặt hàng hay không. Cùng với đó là mục đích kiểm soát chi phí thực tế phát sinh ở các DN tính giá thành theo định mức, có 115 DN trả lời thường xuyên và rất thường xuyên chiếm 66,0%, có 22,9% trả lời không quan tâm hoặc rất ít đến việc kiểm soát chi phí. Mục đích để lập dự toán cũng được rất nhiều DN sử dụng, có 114 DN trả lời thường xuyên và rất thường xuyên lập chiếm 65,5%.

4.2.3.2. Tổ chức hệ thống dự toán chi phí

Tổ chức quy trình lập dự toán chi phí

Khảo sát tại các DN may cho thấy, sau khi có định mức chi phí, các DN sẽ tiến hành lập dự toán. Phòng kế hoạch căn cứ vào đơn đặt hàng của khách hàng, nhu cầu của thị trường về sản phẩm, kế hoạch sản xuất của công ty và dựa trên định mức chi phí đã xây dựng được để xác định chi phí dự toán trong kỳ. KTQT tham gia xây dựng dự toán cùng với phòng kế hoạch trong việc thống nhất trình bày các khoản chi phí trên theo khoản mục chi phí kết hợp với yếu tố chi phí phục vụ lập báo cáo chi phí, giá thành; phân tích tăng giảm chi phí, giá thành... Một số DN trong khâu này có thể lập dự toán chi tiết thành chi phí biến đổi và chi phí cố định phục vụ phân tích chi phí và kiểm soát chi phí. Dự toán chi phí thường lập theo năm hoặc theo quý và được giao từ công ty xuống các bộ phận, phân xưởng xây dựng kế hoạch, thực hiện sản xuất. Dự toán chi phí là cơ sở để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch và xem xét thưởng phạt. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh gồm:

Dự toán chi phí NVLTT: Với các DN gia công theo phương thức CMT vì NVL chủ yếu do khách hàng cung cấp và chịu trách nhiệm thanh toán nên việc lập dự toán CPNVL không được thực hiện. Tại các DN sản xuất hàng FOB/OEM và các DN lớn sản xuất theo phương thức ODM có thương hiệu và có tiêu thụ sản phẩm tại thị trường nội địa như May 10, May Hoàng Dương (thương hiệu Canifa)... việc lập dự toán CPNVLTT trong giá thành sản xuất mới được thực hiện. Định mức tiêu hao vật liệu trực tiếp được xây dựng dựa theo thông số của sản phẩm mẫu (bao gồm NVL chính là vải và các vật liệu phụ: chỉ, cúc, khoá, nhãn mác...).

Dự toán chi phí NCTT: Đây là loại chi phí chiếm tỷ trọng đáng kể (lớn hơn 50%) trong giá thành sản xuất may gia công ở phần lớn DN gia công theo phương thức CMT. Việc lập dự toán CPNCTT có vai trò rất quan trọng, cung cấp số liệu ước tính cơ bản tính toán giá thành sản phẩm, đảm bảo các mục tiêu và kế hoạch chi phí, giá thành đặt ra. Đây cũng là căn cứ để tính lương cho công nhân theo hình thức trả lương sản phẩm.

Qua phỏng vấn kế toán tại một số DN may khu vực phía Bắc cho thấy việc trả lương lao động theo sản phẩm và ước tính CPNCTT chi tiết, hợp lý là cơ sở thúc đẩy năng suất của người lao động, đảm bảo công bằng. Mức độ phức tạp của sản phẩm

mẫu là cơ sở để xác định số lượng các chi tiết, công đoạn sản xuất sản phẩm, từ đó lên định mức về giá công nhân trực tiếp phải trả cho người lao động, đồng thời là cơ sở dự kiến (hoặc lên kế hoạch) bố trí các thiết bị sản xuất cần thiết cho sản xuất đơn hàng. Các chi tiết may khó có đơn giá cao hơn nên khuyến khích người lao động nâng cao tay nghề. Nếu việc thống kê sản lượng theo từng lao động chính xác, lương của người lao động sẽ được tính toán chính xác theo hình thức trả lương theo sản phẩm.

Dự toán chi phí SXC: ở hầu hết các DN thì CPSXC thường bao gồm chi phí vật liệu dùng chung tại phân xưởng như chi phí công cụ dụng cụ, chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất, chi phí nhận gửi nguyên phụ liệu gia công, chi phí sửa chữa máy móc nhà xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài như tiền điện, nước và các chi phí bằng tiền khác cho sản xuất. Về bản chất, chi phí chung là loại chi phí hỗn hợp bao gồm cả chi phí cố định và chi phí biến đổi. Tuy nhiên, trong các DN may được nghiên cứu đều không phân chia cụ thể thành biến phí và định phí.

Kết quả khảo sát về việc lập dự toán chi phí tại DN may điển hình là Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty Cổ phần được trình bày ở *Phụ lục 4.6*. Đơn vị có lập dự toán chi phí sản xuất, nhưng dự toán mới chỉ chi tiết được nguyên phụ liệu theo đơn hàng, còn dự toán CPNCTT và dự toán CPSXC chỉ mang tính chất ước tính.

Kết quả khảo sát việc lập và sử dụng dự toán phục vụ cho quá trình kiểm soát và đánh giá hoạt động của các DN may được tổng hợp như sau: Có 96 DN trả lời có lập dự toán chiếm 55,17%, còn lại 44,83% DN không lập dự toán.

Bảng 4.7: Thống kê về các loại dự toán được áp dụng tại các DN may

Các loại dự toán	SL	Tỷ trọng (%)
Dự toán mua hàng	22	12.64
Dự toán sản xuất sản phẩm		
- <i>Dự toán chi phí NVLTT</i>	74	42.53
- <i>Dự toán chi phí NCTT</i>	36	20.69
- <i>Dự toán chi phí SXC</i>	15	8.62
Dự toán chi phí ngoài sản xuất (Bán hàng & Quản lý)	0	0.00

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Với câu hỏi khảo sát về việc lập dự toán có nhiều phương án lựa chọn, Bảng 4.7 cho thấy các DN may lập dự toán mua hàng là rất ít chỉ chiếm 12,64%, không có DN nào trong số các DN được khảo sát tiến hành lập dự toán chi phí bán hàng và chi phí QLDN. Dự toán chủ yếu được lập ở bộ phận sản xuất dựa trên các định mức kỹ thuật của chi phí NVLTT hay NCTT, riêng CPSXC các DN lập dự toán dựa trên tỷ lệ khoản mục chi phí NCTT hoặc ước tính theo tỷ lệ chi phí của đơn hàng... Kết quả khảo sát, DN có lập dự toán CPNVLTT chiếm 42,53%, 36 DN lập dự toán CPNCTT tương đương 21% và 15 DN lập dự toán CPSXC chiếm 8,62%. Ngoài ra, tổng hợp kết quả khảo sát có 96 DN trả lời loại dự toán được lập là dự toán linh hoạt, điều này giúp DN dễ dàng tính toán và có thay đổi phù hợp với quá trình sản xuất. Việc lập dự toán được thực hiện theo năm ở 69 DN và 27 DN được lập theo quý. Bên cạnh đó qua phỏng vấn, tác giả nhận thấy kể cả các DN lớn nhất trong ngành, dự toán được thực hiện bán thủ

công hoặc thủ công, chưa có phần mềm riêng để dự toán chi phí sản xuất. Các bảng tính trong Excel được sử dụng nhiều nhất để tính toán giá thành ước tính theo định mức tiêu hao nguyên vật liệu và thời gian gia công đối với từng chi tiết sản phẩm. Số liệu dự toán được nhà quản lý sử dụng nhằm ban hành khung giá cơ bản hoặc được điều chỉnh, phê duyệt trong một số trường hợp đặc biệt.

Khi đánh giá về mức độ đáp ứng của hệ thống dự toán đối với hoạt động lập kế hoạch và kiểm soát chi phí các DN được khảo sát trả lời theo kết quả bảng thống kê sau:

Bảng 4.8: Thống kê mức độ đáp ứng của hệ thống dự toán cho các hoạt động

Mức độ	Lập kế hoạch		Kiểm soát		Đánh giá	
	Tần suất	%	Tần suất	%	Tần suất	%
Không đáp ứng	0	0.0	0	0.0	0	0.0
Ít đáp ứng	0	0.0	40	41.7	42	43.8
Đáp ứng bình thường	14	14.6	19	19.8	20	20.8
Đáp ứng tốt	62	64.6	26	27.1	21	21.9
Đáp ứng rất tốt	20	20.8	11	11.5	13	13.5
Tổng	96	100.0	96	100.0	96.0	100.0

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Trong 96 phiếu trả lời của DN có lập dự toán thì mức độ đáp ứng của hệ thống dự toán cho hoạt động lập kế hoạch là tốt nhất với 85,0% các DN trả lời hệ thống dự toán đáp ứng tốt và rất tốt. Với mục đích kiểm soát và đánh giá thì các DN trả lời hệ thống dự toán ít đáp ứng và đáp ứng ở mức bình thường chiếm 61,5% và 64,6%. Số lượng DN trả lời đáp ứng tốt và rất tốt chỉ chiếm 11,5% và 13,5%.

4.2.4. Tổ chức vận dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam

Xác định đối tượng chịu chi phí là đơn đặt hàng

Những DN may sản xuất cho các đơn hàng gia công CMT và các đơn hàng FOB sản xuất hàng xuất khẩu như Công ty TNHH May Tinh Lợi, Tổng công Công ty may Hưng Yên, Công ty TNHH Shints BVT... thường xác định chi phí và tính giá thành sản phẩm theo các đơn hàng. Các đơn hàng sau khi nhận sẽ được giao cho một hoặc nhiều phân xưởng sản xuất và thực hiện từ công đoạn đầu tiên (cắt) cho đến công đoạn cuối cùng (đóng gói). Chi phí sẽ được tập hợp theo các đơn đặt hàng trên các tài khoản chi phí được mở chi tiết cho các đơn đặt hàng. Chi phí phát sinh ở các công đoạn sẽ được tập hợp trực tiếp cho từng đơn hàng. Cuối tháng không đánh giá sản phẩm dở dang. Nếu đơn hàng chưa hoàn thành, chi phí cho sản phẩm dở được hạch toán lũy kế trên tài khoản chi phí SXKD dở dang.

Xác định đối tượng chịu chi phí là quy trình sản xuất

Đối với sản xuất hàng loạt ở các DN lớn có tổ chức sản xuất theo hình thức ODM tức là DN tự thiết kế, sản xuất và tiêu thụ (như nhãn hàng thời trang cao cấp may 10, nhãn hàng thời trang cao cấp Canifa...) các DN thường áp dụng phương pháp

tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất, đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng, đối tượng tính giá thành là các lô sản phẩm của phân xưởng đó. Các phân xưởng sản xuất gồm một hoặc nhiều dây chuyền sản xuất, mỗi sản phẩm được tổ chức sản xuất trên một dây chuyền sản xuất. Chi phí phát sinh được tập hợp theo từng khoản mục phí trên các tài khoản chi phí theo từng đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng sản xuất. Cuối tháng tiến hành đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp CPNVLT hoặc CPNCTT.

Bảng 4.9: Thống kê vận dụng các phương pháp xác định chi phí, giá thành

Phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Xác định chi phí, giá thành theo công việc, đơn đặt hàng	78	44.83
Xác định chi phí, giá thành theo quy trình sản xuất sản phẩm, nhóm SP	50	28.74
Xác định chi phí sản xuất, giá thành theo định mức (Chi phí tiêu chuẩn)	35	20.11
Xác định chi phí, giá thành trên cơ sở hoạt động (ABC)	18	10.34
Xác định chi phí, giá thành trên cơ sở chi phí mục tiêu (Target Costing)	5	2.87
Xác định chi phí, giá thành theo Kaizen	0	0.00
Phương pháp khác	0	0.00

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Theo kết quả khảo sát điển hình và kết quả thống kê mẫu nghiên cứu đại trà tại các DN may khu vực phía Bắc cho thấy, có một số DN sử dụng nhiều phương pháp tính giá thành, điều này được giải thích là: do các DN vừa sản xuất theo đơn đặt hàng vừa sản xuất theo quy trình các sản phẩm khác nhau. Bảng 4.9 cũng thể hiện hầu hết các DN đều tổ chức xác định chi phí sản xuất theo phương pháp truyền thống là phương pháp xác định chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng và phương pháp xác định chi phí sản xuất theo quá trình và xác định chi phí theo định mức. Trong đó số lượng các DN may tổ chức xác định chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng chiếm 44,83%, phương pháp xác định chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất (28,74%) và chi phí định mức (chiếm 20,11%). Các phương pháp xác định chi phí theo ABC, Target Costing được rất ít các DN áp dụng chỉ chiếm 13,21%.

Qua phỏng vấn các nhà quản lý DN, kế toán trưởng về việc áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN may mặc hiện nay, các ý kiến trả lời cho rằng trong thời kỳ hội nhập, khi môi trường cạnh tranh gay gắt, công nghệ sản xuất hiện đại... thì việc áp dụng KTQTCP hiện đại là cần thiết, giúp DN có được các thông tin chi phí kịp thời, nhằm kiểm soát chi phí, tăng năng suất lao động. Ý kiến khác cho rằng DN đang triển khai KTQTCP hiện đại cho một số bộ phận và mang lại hiệu quả rõ rệt trong việc kiểm soát chi phí vì thế DN đã tiến hành nghiên cứu để áp dụng cho toàn DN với mong muốn đạt được các mục tiêu trong dài hạn của DN.

Như vậy, mặc dù tỷ lệ áp dụng các phương pháp xác định chi phí hiện đại còn chưa cao, song kết quả khảo sát cũng cho thấy xu hướng các DN may đã và sẽ chuyển dần sang áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại, phục vụ nhu cầu thông tin ngày càng cao hơn của các nhà quản trị DN.

Tổ chức hạch toán chi phí sản xuất

Chế độ kế toán mà hầu hết các DN may được khảo sát đều áp dụng theo hướng

dẫn của thông tư 200/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014. Các tài khoản chi phí được theo dõi tách biệt theo các khoản mục CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC, chi phí bán hàng, chi phí QLDN. Các khoản này được mở riêng cho từng đối tượng tập hợp chi phí thể hiện trên sổ chi tiết chi phí sản xuất theo từng khoản mục phí riêng biệt.

Các chi phí trực tiếp (CPNVLTT, CPNCTT) được tập hợp chi tiết cho từng đối tượng tập hợp chi phí là các đơn hàng hoặc từng mã sản phẩm trên các sổ chi tiết chi phí sản xuất. Đối với một số nguyên phụ liệu dùng chung như (méch, tem mác, cúc, chỉ...) sẽ được tập hợp chung cho các xưởng sản xuất hoặc cho các đơn hàng sau đó tiến hành phân bổ chi phí cho từng đối tượng trước khi vào sổ chi tiết.

CPSXC được tập hợp theo từng phân xưởng định kỳ hàng tháng sau đó đến cuối kỳ sẽ phân bổ cho từng đơn đặt hàng hoặc từng mã sản phẩm sản xuất theo tiêu thức phù hợp. Điển hình tại Tổng Công ty may 10, Tổng công ty may Hưng Yên – Công ty cổ phần, Công ty TNHH May Tinh Lợi áp dụng phân bổ CPSXC theo tiền lương NCTT sản xuất.

Bảng 4.10: Thống kê tiêu thức phân bổ chi phí SXC

Tiêu thức phân bổ chi phí SXC	SL	Tỷ trọng (%)
Chi phí định mức	21	12.07
Sản phẩm hoàn thành	29	16.67
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	37	21.26
Chi phí nhân công trực tiếp	58	33.33
Số giờ máy hoạt động sản xuất	8	4.60
Có sự kết hợp nhiều tiêu thức phân bổ	21	12.07
Cộng	174	100

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Bảng 4.10 cho thấy tiêu thức phân bổ CPSXC đến đối tượng chịu chi phí được các DN may hiện nay lựa chọn rất đa dạng, phổ biến là theo CPNCTT (33,33%), tiếp theo là tiêu thức CPNVLTT chiếm 21,26%, một số DN khác phân bổ CPSXC chỉ mang tính tương đối dựa theo tỷ lệ cơ cấu của giá thành định mức hay chi phí định mức. Trên thực tế việc theo dõi tách biệt CPSXC biến đổi hầu như không được thực hiện.

Tổ chức tính giá thành sản phẩm

Tại các DN may việc tính giá thành của các sản phẩm hoàn thành dựa vào phương thức sản xuất và tổng hợp chi phí.

Đối với DN sản xuất theo đơn đặt hàng (Phương thức sản xuất FOB hoặc CMT) mặc dù trải qua nhiều giai đoạn sản xuất trong quy trình tạo ra sản phẩm, mỗi công đoạn làm một nhiệm vụ và hoàn thành các bán thành phẩm cuối mỗi giai đoạn song hầu hết các DN may khu vực phía Bắc không tiến hành tính giá thành bán thành phẩm mà chỉ tính giá thành sản phẩm hoàn chỉnh cuối quá trình. Nên phương pháp tính giá thành được các DN sử dụng là phương pháp tổng hợp chi phí của từng đơn hàng. Sau đó tính được giá thành đơn vị của từng đơn hàng dựa trên tổng chi phí sản xuất của đơn và số lượng SP của đơn (Phụ lục 4.7, Phụ lục 4.8).

Đối với các lô sản phẩm được sản xuất theo quá trình: Căn cứ vào tổng chi phí sản xuất phát sinh thực tế trong tháng và giá thành định mức của từng loại sản phẩm, kế toán tiến hành xác định giá thành thực tế của sản phẩm. Mỗi loại sản phẩm được lập một thẻ tính giá thành, sau đó giá thành của tất cả các loại sản phẩm hoàn thành trong

tháng được báo cáo trên một bảng tổng hợp.

Tổ chức hạch toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Trong các DN may khu vực phía Bắc, chi phí bán hàng và chi phí QLDN thường chiếm khoảng 10% -15% trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của DN, do DN chủ yếu là sản xuất gia công cho các đơn hàng nước ngoài theo các hợp đồng CMT hoặc FOB nên chi phí này thấp. Công ty TNHH May Tinh Lợi chi phí bán hàng và chi phí QLDN chiếm 13%, tại Tổng công ty May Hưng Yên là 14,5%. Với một số DN có sản xuất hàng tiêu thụ nội địa như Tổng công ty May 10, Tổng công ty May Đức Giang, Công ty CP TM và DV Hoàng Dương cần phải tổ chức hệ thống bán hàng tại các đại lý bán lẻ nên chi phí bán hàng và QLDN thường chiếm tỷ trọng lớn (30%) tổng chi phí sản xuất kinh doanh của DN.

Chi phí bán hàng và chi phí QLDN được theo dõi chi tiết trên các Sổ chi tiết chi phí bán hàng và chi phí QLDN (*Phụ lục 4.9, Phụ lục 4.10*) để xác định kết quả kinh doanh. Phần chi phí này không được các nhà quản trị xem xét để phân bổ đánh giá cho từng sản phẩm sản xuất hoặc từng đơn đặt hàng. Báo cáo chi phí được cung cấp hàng tháng ở các DN may được khảo sát là các báo cáo theo yếu tố chi phí và phạm vi báo cáo là toàn DN.

Thực trạng tổ chức các phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc cho thấy khi chiến lược kinh doanh của các DN thay đổi, giảm dần hình thức gia công và tăng dần tỷ trọng các hàng ODM thì các DN may có xu hướng chuyển sang các phương pháp KTQTCP hiện đại cũng nhiều hơn, đó là phương pháp giá thành mục tiêu (Target Costing) và phương pháp giá thành trên cơ sở hoạt động (ABC). Phương pháp sản xuất tinh gọn ít được DN quan tâm áp dụng. Có hơn 110 DN trả lời đang nghiên cứu và bắt đầu triển khai áp dụng ABC, với phương pháp chi phí mục tiêu là 116 DN. Điều đó cung cấp thêm bằng chứng cho thấy xu hướng các DN đang tiến tới áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại nhằm gia tăng tính hữu ích của thông tin chi phí, giá thành phục vụ cho quản trị tại DN (Bảng 4.11).

Bảng 4.11: Thống kê về các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại các DN may đã hoặc sẽ áp dụng

Mức độ áp dụng	Tổ chức SX, áp dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ trên cơ sở hoạt động (ABC)		Tổ chức sản xuất trên cơ sở giá mục tiêu (Target Costing)		Tổ chức sản xuất tinh gọn (Lean Manufacturing)	
	Tần số	%	Tần số	%	Tần số	%
Không áp dụng	30	17.2	39	22.4	156	89.7
Đang nghiên cứu chưa áp dụng	75	43.1	71	40.8	18	10.3
Bắt đầu triển khai áp dụng	39	22.4	45	25.9	0	0.0
Đã áp dụng ở một số bộ phận	30	17.2	19	10.9	0	0.0
Áp dụng ở toàn DN	0	0.0	0	0.0	0	0.0
Tổng	174	100.0	174	100	174	100.0

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

4.2.5. Tổ chức phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Quy trình tổ chức phân tích chi phí, giá thành tại các DN may

Tại các DN may khi kết thúc quá trình sản xuất, sản phẩm đơn hàng hoàn thành, bộ phận kế hoạch sản xuất kết hợp với bộ phận kế toán kiểm tra tình hình thực hiện chi phí sản xuất của đơn hàng. Kỹ thuật sử dụng trong phân tích chi phí ở các DN may chủ yếu là so sánh giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán, chi phí định mức hoặc chi phí giá thành thực tế kỳ này với kỳ trước. Với nhóm DN may sản xuất theo phương thức CMT thì việc phân tích chi phí cũng đơn giản chỉ dừng lại ở việc xác định biến động tổng chi phí một cách cơ học. Nhóm các DN may sản xuất theo phương thức ODM hay OBM thì thực hiện phân tích chênh lệch chi phí theo lượng và giá. Tuy nhiên việc phân tích này thì cũng chỉ giới hạn ở khoản mục chi phí NVLTT do đã được xây dựng định mức tiêu hao, rất ít DN may phân tích biến động chi phí. Nên nhà quản trị không thể xác định được nguyên nhân gia tăng chi phí để có những biện pháp điều chỉnh kịp thời.

Phân tích chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp

Qua kết quả khảo sát điển hình tại các đơn vị cho thấy, việc kiểm soát chi phí theo định mức đã được các DN thực hiện trong đó NVL chính sử dụng vượt quá định mức chiếm tỷ lệ khoảng 15% và thực hiện đúng định mức chiếm tỷ lệ 85%. Thông qua báo cáo tình hình sử dụng NVL nhà quản lý có thể biết được phân xưởng sản xuất nào đã tiết kiệm hay lãng phí chi phí NVL chính dựa trên số liệu thực tế tiêu hao so với định mức, không xem xét tới sự biến động giá cả NVL chính mua vào (chi phí định mức được xác định trên cơ sở giá NVL chính thực tế và số lượng tiêu hao định mức).

Chênh lệch giữa định mức và thực tế được bộ phận kế toán thực hiện tính toán và báo cáo đến quản đốc sản xuất việc tiêu hao quá định mức hay tiết kiệm so với định mức. Song việc tiết kiệm hay lãng phí về các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất mới chỉ dừng lại làm căn cứ để thưởng hay phạt cho bộ phận sản xuất vì công nhân sản xuất hưởng lương theo số lượng và chất lượng sản phẩm họ làm ra trong kỳ, chưa được sử dụng để phân tích và đưa ra các biện pháp hữu hiệu hơn nữa để quản lý tiết kiệm chi phí này. Nếu chênh lệch giữa định mức và thực tế quá lớn thì ngoài việc xem xét nguyên nhân là do bộ phận sản xuất sử dụng tiết kiệm hay lãng phí vật tư, phòng kế toán còn có trách nhiệm thông báo cho bộ phận kỹ thuật biết để điều chỉnh lại định mức cho phù hợp, chính xác so với thực tế hơn trong kỳ sản xuất sau. Để từ đó có thể đánh giá chính xác hơn về việc thực hiện sử dụng tiết kiệm hay lãng phí ở bộ phận sản xuất.

Phân tích biến động chi phí NCTT: Qua số liệu khảo sát cho thấy hiện nay các DN may chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin để tính lương, chưa đi sâu vào phân tích và đánh giá nguyên nhân của những biến động về chi phí nhân công theo hướng có lợi hay bất lợi. Hiện tại, các DN may không lập báo cáo phân tích tình hình biến động CPNCTT thực tế/dự toán.

Phân tích biến động CPSXC, chi phí bán hàng, chi phí QLDN: Qua khảo sát 100% các DN đều không phân tích các loại chi phí này. Vì vậy, chi phí kế hoạch cho các

kỳ được kế toán xây dựng dựa trên chi phí phát sinh thực tế tại kỳ. Báo cáo sự biến động chi phí thực tế và chi phí kế hoạch do KTQT cung cấp không được sử dụng nhiều cho mục đích quản lý.

Như vậy chi phí sản xuất hiện tại được các DN kiểm soát thông qua chỉ tiêu giá thành thực tế của một đơn vị thành phẩm theo các khoản mục CPNVLTT, so sánh với giá thành định mức của sản phẩm. Tuy nhiên việc so sánh mới chỉ dừng lại ở việc tính toán mức độ chênh lệch chứ chưa có DN nào tiến hành xác định các nhân tố tác động và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chênh lệch chi phí.

Bảng 4.12. Báo cáo sử dụng nguyên vật liệu

BÁO CÁO SỬ DỤNG NGUYÊN PHỤ LIỆU

SIGNAL LS JERSEY MEN- áo người

Mã sản phẩm : WF17-D0089

Tên sản phẩm: lớn

Số lượng SP : 550

ĐVT: Chiếc

STT	Vật tư chính sử dụng	Mã	ĐVT	Thực tế	Định mức	Chênh lệch
1	Vải 100% Polyester	PL00080	M2	1485	1477	8
2	Vải 85% Polyester 15% Spandex	PL00215	M2	140	144	-4
3	Nhãn các loại	PL0012	Cái/Chiếc	1122	1122	0
4	Thẻ bài các loại	PL0013	Cái/Chiếc	2211	2211	0
5	Chỉ may các loại	PL0029	Cuộn	48	44	4
6	Nhãn in (VN)	PL00279	Cái/Chiếc	550	550	0
7	Nhãn vải (VN)	PL00277	Cái/Chiếc	550	550	0
8	Nhãn dán (VN)	PL00278	Cái/Chiếc	1100	1100	0
9	Túi đựng sản phẩm (VN)	PL00272	PIECES	550	550	0
10	Đạn treo nhãn mác (VN)	PL00280	Cái/Chiếc	550	550	0
11	Thùng carton	PL0033	Cái/Chiếc	10	11	-1
12	Đệm thùng	PL0034	Cái/Chiếc	21	17	4
13	Băng dính (VN)	PL00242	Cuộn	2	1	1
14	Gói chống ẩm	PL00235	Gói	550	550	0

(Nguồn: Phòng Kế toán – Tổng Công ty may Hưng Yên- Công ty CP)

Tổng hợp kết quả thống kê phân tích chi phí tại 174 DN may khu vực phía Bắc như sau:

Bảng 4.13: Thống kê phân tích chi phí tại các DN may

Nội dung phân tích	SL	Tỷ trọng (%)
Chênh lệch giữa chi phí thực tế với dự toán, định mức	129	74.14
Chênh lệch giữa chi phí thực tế kỳ này với thực tế kỳ trước	129	74.14
Chênh lệch chi phí giữa các bộ phận cùng thực hiện nhiệm vụ tương đồng	0	0.00
Phân tích chênh lệch về giá, lượng giữa thực tế và dự toán	65	37.36

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả khảo sát (*Phụ lục 4.2*) có 129 DN thực hiện các phân tích về chi phí trên cơ sở phân tích chênh lệch giữa chi phí thực tế với định mức hay dự toán; Phân tích chênh lệch kỳ này với kỳ trước. Thông qua báo cáo tình hình biến động chi phí có thể biết được phân xưởng sản xuất nào đã tiết kiệm hay lãng phí. Tuy nhiên, có ít DN xem xét tới sự biến động chênh lệch về giá NVL chính mua vào (chi phí định mức được xác định trên cơ sở giá NVL chính thực tế và số lượng tiêu hao định mức).

4.2.6. Tổ chức sử dụng thông tin KTQT chi phí, giá thành để ra quyết định

Bảng 4.14: Thống kê mức độ sử dụng thông tin KTQT chi phí phục vụ ra quyết định

Mức độ	Quyết định chấp nhận hay từ chối ĐDH		Quyết định tiếp tục SX SP hay bán BTP		Quyết định tự sản xuất SP hay mua ngoài.		Định giá bán sản phẩm		Phân tích CVP	
	Tần suất	%	Tần suất	%	Tần suất	%	Tần suất	%	Tần suất	%
Không bao giờ	57	37.5	39	25.7	23	15.1	27	17.8	69	45.4
Hiếm khi	55	36.2	61	40.1	67	44.1	30	19.7	34	22.4
Không thường xuyên	7	4.6	32	21.1	36	23.7	17	11.2	13	8.6
Thường xuyên	22	14.5	7	4.6	14	9.2	65	42.8	22	14.5
Rất thường xuyên	11	7.2	13	8.6	12	7.9	13	8.6	14	9.2
Tổng	152	100	152	100	152	100	152	100	152	100

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận

Qua khảo sát tại thực tế ở các DN may cho thấy rất ít DN thực hiện phân loại chi phí theo biến phí và định phí nên khả năng muốn phân tích được CVP cũng hạn chế, khảo sát cũng cho thấy quyết định phân tích CVP không bao giờ được thực hiện ở DN là 45,3%; 31,4% DN trả lời hiếm khi và không thường xuyên, có 23,7% DN trả lời thường xuyên và rất thường xuyên. Việc không phân tích CVP được đưa ra bởi hai nguyên nhân một là do người sử dụng thấy không có nhu cầu, việc này xuất phát từ đòi hỏi của nhà quản trị cũng không có, hai là chưa có nhận thức đúng đắn về tầm quan trọng của việc phân tích CVP.

Khảo sát cũng cho thấy hiện nay 80% các bộ phận có liên quan chịu trách nhiệm báo cáo trực tiếp với lãnh đạo DN cũng đã quan tâm đến việc so sánh giá bán với giá thành sản xuất từng sản phẩm của tháng với nhau, để giải trình về việc chênh lệch xảy ra nếu có. Nhưng đây chỉ là những đánh giá chủ quan khi phải giải trình, chưa có sự phân tích sâu xa về cơ cấu chi phí tạo nên giá thành sản phẩm. Trong thực tế các DN may khu vực phía Bắc chưa chú trọng thực hiện phân loại chi phí theo biến phí và định phí, vì thế khó phân tích được CVP. Bên cạnh đó, khảo sát hệ thống báo cáo phân tích chi phí các DN may cho thấy chỉ các DN may sản xuất theo phương thức ODM là chú trọng đến việc lập báo cáo phân tích CVP.

Một trong những điểm quan trọng của phân tích CVP đó chính là phân tích điểm hòa vốn, từ điểm này DN sẽ xác định được cần phải sản xuất bao nhiêu, với giá bán như thế nào thì sẽ đạt được lợi nhuận kỳ vọng đề ra. Tuy nhiên, do hệ thống kế

toán hiện nay của DN mới chỉ đơn giản là hệ thống KTTC vì vậy thông tin cũng cấp chỉ đủ để lập các BCTC mang nặng tính phản ánh thông tin quá khứ, trong khi muốn phân tích được CVP thì lại phải cần những thông tin riêng do KTQT cung cấp.

Ứng dụng thông tin KTQTC, giá thành cho việc ra các quyết định ngắn hạn

Các quyết định chủ yếu xoay quanh vấn đề thực hiện mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận của DN như quyết định mở rộng hay thu hẹp sản xuất, quyết định tự sản xuất hay thuê ngoài gia công các chi tiết, quyết định về giá... Tất cả những quyết định này về cơ bản đều dựa trên đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận, ngành hàng.

Khi đứng trước một lựa chọn phương án kinh doanh, thông thường nhà quản trị cần phải xem xét đến yếu tố căn bản đó là chi phí và một số các nhân tố khác để tiến hành lựa chọn phương án. Với phương án được lựa chọn là phương án có chi phí thấp nhất. Nhằm cung cấp cho các nhà quản trị những cơ sở để ra quyết định, KTQTC đã có sẵn các công cụ hữu ích nhằm cung cấp cho nhà quản trị các thông tin thích hợp để quyết định lựa chọn phương án tối ưu.

Trong các quyết định của DN may sản xuất theo phương thức FOB, phổ biến thường gặp là những quyết định trong sản xuất kinh doanh như từ chối hay chấp nhận một đơn đặt hàng, thuê ngoài hay tự mình sản xuất. Còn đối với các DN may sản xuất theo phương thức ODM đưa ra các quyết định mang tính chiến lược dài hạn như có nên mở rộng sản xuất kinh doanh tại các địa bàn khác trên cả nước do nguồn lao động phong phú hay gần vùng sản xuất nguyên liệu hay không...

Bảng 4.14 thống kê 152 DN trả lời có sử dụng thông tin KTQTC, giá thành cho mục đích ra quyết định, các DN ít quan tâm đến quyết định tiếp tục SX sản phẩm hay bán BTP chiếm 65,8%, quyết định tự sản xuất sản phẩm hay mua ngoài có 59,2% DN trả lời không bao giờ hoặc hiếm khi. Những DN này chủ yếu sản xuất hàng CMT hoặc FOB, đơn hàng và nguồn cung NVL đã ổn định, nên DN không quan tâm tới quyết định này. Chỉ có rất ít DN thường xuyên sử dụng thông tin cho quyết định này chiếm 13,2% và 17,1% đó là những DN sản xuất hàng ODM, OBM như Tổng Công ty may 10, Công ty CP may TM và DV Hoàng Dương với sản phẩm Canifa...

Qua khảo sát thực tế cho thấy, hầu như các nhà quản trị DN khi quyết định lựa chọn phương án cũng xem xét đến yếu tố chi phí nhưng là do KTTC cung cấp, mặc dù là chính xác nhưng không thể hiện được hết các khía cạnh của chi phí đặc biệt là chi phí chìm làm cho phương án được lựa chọn đôi khi chưa phải là phương án tối ưu. Bên cạnh đó các nhà quản trị cũng không chú trọng đến việc sử dụng các thông tin do KTQT cung cấp, việc lựa chọn phương án kinh doanh vẫn chủ yếu dựa trên "kinh nghiệm" nên cũng có những phương án lựa chọn chưa hẳn đã là tối ưu với DN.

Mặc dù thấy được lợi ích từ việc có thông tin của KTQTC nhưng DN không làm do nguyên nhân: hệ thống KTQT của đa số các DN may khu vực phía Bắc chưa hoàn thiện, nên thông tin cung cấp không kịp thời hoặc thiếu độ tin cậy, dẫn tới tâm lý của nhà quản trị khi đứng trước các lựa chọn thường có thói quen không nghĩ đến thông tin của KTQT, ngược lại khi không có sự thúc đẩy của cấp quản lý thì tất yếu bộ máy

KTQT sẽ không nhận thấy nhu cầu của nhà quản trị để tự hoàn thiện và phục vụ.

4.3 Kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTC, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam

4.3.1. Mô tả mẫu nghiên cứu

Sau khi khảo sát điển hình tại 5 DN may khu vực phía Bắc, hoàn tất tham khảo ý kiến của các chuyên gia, một bảng câu hỏi được thiết kế để đánh giá mức độ vận dụng các nội dung của KTQTC, giá thành. Đánh giá độ tin cậy và giá trị của các thang đo, nhằm đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các phương pháp KTQTC, giá thành hiện đại. Bảng câu hỏi này sẽ được gửi đến các giám đốc tài chính, kế toán trưởng, kế toán tổng hợp để trả lời bằng khảo sát. Số bảng hỏi gửi đến 190 DN là 190 bảng, số bảng hỏi nhận về là 180. Trong đó số bảng hỏi trả lời hợp lệ là 174 bảng, 6 bảng không hợp lệ là do bỏ trống nhiều câu trả lời.

Dữ liệu thu thập từ các bảng câu hỏi hợp lệ được xử lý bằng bảng tính Excel nhằm hiệu chỉnh dữ liệu, sau đó được nhập liệu vào chương trình SPSS 20 để phân tích.

Dưới đây là bảng thống kê về đối tượng khảo sát:

Bảng 4.15: Thống kê về đối tượng khảo sát và thâm niên công tác

Kinh nghiệm Vị trí	Tổng		Dưới 5 năm		Từ 5 đến 10 năm		Trên 10 năm	
	SL	Tỷ trọng (%)	SL	Tỷ trọng (%)	SL	Tỷ trọng (%)	SL	Tỷ trọng (%)
Nhà quản trị	32	18.4	0	0.0	15	8.6	17	9.8
Phụ trách kế toán	77	44.3	4	2.3	54	31.0	19	10.9
Kế toán viên	65	37.4	31	17.8	29	16.7	5	2.9
Cộng	174	100	35	20.11	98	56.32	41	23.6

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Bảng 4.15 cho biết cơ cấu trong 174 đối tượng được khảo sát ở 174 DN tham gia, có 32 nhà quản trị, 77 phụ trách kế toán chiếm 44,3% và 65 kế toán viên 37,4%. Trong đó các nhà quản trị có kinh nghiệm từ 5 đến 10 năm chiếm 8,6% và trên 10 năm chiếm 9,8%. Đối tượng chủ yếu tham gia trả lời khảo sát là phụ trách kế toán tại các DN may bao gồm kế toán trưởng, trưởng phòng, những người này có kinh nghiệm làm việc từ 5 đến 10 năm chiếm 31%, có 19 phụ trách kế toán có kinh nghiệm trên 10 năm chiếm 10,9%. Các kế toán viên trả lời khảo sát có kinh nghiệm dưới 5 năm chiếm 17,8%, từ 5 đến 10 năm kinh nghiệm chiếm 16,7%, kế toán viên trả lời khảo sát có kinh nghiệm trên 10 năm làm việc là 2,9%.

4.3.2. Kết quả nghiên cứu định lượng

4.3.2.1. Đánh giá độ tin cậy của thang đo

Trong mô hình nghiên cứu ở Chương 3 tác giả đề xuất có 7 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc cần được nghiên cứu, thể hiện ảnh hưởng của các nhân tố đến việc lựa chọn, vận dụng các phương pháp KTQTC, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Trong xử lý dữ liệu định lượng, hệ số Cronbach Alpha được

sử dụng để đánh giá độ tin cậy của thang đo (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008c), hệ số này trên 0,6 là có thể chấp nhận được, từ 0,8 đến 1 thể hiện thang đo lường tốt. Kết quả dữ liệu từ phần mềm SPSS 20 sẽ cho biết hệ số Cronbach Alpha của biến khảo sát có đạt yêu cầu không khi so sánh với các tiêu chuẩn đặt ra như trên.

Nguyễn Đình Thọ (2012) khi nhận xét về chất lượng thang đo có chỉ ra 2 tiêu chuẩn để thang đo được chấp nhận và được đánh giá tốt là:

- Hệ số Alpha của tổng thể $> 0,6$ và;
- Hệ số tương quan biến tổng (Corrected item – total correlation) $> 0,3$.

Hệ số Cronbach Alpha chỉ đo lường độ tin cậy của cả thang đo, không đo lường độ tin cậy của từng biến quan sát. Nếu các biến quan sát có hệ số tương quan đến biến tổng nhỏ hơn 0,3 sẽ xem xét bị loại vì không có tương quan chặt với biến tổng.

Kết quả đánh giá định độ tin cậy Cronbach Alpha của các biến trong mô hình như sau:

a. Cronbach Alpha của thang đo X1 - Quy mô doanh nghiệp

Bảng 4.16: Hệ số Cronbach's Alpha của X1

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.845	3

Bảng 4.17: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X1

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
SIZE1	7.61	3.696	.753	.743
SIZE2	7.86	3.912	.714	.782
SIZE3	7.77	3.877	.669	.826

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả phân tích cho thấy thang đo cho nhân tố X1 – Quy mô DN (SIZE) được đo lường qua 3 biến quan sát có hệ số Cronbach's Alpha tổng hợp 0,845 và các biến đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Như vậy, các biến quan sát của X1 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

b. Cronbach Alpha của thang đo X2 - Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và văn hóa DN

Bảng 4.18: Hệ số Cronbach's Alpha của X2

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.828	3

Bảng 4.19: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X2

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
MGT1	7.72	2.987	.664	.785
MGT2	7.89	2.919	.813	.643
MGT3	8.09	3.085	.597	.854

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Bảng trên cho thấy thang đo cho nhân tố X2– Sự ủng hộ từ nhà quản lý và văn hóa DN (MGT) được đo lường qua 3 biến quan sát với kết quả phân tích hệ số Cronbach's Alpha tổng hợp 0,828 > 0.6 và các biến đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Như vậy, các biến quan sát của X2 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

c. Cronbach Alpha của thang đo X3 - Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định

Bảng 4.20: Hệ số Cronbach's Alpha của X3

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.848	3

Bảng 4.21: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X3

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
INFO1	7.60	2.681	.719	.784
INFO2	7.79	2.746	.668	.834
INFO3	7.64	2.729	.763	.744

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả SPSS cho thấy thang đo X3 – Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định (INFO) với 3 biến quan sát có hệ số Cronbach Alpha 0,848 > 0,6 là đạt yêu cầu và các biến đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Như vậy, các biến quan sát của X3 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

d. Cronbach Alpha của thang đo X4 - Công nghệ sản xuất

Bảng 4.22: Hệ số Cronbach's Alpha của X4

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.825	3

Bảng 4.23: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X4

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
TECH1	7.43	3.171	.670	.771
TECH2	7.56	2.791	.807	.631
TECH3	7.61	3.060	.584	.863

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Dữ liệu ở bảng 4.22, 4.23 cho thấy, thang đo nhân tố X4 - Công nghệ sản xuất (TECH) được đo lường qua 3 biến quan sát với kết quả phân tích đáp ứng độ tin cậy của thang đo (Cronbach Alpha) là 0,825 > 0,6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Như vậy, các biến quan sát của X4 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

e. Cronbach Alpha của thang đo X5 - Tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp)

Bảng 4.24: Hệ số Cronbach's Alpha của X5

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.894	3

Bảng 4.25: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X5

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
OVH1	6.88	3.309	.753	.881
OVH2	7.11	3.097	.835	.809
OVH3	6.98	3.266	.786	.852

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả SPSS cho thấy thang đo nhân tố X5 – Tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp) (OVH) được đo lường qua 3 biến quan sát có hệ số Cronbach Alpha của 0,894 > 0,6 là đạt yêu cầu và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Như vậy, các biến quan sát của X5 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

f. Cronbach Alpha của thang đo X6 - Sản phẩm, đa dạng phức tạp**Bảng 4.26: Hệ số Cronbach's Alpha của X6**

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.835	3

Bảng 4.27: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X6

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
PRD1	7.38	2.873	.611	.855
PRD2	7.44	2.468	.829	.634
PRD3	7.44	2.919	.661	.805

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Số liệu ở bảng trên cho thấy, thang đo X6 - Sản phẩm đa dạng, phức tạp (PRD) được đo lường qua 3 biến quan sát với kết quả phân tích đáp ứng độ tin cậy của thang đo (Cronbach Alpha) là 0,835 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Các biến quan sát của X6 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

g. Cronbach Alpha của thang đo X7 - Mức độ cạnh tranh của thị trường**Bảng 4.28: Hệ số Cronbach's Alpha của X7**

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.883	4

Bảng 4.29: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo X7

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
COMPT1	10.29	9.293	.602	.901
COMPT2	10.64	7.816	.839	.815
COMPT3	10.70	7.459	.825	.818
COMPT4	10.77	7.912	.732	.857

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả phân tích SPSS cho thấy, thang đo X7 - Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT) được đo lường qua 4 biến quan sát với kết quả phân tích đáp ứng độ tin cậy của thang đo Cronbach Alpha là 0,883 > 0,6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3. Các biến quan sát của X7 được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

h. Cronbach Alpha của thang đo Y - Vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại

Bảng 4.30: Hệ số Cronbach's Alpha của Y

Hệ số Cronbach Alpha	Biến quan sát
.901	4

Bảng 4.31: Chỉ số đánh giá các biến của thang đo Y

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
APP1	11.81	5.634	.804	.862
APP2	11.72	5.738	.825	.856
APP3	12.00	5.538	.755	.881
APP4	11.64	5.781	.734	.887

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả phân tích cho thấy thang đo biến Y - Vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại (APP) có hệ số Cronbach Alpha bằng 0,901 > 0,6 là đạt yêu cầu. Biến Y có 4 biến quan sát, trong đó các biến có mối quan hệ tương quan với biến tổng >0,3 đạt yêu cầu.

Do lường mức độ tin cậy của 8 thang đo thông qua hệ số Cronbach Alpha cho kết quả, tất cả các thang đo tập hợp các biến quan sát đều đáp ứng được độ tin cậy.

4.3.2.2. Phân tích nhân tố khám phá

Trong nghiên cứu này, phương pháp phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis – EFA) được sử dụng để thu nhỏ dữ liệu. Dựa vào mối tương quan giữa các biến với nhau để rút gọn thành những nhân tố có nghĩa hơn. Cụ thể, khi đưa tất cả 22 biến độc lập vào phân tích, các biến có thể có liên hệ với nhau. Khi đó, chúng sẽ được gom thành các nhóm biến có liên hệ để xem xét và trình bày dưới dạng các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Để phân tích EFA các biến nghiên cứu cần được đánh giá qua chỉ số Kaiser – Meyer – Olkin (KMO), đây là kiểm định để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố dựa trên mẫu khảo sát. Điều kiện đủ để phân tích các nhân tố là khi trị số KMO thuộc [0,5 ; 1] nếu trị số này dưới 0,5 thì phân tích nhân tố có khả năng là không thích hợp với dữ liệu (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Bên cạnh đó, cần phải kiểm tra một điều kiện thêm, đó chính là chỉ số Bartlett, kiểm định này giúp xác định chỉ số KMO có ý nghĩa thống kê hay không. Để đạt yêu cầu thì giá trị sig. của Bartlett phải < 0,05 thì giá trị KMO mới có ý nghĩa thống kê.

Sử dụng phần mềm SPSS kết quả kiểm tra như sau:

Bảng 4.32: Kết quả KMO và Bartlett's cho mẫu nghiên cứu

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.853
Approx. Chi-Square	3629.120
Bartlett's Test of Sphericity	df
	231
	Sig.
	.000

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Với kết quả thu được chỉ số KMO bằng 0,853 (thỏa mãn tiêu chí $0,5 \leq KMO \leq$

1), ngoài ra các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện do $\text{Sig.} = 0,000 \leq 0,5$ nên kết luận là phương pháp EFA có thể sử dụng được với dữ liệu thực tế.

Thực hiện kiểm định phương sai trích (% cumulative variance) của các yếu tố được giải thích trong bảng tổng phương sai (Total Variance Explained), phương sai cộng dồn của các yếu tố (cumulative %) là 77,968%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích phải $> 50\%$. Điều này có nghĩa 5 nhân tố đặt ra giải thích được 77,968% biến thiên của dữ liệu. Nên kết luận mô hình EFA là phù hợp (Nguyễn Đình Thọ 2012). Ngoài ra, các nhân tố có Eigenvalue < 1 sẽ không có tác dụng tóm tắt thông tin tốt hơn biến gốc (biến tiềm ẩn trong các thang đo trước khi EFA) (Gerbing và Anderson, 1988). Vì thế, các nhân tố chỉ được rút trích tại Eigenvalue > 1 và được chấp nhận khi tổng phương sai trích $\geq 50\%$. Kết quả nghiên cứu này có 5 nhân tố đại diện đảm bảo được tiêu chuẩn có Eigenvalue > 1 .

Bảng 4.33: Bảng tổng phương sai trích của mẫu nghiên cứu

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	10.691	48.598	48.598	10.691	48.598	48.598	5.276	23.982	23.982
2	2.682	12.193	60.791	2.682	12.193	60.791	3.948	17.945	41.927
3	1.511	6.867	67.658	1.511	6.867	67.658	3.076	13.980	55.907
4	1.252	5.691	73.349	1.252	5.691	73.349	3.066	13.939	69.845
5	1.016	4.619	77.968	1.016	4.619	77.968	1.787	8.123	77.968
6	.745	3.384	81.352						
7	.664	3.020	84.372						
8	.574	2.607	86.979						
9	.442	2.008	88.987						
10	.421	1.915	90.902						
11	.314	1.426	92.328						
12	.254	1.157	93.484						
13	.246	1.119	94.604						
14	.215	.979	95.582						
15	.214	.974	96.556						
16	.186	.846	97.402						
17	.144	.652	98.055						
18	.121	.550	98.604						
19	.093	.423	99.028						
20	.087	.397	99.425						
21	.070	.320	99.744						
22	.056	.256	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả phân tích nhân tố khám phá với ma trận nhân tố xoay (Rotated component matrix). Với quy mô mẫu $100 < 174 \leq 350$ nên tác giả chọn hệ số tải nhân tố (Factor loading) bằng 0,50 (Nguyễn Đình Thọ 2012). Các biến đặc trưng trong bảng ma trận xoay đều có hệ số tải nhân tố $\geq 0,50$.

Bảng 4.34: Bảng ma trận xoay**Rotated Component Matrix^a**

	Component				
	1	2	3	4	5
COMPT3	.854				
COMPT2	.808				
COMPT4	.792				
COMPT1	.542				
MGT3		.753			
MGT1		.736			
MGT2		.706			
INFO1		.677			
INFO2		.624			
INFO3		.589			
TECH3			.798		
PRD1			.694		
TECH2			.663		
TECH1			.660		
PRD3			.652		
PRD2			.622		
SIZE3				.762	
SIZE2				.744	
SIZE1				.710	
OVH2					.838
OVH3					.782
OVH1					.598

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 8 iterations.

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Có 5 nhân tố đại diện cho tác động đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, bao gồm:

Nhân tố 1: (COMPT) bao gồm các biến COMPT3, COMPT2, COMPT4, COMPT1 đều hội tụ vào cùng nhân tố COMPT như mô hình ban đầu và được đặt tên là **Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT)**.

Nhân tố 2: (MGT_INFO) bao gồm các biến MGT3, MGT1, MGT2, INFO1, INFO2 và INFO3 thuộc hai nhân tố dự kiến ban đầu là MGT và INFO. Do vậy nhóm nhân tố này sẽ được đặt lại tên là **Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT_INFO)**.

Nhân tố 3: (SIZE) bao gồm các biến SIZE3, SIZE2 và SIZE1 phù hợp với lý thuyết ban đầu. Vì vậy nhân tố này có tên là **Quy mô DN (SIZE)** như dự kiến.

Nhân tố 4: (TECH_PRD) bao gồm các biến TECH3, PRD1, TECH2, TECH1, PRD3 và PRD2 theo lý thuyết lúc đầu thuộc hai nhóm nhân tố TECH và PRD nhưng qua EFA các chỉ báo đã hội tụ chung thành một nhân tố. Vì thế nhân tố này được đặt tên lại là **Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH_PRD)**.

Nhân tố 5: (OVH) bao gồm các biến OVH2, OVH3, OVH1 phù hợp với lý thuyết ban đầu nên nhân tố này có tên là **Chi phí chung (OVH)**.

Nhận xét: Với phương pháp rút trích và phép quay theo cách ấn định số nhân tố cần trích, có 05 nhân tố được rút trích ra từ các biến quan sát; bao gồm các nhân tố:

Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT); Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT_INFO); Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH_PRD); Quy mô DN (SIZE); và Chi phí chung (OVH).

Phân tích EFA với biến phụ thuộc APP

Thang đo biến phụ thuộc Y – “Vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại vào DN may khu vực phía Bắc” có KMO bằng 0,841 (thỏa mãn tiêu chí $0,5 \leq KMO \leq 1$), Sig. = 0,000 $\leq 0,5$ và tổng phương sai trích (cumulative %) là 77,302%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích phải > 50%.

Bảng 4.35: Kết quả KMO và Bartlett's cho biến phụ thuộc APP

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.841
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	432.147
	df	6
	Sig.	.000

Bảng 4.36: Bảng tổng phương sai trích của biến APP

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.092	77.302	77.302	3.092	77.302	77.302
2	.386	9.649	86.950			
3	.298	7.441	94.391			
4	.224	5.609	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Bảng 4.37: Bảng ma trận xoay của các biến phụ thuộc

	Component Matrix ^a	
	Component	
	1	
APP1		.895
APP2		.908
APP3		.863
APP4		.849

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Biến Y bao gồm các biến phụ thuộc APP1, APP2, APP3, APP4 các chỉ báo đầu hội tụ vào cùng biến APP như dự kiến ban đầu và được đặt tên là **Vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại vào DN may khu vực phía Bắc (APP)**.

4.3.2.3. Kiểm định lại chất lượng thang đo mới

Sau khi rút trích được 5 nhân tố từ các biến quan sát, tiếp tục đánh giá chất lượng thang đo mới trước khi tiến hành phân tích tương quan và hồi quy bội. Kết quả kiểm định độ tin cậy của Cronbach Alpha sau khi đưa vào EFA như sau:

Bảng 4.38: Bảng kiểm định thang đo độ tin cậy Cronbach Alpha của 2 nhân tố mới

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai của thang đo nếu loại biến	Hệ số tương quan biến tổng	Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thang đo Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT_INFO), Alpha = 0.899				
MGT1	19.24	14.447	.738	.879
MGT2	19.40	14.716	.787	.872
MGT3	19.60	14.947	.638	.895
INFO1	19.45	14.480	.802	.869
INFO2	19.64	15.400	.635	.894
INFO3	19.49	14.968	.772	.875
Thang đo Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH_PRD), Alpha = 0.899				
TECH1	18.56	13.809	.714	.844
TECH2	18.70	13.288	.782	.832
TECH3	18.74	14.308	.538	.876
PRD1	18.68	13.757	.700	.846
PRD2	18.74	13.626	.745	.839
PRD3	18.74	14.759	.585	.865

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Kết quả 2 thang đo của hai nhân tố mới là MGT_INFO và TECH_PRD đều có hệ số Cronbach Alpha tổng thể $>0,6$ và hệ số tương quan biến tổng $>0,3$. Vì vậy, các thang đo mới này đều được chấp nhận.

4.3.2.4. Phân tích hồi quy bội

*Phân tích tương quan

Bảng 4.39: Bảng hệ số tương quan giữa các biến trong mô hình Correlations

		APP	COMPT	MGT_INF O	SIZE	TECH_PRD	OVH
APP	Pearson Correlation	1	.506**	.744**	.520**	.702**	.509**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	174	174	174	174	174	174
COMPT	Pearson Correlation	.506**	1	.560	.340	.632	.731
	Sig. (2-tailed)	.000		.160	.090	.072	.320
	N	174	174	174	174	174	174
MGT_INFO	Pearson Correlation	.744**	.560	1	.593	.765	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000	.160		.410	.521	.000
	N	174	174	174	174	174	174
SIZE	Pearson Correlation	.520**	.340	.593	1	.598	.471
	Sig. (2-tailed)	.000	.090	.410		.102	.320
	N	174	174	174	174	174	174
TECH_PRD	Pearson Correlation	.702**	.632	.765	.598	1	.545
	Sig. (2-tailed)	.000	.072	.521	.102		.095
	N	174	174	174	174	174	174
OVH	Pearson Correlation	.509**	.731	.551**	.471	.545	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.320	.000	.320	.095	
	N	174	174	174	174	174	174

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Trước khi thực hiện hồi qui thì cần tiến hành phân tích tương quan giữa các biến trong mô hình. Bảng 4.39 cho thấy tất cả các giá trị Sig. = 0,000 < 0,05 do đó các biến độc lập có tương quan với biến phụ thuộc.

Hệ số tương quan Pearson (Pearson correlation) đo lường mức độ tương quan tuyến tính giữa hai biến. Trong đó biến MGT_INFO tương quan mạnh nhất với biến APP với hệ số Pearson = 0,744. Biến TECH_PRD tương quan mạnh thứ hai với biến phụ thuộc APP với hệ số Pearson = 0,702. Biến OVH có tương quan yếu nhất với APP với hệ số Pearson = 0,509.

Xem xét tương quan giữa các biến độc lập chỉ có biến OVH tương quan với MGT_INFO vì Sig. = 0.000. Như vậy, các biến độc lập có sự tương quan rất ít với nhau nên mô hình phù hợp và có hiệu quả.

*** Kiểm định hệ số hồi quy**

Để nhận diện được mô hình hồi quy phù hợp với nghiên cứu, tác giả lần lượt thử nghiệm mối quan hệ tuyến tính giữa biến phụ thuộc APP và các biến độc lập COMPT, MGT_INFO, SIZE, TECH_PRD, OVH

Để nhận diện các yếu tố tác động đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Mô hình tương quan tổng thể có dạng:

$$APP = f(\text{COMPT}, \text{MGT_INFO}, \text{SIZE}, \text{TECH_PRD}, \text{OVH})$$

$$APP = \beta_1 + \beta_2 * \text{COMPT} + \beta_3 * \text{MGT_INFO} + \beta_4 * \text{SIZE} + \beta_5 * \text{TECH_PRD} + \beta_6 * \text{OVH} + u$$

Mô hình mẫu thu được:

$$APP = \beta_1 + \beta_2 * \text{COMPT} + \beta_3 * \text{MGT_INFO} + \beta_4 * \text{SIZE} + \beta_5 * \text{TECH_PRD} + \beta_6 * \text{OVH} + e$$

$$APP = 0,597 + 0,028 * \text{COMPT} + 0,470 * \text{MGT_INFO} + 0,302 * \text{SIZE} + 0,301 * \text{TECH_PRD} + 0,81 * \text{OVH} + e$$

Trong đó: APP là biến phụ thuộc; COMPT, MGT_INFO, SIZE, TECH_PRD, OVH là biến độc lập.

Tiếp tục xem xét trong các yếu tố từ COMPT, MGT_INFO, SIZE, TECH_PRD, đến OVH, yếu tố nào ảnh hưởng và ảnh hưởng lớn nhất đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam. Ta có kết quả như sau:

+ Mô hình có 4 biến COMPT, MGT_INFO, TECH_PRD, và OVH có Sig. < 0,01 do đó các biến này có ý nghĩa thống kê với biến APP với độ tin cậy 99%.

+ Riêng biến (SIZE) Sig. = 0,55 có ý nghĩa thống kê ở mức $\alpha = 0,1$ (với độ tin cậy 90%).

+ Các biến độc lập có tác động dương (cùng chiều) lên biến phụ thuộc.

Căn cứ vào hệ số Beta chuẩn hóa để xem xét mức độ tác động của biến độc lập lên biến phụ thuộc, hệ số beta chuẩn hóa cao sẽ ảnh hưởng lớn và ngược lại. Như vậy, kết quả Bảng 4.40 cho thấy nhân tố ảnh hưởng lớn nhất sẽ là MGT_INFO (0,458), sau đó là TECH_PRD (0,284), COMPT (0,122), OVH (0,090) và cuối cùng là SIZE (0,039).

Bảng 4.40: Bảng hệ số hồi quy

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	.597	.215		2.779	.006		
COMPT	.028	.068	.122	.321	.004	.364	2.747
MGT_INFO	.470	.082	.458	5.714	.000	.368	2.715
SIZE	.032	.055	.039	.591	.055	.547	1.829
TECH_PRD	.301	.091	.284	3.304	.001	.320	3.124
OVH	.081	.068	.090	1.180	.040	.403	2.479

a. Dependent Variable: APP

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

*** Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình**

Với R^2 (R Square) là 0,602 thì 5 biến độc lập trong mô hình giải thích được 60,2% sự biến động của biến phụ thuộc: vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Bảng 4.41: Bảng tóm tắt mô hình
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.776 ^a	.602	.590	.50024	1.788

a. Predictors: (Constant), OVH, SIZE, TECH_PRD, MGT_INFO, COMPT

b. Dependent Variable: APP

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

Phân tích ANOVA cho $F = 50,757$ và $Sig. < 0,05$ do đó mô hình hồi quy là phù hợp.

Bảng 4.42: Bảng phân tích phương sai (ANOVA^a)

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	63.507	5	12.701	50.757	.000 ^b
	Residual	42.040	168	.250		
	Total	105.547	173			

a. Dependent Variable: APP

b. Predictors: (Constant), OVH, SIZE, TECH_PRD, MGT_INFO, COMPT

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

4.3.3. Thảo luận kết quả và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Về các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố

Thông qua tổng hợp cơ sở lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, nghiên cứu đã phát hiện được 5 nhân tố đại diện là: Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT); Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT_INFO); Quy mô DN (SIZE); Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH_PRD); và Chi phí chung (OVH).

Kết quả phân tích EFA cho thấy việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam bị chi phối bởi 5 nhóm nhân tố đại diện. Theo kết quả ước lượng chuẩn hóa mô hình lý thuyết, thì 5 nhân tố này giải thích được 60,2% sự tác động đến khả năng vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, còn lại 29,8% bị thất thoát bởi các nhân tố khác chưa được phát hiện ra bởi nghiên cứu này.

Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc là khác nhau. Trong đó nhân tố ảnh hưởng lớn nhất là MGT_INFO (có hệ số Beta chuẩn hóa 0,458), sau đó là TECH_PRD (0,284), COMPT (0,122), OVH (0,090) và có ảnh hưởng ít nhất trong nhóm nhân tố khám phá là SIZE (0,039).

Kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Sau khi tiến hành các phép tính toán và ước lượng các hệ số hồi quy, giá trị kiểm định thống kê t và giá trị xác suất (*Bảng 4.40*). Luận án sẽ kiểm định các giả thuyết nghiên cứu: Có 7 giả thuyết phát biểu ban đầu sau khi chạy EFA rút gọn lại thành 5 giả thuyết.

+ Biến COMPT: có hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa nhận giá trị dương là 0,028 và có Sig. = 0,004 < 0,05 chấp nhận được ở mức ý nghĩa 5% nên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa có ý nghĩa thống kê. Vì thế giả thuyết môi trường phức tạp, mức độ cạnh tranh càng cao có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận. Khi DN đánh giá nhân tố “Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT)” tăng thêm 1 điểm thì mức độ khả thi khi vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc tăng thêm 0,028 điểm (tương ứng với hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là 0,028).

+ Biến MGT_INFO: có hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa nhận giá trị dương là 0,470 và có Sig. = 0,000 < 0,05 chấp nhận được ở mức ý nghĩa 5% nên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa có ý nghĩa thống kê. Giả thuyết sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận. Khi DN đánh giá nhân tố “Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT_INFO)” tăng thêm 1 điểm thì mức độ khả thi khi vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc tăng thêm 0,470 điểm (tương ứng với hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là 0,470).

+ Biến SIZE: có hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa nhận giá trị dương là 0,032 và có Sig. = 0,055 chấp nhận được ở mức ý nghĩa 10% nên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa có ý nghĩa thống kê. Giả thuyết quy mô DN có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận. Khi DN đánh giá nhân tố “Quy mô DN (SIZE)” tăng thêm 1 điểm thì mức độ khả thi khi vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc tăng thêm 0,032 điểm (tương ứng với hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là 0,032).

+ Biến TECH_PRD: có hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa nhận giá trị dương là 0,301 và có Sig. = 0,001 < 0,05 chấp nhận được ở mức ý nghĩa 5% nên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa có ý nghĩa thống kê. Giả thuyết công nghệ và đặc thù sản phẩm sản xuất có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận. Khi DN đánh giá nhân tố “Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH_PRD)” tăng thêm 1 điểm thì mức độ khả thi khi vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc tăng

thêm 0,301 điểm (tương ứng với hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là 0,301).

+ Biến OVH: có hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa nhận giá trị dương là 0,081 và có Sig. = 0,040 < 0,05 chấp nhận được ở mức ý nghĩa 5% nên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa có ý nghĩa thống kê. Giả thuyết tỷ lệ chi phí chung trong tổng chi phí cao có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận. Khi DN đánh giá nhân tố “Chi phí chung (OVH)” tăng thêm 1 điểm thì mức độ khả thi khi vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc tăng thêm 0,081 điểm (tương ứng với hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa là 0,081).

Dưới đây là bảng tổng hợp kiểm định các giả thuyết nghiên cứu trong mô hình:

Bảng 4.43: Bảng tổng hợp kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Giả thuyết ban đầu	Kiểm định giả thuyết nghiên cứu theo mô hình sau EFA	Hệ số Beta chuẩn hóa (B)	Mức ý nghĩa (Sig.)	Kết luận giả thuyết theo mô hình
H1: Quy mô DN có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	H1: Quy mô DN có ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	0.032	0.055	Chấp nhận giả thuyết với mức ý nghĩa 10%
H2: Sự ủng hộ từ nhà quản lý và văn hóa DN có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	H2-3: Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí có ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	0.470	0.000	Chấp nhận giả thuyết với mức ý nghĩa 5%
H3: Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam				
H4. Công nghệ sản xuất có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.	H4-6: Công nghệ và đặc thù sản phẩm có ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu	0.301	0.001	Chấp nhận giả thuyết với mức ý nghĩa 5%

H6: Sản phẩm đa dạng và linh hoạt có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.	vực phía Bắc Việt Nam			
H5: Tỷ lệ chí phí chung (tỷ lệ chi phí gián tiếp) có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	H5: Tỷ lệ chi phí chung trong tổng chi phí có ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	0,081	0.040	Chấp nhận giả thuyết với mức ý nghĩa 5%
H7: Môi trường phức tạp, mức độ cạnh tranh cao có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	H7: Môi trường phức tạp, mức độ cạnh tranh có ảnh hưởng thuận chiều với việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam	0.028	0.004	Chấp nhận giả thuyết với mức ý nghĩa 5%

(Nguồn: Phân tích dữ liệu)

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Trong chương này tác giả đã khái quát quá trình hình thành và phát triển, đặc điểm chung của ngành may Việt Nam nói chung và DN may khu vực phía Bắc nói riêng; Đặc điểm về quy trình sản xuất và tổ chức sản xuất; Đặc điểm về tổ chức bộ máy quản lý của các DN may khu vực phía Bắc thông qua nghiên cứu điển hình tại một số DN may.

Nghiên cứu thực trạng nội dung tổ chức KTQTCP, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam theo các nội dung: Tổ chức phân loại chi phí; Tổ chức xây dựng định mức và dự toán chi phí; Tổ chức áp dụng các phương pháp xác định chi phí; Tổ chức phân tích chi phí và đánh giá thành quả hoạt động sản xuất; và Tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCP, giá thành trong việc ra quyết định.

Trình bày kết quả nghiên cứu định lượng về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Kết quả nghiên cứu định tính và định lượng cùng kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu là cơ sở cho đánh giá và đề xuất các khuyến nghị, hàm ý chính sách nhằm hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam trong thời gian tới.

CHƯƠNG 5

BÀN LUẬN VÀ CÁC KHUYẾN NGHỊ TỪ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

5.1. Các bàn luận về kết quả nghiên cứu

5.1.1. Bàn luận kết quả nghiên cứu về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc

Qua tìm hiểu và khảo sát thực tế tại một số DN may điển hình (Tổng công ty may Hưng Yên - Công ty Cổ phần; Công ty TNHH May Tinh Lợi; Công ty CP TM và DV Hoàng Dương, Công ty TNHH Shints BVT) và kết quả gửi phiếu điều tra tới những nhà quản trị, những người điều hành và những người trực tiếp làm công tác kế toán tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, mặc dù có sự khác nhau về quy mô vốn, về loại hình DN, đặc điểm quản lý, hình thức sản xuất... nhưng nhìn chung tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm trong các DN may đều đạt được những kết quả nhất định:

*** Ưu điểm**

Về tổ chức bộ máy kế toán

Trong DN may khu vực phía Bắc hầu hết tổ chức bộ phận KTQT theo mô hình kết hợp với KTTC trong cùng bộ máy kế toán. Theo quan điểm của tác giả đây là mô hình phù hợp với các DN may mới bước đầu tiếp cận với KTQT. Việc sử dụng mô hình này sẽ tận dụng được nguồn thông tin từ hệ thống ghi chép ban đầu bên cạnh đó bộ máy kế toán được tổ chức gọn nhẹ tiết kiệm chi phí. Nhân viên kế toán được sắp xếp theo các phần hành điều này làm tăng trách nhiệm của các cá nhân và chuyên môn hóa được công việc.

Về tổ chức phân loại chi phí, xây dựng định mức, dự toán chi phí

Về phân loại chi phí: Hầu hết các DN đều thực hiện phân loại chi phí theo yếu tố chi phí và khoản mục chi phí một cách tương đối khoa học. Cách phân loại này nhằm phục vụ cho việc lập BCTC là chủ yếu, những chi phí này được phân loại và ghi chép trên các tài khoản kế toán nhằm tổng hợp để tính toán và lập bảng tính giá thành sản phẩm. Việc phân loại như vậy cũng giúp DN tiến hành xây dựng định mức và dự toán chi phí phục vụ cho hoạt động quản lý từng khoản mục chi phí của DN.

Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí: Hầu hết các DN đều xây dựng định mức CPNVL sát với thực tế, khoa học, phù hợp với điều kiện sản xuất, từ đó giúp các nhà quản trị kiểm soát được chi phí phát sinh. Các DN đã xây dựng khá chi tiết và cụ thể về định mức chi phí NVL, do đây là chi phí chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm may mặc. Trên cơ sở định mức đã được xây dựng các DN may đã thiết lập hệ thống dự toán khá phù hợp đáp ứng phần nào công tác quản trị tại DN.

Về tổ chức xác định chi phí, giá thành

Việc xác định chi phí cho các đối tượng chịu phí theo đơn đặt hàng và theo quá trình sản xuất đối với DN sản xuất theo đơn đặt hàng và những DN sản xuất theo quy trình với nhiều công đoạn sản xuất khác nhau cho từng nhóm sản phẩm là phù hợp. Hầu hết các DN may xác định chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế

nhu hiện nay rất thuận lợi để lập BCTC, đơn giản công việc cho kế toán theo dõi và tính giá thành.

Một số DN có nhu cầu cao về thông tin chi phí hoạt động đã và đang áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại, mặc dù mới chỉ áp dụng được trong từng khâu hoặc một số khâu của quá trình sản xuất theo hoạt động ABC hay Target Costing.

Về tổ chức phân tích chi phí, đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Các DN may khu vực phía Bắc đã thực hiện các phân tích chi phí với những phân tích chủ yếu là chênh lệch thực tế thực hiện với dự toán hoặc định mức. Điều này cho thấy các DN đã phần nào quan tâm đến việc kiểm soát chi phí. Một số chỉ tiêu tài chính cũng được các DN sử dụng để đánh giá thành quả hoạt động, giúp DN có cái nhìn tổng thể hơn về kết quả đạt được.

Về tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCP phục vụ ra quyết định

Trong quá trình điều hành quản lý DN nhà quản trị thường xuyên phải đưa ra các quyết định bao gồm cả quyết định ngắn hạn và dài hạn để thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Nhận thức được điều đó tại các DN may khu vực phía Bắc cũng đã ứng dụng thông tin KTQTCP để hỗ trợ cho các quyết định của công ty như quyết định tiếp tục hay ngừng kinh doanh một số sản phẩm, quyết định về giá, quyết định chấp nhận hay từ chối đơn hàng... Việc vận dụng các quyết định này giúp cho các DN hạn chế tối đa những rủi ro trong quá trình sản xuất kinh doanh.

*** Những tồn tại, hạn chế**

Tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán

Việc lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp theo tác giả là hợp lý, tuy nhiên việc phân tích cũng như đánh giá thông tin KTQTCP ở các DN may chưa được phân công gắn trách nhiệm rõ ràng, cần có sự phân công chuyên môn hóa hơn nữa đối với đội ngũ nhân viên kế toán, làm sao để thực hiện tốt công việc KTQTCP, giá thành theo yêu cầu của nhà quản trị. Bên cạnh đó trình độ quản lý, sự am hiểu về KTQT và KTQTCP của nhân viên kế toán còn hạn chế, cần phải được quan tâm hơn.

Tổ chức phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong kế toán quản trị

Về phân loại chi phí: Việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí rất có ý nghĩa cho các nhà quản trị trong việc lập dự toán, phân tích kiểm soát chi phí, làm cơ sở xem xét mối quan hệ CVP. Tuy nhiên, hầu hết các DN may chưa phân loại chi phí theo cách này, từ đó khiến công tác quản trị chi phí đạt hiệu quả chưa cao. Bên cạnh đó các chi phí bán hàng và chi phí QLDN cũng chỉ được nhóm lại theo bộ phận, không tách thành biến phí và định phí nên khó khăn trong phân tích CVP.

Về xây dựng định mức chi phí: đã được hầu hết các DN may thực hiện, nhưng qua khảo sát các DN chủ yếu xây dựng định mức cho CPNVLTT, một phần CPNCTT và một phần rất nhỏ CPSXC. Việc xây dựng định mức như vậy là chưa

hoàn chỉnh, chưa áp dụng đồng bộ để tính giá thành theo định mức hoặc theo chi phí ước tính. Hạn chế của hệ thống định mức đối với lập dự toán đã làm giảm mức độ đáp ứng nhu cầu kịp thời của thông tin chi phí sản phẩm, đơn đặt hàng... và các thông tin kế toán phục vụ nhà quản trị và ra quyết định.

Phương pháp xây dựng định mức còn mang tính áp đặt nhất là với những DN sản xuất ở quy mô vừa và chủ yếu sản xuất các hàng CMT hay FOB cấp I. Định mức còn chưa được điều chỉnh kịp thời.

Về hệ thống dự toán chi phí: kết quả điều tra cho thấy hiện nay rất ít DN may tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh và chuyển đổi các định mức vật tư - kỹ thuật đang được thực hiện một cách chặt chẽ trong đơn vị thành dự toán chi phí. Các định mức chỉ được sử dụng để tính giá thành cho SP hay đơn đặt hàng hoặc được dùng để kiểm soát chênh lệch chi phí ở mức độ đánh giá và quy kết trách nhiệm. Điều này là do chỉ có một số DN có thể chủ động được kế hoạch sản xuất của cả năm, số còn lại gần như phụ thuộc vào đơn đặt hàng từ bên ngoài. Bên cạnh đó, cũng chưa có DN nào dựa vào số liệu thống kê về chi phí của DN mình để tìm hiểu về cách ứng xử của chi phí đối với mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh của DN.

Tổ chức phương pháp xác định chi phí, giá thành sản phẩm

Kết quả khảo sát cho thấy rất nhiều DN may áp dụng phương pháp xác định chi phí truyền thống. Ít DN áp dụng phương pháp chi phí hoạt động hay phương pháp chi phí mục tiêu để xác định chi phí theo mô hình quản trị chi phí hiện đại. Việc tập hợp chi phí ở nhiều DN may được chi tiết theo đối tượng chịu chi phí như sản phẩm, đơn đặt hàng, chủng loại sản phẩm.

Theo phương pháp xác định chi phí truyền thống, CPSXC phân bổ cho từng đơn đặt hàng hoặc từng mã sản phẩm theo cùng một tiêu thức. Trong khi đó, cấu thành nên CPSXC bao gồm rất nhiều yếu tố, việc các DN may khi tính giá thành chỉ lựa chọn tiêu thức phân bổ là sản phẩm, CPNVLTT hoặc CPNCTT là chưa thực sự phù hợp. Có ít DN sử dụng phương pháp phân bổ chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC). Một số phương pháp chi phí hiện đại như chi phí mục tiêu, chi phí theo chu kỳ sống sản phẩm... được sử dụng khá hạn chế. Giá thành được xác định theo chi phí truyền thống chỉ bao gồm: CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC. Các chi phí còn lại như chi phí bán hàng, QLDN không được tính vào giá thành hoặc có tính vào giá thành toàn bộ cũng dựa trên một tiêu chuẩn như doanh thu hoặc khối lượng sản phẩm tiêu thụ.

Ngoài ra, tại các DN may khu vực phía Bắc hiện nay không thực hiện việc theo dõi tách biệt chi phí bán hàng và QLDN theo chi phí cố định và chi phí biến đổi dẫn đến nhiều khó khăn trong việc lập báo cáo bộ phận, khó khăn trong việc phân tích CPV, phân tích điểm hòa vốn. Trên thực tế cũng không có DN nào tiến hành phân bổ cho từng đơn hàng, loại sản phẩm để xác định lợi nhuận cho từng bộ phận.

Như vậy, các phương pháp tính giá thành sản phẩm hiện nay ở các DN may mới chỉ dừng lại ở các phương pháp truyền thống là chủ yếu, chưa thực sự phù hợp với đặc điểm sản xuất, đáp ứng yêu cầu quản trị DN cũng như yêu cầu sử dụng thông tin của

chỉ tiêu chi phí, giá thành sản phẩm. Trong xu hướng nền kinh tế nhiều cạnh tranh như hiện nay, các DN may khu vực phía Bắc đang tìm kiếm một phương pháp kế toán chi phí hiện đại như ABC và Target Costing nhằm phân bổ chi phí, kiểm soát tốt chi phí và gia tăng lợi nhuận cho DN.

Tổ chức phân tích chi phí và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Qua khảo sát cho thấy rất ít các DN được hỏi về vai trò của KTQTCP trong việc phân tích chênh lệch chi phí và biến động của chi phí phục vụ công tác đánh giá thành quả hoạt động sản xuất, quản trị DN. Đặc biệt công tác phân tích chi phí ở các DN may còn rất yếu và chỉ mang tính hình thức. Chẳng hạn như nhà quản trị mới chỉ đánh giá theo các chỉ tiêu về chi phí phát sinh theo dự toán hay theo tỷ trọng chi phí trong tổng chi phí.

Tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCP, giá thành trong việc ra các quyết định

Tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam sử dụng rất khiêm tốn các kỹ thuật KTQT để phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị, rất ít công ty tiến hành phân tích mối quan hệ CVP để ứng biến với sự thay đổi của thị trường. Một số kỹ thuật như phân tích thông tin thích hợp để quyết định sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán ngay hay sản xuất tiếp rồi bán sản phẩm, quyết định trong điều kiện sản xuất bị giới hạn để ra quyết định ngắn hạn hầu như không sử dụng. Đây có thể là nguyên nhân của tình trạng một số DN đầu tư không có hiệu quả hoặc hiệu quả đem lại không như kỳ vọng đề ra.

5.1.2. Bàn luận kết quả nghiên cứu định lượng về vận dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc

Dựa trên kết quả nghiên cứu và cơ sở dữ liệu phân tích, luận án đã làm sáng tỏ hai vấn đề: đánh giá thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành tại các DN may khu vực phía Bắc; xem xét mối quan hệ và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố tới việc vận dụng phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN này.

5.1.2.1. Mức độ áp dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành tại các DN may khu vực phía Bắc

Về mức độ áp dụng các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy các kỹ thuật truyền thống của KTQT vẫn chiếm ưu thế, đặc biệt là các công cụ dự toán và phương pháp xác định chi phí, phân bổ chi phí, ứng dụng thông tin KTQTCP phục vụ ra quyết định ngắn hạn và dài hạn. Song kết quả khảo sát cũng cho thấy những biểu hiện tích cực khi một số kỹ thuật hiện đại của KTQT đã được các DN áp dụng mặc dù còn ở mức khá khiêm tốn.

5.1.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc

Trong các nhân tố tác động tới việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại có thể thấy sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí có tác động lớn và căn bản nhất đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc, tiếp đến là công nghệ và đặc thù sản phẩm, mức độ cạnh tranh của thị trường

cũng là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại. Trong khi đó, tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp) và quy mô DN lại chỉ có tác động khá khiêm tốn tới việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc. Như vậy, có thể kết luận các nhân tố tác động tới vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong DN trước hết vẫn là các nhân tố nội tại DN, nhân tố bên ngoài cũng sẽ thúc đẩy nhanh hơn việc áp dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Nhóm nhân tố sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng nhân tố nhận thức, hỗ trợ của người điều hành DN tương thích với mức độ khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại theo hướng là khi họ đánh giá cao tính hữu ích của các công cụ kỹ thuật KTQTCP, giá thành hiện đại. Họ có nhu cầu và chấp nhận mức chi phí càng cao trong việc đầu tư vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Cùng với sự hỗ trợ từ các nhà quản lý thì việc có sự đồng thuận về mục tiêu phát triển chung, có sự hỗ trợ lẫn nhau từ nhân viên trong các phòng ban sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Bên cạnh đó, tính hữu ích về thông tin chi phí phục vụ cho các nhà quản trị ra quyết định về giá, quyết định ngắn hạn dài hạn cũng là nhân tố thúc đẩy việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Kết quả này cũng phù hợp với các nghiên cứu của Ismail (2010), Al-Omiri (2007), Taher (2002) và Gebril Alagili (2015).

Nhóm nhân tố công nghệ và đặc thù sản phẩm

Đây là nhóm nhân tố ảnh hưởng mạnh thứ hai đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Khi công nghệ sản xuất tự động hóa, tiên tiến cùng với yêu cầu từ trình độ tay nghề của người lao động ngày càng cao đòi hỏi phải áp dụng các công cụ quản trị hiện đại để có thể vận hành tốt hệ thống. Hội tụ trong nhóm nhân tố này còn có sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm. Do ngành sản xuất các sản phẩm may mặc chịu sự chi phối của thị trường về thẩm mỹ và tính thời vụ, nên sản phẩm rất đa dạng phong phú, nhiều quy cách khác nhau. Các sản phẩm đặc thù này cũng chi phối rất lớn đến sự thành công trong việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may. Kết quả nghiên cứu của luận án có cùng nhận định về nhóm nhân tố này với các tác giả Kaplan (1988), Brown et al. (2004) và Chongruksut (2005).

Nhóm nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng mức độ cạnh tranh về thị trường của các DN may khu vực phía Bắc tương thích khá nhiều với mức độ khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại theo hướng là mức độ cạnh tranh về giá cả, về các kênh phân phối/marketing, về thị phần/doanh thu và các hành động cạnh tranh của các đối thủ. Mức độ cạnh tranh về giá cả càng cao, số lượng các kênh phân phối, đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc thị trường càng nhiều sẽ gia tăng áp lực cho việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Với việc chuyển dần từ hình thức CMT, sang FOB và từ FOB sang ODM làm cho các DN may khu vực phía Bắc phải cạnh tranh nhiều hơn về

giá cả, đối thủ cạnh tranh trong khu vực và phân khúc thị trường kinh doanh. Trong môi trường đầy năng động và thách thức các DN may cần cân nhắc để lựa chọn vận dụng cho DN mình một hệ thống KTQTCP, giá thành hiện đại phù hợp nhằm có thể quản lý tốt các nguồn lực, gia tăng lợi thế cạnh tranh của DN. Kết quả này cũng phù hợp với nghiên cứu trước đây tại Trung Quốc của nhóm tác giả Neale G.O'Connora, Chee W.Chow, Anne Wuc (2004), Al-Omiri, M. &Drury, C.(2007) ở Anh và mới đây là của Kamilah Ahmad (2012) tại Malaysia. Các nghiên cứu đã chỉ ra rằng các DN khi hoạt động trong môi trường cạnh tranh với mức độ phức tạp khác nhau (dù là cạnh tranh nội địa hay cạnh tranh quốc tế) thì sẽ lựa chọn sử dụng các công cụ kỹ thuật KTQTCP, giá thành hiện đại với mức độ phức tạp khác nhau.

Nhóm nhân tố chi phí chung (Chi phí gián tiếp)

Nhóm nhân tố này đo lường chi phí chung phát sinh trong DN khi công nghệ sản xuất ngày càng hiện đại chi phí gián tiếp sẽ tăng lên và chiếm tỷ trọng cao trong tổng chi phí, vì vậy để có được các thông tin chi phí, giá thành chính xác cần sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ chi phí. Như vậy nhóm nhân tố này cũng ảnh hưởng tương đối đến tính khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc. Kết quả này cũng phù hợp với khuyến nghị trong nghiên cứu của Brown et al. (2004), Kaplan và Cooper (1998), Nguyen và Books (1997) và Gebril Alagili (2015).

Nhóm nhân tố quy mô doanh nghiệp

Nghiên cứu chỉ ra rằng quy mô của DN may khu vực phía Bắc tương thích với mức độ khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại theo hướng là quy mô DN càng lớn thể hiện qua doanh thu, số lượng nhân công trực tiếp, tổng số vốn hoạt động thì mức độ vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại sẽ cao hơn, mặc dù nhân tố này ảnh hưởng ít nhất. Kết quả này cũng phù hợp với một số nghiên cứu trước đây trên thế giới như: Khaled Abed Hutaibat (2005), Abdel-Kader và Luther, R. (2008), Gebril Alagili (2015) cũng như đã được chứng minh qua lý thuyết bất định. Rõ ràng một doanh nghiệp có quy mô lớn thì thông thường đồng nghĩa với tiềm lực kinh tế mạnh, và nhu cầu quản trị cũng cao và phức tạp hơn, điều đó sẽ làm tiền đề tốt cho việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại doanh nghiệp. Tại các DN may khu vực phía Bắc với quy mô lao động lớn từ 1000 trở lên cũng như doanh thu lớn chiếm khá nhiều. Những DN này có nhu cầu cao về vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại nhằm gia tăng hiệu quả hoạt động kinh doanh cũng như kiểm soát tốt hơn chi phí, giá thành.

5.2. Định hướng phát triển của DN may khu vực phía Bắc

Theo dự báo trong thời gian tới thì các nước ASEAN sẽ trở thành điểm đến cho chuỗi cung ứng dệt may toàn cầu, Việt Nam với các điều kiện thuận lợi sẽ có lợi thế hơn hết. Quy mô dệt may và hàng may mặc của thế giới sẽ tăng gấp đôi vào năm 2030, trong đó châu Á được dự báo sẽ là nơi sản xuất được 60% sản lượng dệt may toàn thế giới.

Ngành dệt may châu Á sẽ tăng trưởng 2,4 lần vào năm 2030 (từ 50% năm 2011 lên 60% năm 2030). Nên đây là cơ hội cho ngành dệt may Việt Nam nói chung, cho các DN may khu vực phía Bắc nói riêng.

Theo “*Báo cáo khảo sát nghiên cứu ngành dệt may Việt Nam*” và quyết định số 3218/QĐ-BCT phê duyệt Quy hoạch phát triển ngành công nghiệp Dệt may Việt Nam đến năm 2020, tầm nhìn đến năm 2030 của Hiệp hội dệt may Việt Nam, đề tận dụng các cơ hội trong thời gian sắp tới thì định hướng phát triển các DN may khu vực phía Bắc là:

Thứ nhất, đa dạng hóa và nâng cao đẳng cấp mặt hàng may mặc, phát triển các mặt hàng may có giá trị gia tăng cao; Nâng cao năng lực của các DN trong khu vực về dịch chuyển phương thức sản xuất kinh doanh từ hình thức gia công thuần túy (CMT) sang các hình thức khác như gia công từng phần (OEM), mua NVL – sản xuất – bán thành phẩm (FOB) hoặc thiết kế - sản xuất – cung cấp sản phẩm và dịch vụ liên quan (ODM), tiến tới sản xuất sản phẩm với thương hiệu riêng (OBM).

Thứ hai, quy hoạch dệt may khu vực phía Bắc với Hà Nội là trung tâm về thiết kế thời trang, trung tâm sản xuất mẫu mã, cung cấp dịch vụ, nguyên phụ liệu, công nghệ dệt may, tiếp tục phát triển một số DN may các sản phẩm cao cấp, sản phẩm mẫu có chất lượng cao, giá trị gia tăng cao; Phát triển thêm các nhà máy may, sợi, dệt, nhuộm tại các khu công nghiệp, khu chế xuất đã có cơ sở hạ tầng như Phố Nối – tỉnh Hưng Yên; Hòa Xá, Bảo Minh – tỉnh Nam Định; Phúc Khánh, Nguyễn Đức Cảnh – tỉnh Thái Bình...

Thứ ba, nâng cao năng suất lao động, nâng cao năng lực quản lý trong DN, thiết kế mẫu, quản lý chất lượng, xúc tiến thương mại của các DN trong khu vực; Dịch chuyển sản xuất may mặc từ các thành phố lớn của các khu vực phía Bắc về các địa phương có nguồn lao động và giao thông thuận lợi. Sản xuất phải gắn với thiết kế, với nhãn hiệu, thương hiệu của DN. Xây dựng thương hiệu cho các DN may trong khu vực, phát triển khâu thiết kế thời trang và triển khai mẫu với các mặt hàng, bổ sung và hiện đại hóa các thiết bị sản xuất, cùng với việc ứng dụng các công nghệ tiên tiến, nhằm nâng cao chất lượng sản phẩm, tăng hiệu quả sử dụng nhà xưởng, thiết bị, giảm chi phí sản xuất, nâng cao khả năng cạnh tranh trong thị trường nội địa, hội nhập vững chắc trên thị trường quốc tế.

Thứ tư, thúc đẩy hoạt động nghiên cứu và phát triển sản phẩm, phát triển nhân sự, quy trình kinh doanh và thị trường của các DN may khu vực phía Bắc; Xây dựng chuỗi cung ứng nội địa cho khu vực, tăng cường liên kết với các DN nước ngoài để gia tăng năng lực. Phát triển các DN may khu vực phía Bắc phải đảm bảo tuân thủ chính sách phát triển của Chính phủ, hạn chế gây ô nhiễm môi trường.

5.3. Một số khuyến nghị và hàm ý từ kết quả nghiên cứu

Dựa trên các bàn luận về kết quả nghiên cứu đã trình bày, tác giả đề xuất một số khuyến nghị hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành sản phẩm tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam để các DN có thể tham khảo theo các nội dung sau.

5.3.1. Về tổ chức nhân sự kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán quản trị của DN

Theo tác giả vấn đề tổ chức nhân sự KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT tại các DN may khu vực phía Bắc cần sắp xếp, phân công nhân sự kế toán khoa học, hợp lý theo đúng chuyên môn và nhiệm vụ được giao, kết hợp với tăng cường nâng cao

trình độ chuyên môn nghiệp vụ cũng như các kiến thức mới về KTQTCP, giá thành.

Áp dụng linh hoạt, chủ động các kỹ thuật của KTQTCP, giá thành nhằm đảm bảo tính kịp thời về thông tin cung cấp cho nhà quản trị trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý, nhất là các kỹ thuật KTQTCP, giá thành hiện đại để sử dụng hiệu quả nguồn lực sáng tạo ra giá trị. Khi có điều kiện các DN có thể thành lập một bộ phận chuyên trách về KTQT tập trung vào công tác thu thập, phân tích xử lý và cung cấp thông tin một cách kịp thời.

Mô hình tổ chức nhân sự KTQTCP, giá thành trong bộ máy KTQT tại các DN may chủ yếu sản xuất theo phương thức FOB là mô hình kết hợp. Đây là mô hình rất phù hợp giúp DN tiết kiệm được chi phí, kế thừa được những nội dung của KTTC đã thực hiện và vẫn thu được lợi ích phục vụ hoạt động quản trị DN. Vì vậy theo tác giả với DN sản xuất theo FOB, CMT sẽ tổ chức theo mô hình kết hợp. Trong đó bộ phận kế toán theo phần hành chi phí sản xuất và tính giá thành vừa phục vụ cho KTTC vừa phục vụ cho KTQTCP, giá thành. Bộ phận này cần kiêm nhiệm thêm việc lập dự toán sản xuất, phân tích chênh lệch chi phí và cung cấp thông tin cho việc ra quyết định.

Để cung cấp thông tin hữu ích cho tổ chức KTQTCP, đối với các DN may sản xuất theo phương thức ODM thì bộ máy kế toán tại các DN may tác giả đề xuất nên tổ chức theo mô hình hỗn hợp. KTQTCP, giá thành hướng tới thỏa mãn nhu cầu thông tin của nhà quản trị các cấp trong DN đồng thời liên quan đến nhiều lĩnh vực trong hoạt động SXKD như kỹ thuật, tài chính, kinh doanh,... Vì vậy, nhà quản trị các cấp, các bộ phận có liên quan sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho nhân sự KTQTCP kết nối với các bộ phận khác thực hiện quy trình công việc tổ chức KTQTCP, giá thành. Về tổ chức thực hiện, theo mô hình hỗn hợp KTQTCP, giá thành cần được xây dựng thành một bộ phận chuyên môn riêng nhưng đặt trong bộ phận kế toán, chịu sự chỉ đạo chuyên môn của kế toán trưởng, kết nối linh hoạt với bộ phận KTTC và với ban giám đốc DN. Nhân sự vận hành KTQTCP được tổ chức thành từng nhóm chuyên môn hóa thông tin theo nội dung của KTQTCP bao gồm các mảng nội dung dự toán chi phí, xác định chi phí, phân tích biến động, chênh lệch chi phí và ứng dụng thông tin chi phí hỗ trợ ra quyết định.

Ngoài ra một số DN may đã tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình hỗn hợp sẽ tiếp tục phát huy vai trò, ưu điểm của mô hình này. Trong đó bộ phận nhân sự thuộc phần hành KTQTCP, giá thành cần thực hiện các công việc sau:

- Đầu kỳ, lập định mức chi phí và dự toán chi phí làm cơ sở cho việc theo dõi chi phí phát sinh tại các bộ phận. Định mức chi phí và dự toán chi phí được chuyển đến các bộ phận liên quan.

- Trong kỳ thu thập các chứng từ ghi nhận chi phí phát sinh từ các bộ phận sản xuất và phòng ban chức năng để tổng hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm.

- Lập báo cáo kế toán về chi phí; Tổ chức phân tích biến động chi phí, giá thành; và tham mưu cho quá trình ra quyết định của các nhà quản trị ở các cấp khác nhau trong DN.

5.3.2. Tổ chức phân loại chi phí

Việc phân loại chi phí được DN thực hiện khi bắt đầu tổ chức KTQTCP, giá thành.

Để phục vụ cho việc ra quyết định thì chi phí của các DN may cần được nhận diện và phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau, trong đó quan trọng nhất vẫn là phân tích chi phí theo cách ứng xử. Với đặc thù ngành may sản xuất theo đơn hàng CMT hoặc FOB, một số DN có sản xuất ODM, với mỗi phương thức sản xuất khác nhau thì chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí QLDN cũng phát sinh khác nhau. Để cung cấp thông tin quản trị thì cách thức nhận diện chi phí phù hợp nhất là phân loại chi phí theo mức độ hoạt động. Theo cách phân loại này, người quản lý sẽ thấy được chi phí tăng, giảm hay không thay đổi, nhà quản trị có thể ra các quyết định kinh doanh ngắn hạn như việc lựa chọn đơn đặt hàng nào đảm bảo có lợi nhất hay đơn đặt hàng đó có chấp nhận được không, có đảm bảo bù đắp được biến phí phát sinh không...

Với những DN đã thực hiện tốt việc phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (32 /174 DN trả lời khảo sát) có thể dựa vào đó để áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động để đo lường được chi phí của từng hoạt động trong giá thành sản phẩm một cách chính xác và hợp lý nhất.

Với những DN chưa thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động thì dựa vào tiêu thức số lượng sản phẩm sản xuất và số lượng sản phẩm tiêu thụ, tác giả đưa ra phương hướng phân loại chi phí dựa trên mức độ hoạt động được cho là phù hợp làm định hướng cho các nhà quản trị DN may khu vực phía Bắc theo (Bảng 5.1) như sau:

Bảng 5.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động

Nội dung chi phí	Phân loại chi phí			Ghi chú
	Định phí	Biến phí	Chi phí hỗn hợp	
I. Chi phí sản xuất				
1. Chi phí NVLTT				
Chi phí về các loại vải		x		
Chi phí về các loại phụ liệu (chỉ, cúc, khóa...)		x		
Chi phí vận chuyển, bốc dỡ VL do khách hàng đem đến		x		
Chi phí dụng, mex, nút		x		
Chi phí in thêu		x		
Chi phí cho bộ phận găng tay		x		
Chi phí bao bì đóng gói		x		
2. Chi phí nhân công trực tiếp				
Chi phí lương chính, lương phụ, thưởng có tính chất lương của CNTT		x		
Chi phí về các khoản trích theo lương của CNTT sản xuất		x		
Chi phí các khoản phụ cấp ngoài lương (ăn ca, BHLĐ)	x			
3. Chi phí SXC				
<i>Chi phí nhân viên phân xưởng</i>				
Chi phí tiền lương, thưởng có tính chất lương của Quản đốc phân xưởng, nhân viên phục vụ SX		x		
Chi phí khoản trích theo lương nhân viên quản lý, phục vụ phân xưởng		x		
<i>Chi phí vật liệu</i>	x			

<i>Chi phí dụng cụ sản xuất</i>	x			
<i>Chi phí bao bì</i>		x		
<i>Chi phí Khấu hao TSCĐ (MMTB, nhà xưởng...)</i>	x			
<i>Chi phí dịch vụ mua ngoài</i>				
<i>Chi phí điện năng</i>			x	
<i>Chi phí nước sạch</i>			x	
<i>Chi phí Viễn thông</i>			x	
<i>Chi phí sửa chữa nhà xưởng, MMTB</i>	x			
<i>Chi phí công tác phí của xưởng may</i>	x			
<i>Chi phí gửi và nhận hàng mẫu</i>	x			
<i>Chi phí nhận NVL gia công</i>	x			
<i>CP thuê ngoài gia công</i>	x			
<i>CP Khác bằng tiền</i>				
<i>Chi thủ tục, hồ sơ và khác nhập NPL về gia công</i>	x			
<i>Chi vận chuyển nhập NPL về gia công</i>	x			
<i>Chi công tác phí của xưởng may</i>	x			
<i>Chi phí đồng phục công nhân SX</i>	x			
<i>Chi phí khác</i>				
<i>Chi phí KCS</i>		x		
<i>Chi phí khác</i>			x	
II. Chi phí bán hàng				
<i>Chi phí lương, trích theo lương nhân viên bán hàng</i>			x	
<i>Chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ bán hàng</i>	x			
<i>Chi phí hoa hồng</i>		x		
<i>Chi phí điện thoại ở bộ phận bán hàng</i>			x	
<i>Chi phí điện nước ở bộ phận bán hàng</i>			x	
<i>Chi phí đào tạo nhân viên</i>	x			
<i>Chi phí giao dịch mở đại lý, thuê cửa hàng</i>	x			
<i>Chi phí quảng cáo, khuyến mại, biểu diễn thời trang</i>	x			
<i>Chi phí CCDC bán hàng</i>	x			
<i>Chi phí vận chuyển</i>		x		
III. Chi phí QLDN				
<i>Chi phí điện nước, điện thoại ở bộ phận QLDN</i>			x	
<i>Chi phí đồng phục</i>	x			
<i>Chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm mới</i>	x			
<i>Chi phí thiết kế tạo mẫu sản phẩm mới</i>	x			
<i>Chi phí khác như chi phí an ninh, báo chí....</i>	x			
<i>Chi phí sản phẩm hỏng trong định mức</i>	x			
<i>Chi phí sửa chữa, bảo trì</i>	x			
<i>Chi phí lương, trích theo lương nhân viên quản lý</i>		x		
<i>Chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ QLDN</i>	x			
<i>Chi phí in ấn và văn phòng phẩm</i>	x			
<i>Chi phí thuê, phí, lệ phí</i>			x	
<i>Chi phí CCDC quản lý</i>	x			
<i>Chi phí bảo hiểm</i>	x			
<i>Chi phí tuyển dụng, đào tạo</i>	x			

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Một số khoản chi phí như 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 (chi phí cố định) và điện chạy máy (chi phí biến đổi phụ thuộc vào số giờ của máy chạy). Lương của nhân viên bán hàng gồm có lương trả cố định hàng tháng (chi phí cố định) và lương trả theo doanh thu (chi phí biến đổi). Các khoản thuế phí, lệ phí có thể là mức thuế cố định hoặc thuế theo doanh thu... Đối với các chi phí hỗn hợp sẽ tiếp tục được phân tích thành biến phí và định phí theo phương pháp phổ biến là phương pháp cực đại – cực tiểu, hoặc phương pháp bình phương bé nhất. Phương pháp bình phương bé nhất có thể ứng dụng được công nghệ thông tin bằng cách sử dụng Excel để chạy hàm hồi quy dựa vào quan sát số lớn sẽ chính xác.

Áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu đơn giản, dễ thực hiện nhưng kết quả lại không chính xác. Chỉ sử dụng 2 điểm là cực đại, cực tiểu để xây dựng phương trình chi phí không thể hiện được tính đại diện của từng thành phần chi phí hỗn hợp thì khả năng chính xác sẽ không cao.

Minh họa về phương pháp phân tích CPSXC thành biến phí và định phí theo phương pháp bình phương bé nhất tại Công ty TNHH Shints BVT, số liệu năm 2018.

Bảng 5.2: Chi phí SXC và số sản phẩm hoàn thành

Tháng	Sản lượng SX (Số SP hoàn thành)	Chi phí SXC (đồng)
1	160,070	23,748,002,787
2	124,510	21,137,259,374
3	228,459	27,646,483,669
4	228,587	27,882,113,617
5	235,360	29,155,864,920
6	268,287	33,039,777,909
7	252,310	21,892,429,856
8	280,739	39,086,371,571
9	216,951	27,102,581,561
10	253,706	32,417,567,596
11	245,520	31,244,637,993
12	199,286	25,234,173,173

Thực hiện trên excel, đầu tiên cần nhập số liệu sản lượng sản phẩm sản xuất và CPSXC của các tháng tương ứng vào hai cột C, D. Sau đó sử dụng hàm SLOPE xác định biến phí SXC đơn vị, hàm INTERCEPT xác định định phí SXC.

Tại địa chỉ F18 sử dụng lệnh =INTERCEPT(D5:D16,C5:C16) kết quả cho định phí SXC là 2.542.174.067,07

Tại địa chỉ F19 sử dụng lệnh =SLOPE(D5:D16,C5:C16) kết quả cho biến phí SXC đơn vị: 82.945,09

Phương trình tuyến tính biểu diễn hàm chi phí SXC: $y = 82.945,09x + 2.542.174.067,07$. Cách thức thực hiện được mô tả ở hình 5.1 dưới đây.

Hình 5.1: Phương trình hồi quy chi phí SXC thực hiện trong Excel

Như vậy, với việc phân loại chi phí như trên, đã giúp nhà quản trị có thể kiểm soát được chi phí tốt hơn. Bên cạnh đó, các DN vẫn nên duy trì cách phân loại chi phí đang áp dụng để phục vụ cho công tác hạch toán chi phí và tính giá thành của KTTC.

5.3.3. Về tổ chức xây dựng định mức và lập dự toán sản xuất kinh doanh

Xây dựng hệ thống định mức

Xây dựng một hệ thống định mức và dự toán chi phí có ý nghĩa rất lớn đối với các DN may khu vực phía Bắc. Hệ thống này được sử dụng như một công cụ kiểm tra thông qua việc so sánh chi phí định mức với chi phí thực tế nhằm tìm ra nguyên nhân phát sinh chênh lệch để kịp thời điều chỉnh cho phù hợp với tình hình thực tế, từ đó kiểm soát được chi phí phát sinh. Bên cạnh đó hệ thống định mức chi phí còn là công cụ để khuyến khích lao động làm việc. Trên cơ sở định mức đã lập, các DN may có thể chủ động trong kế hoạch sản xuất, đảm bảo lợi nhuận dự kiến.

Định mức chi phí tại các bộ phận có thể sử dụng để lập dự toán chi phí sản phẩm và dự toán chi phí bộ phận. Để phục vụ tốt yêu cầu lập kế hoạch và kiểm soát chi phí cần dựa vào mức độ hoạt động để xây dựng riêng định mức chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Hệ thống định mức chi phí bao gồm: định mức hao phí về NVLTT, định mức hao phí về NCTT, định mức hao phí về chi phí chung. Trong đó, việc thực hiện xây dựng định mức NVL của các DN may hiện nay được thực hiện rất tốt, song các DN chưa chú trọng đến việc xây dựng định mức CPNCTT, chi phí chung (CPSXC, chi phí bán hàng và chi phí QLDN). Khi xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức cần căn cứ vào tình hình thực tế của các DN may như: trình độ quản lý, tình trạng các đơn hàng, phương thức sản xuất. Qua đó, tổ chức xây dựng định mức chi phí trong các DN may bao gồm các nội dung công việc sau:

Xây dựng định mức cho chi phí biến đổi

Chi phí biến đổi bao gồm: CPNVLTT, CPNCTT, biến phí SXC, biến phí bán hàng và QLDN. Những chi phí có thể xây dựng định mức cụ thể về lượng và giá cho từng sản phẩm may mặc của quy trình, hay các SP của đơn đặt hàng. Định mức lượng CPNVLTT được căn cứ vào lượng hao phí thực tế và lượng hao phí theo tiêu chuẩn kỹ thuật, kế hoạch sản xuất. Định mức này được giao cho bộ phận sản xuất thực hiện và sử dụng để lập dự toán. Định mức giá CPNVLTT được lập trên cơ sở giá mua kỳ trước, giá

NVL tồn kho và xu hướng biến động giá cả. Định mức giá này được lập và giao cho bộ phận cung ứng thực hiện.

Do đặc thù sản xuất hàng may mặc trong các DN may, sản phẩm trải qua nhiều công đoạn trong quy trình sản xuất, nên định mức tiền lương theo sản phẩm cần được xây dựng theo từng công đoạn. Khi xây dựng định mức cho từng loại sản phẩm trong điều kiện tiêu chuẩn, bộ phận định mức cần xây dựng hệ số quy đổi các yếu tố đầu vào, hệ số thu hồi sản phẩm khi sản phẩm may bị hỏng, bị lỗi.

Chi phí SXC biến đổi bao gồm chi phí bốc dỡ, vận tải, chi phí công tác phí phân xưởng may, chi phí đồng phục công nhân sản xuất... các chi phí này biến đổi theo số sản phẩm tạo ra không phân biệt loại sản phẩm cụ thể. Chi phí bán hàng và chi phí QLDN biến đổi gồm chi phí tiền lương, chi phí vận chuyển, hoa hồng môi giới... các chi phí này biến đổi theo số sản phẩm tiêu thụ. Vì thế các chi phí này cũng được định mức tương tự như CP NVLTT về định mức lượng và giá.

Xây dựng định mức chi phí cố định

Chi phí chung cố định bao gồm chi phí khấu hao, sửa chữa, lương bộ phận quản lý... những chi phí này không định mức riêng cho từng sản phẩm. Như vậy CPSXC cố định nên được định mức theo phân xưởng sản xuất, cắt, may, là, KCS và các bộ phận phụ trợ sản xuất như: giặt, sơ chế NVL... theo một phạm vi mức độ phù hợp của sản phẩm sản xuất. Trong mỗi yếu tố chi phí gián tiếp thuộc CPSXC định mức chi phí được xác định cho tổng số lượng sản phẩm bình quân sản xuất trong kỳ của DN. DN cũng có thể xác định định mức định phí cho các mức tổng số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất trong kỳ kế hoạch.

Bộ phận bán hàng và QLDN là nơi phát sinh rất nhiều chi phí cố định ở các phòng ban thuộc khối hành chính như phòng kế hoạch, nhân sự, kế toán,... những bộ phận này không liên quan trực tiếp đến sản phẩm đầu ra nên cần xây dựng định phí cố định cho từng bộ phận. Hiện nay tại các DN may không tiến hành xây dựng định mức chi phí bán hàng và chi phí QLDN. Muốn kiểm soát được mọi nguồn lực cũng như lập được kế hoạch chính xác cần có một hệ thống định mức đầy đủ. Do vậy cần xây dựng bổ sung định mức cho các chi phí này.

Tổ chức lập dự toán chi phí

Các loại dự toán cần lập tại bộ phận sản xuất là các dự toán chi phí sản xuất sản phẩm. Các dự toán được lập cho từng loại sản phẩm hay đơn đặt hàng. Riêng phân xưởng sản xuất nhiều loại sản phẩm thì cần lập dự toán định phí SXC cho cả xưởng, sau đó tiến hành phân bổ dự toán này cho từng loại sản phẩm. Dự toán có thể lập cho cả năm và theo từng quý để có cơ sở lập và dễ dàng điều chỉnh cho các quý sau. Các DN may cần tiến hành lập dự toán linh hoạt với nhiều mức sản lượng sản xuất khác nhau nhằm thích ứng với nhiều phương thức sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong điều kiện thị trường nhiều biến động và cạnh tranh như hiện nay.

Dự toán chi phí sản phẩm được lập chi tiết theo các yếu tố chi phí và tổng hợp các yếu tố chi phí đó thành chi phí biến đổi, chi phí cố định theo các khoản mục phí. Dự toán theo yếu tố chi phí giúp DN lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và đánh giá kết quả thực hiện theo từng yếu tố chi phí, phát hiện chênh lệch tốt hoặc xấu từ đó tìm nguyên nhân kiểm soát yếu tố chi phí đó. Dự toán theo khoản mục phí lại giúp nhà quản trị có thông tin chi phí tổng thể phục vụ đánh giá cơ cấu chi phí sản xuất trong sản phẩm.

Như vậy chi phí NVLTT, NCTT, SXC biến đổi được lập dựa trên hệ thống định

mức và sản lượng kế hoạch. Dự toán CPSXC cố định kế toán cần căn cứ vào mức độ hoạt động kế hoạch và phạm vi hoạt động phù hợp của từng yếu tố chi phí để xây dựng dự toán. Sau khi lập dự toán cho CPSXC cố định cần phân bổ chi phí dự toán CPSXC cố định cho từng sản phẩm, đơn đặt hàng. Tiêu thức phân bổ có thể sử dụng là số lượng sản phẩm, CPNCTT của sản phẩm hay đơn hàng sản xuất trong kỳ.

Với DN may chuyên sản xuất hàng CMT thì xu hướng lập các dự toán thường hướng vào dự toán tĩnh (chỉ cho một mức hoạt động nhất định) do tính đơn giản của hàng sản xuất gia công. Để hướng tới việc giảm đơn hàng gia công, tăng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm nhiều hơn theo phương thức FOB/OEM, ODM, với những vấn đề thường gặp phải trong quá trình sản xuất là lựa chọn các mức sản lượng khác nhau, để đáp ứng được yêu cầu đó, DN may nên lập dự toán linh hoạt. Thông tin do dự toán linh hoạt cung cấp sẽ được các nhà quản trị sử dụng trong việc so sánh chi phí thực tế ở các mức độ hoạt động khác nhau, từ đó có các quyết định về mức giá bán sản phẩm khác nhau, đảm bảo DN có lãi nhưng vẫn đáp ứng được đơn đặt hàng của khách hàng.

Các DN có thể tham khảo cách lập dự toán linh hoạt với nhiều mức độ hoạt động sản xuất cho các chi phí biến đổi (Bảng 5.3) và chi phí cố định (Bảng 5.4) như sau:

Bảng 5.3: Dự toán chi phí biến đổi

Sản phẩm: ÁO SƠ MI NAM. Sản lượng kế hoạch: 10.000SP

Chỉ tiêu	Đơn vị tính	Đơn giá định mức	Định mức tiêu hao	Kế hoạch
1. Chi phí NVLTT				
1. Nguyên vật liệu chính				
- Vải				
-				
2. Chi phí NCTT				
- Tiền lương				
- Các khoản trích theo lương				
...				
3. Chi phí SXC biến đổi				
- Chi phí lương, thưởng của quản đốc, nhân viên theo SP SX				
4. Chi phí bán hàng biến đổi				
- Hoa hồng đại lý.				
- Lương nhân viên bán hàng theo doanh thu.				
...				
5. Chi phí quản lý DN biến đổi				
- Lương nhân viên				
...				
Tổng chi phí dự toán				

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Bảng 5.4: Bảng Dự toán chi phí cố định theo các mức độ hoạt động

Sản phẩm: ÁO SƠ MI NAM Sản lượng kế hoạch: 10.000SP

Chỉ tiêu	Các mức độ hoạt động (sản phẩm)		
	Mức độ 1	Mức độ 2	Mức độ...
A. Chi phí SXC cố định	Từ 8.000 SP đến 9.000 SP	Từ 9.000 SP đến 11.000SP	Từ 11.000SP đến 13.000 SP
1. Chi phí lương quản đốc, NV phục vụ SX,			
2. Chi phí vật liệu			
3. Chi phí dụng cụ sản xuất			
4. Khấu hao TSCĐ			

5. Chi phí thuê hải quan...			
6. Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng			
7. Chi phí dịch vụ mua ngoài			
8. Chi phí khác bằng tiền			
B. Chi phí bán hàng cố định			
1. Khấu hao TSCĐ			
2. Chi phí thuê cửa hàng			
3. Chi phí quản cáo			
4. Chi phí công cụ, đồ dùng			
...			
C. Chi phí QLDN cố định			
1. Bộ phận hàng chính, nhân sự			
...			
2. Bộ phận kế hoạch			
...			
D. Tổng định phí dự toán			

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

5.3.4. Về tổ chức phương pháp xác định chi phí, giá thành

Các nghiên cứu trước đây và kết quả nghiên cứu ở Chương 4 đã khẳng định rằng hệ thống chi phí truyền thống không đủ hỗ trợ các mục tiêu của DN may trong môi trường cạnh tranh quốc tế, công nghệ tự động hóa và khẳng định sự cần thiết của phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại đối với hoạt động quản trị:

Thứ nhất, ngành công nghiệp may mặc là ngành công nghiệp trọng điểm của khu vực phía Bắc. Bên cạnh đó, hoạt động tự do hóa thương mại trong tiến trình hội nhập đã gia tăng áp lực cạnh tranh. Để tồn tại và phát triển, các DN may phải đáp ứng ngày càng tốt hơn nhu cầu của khách hàng. Khi mục tiêu thỏa mãn nhu cầu khách hàng trở thành mục tiêu chiến lược thì cần phải áp dụng hệ thống KTQTCP, giá thành hiện đại.

Thứ hai: việc phân bổ các chi phí chung theo mối quan hệ với khối lượng đã gây ra sự sai lệch trong giá thành sản phẩm. Một số sản phẩm được phân bổ quá lớn trong khi những sản phẩm khác lại phân bổ quá ít, không đúng với bản chất sử dụng các nguồn lực để tạo ra sản phẩm. Như vậy, có những DN lợi nhuận bị mất đi bởi giá quá cao và có nhiều DN gặp khó khăn trong quá trình định giá.

Thứ ba, để tối đa hóa lợi nhuận các DN phải khai thác và sử dụng nguồn lực hiệu quả. Do đó, kiểm soát, cắt giảm chi phí thông qua quản trị từng hoạt động, trong từng khâu luôn là nhiệm vụ trọng tâm của các DN may. Nhiệm vụ này chỉ có thể hoàn thành nếu có sự hỗ trợ cung cấp thông tin chi phí từ hệ thống các phương pháp chi phí hiện đại.

Thứ tư: các DN sử dụng phương pháp KTQTCP truyền thống đang gặp phải vấn đề giá thành cao với tỷ lệ CPSXC do không xác định được nguồn phát sinh chi phí, không xác định được các hoạt động tạo ra chi phí có thể tránh được. Thực tế này dẫn đến nhu cầu phải thay đổi phương pháp xác định chi phí truyền thống hiện nay sang phương pháp xác định chi phí mới nhằm: (1) Xác định chi phí sản xuất chính xác hơn; (2) Cung cấp thông tin hỗ trợ cắt giảm chi phí một cách hợp lý; (3) Cải thiện quy

trình sản xuất, loại bỏ các hoạt động dư thừa, không tạo ra giá trị gia tăng; (4) Lập kế hoạch hoạt động; (5) Xác định chiến lược kinh doanh.

Vận dụng phương pháp xác định chi phí, giá thành trong DN may.

Qua nghiên cứu nội dung của các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm cho thấy, vấn đề đặt ra với các DN may khu vực phía Bắc là lựa chọn phương pháp xác định chi phí nào cho phù hợp với tình hình thực tế hiện nay. Xu hướng hiện nay của các DN may khu vực phía Bắc là vẫn tiếp tục sản xuất các đơn hàng CMT, FOB nguyên bản (cấp I) để tận dụng nguồn lao động rẻ, bên cạnh đó các DN tích cực tìm kiếm và sản xuất các đơn hàng FOB cấp II, dần chuyển sang sản xuất nhiều theo phương thức ODM và các hàng OBM. Với phương thức sản xuất ODM, OBM khó khăn nhất đối với DN may là sản phẩm có đáp ứng được nhu cầu thị hiếu của người tiêu dùng không? Sản phẩm có chỗ đứng trên thị trường hay không? Một thực tế cho thấy sản phẩm may là loại sản phẩm có chu kỳ sống rất ngắn và liên tục thay đổi theo xu hướng thời trang. Vì vậy, các DN may cần đánh giá cao vai trò của việc phát triển sản phẩm. Bên cạnh đó theo các hình thức gia công CMT hay FOB nguyên bản thì các đơn hàng của DN đã được xác định từ trước, cả khách hàng và lợi nhuận, vậy DN tổ chức sản xuất như thế nào để đạt được mục tiêu lợi nhuận là vấn đề cần được quan tâm và thực hiện.

Vận dụng phương pháp xác định chi phí theo Target-Costing (TC)

Chi phí mục tiêu là một công cụ quản trị chi phí theo mục tiêu lợi nhuận đã xác định trước của các đơn hàng CMT, FOB. Phương pháp chi phí mục tiêu gắn kết những nỗ lực được thực hiện việc cắt giảm chi phí của một đơn đặt hàng hoặc sản phẩm trên toàn bộ các công đoạn: thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và giai đoạn sản xuất nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã được xác lập, mục tiêu là lợi nhuận mong muốn của đơn hàng.

Về mặt thực tiễn, mô hình Target - Costing phù hợp với môi trường sản xuất tiên tiến, hiện đại, tự động hóa cao, các DN sản xuất hàng loạt và sản xuất theo đơn đặt hàng. Khả năng vận dụng phương pháp này ở các công ty có áp dụng qui trình công nghệ hiện đại và tổ chức sản xuất tiên tiến là hoàn toàn có thể. Khi phân tích nội dung phương pháp xác định chi phí theo mục tiêu cho thấy, phương pháp này có vài điểm giống phương pháp chi phí theo định mức - một phương pháp đã được áp dụng từ rất lâu ở các DN may. Sự khác biệt lớn ở đây liên quan đến kiểm soát chi phí và sự phối hợp của tất cả các giai đoạn của qui trình sản xuất sản phẩm may để cắt giảm chi phí. Ở góc độ quản trị chi phí, theo tác giả các DN sản xuất hàng may mặc theo đơn đặt hàng có thể áp dụng mô hình chi phí mục tiêu. Do các sản phẩm của đơn đặt hàng may mặc chỉ khác nhau về kích cỡ sản phẩm, kiểu dáng sản phẩm và đều có thể sản xuất trên dây chuyền công nghệ cùng với lực lượng lao động có sẵn. Các đơn đặt hàng trong ngành may mặc đều trải qua các quy trình sản xuất tương tự nhau nên có thể tập trung vào phân tích quy trình thực hiện đơn đặt hàng thành các hoạt động. Vận dụng phương pháp này đòi hỏi nhà quản trị phải phân chia qui trình sản xuất phù hợp với kết cấu sản

phẩm đã được xác lập ở giai đoạn thiết kế sản phẩm, hoạch định kế hoạch chi phí ở các bộ phận theo mức độ quan trọng của các bộ phận cấu thành sản phẩm được thực hiện ở bộ phận đó, và tổ chức kiểm soát chi phí ở tất cả các khâu, phát hiện và cải tiến không ngừng qui trình chế tạo sản phẩm. Nhờ đó phương pháp chi phí mục tiêu có thể vận dụng hiệu quả đáp ứng yêu cầu cắt giảm chi phí.

Quy trình thực hiện xác định chi phí mục tiêu trong DN may sẽ theo các bước như sau:

Bước 1: Xác định lợi nhuận mục tiêu

Để xác định chi phí mục tiêu chính là lãi gộp mục tiêu. Chỉ tiêu này được xác định trên cơ sở giá của đơn hàng, điều kiện sản xuất hiện tại và mục tiêu chiến lược.

Bước 2: Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất

Chi phí mục tiêu phải được xác định chi tiết cho từng bộ phận của sản phẩm hay đơn hàng. Để xác định được kế hoạch chi phí cho các thành phần phải dựa vào mức độ quan trọng của nó đối với sản phẩm, từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng thành phần trong tổng số chi phí của sản phẩm theo tỷ lệ thuận với mức độ quan trọng của nó. Với sản phẩm may, chất liệu của vải, kích cỡ, tính thời trang của sản phẩm có vai trò quan trọng.

Việc xác định chi phí mục tiêu cho từng thành phần của sản phẩm, đòi hỏi phải có một hệ thống định mức kinh tế - kỹ thuật hợp lý và phù hợp với từng công đoạn sản xuất sản phẩm và điều kiện sản xuất hiện tại của doanh nghiệp.

Bước 3: Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định

Trong quá trình thực hiện sản xuất, cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng được xác định ở bước thứ nhất. Qui trình sản xuất những bộ phận này phải được điều chỉnh thông qua việc áp dụng các nguyên tắc và phương pháp quản lý nghiêm ngặt để giảm chi phí sản xuất. Đồng thời, ở giai đoạn này, nhà quản trị cần phải nhận diện những cơ hội có thể để cắt giảm chi phí bằng cách theo dõi và phát hiện những chi phí không phù hợp để không ngừng cắt giảm chi phí nhằm duy trì tỷ lệ chi phí/lợi nhuận ở mức tốt nhất (chi phí thực tế/lợi nhuận mục tiêu phải luôn luôn nhỏ hơn hoặc bằng chi phí mục tiêu/ lợi nhuận mục tiêu).

Nhà quản trị và người lao động phải nỗ lực cải tiến hoạt động để đạt được mục tiêu chi phí đã đặt ra trong suốt quá trình sản xuất. Các phương pháp có thể được vận dụng ở giai đoạn sản xuất nhằm cắt giảm chi phí như: Kế hoạch hóa tốt hơn quá trình chế tạo sản phẩm; Cải tiến phương pháp sản xuất, lựa chọn đầu tư hợp lý, lựa chọn công nghệ phù hợp mang lại hiệu suất cao, vận dụng hệ thống sản xuất “kịp thời” (Just-in time).

Bước 4: Đánh giá kết quả thực hiện chi phí

Cần thiết phải có sự phối hợp chặt chẽ giữa bộ phận kỹ thuật, bộ phận quản lý sản xuất và bộ phận KTQT của DN để phân tích, phát hiện và cải tiến không ngừng qui trình chế tạo, góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất và tài chính.

Trong trường hợp chi phí thực tế đạt đến chi phí mục tiêu: Phải xem xét kỹ quá trình thiết kế sản phẩm đã hợp lý chưa hoặc xem xét lại các bước của giai đoạn sản xuất để giảm chi phí.

Vận dụng phương pháp xác định chi phí theo chi phí hoạt động (ABC)

Dựa vào kết quả nghiên cứu định lượng đã cho thấy có nhiều nhân tố ảnh hưởng tới áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Ngoài việc lựa chọn áp dụng Target Costing, các DN may theo hình thức ODM, OBM có thể lựa chọn áp dụng phương pháp ABC. Khi các nhân tố dưới đây xuất hiện ngày càng nhiều thì áp dụng phương pháp tính chi phí theo hoạt động càng hiệu quả: (1) CPSXC chiếm tỷ trọng lớn; (2) Công nghệ sản xuất phức tạp; (3) Sản phẩm đa dạng linh hoạt; (4) Sử dụng nhiều loại nguyên liệu đầu vào khác nhau và chi phí sản xuất cần được đánh giá thường xuyên. Mặt khác, do áp lực cạnh tranh và môi trường sản xuất thay đổi nên nhu cầu lựa chọn phương pháp xác định chi phí theo ABC trong các DN ngành may ngày càng lớn. Vì thế áp dụng ABC trong các DN may sản xuất phức tạp theo hình thức ODM, OBM là phù hợp, mang tính khả thi cao.

Quy trình thực hiện phương pháp tính chi phí theo hoạt động trong các DN sản xuất may sẽ thực hiện theo các bước sau:

Bước 1: Xác định hoạt động, nhóm chi phí hoạt động

Quy trình sản xuất sản phẩm may được chia thành các công đoạn: Thiết kế, cắt, may, đóng gói, giao khách hàng... Mỗi công đoạn bao gồm các hoạt động có mối quan hệ chặt chẽ với nhau được thực hiện trên cùng một thiết bị sản xuất. Mỗi công đoạn lại được phân tích thành các hoạt động theo cấp bậc chi phí. Với đặc thù sản xuất hàng may mặc theo các phương thức khác nhau như FOB cấp II, ODM, OBM nên có thể căn cứ vào từng phương thức sản xuất để phân chia nhóm hoạt động (Bảng 5.5).

Bảng 5.5: Hoạt động và nhóm chi phí hoạt động

Hoạt động	Đơn vị đo lường hoạt động	Chi phí theo yếu tố
<i>Nhận đơn hàng</i>	Số lượng đơn hàng	Tiếp khách, điện thoại, nhân công...
<i>Thiết kế sản phẩm</i>	Số lượng SP thiết kế	Nhân công, vật tư, điện, khấu hao, CCDC
<i>Thực hiện đơn hàng</i>		
Cắt	Số giờ máy cắt làm việc	Nhân công, khấu hao, vật tư, điện ...
May	Số giờ thực hiện SP may	Nhân công, vật tư, khấu hao, điện, ...
Là, gấp	Số lượng SP hoàn thành	Nhân công, điện, khấu hao...
KCS, đóng gói	Số lượng SP hoàn thành đủ tiêu chuẩn	Điện, công cụ dụng cụ, lao động ...
<i>Quan hệ khách hàng</i>	Số lượng khách hàng	Điện thoại, nhân công, quảng cáo, chi phí hài lòng khách hàng...

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Bước 2: Xác định chi phí liên quan đến các hoạt động

Xác định các chi phí phát sinh liên quan đến các hoạt động dựa vào mức độ tiêu hao công suất hoạt động của máy móc, đồng thời căn cứ vào loại hoạt động để phân loại thành các cấp bậc chi phí ở cấp độ đơn vị sản phẩm, khách hàng hay tổ chức. Đây là bước quan trọng quyết định cơ sở phân bổ chi phí từ các hoạt động đến các đối tượng chịu chi phí cuối cùng là sản phẩm.

- Nhóm chi phí nhận đơn đặt hàng của khách hàng được phân bổ vào tất cả chi phí cho nguồn lực mà việc tiếp nhận và xử lý đơn hàng đó tiêu tốn bao gồm cả chi phí xử lý công việc văn phòng. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số lượng đơn hàng nhận được.

- Nhóm chi phí thiết kế sản phẩm sẽ được phân bổ vào tất cả các chi phí cho nguồn lực mà việc thiết kế sản phẩm phải tiêu tốn. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số lượng sản phẩm được thiết kế.

- Nhóm chi phí thực hiện đơn hàng được phân bổ vào tất cả các chi phí cho nguồn lực tiêu tốn khi sản xuất từng đơn vị sản phẩm, bao gồm cả chi phí năng lượng để vận hành máy móc và khấu hao TSCĐ. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số giờ máy móc làm việc, số sản phẩm ở khâu kiểm tra đóng gói.

- Nhóm chi phí quan hệ khách hàng được phân bổ vào tất cả các chi phí liên quan đến việc duy trì mối quan hệ với khách hàng, bao gồm chi phí điện thoại để bán hàng, chi phí làm hài lòng khách hàng. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số lượng khách hàng được phục vụ của công ty.

Bước 3: Xác định chi phí từ các hoạt động đến các đối tượng chịu chi phí

Căn cứ vào mức độ tiêu dùng thực tế của các hoạt động để xác định chi phí đến từng đối tượng chịu phí. Đối tượng chịu phí thường rất đa dạng và phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị mà người thiết kế hệ thống sẽ thiết lập nên các đối tượng chịu phí khác nhau như: từng loại sản phẩm, lô sản phẩm, khách hàng, nhóm khách hàng, kênh phân phối. Phân tích giá thành sản phẩm may theo hoạt động sẽ giúp nhà quản trị đo lường được chi phí của từng hoạt động cấu thành nên giá thành sản phẩm, đánh giá được hiệu quả của từng hoạt động trong lộ trình cắt giảm chi phí sản xuất và đề xuất được những giải pháp quản trị chi phí nhằm đạt được mục tiêu chi phí chiến lược.

5.3.5. Về phân tích chi phí, giá thành và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất

Đánh giá quá trình thực hiện là một trong những chức năng quan trọng của quản trị

DN để triển khai hoạt động sản xuất kinh doanh. Đánh giá quá trình thực hiện để từ đó điều chỉnh kế hoạch của các kỳ sau. Hoạt động đánh giá cần đảm bảo tính khái quát kết hợp với chi tiết của các nội dung chi phí, gắn kết quả đánh giá với chế độ trách nhiệm (thưởng, phạt) đối với các cá nhân và bộ phận liên quan. Đặc biệt, đối với DN may có quy trình sản xuất phức tạp trải qua nhiều công đoạn, công tác đánh giá kết quả sản xuất cần được tăng cường và triển khai đến từng công đoạn của quy trình sản xuất. Đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất cần thực hiện trên những mặt sau đây:

- Đánh giá hiệu quả sản xuất chi tiết cho từng loại sản phẩm, việc sử dụng chi phí và kết cấu của từng loại chi phí đối với tổng chi phí phát sinh (sử dụng phân tích dọc và phân tích ngang).

- Đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và từng cá nhân (chi tiết đến từng bộ phận phát sinh chi phí, để gắn trách nhiệm cụ thể và tìm nguyên nhân khắc phục. Để triển khai hoạt động đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí, các DN có thể vận

dùng công thức đánh giá hiệu quả là chỉ tiêu hiệu quả.

$$H = \frac{\text{Chi phí thực tế phát sinh}}{\text{Chi phí dự toán hoặc chi phí bộ phận kỳ trước}} \quad (5.1)$$

Có thể tính tỷ lệ này đối với tổng chi phí phát sinh trong kỳ đồng thời tính cho chi phí phát sinh ở từng bộ phận chi phí hoặc từng yếu tố chi phí... từ đó đánh giá biến động chi phí. Hoặc có thể so sánh tỷ lệ này với kỳ trước để đưa ra kết luận về tiết kiệm hay lãng phí của các khoản chi phí phát sinh. Sau đó có thể lấy số liệu chênh lệch chi phí là tiết kiệm hoặc lãng phí chia cho tổng chi phí phát sinh để đánh giá từng bộ phận hoạt động hiệu quả hay kém hiệu quả.

Phân tích chênh lệch chi phí tại các bộ phận giúp đánh giá mức độ hoàn thành mục tiêu chi phí, xác định những biến động bất thường để có những điều chỉnh kịp thời. Ngoài ra số chênh lệch chi phí còn là thước đo đánh giá trách nhiệm quản trị chi phí của nhà quản trị bộ phận. Đối với từng yếu tố chi phí, tính chênh lệch chi phí để đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí tại các bộ phận, cho phép DN tìm hiểu rõ nguyên nhân gây biến động chi phí. Theo kết quả khảo sát hiện tại các DN may đã phân tích biến động CPNVL tác giả đề xuất rõ thêm việc phân tích biến động chi phí đối với CPNVLT, CPNCTT và CPSXC.

Phân tích biến động NVLTT

Biến động giá NVL phát sinh trong khâu thu mua sẽ thuộc trách nhiệm của bộ phận thu mua được xác định bằng công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Biến động giá} \\ \text{NVL trong khâu} \\ \text{thu mua} \end{array} = \left[\begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{thực tế NVL} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{dự toán NVL} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Lượng NVL} \\ \text{trực tiếp thu} \\ \text{mua} \end{array} \quad (5.2)$$

Với các DN may khu vực phía Bắc đang thực hiện các phương thức sản xuất FOB cấp 2, ODM xuất khẩu sẽ phụ thuộc khá lớn vào nguyên vật liệu nhập khẩu do yêu cầu khắt khe từ các đơn đặt hàng xuất khẩu, khi đó giá NVL sẽ chịu tác động rất lớn của tỷ giá hối đoái, vì vậy khi phân tích biến động giá mua nguyên vật liệu cần phân tích được biến động do tác động của tỷ giá.

Biến động CPNVL do lượng

$$\begin{array}{l} \text{Biến động} \\ \text{CPNVL do lượng} \end{array} = \left[\begin{array}{l} \text{Lượng NVL} \\ \text{thực tế} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Lượng NVL} \\ \text{dự toán} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá dự} \\ \text{toán NVL} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \quad (5.3)$$

Trách nhiệm của nhà quản trị bộ phận sản xuất được gắn với việc kiểm soát tiêu dùng nguồn lực. Khi đánh giá trách nhiệm của họ thông qua phân tích biến động lượng NVL cần làm rõ nguyên nhân phát sinh chênh lệch chi phí là do chất lượng NVL do máy móc thiết bị hay do tay nghề của lao động...

Phân tích biến động CPNCTT

Phân tích này tương tự như phân tích CPNVLT.

$$\text{Biến động CPNCTT do giá} = \left[\begin{array}{cc} \text{Đơn giá thực tế NCTT} & - \text{Đơn giá dự toán NCTT} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Lượng CPNCTT thực tế} \end{array} \quad (5.4)$$

$$\text{Biến động CPNCTT do lượng} = \left[\begin{array}{cc} \text{Lượng CPNCTT thực tế} & - \text{Lượng CP NCTT dự toán} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Đơn giá dự toán NCTT} \end{array} \quad (5.5)$$

Biến động giá nhân công trực tiếp có thể thay đổi do các nguyên nhân như: Tuyển dụng nhân công không phù hợp với nhu cầu sử dụng; Chế độ tiền lương và chính sách lương thay đổi; Các khoản trích theo lương và các khoản phụ cấp thay đổi; Tình hình biến động lao động trên thị trường theo mùa vụ... Biến động giá không thuộc phạm vi kiểm soát của nhà quản trị tại các bộ phận.

Biến động CPNCTT do lượng thường bắt nguồn từ các nguyên nhân như: Do thay đổi trình độ, chất lượng lao động sử dụng trong các vị trí công việc; Việc bố trí nhân sự, phối hợp công việc giữa các cá nhân, bộ phận trong sản xuất; Điều kiện sản xuất thay đổi (dây chuyền sản xuất thay đổi, tình hình cung ứng vật tư, trình độ và tay nghề người lao động thay đổi...). Biến động về lượng nếu là biến động tích cực (chênh lệch âm) sẽ ảnh hưởng tốt đến CPNCTT và ngược lại. Biến động về lượng của CPNCTT có thể ảnh hưởng đến CPNCTT trong các kỳ tiếp theo. Đây là nhân tố có tác động đến tiến độ thực hiện công việc (năng suất lao động) và chất lượng, hiệu quả công việc cần được quan tâm để khai thác triệt để tác động tích cực.

Phân tích biến động CPSXC

Phân tích biến động của biến phí SXC cũng tương tự như biến động của CPNVLT và CPNCTT. Biến phí SXC thường ảnh hưởng bởi sự thay đổi các mức giá các mục chi phí như vật liệu gián tiếp giá nhiên liệu, giá năng lượng, giá công cụ dụng cụ. Các nguyên nhân cụ thể như: Mức giá thu mua thay đổi; Giá cả thị trường biến động...

Phân tích chênh lệch CPSXC cố định được thực hiện bằng cách so sánh giữa số thực tế và số dự toán. Mặc dù mức độ hoạt động thực tế và dự toán là khác nhau song CPSXC cố định không đổi khi mức hoạt động thay đổi hoặc chỉ thay đổi khi mức độ hoạt động đạt tới một giới hạn nhất định. Khi phân tích biến động của chi phí này cần dựa vào phạm vi phù hợp của chi phí. Nếu mức độ hoạt động thực tế và mức độ hoạt động dự toán nằm cùng một phạm vi phù hợp biến động tốt được xác định là CPSXC cố định nhỏ hơn CPSXC dự toán và ngược lại. Nếu mức độ hoạt động thực tế và mức độ hoạt động dự toán nằm ở hai vùng khác nhau thì căn cứ vào dự toán linh hoạt để xác định CPSXC cố định dự toán thuộc vùng phạm vi hoạt động thực tế và so sánh CPSXC cố định dự toán với CPSXC cố định thực tế để xác định chênh lệch. Số chênh lệch là cơ sở để đánh giá mức độ hoàn thành mục tiêu CPSXC cố định.

Phân tích chênh lệch chi phí tại các bộ phận (bán hàng, QLDN)

Tại các bộ phận bán hàng và QLDN số chênh lệch chi phí được tính gộp chung cho biến động về giá và biến động về lượng. Chênh lệch được xác định giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán. Biện pháp kiểm soát và cắt giảm chi phí đối với các bộ phận này chủ yếu thông qua giao khoán dự toán và biện pháp kiểm soát trực tiếp như báo cáo tiến độ, chất lượng công việc, đánh giá mức độ hài lòng của khách hàng, người lao động ...

5.3.6. Về ứng dụng thông tin chi phí cho việc ra quyết định

Hoàn thiện phân tích CVP trong các DN may khu vực phía Bắc

Hiện tại, phần lớn các DN may phía Bắc chưa thực hiện phân tích CVP để xác định điểm hòa vốn, phân tích được sự ảnh hưởng của các quyết định chiến lược đến các chính sách giá bán, cơ cấu tài sản và các rủi ro tài chính. DN may cần tích cực sử dụng các kỹ thuật của KTQT để hỗ trợ nhiều hơn nữa trong quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Các DN có thể vận dụng các kỹ thuật như phân tích điểm hòa vốn theo mô hình CVP, mô hình kiểm soát hàng tồn kho, phân tích thông tin thích hợp, thông tin không thích hợp... nhằm hỗ trợ ra các quyết định ngắn hạn.

Trong DN may, chi phí đầu tư TSCĐ rất lớn, trong khi thời gian hoàn vốn cố định rất dài cũng như rủi ro tài chính cao. Khi huy động vốn đầu tư cho một quyết định cụ thể chủ DN đều mong muốn vốn được bảo toàn với một tỷ lệ sinh lời tối thiểu. Vì thế thu nhập từ quyết định đầu tư tối thiểu phải bằng hoặc cao hơn tỷ lệ sinh lời tối thiểu mà chủ sở hữu kỳ vọng. Nếu sử dụng mô hình phân tích CVP truyền thống để xác định doanh thu hòa vốn thì doanh thu này vẫn chưa bù đắp được chi phí vốn của tài sản được sử dụng. Trên thực tế, lợi nhuận chỉ có thể làm tăng giá trị tài sản khi nó lớn hơn chi phí vốn mà DN sử dụng. Chính vì vậy, khi phân tích CVP, KTQTC trong các DN sản xuất may mặc cần sử dụng mô hình phân tích CVP có tính đến chi phí vốn do Floria G., James O. Cathy C. (1998) và Robert Kee (2007) đề xuất. Khi đó phương trình điểm hòa vốn được xác định bằng công thức sau:

$$Pr(x) = bx + a + (kq \times \Delta TA)$$

Trong đó P là giá bán, x là sản lượng tiêu thụ, b là chi phí biến đổi đơn vị, a là chi phí cố định, kq là CP vốn, ΔTA là tổng tài sản cần huy động khi ra quyết định.

Minh họa về ứng dụng phân tích CVP tại Công ty CP may Phố Hiến

Dữ liệu tại Công ty Cổ phần May Phố Hiến vào 31/12/2017 (ĐVT: nghìn đồng):

Tổng doanh thu năm 2017: 61.830.000

Trong năm 2017 công ty sản xuất 615 mã sản phẩm theo đơn đặt hàng. Trong đó doanh thu và sản lượng của 4 mã hàng AP18_D0010, BS17_C0037, BS17_D0136, BS17_D0138 như sau:

Chỉ tiêu	AP18_D0010 (MID LAYER JACKET)	BS17_C0037 (áo khoác nữ người lớn)	BS17_D0136 (Quần dài nam người lớn)	BS17_D0138 (Quần dài nữ người lớn)
Sản lượng tiêu thụ	1.660	834	1.055	747
Đơn giá	386,816	225,745	218,532	294,214
Doanh thu	642.114,6	188.271,3	230.551,3	219.777,9
Cơ cấu doanh thu	1.0385%	0.3045%	0.3729%	0.3555%

Tổng biến phí toàn DN năm 2017: 28.440.300

Tổng định phí (a) là: 32.459.700

Tổng số dư đảm phí = 61.830.000 - 28.440.300 = 33.389.700

Tỉ lệ số dư đảm phí bình quân: $(33.389.700/61.830.000) \times 100\% = 54\%$

* Phân tích CVP truyền thống

Công thức xác định điểm hòa vốn: $Pr(x) = bx + a$

Doanh thu hòa vốn = a/tỉ lệ số dư đảm phí bình quân = $32.459.700/0,54 = 60.107.855$

Doanh thu hòa vốn của từng sản phẩm:

AP18_D0010 = $1.0385\% \times 60.107.855 = 642.230$

BS17_C0037 = $0.3045\% \times 60.107.855 = 183.028$

BS17_D0136 = $0.3729\% \times 60.107.855 = 224.130$

BS17_D0138 = $0.3555\% \times 60.107.855 = 213.657$

* Phân tích CVP có tính đến chi phí vốn

Ngoài những dữ liệu trên, chi phí vốn và tổng giá trị tài sản cần huy động để ra quyết định được sử dụng để xác định điểm hòa vốn cho Công ty Cổ phần May Phố Hiến.

Chi phí vốn giả sử theo lãi suất trái phiếu chính phủ hoặc lãi suất tiền gửi của NHTM là 10%/năm.

Tổng giá trị tài sản bình quân năm 2017: 25.261.500

Tổng giá trị tài sản cần huy động để ra quyết định giả sử: 19.817.250 (trương đương 78.5% tổng tài sản bình quân 2017).

Công thức xác định điểm hòa vốn: $Pr(x) = bx + a + (kq \times \Delta TA)$

Doanh thu hòa vốn = $[a + (kq \times \Delta TA)] / \text{tỉ lệ số dư đảm phí bình quân}$

$$= [32.459.700 + (10\% \times 19.817.250)] / 0,54 = 63.780.416,67$$

Doanh thu hòa vốn của từng sản phẩm:

AP18_D0010 = $1.0385\% \times 63.780.416,67 = 662.360$

BS17_C0037 = $0.3045\% \times 63.780.416,67 = 194.212$

BS17_D0136 = $0.3729\% \times 63.780.416,67 = 237.837$

BS17_D0138 = $0.3555\% \times 63.780.416,67 = 226.740$

Qua dữ liệu ở trên, mức doanh thu hòa vốn khi tính đến chi phí sử dụng vốn đã tăng lên. Như vậy ở mức doanh thu này DN mới bù đắp được chi phí vốn của tài sản được sử dụng cho sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

Ngoài ra, để phục vụ tốt cho việc phân tích CVP, DN có thể kết hợp với cách phân loại mã chi phí bán hàng và QLDN ngay từ đầu vào theo hành vi ứng xử – biến phí, định phí hay chi phí hỗn hợp. Việc này không chỉ cung cấp thông tin cho các bộ phận có liên quan tổng hợp mà còn giúp người điều hành DN hoặc trưởng bộ phận kinh doanh trong các tình huống phải ra quyết định khi thương lượng về giá bán, số lượng của các đơn hàng phát sinh riêng lẻ.

Trong thực tế ở các DN may, khi sử dụng công cụ phân tích CVP đôi khi không phù hợp do các giả định về mặt lý thuyết tương đối khác với tình hình thực tế. Tuy nhiên các chỉ tiêu như doanh thu hòa vốn, số dư an toàn vẫn có ý nghĩa tương đối, giúp cho DN có cái nhìn tổng thể về bức tranh kinh doanh của DN mình.

Một số quyết định các nhà quản trị DN may thường gặp

Đánh giá khả năng sinh lời của sản phẩm để tiếp tục sản xuất hay dừng sản xuất sản phẩm

Hầu hết các công ty may lớn như Công ty May 10, Công ty CP Thương Mại và dịch vụ Hoàng Dương... có tổ chức sản xuất ODM đều sản xuất nhiều mặt hàng chiến lược và trọng điểm như (sơ mi nam, quần nam, váy công sở,...). Trong quá trình hoạt động sản xuất, có nhiều mặt hàng lãi song cũng có mặt hàng bị lỗ. Do các DN chưa chú trọng đánh giá hiệu quả kinh doanh của từng loại sản phẩm. Loại sản phẩm nào có khả năng sinh lời, sản phẩm nào nên mở rộng sản xuất thêm. DN cần thiết phải hiểu rõ về tình hình doanh thu, chi phí của từng loại sản phẩm nhằm có những quyết định đúng đắn về sự tồn tại và phát triển của sản phẩm. Để đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của từng sản phẩm, cần lập BCKQKD theo sản phẩm dưới dạng định phí, biến phí theo từng sản phẩm (Bảng 5.6). Trên cơ sở đó lập BCKQKD theo bộ phận (theo từng loại sản phẩm) (Bảng 5.7).

Bảng 5.6: Báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm

Tháng.....

Chỉ tiêu	Quần Áo		Áo Jacket		...
	Số tiền	%	Số tiền	%	
1. Doanh thu					
2. Chi phí biến đổi					
-CP NVLTT					
- CP NCTT					
- Biến phí SXC					
- Biến phí bán hàng					
- Biến phí QLDN					
3. Lãi trên biến phí					
4. Chi phí cố định của sản phẩm					
5. LN bộ phận của sản phẩm					
6. Định phí chung phân bổ					
7. Lợi nhuận					

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Bảng 5.7: Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận

Tháng...

Chỉ tiêu	Tổng	Quần Áo		Áo Jacket		Áo sơ mi	
		Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ	
1. Doanh thu								
2. Biến phí								
3. Lãi trên biến phí (1-2)								
4. Định phí chung phân bổ								
5. LN bộ phận								
6. Định phí chung								
7. Lợi nhuận								

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

DN may muốn tối đa hóa lợi nhuận cần quyết định tăng sản lượng tiêu thụ của loại sản phẩm có lãi trên biến phí đơn vị cao nhất hoặc quyết định tăng doanh thu của sản phẩm có tỷ lệ lãi trên biến phí cao nhất.

Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng đặc biệt đồng thời định giá bán cho đơn hàng đặc biệt.

Với những DN may chủ yếu sản xuất theo đơn đặt hàng CMT hay FOB, khi ra quyết định cho các đơn hàng đặc biệt (đột xuất, số lượng lớn, điều kiện ưu đãi...) có chấp nhận đơn hàng hay không?

Quyết định này cần dựa trên BCKQKD theo đơn hàng (Bảng 5.8). Nếu lợi nhuận bộ phận của đơn hàng lớn hơn không (>0), thì nên thực hiện đơn hàng. Điều này làm tổng lợi nhuận của DN tăng thêm một lượng đúng bằng lợi nhuận bộ phận của đơn hàng đó nếu nhận sản xuất.

Bảng 5.8: Báo cáo kết quả kinh doanh theo đơn hàng

Tháng.....

Chỉ tiêu	Đơn hàng A		Đơn hàng B		...
	Số tiền	%	Số tiền	%	
1. Doanh thu					
2. Chi phí biến đổi					
-CP NVLTT					
- CP NCTT					
- Biến phí SXC					
- Biến phí bán hàng					
- Biến phí QLDN					
3. Lãi trên biến phí					
4. Chi phí cố định của đơn hàng					
5. LN bộ phận của đơn hàng					
6. Định phí chung phân bổ					
7. Lợi nhuận					

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Bên cạnh đó, các nhà quản trị cần lưu ý một số điểm như sau:

- + Định phí chung của DN hay của ngành hàng đó không được phân bổ cho đơn hàng đặc biệt theo nguyên tắc giả định là dù nếu có hay không có đơn hàng đặc biệt phát sinh thì định phí vẫn cứ phát sinh (đúng trong hầu hết các trường hợp thực tế).
- + Chi phân bổ vào đơn hàng các chi phí thực sự liên quan trực tiếp đến đơn hàng (như chi phí vận chuyển, chi phí hoa hồng nếu có...)
- + Lưu ý trường hợp chi phí cơ hội phát sinh khi việc chấp nhận đơn hàng làm tác động đến hoạt động kinh doanh thường nhật của DN.
- + Có thể cân nhắc đến hình ảnh thương hiệu của DN mình hoặc vấn đề cạnh tranh không lành mạnh ...

5.3.7. Các khuyến nghị nhằm tăng cường vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam

Để gia tăng tính khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại các DN cần phải lưu ý một số giải pháp liên quan đến tác động từ các nhóm nhân tố đã được chứng minh qua khảo sát như sau:

Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí là nhân tố ảnh hưởng lớn nhất đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc. Vì vậy cải thiện trình độ quản lý, thay đổi nhận thức về tính hữu ích của các công cụ kỹ thuật KTQTCP, giá thành của nhà quản lý DN may. Một khi người chủ/nhà quản lý DN may hiểu được, đánh giá được lợi ích do việc vận dụng KTQTCP, giá thành mang lại cho DN mình thì họ mới mạnh dạn đầu tư để vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại cũng như khuyến khích, động viên hoặc chỉ đạo nhân viên mình trong quá trình triển khai vận dụng KTQTCP, giá thành. Cùng với đó là sự đồng thuận của một tổ chức vì cùng một mục tiêu. Điều này rất quan trọng vì những người này có thể thuyết phục người khác, những nhân viên không có kiến thức về KTQTCP, giá thành hiện đại để hiểu được tầm quan trọng và chấp nhận một hệ thống như vậy đối với tổ chức của họ.

Kết quả khảo sát cho thấy, **mức độ cạnh tranh trên thị trường, công nghệ và đặc thù sản phẩm** những nhân tố tác động khá lớn đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Khi DN đầu tư cho máy móc, thiết bị và đẩy mạnh áp dụng công nghệ mới sẽ tạo áp lực cho việc áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may. Việc đầu tư máy móc, thiết bị hiện đại cũng là cơ sở giúp DN cải thiện mức độ cạnh tranh trên thị trường, đồng thời cũng là nhân tố làm thay đổi quy mô DN. Vì thế công nghệ sản xuất cũng là những nhân tố tạo áp lực cho việc chuyển sang áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Bên cạnh đó, khi Việt Nam tham gia vào các Hiệp định thương mại tự do thế hệ mới (FTAs), các tổ chức kinh tế trong khu vực và trên thế giới, DN may Việt Nam nói chung và DN may khu vực phía Bắc nói riêng đứng trước nhiều cơ hội và thách thức. Các DN phải đối diện với một áp lực cạnh tranh vô cùng lớn và ngày càng khốc liệt hơn. Để tồn tại các DN cần phát huy lợi thế cạnh tranh, xây dựng chiến lược phát triển sản phẩm và chiến lược giá phù hợp. Khi đó, việc triển khai áp dụng các

công cụ KTQTC, giá thành hiện đại sẽ giúp DN xác định chính xác hơn chi phí, giá thành sản phẩm, kết quả là sẽ hỗ trợ tốt hơn cho định giá bán sản phẩm một cách cạnh tranh.

Về nhân tố **quy mô DN**, rất nhiều nghiên cứu vận dụng KTQTC trong DN trên thế giới đã chỉ ra rằng quy mô DN càng lớn càng dễ thành công khi vận dụng KTQTC hiện đại. Kết quả khảo sát được tiến hành trong luận án này một lần nữa khẳng định điều đó. Với những DN may có quy mô lớn sẽ dễ vận dụng KTQTC, giá thành hiện đại. Những DN may có quy mô vừa và nhỏ có thể thông qua hợp nhất hoặc liên kết các DN để hỗ trợ cho nhau. Chính sự liên kết sẽ làm cho DN may có quy mô vừa và nhỏ có tầm vóc mới, đáp ứng đủ yêu cầu về tài chính, nguồn lực khi làm ăn với các đối tác nước ngoài, hay thuận lợi hơn trong tiếp cận nguồn vốn từ ngân hàng. Bên cạnh đó, hiện nay việc mua bán sáp nhập DN đang diễn ra khá phổ biến do các tập đoàn nước ngoài đầu tư vốn vào Việt Nam. Do đó các DN may buộc phải lựa chọn cho mình một giải pháp phù hợp: bán lại cổ phần cho các đối tác nước ngoài để có thêm nguồn vốn cũng như học hỏi được thêm nhiều kinh nghiệm quản lý khi cùng hợp tác quản lý; hoặc tự tìm kiếm đối tác trong nước để có thể cùng sáp nhập với đối tác có văn hóa tương đồng, và tránh được điều nguy hiểm hơn là bị thôn tính bởi chính đối tác.

Nhân tố **chi phí chung** cũng ảnh hưởng đến việc vận dụng phương pháp KTQTC, giá thành hiện đại mặc dù mức độ ảnh hưởng là thấp nhất trong nhóm nhân tố khảo sát. Sự gia tăng chi phí chung do sử dụng công nghệ mới trong sản xuất gây ra sự thay đổi trong cơ cấu chi phí và do đó làm cho hệ thống chi phí đang sử dụng (hệ thống chi phí truyền thống) không còn hiệu quả và có vấn đề đối với việc tính giá thành thực tế của sản phẩm. Phương pháp KTQTC, giá thành hiện đại giúp DN có nhiều lựa chọn phân bổ chi phí chung để xác định giá thành chính xác và giá bán phù hợp nhất. Mỗi phương pháp (Chi phí mục tiêu hay ABC) có ưu và nhược điểm riêng, dựa trên quy trình sản xuất hay hoạt động cần thiết mà các DN may có thể áp dụng linh hoạt.

5.4. Điều kiện thực hiện các khuyến nghị

Về phía Nhà nước

Tiếp tục cải thiện môi trường kinh doanh và đầu tư, tạo động lực cho kinh tế thị trường phát triển, tạo môi trường thông tin mở để các DN có thể tiếp cận và biết rằng công cụ KTQTC có thể giúp cung cấp thông tin hữu ích cho các cấp quản trị nội bộ trong DN. Từ đó sẽ thúc đẩy các cải cách trong quản trị DN và kết quả là sẽ thúc đẩy sự phát triển KTQT; khi các kỹ thuật truyền thống không còn đủ để đáp ứng yêu cầu quản lý trong bối cảnh kinh doanh mới thì sẽ là giai đoạn các DN chuyển sang ưu tiên áp dụng các kỹ thuật hiện đại.

Đồng thời, Nhà nước nên coi KTQT là một nghề tư vấn để cấp chứng chỉ hành nghề như dịch vụ kiểm toán nội bộ tại các nước phát triển.

Về phía doanh nghiệp

Nâng cao nhận thức cho các nhà quản trị DN về vai trò quan trọng của KTQTC, giá thành, khuyến khích sự tham gia chủ động và có tính đặt hàng thông tin từ phía các

nhà quản trị trong quá trình kết nối giữa hai chức năng kế toán và quản trị trong DN.

Nâng cao trình độ của đội ngũ những người làm kế toán nói chung, KTQTCN nói riêng trong DN. Có sự nhận thức, đánh giá đúng mực từ cả hai phía là nhà quản trị và người lao động để cùng phối hợp thực hiện các công việc KTQT.

Các DN may cần đổi mới, hiện đại hóa công nghệ sản xuất; công nghệ mới sẽ buộc các nhà quản lý phải thay đổi cách thức quản trị, khi đó sẽ đặt ra nhu cầu thông tin ở mức độ cao hơn và kết quả là sẽ tác động tới các nội dung thuộc tổ chức KTQTCN, giá thành trong DN, đòi hỏi KTQTCN phải có sự đổi mới để thỏa mãn nhu cầu thông tin đa dạng hơn của các nhà quản lý.

Về phía các cơ sở đào tạo

Các cơ sở đào tạo về quản trị kinh doanh và kế toán đóng vai trò quan trọng trong việc truyền bá các kiến thức mới, bám sát thực tiễn để gia tăng khả năng ứng dụng và triển khai. Do đó các trường đào tạo ngành nghề kế toán cần chuyên sâu hơn nữa đối với học phần KTQT nói chung và KTQTCN nói riêng và coi ngang bằng với KTTTC để khi ra trường sinh viên có thể thực hiện được các kỹ thuật KTQT và KTQTCN vào các đơn vị cụ thể. Mở rộng và chuyên sâu các nghiên cứu về KTQT đối với các ngành cụ thể để những người có năng lực chuyên môn sẽ đầu tư tìm hiểu và thiết kế các mô hình KTQT phù hợp đối với từng ngành và từng DN.

5.5. Hạn chế và đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo

Những hạn chế của luận án

Nghiên cứu này mặc dù đã được kiểm định với mức độ phù hợp tương đối cao, và đã chỉ ra một số nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCN, giá thành hiện đại vào DN may khu vực phía Bắc, tuy nhiên nghiên cứu chỉ xem xét các nhân tố ảnh hưởng vận dụng KTQTCN, giá thành hiện đại trong DN may khu vực phía Bắc nói chung, chưa thực sự đi sâu, cụ thể về một phương pháp KTQTCN hiện đại. Theo Turney (2010) nghiên cứu phương pháp mới này không chỉ giới hạn trong vấn đề vận dụng mà cần mở rộng theo hướng sử dụng thông tin để quản trị chi phí toàn diện, kết hợp lập kế hoạch chiến lược cho DN.

Hướng nghiên cứu tiếp theo

Những hạn chế của đề tài gợi mở cho tác giả đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo như sau:

- Tiếp tục nghiên cứu và đề xuất thêm các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQTCN, giá thành hiện đại tại các DN may Việt Nam thông qua việc mở rộng tham khảo ý kiến của các chuyên gia cũng như mở rộng phạm vi lấy mẫu.

- Tiếp tục mở rộng nghiên cứu sang các kỹ thuật KTQTCN theo hướng kết hợp phương pháp KQTCN hiện đại này với các mô hình khác như TOC, EVA, BSC, TQM, JIT trong tương lai gần khi sức nóng của hội nhập ngày càng lan tỏa và khi các DN may đứng trước cơ hội lớn và áp lực cạnh tranh ngày càng gay gắt đến từ các DN, tập đoàn lớn trên thế giới thông qua làn sóng M&A.

- Một hướng nghiên cứu khác là vận dụng thực tế vào một số DN may để đánh giá mô hình lý thuyết như nghiên cứu này đề nghị có cần bổ sung thêm các nhân tố

mới mà luận án chưa đề cập. Việc nghiên cứu thực tế vào từng DN sẽ giúp hiện thực hóa lý thuyết vào thực tế, giúp cho việc hiệu chỉnh mô hình nghiên cứu, mở rộng và phát triển các hướng nghiên cứu mới trên cơ sở các kết quả nghiên cứu ban đầu rút ra từ luận án này.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu ở Chương 4 và định hướng phát triển của DN may khu vực phía Bắc, Chương 5 tác giả cũng đã bàn luận về kết quả nghiên cứu trên cả phương diện định lượng và định tính, từ đó tác giả đã đề xuất một số khuyến nghị để DN may khu vực phía Bắc tham khảo cùng với các điều kiện thực hiện đối với Nhà nước, các DN và các cơ sở đào tạo để thúc đẩy áp dụng và hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành tại các DN may khu vực phía Bắc nói riêng và các DN sản xuất ở Việt Nam nói chung. Do trình độ và kinh nghiệm nghiên cứu còn hạn chế, tác giả cũng có mong muốn được tiếp tục thực hiện các nghiên cứu bổ sung trong tương lai, nhằm lấp dần các khuyết điểm của nghiên cứu.

KẾT LUẬN

Luận án “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam*” được thực hiện nhằm bổ sung và phát triển cơ sở lý luận và thực tiễn về tổ chức một nội quan trọng của KTQT trong một loại hình DN cụ thể. Để tồn tại và phát triển trong cạnh tranh, đòi hỏi các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam phải hoàn thiện các công cụ, kỹ thuật quản trị chi phí, giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định một cách hợp lý, kịp thời trên cơ sở nguồn thông tin chi phí tin cậy, được xử lý dưới nhiều góc độ, phù hợp với các quyết định đa dạng của nhà quản trị trong bối cảnh thị trường nhiều biến động. Với phạm vi và mục tiêu nghiên cứu của đề tài, luận án đã đạt được các kết quả nghiên cứu cơ bản sau:

Thứ nhất, hệ thống hóa cơ sở lý luận xây dựng mô hình nghiên cứu và phát triển các giả thuyết nghiên cứu về tổ chức KTQTCP, giá thành trong DN theo cách tiếp cận trên 6 nội dung: Tổ chức nhân sự KTQTCP trong bộ máy KTQT; Tổ chức phân loại chi phí; Tổ chức hệ thống định mức và dự toán chi phí sản xuất; Tổ chức phương pháp xác định chi phí, giá thành; Tổ chức phân tích chi phí và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất; Tổ chức ứng dụng thông tin KTQTCP hỗ trợ cho việc ra quyết định.

Thứ hai, nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành trên cơ sở tham khảo, tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm cũng như tham vấn ý kiến của các chuyên gia là các nhà quản lý và kế toán trong các DN may khu vực phía Bắc.

Thứ ba, khảo sát và làm rõ thực trạng tổ chức KTQTCP, giá thành trong các DN may khu vực phía Bắc trên cơ sở kết hợp giữa nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Sự kết hợp giữa hai phương pháp nghiên cứu giúp cho kết quả của luận án có được sự chuyên sâu cần thiết nhưng vẫn đảm bảo khả năng khái quát hóa cho tổng thể nghiên cứu.

Thứ tư, dựa trên các phát hiện luận án đã đề xuất các khuyến nghị có tính tham khảo giúp các DN may khu vực phía Bắc có thể nghiên cứu để hoàn thiện tổ chức KTQTCP, giá thành trên thực tế trong thời gian tới.

Thứ năm, kết quả nghiên cứu của luận án cũng đồng thời gợi mở các hướng nghiên cứu mới trong tương lai, cùng với các hàm ý cho cơ quan quản lý, cho DN và cho các cơ sở đào tạo về kế toán để thúc đẩy sự phát triển của KTQT nói chung và KTQTCP, giá thành nói riêng tại các DN Việt Nam thời gian tới.

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, luận án cũng còn một số khiếm khuyết nhất định, tác giả luận án rất mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học, của giới nghiên cứu, của các chuyên gia thực tiễn và của bạn đọc để luận án được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Phạm Đức Hiếu, Đào Thị Hương (2019), *Tổ chức Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm trong các DN may khu vực phía Bắc*. Tạp chí Nghiên cứu tài chính - kế toán số 02 (187 – 2019), tr54-60.
2. Đào Thị Hương (2019), *Vận dụng phương pháp xác định chi phí hiện đại trong các DN sản xuất hàng may mặc khu vực phía Bắc Việt Nam*. Tạp chí Kinh tế & Dự báo số 05 tháng 2/2019, tr 55-57.
3. Phạm Đức Hiếu, Đào Thị Hương (2019), *Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại trong các doanh nghiệp may khu vực phía Bắc*. Tạp chí nghiên cứu Tài chính - Kế toán số 06 (191 – 2019), tr42-48.
4. Pham Duc Hieu, Bui Tien Dung, Dao Thi Huong (2019), *Assessing Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Vietnam*, International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2019), NXBĐHKTQD, November, 7th, 2019. page 179 -187.
5. Đào Thị Hương (2019), *Cách mạng công nghiệp 4.0 – Thực tiễn và thách thức đặt ra đối với nhân lực kế toán, kiểm toán*, Hội thảo khoa học Quốc gia, NXB Hồng Đức, 9 - 2019, tr219-223.
6. Đào Thị Hương, Trần Thị Lan Anh (2016), *Giải pháp nâng cao năng lực nghề nghiệp ứng dụng trong nghề kế toán doanh nghiệp theo định hướng chương trình đào tạo POHE*, Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế, NXB Đại học kinh tế Quốc dân, tr 321-328.
7. Đào Thị Hương (2015), *Giải pháp hoàn thiện kế toán hàng tồn kho tại các doanh nghiệp may Hưng Yên*, Tạp chí Thông tin và dự báo kinh tế xã hội, số 114 - tháng 6/2015, tr 16- 21.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tài liệu Tiếng Việt

1. Bộ tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội.
2. Bộ tài chính (2014), *Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
3. Bùi Tiên Dũng (2018), *Tổ chức kế toán quản trị tại các DN sản xuất giấy – Nghiên cứu tại Tổng công ty giấy Việt Nam và các DN liên kết*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường ĐH Thương Mại.
4. Đào Thúy Hà (2015), *“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất thép ở Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân
5. Đinh Thị Kim Xuyên (2014) *“Công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các DN viễn thông di động Việt Nam*.
6. Hồ Mỹ Hạnh (2014), *“Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các DN may Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế Quốc Dân.
7. Hoàng Văn Tường (2010), *“Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các DN xây lắp Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
8. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Thống kê ứng dụng trong Kinh tế - Xã hội*, Nhà xuất bản Thống Kê.
9. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu SPSS (1)*, Nhà xuất bản Hồng Đức.
10. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu SPSS (2)*, Nhà xuất bản Hồng Đức.
11. Lê Thị Hương (2017) *“Kế toán quản trị chi phí trong các công ty cổ phần xây lắp trên địa bàn Hà Nội”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
12. Lê Thị Minh Tuệ (2016), *“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mía đường trên địa bàn tỉnh Thanh Hoá”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
13. Lê Tử Thành (2006), *Lôgic học & phương pháp luận nghiên cứu khoa học*, Nhà xuất bản trẻ.
14. Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), *“Tổ chức hệ thống kế toán quản trị trong các DN chế biến thủy sản”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế TP HCM.
15. Nguyễn Đình Thọ (2012). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh Thiết kế và thực hiện*, Nhà xuất bản Lao động Xã hội.
16. Nguyễn Hoàn (2013), *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất bánh*

keo của Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.

17. Nguyễn Hải Hà (2016), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các DN may Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ, Học Viện Tài chính.

18. Nguyễn Phú Giang (2014), *“Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên”* đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.

19. Nguyễn Quốc Thắng (2010), *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong DN thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

20. Nguyễn Thị Mai Anh (2014), *“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các công ty cổ phần nhựa niên yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân.

21. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), *“Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

22. Nguyễn Trọng Hùng (2016), *“Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế TP HCM.

23. Nguyễn Việt Hưng (2016), *“Những nhân tố cản trở đến vận dụng phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động vào các DN Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế TP HCM.

24. Nguyễn Thành Hưng (2017), *“Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Thương Mại.

25. Ngô Thành Nam (2017), *“Tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp ngành may mặc trên địa bàn tỉnh Hải Dương trong điều kiện ứng dụng công nghệ thông tin”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Học viện Tài chính.

26. Phạm Thị Thủy (2007), *“Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất dược phẩm Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

27. Phạm Quang Thịnh (2018), *“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các công ty sản xuất xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện tài Chính.

28. Phan Hồng Hải (2012), *“Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/ABM) trong các DN chế biến gỗ Việt Nam”*.

29. Trần Thị Thu Hường (2014), *“Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các DN sản xuất xi măng Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

30. Trần Thị Dự (2012), *“Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí các DN chế biến thức ăn chăn nuôi”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh

tế Quốc Dân.

31. Trần Thúc Việt (2015), *Sử dụng phương pháp liên ngành trong nghiên cứu KHXH và Nhân văn*, Hội thảo liên ngành trong khoa học xã hội và nhân văn - Tiếp cận từ góc độ lý luận đến thực tiễn, Đại học KHXH&NV- ĐHQG Hà Nội, tháng 6 năm 2015.

32. Trần Tú Uyên (2017), “*Áp dụng phương pháp kế toán theo hoạt động (ABC) để tính chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty dược phẩm niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Ngoại Thương.

33. Trần Văn Dung (2002) “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong DN sản xuất ở Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế.

34. Trần Văn Hợi (2007) “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các DN khai thác than*”, Luận án tiến sĩ kinh tế.

35. Vũ Thị Kim Anh (2012), “*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải 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.

Tài liệu Tiếng Anh

36. Abedalqader Rbaba'h, 2013. *The influence of company characteristics factors to Activity – Based Costing system implementation*, Journal of Education and Vocational Research, Vol 4, No 2, page 36-46.

37. Abdel-Kader M. and Luther. R, (2006), “*Management accounting practices in the British food and drinks industry*”, British Food Journal, 108:336-357.

38. Abdel-Kader M. and Luther. R, (2008), “*The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*”, The British Accounting Review, 40: 2-27.

39. Ahmad, K. (2012), *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*, Doctoral thesis, University of Exeter

40. Al-Omiri, M. and Drury, C., (2007). *A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations*. Management Accounting Research, 1(18), PP 399-424.

41. Abusalama, F., (2008). “*Barriers to Adopting Activity-Based Costing Systems (ABC), An Empirical Investigation using Cluster Analysis*”, Thesis, Dublin Institute of Technology.

42. Akira Nishimura (2003), *Management Accounting feed forward and Asian perspective*, Palgrave Macmillan, First Published, Preface and Acknowledgement.

43. Alkinson, Kaplan & Yong (2008), *Management accounting*, Prentice Hall, New Jersey Acknowledgement.

44. Alawattage, C., Hopper, T. and Wickramasinghe, D., (2007). *Introduction to*

- management accounting in less developed countries*. Journal of Accounting & Organizational Change, 3: 183-191.
45. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (1995), *Management Accounting*, PrenticeHall.
46. Atkinson Anthony A. et al., (2012). *Management accounting: information for decision-making and strategy executive*, 6th edition, Pearson Prentice Hall.
47. Attiea Marie et, al (2010), *Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai*, Management accounting quarterly winter 2010, vol. 11, no. 2.
48. Azzouz Elhamma (2013), "*The relationship between activity based costing, business strategy and performance in moroccan enterprises*" Accounting and Management Information Systems Vol. 12, No. 1, page 22–38
49. Brown, D. A., Booth, P. and Giacobbe, F., (2004). "Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity-based Costing in Australia". *Accounting and Finance*. 44, pp 329-356
50. Bjornenak, K., (1997), *Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway*, Management Accounting Research, 8, pp. 3-17.
51. Cemkut Badem , Emre Ergin & Colin Drury (2013), *Is Standard Costing Still Used? Evidence from Turkish Automotive Industry*, International Business Research; Vol. 6, No. 7; 2013 ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012
52. CIMA, 2005. *Management Accounting Official Terminology*. The Chartered Institute of Management Accountant.
53. Chenhall, R.H, (2003), "*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*", Accounting, Organizations and Society, 28:127-168
54. Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988) "*How Cost Accounting Distorts Product Costs*", Management Accounting, vol. 69(10): 20-27
55. Chongruksut, W., and Brooks, A., (2005). "*The Adoption and Implementation of Activity-Based Costing in Thailand*", Asian Review of Accounting, 13(2), pp.1-17
56. 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.
57. Choe, J., (2004), *The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance*. Journal of Strategic Information Systems, 13: 61-85. 325.
58. Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992) "*Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*", Accounting Horizons, vol. 6(3): 1-13

59. Cohen, S., Venieris, G., and Kaimenaki, E., (2005). *ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares*. *Managerial Auditing Journal*, 20 (9), pp. 981-990
60. D.Richard Smith (1962), *Budgetary planning and control in a steel company*. *National Association of Accountants*, 43 (6), pp.5
61. Fwazi Abdlla Abusalama (2008). *Barriers to adopting Activity – Based Costing systems: an Empirical Investigation Using Cluster Analysis*. PhD thesis. Dulin Institute of technology.
62. Floria, G.. Jame, O. H., Cathy, C. (1998), *CVP Analysis: A New Look*, *Journal of Managerial*, 10(1), pp 74-85
63. Garison, Norren, Brewer (2008), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin.
64. Gebril Elagili (2015) *Adoption Factors for the implementation of ABC: A case study of the Lybyan Cement industry*” University of Salford, Salford, UK
65. Gordon, L.A. and Miller, D., 1976. *A contingency framework for the design of accounting information systems*. *Accounting, Organizations and Society*, 1: 59- 69.
66. H.H.A.Hergeth (1996), *Costing in Textile*, College of Textiles, North Carolina State University, Raleigh, NC, USA.
67. Hutaibat, A.K., 2005. *Management Accounting Practices in Jordan - A Contingency Approach*. Ph.D thesis. University of Bristol, United Kingdom.
68. Hyvönen, J., 2007. *Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance*. *Management Accounting Research*, 18 : 343-366.
69. IFAC. (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York.
70. Institute of Management Accountants (1983), *Statements on Management Accounting Number 2: Management Accounting Terminology* (Montvale, N.J.:NAA, 1June 1983).
71. Innes, J. and Mitchell, F., (1995). “*A survey of Activity-Based Costing in the UK’s Largest Companies*”. *Management Accounting Research*, (6), pp 137-154.
72. 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.
73. Jamal Mohamad Aboshagor (2011) *Cost Allocation Systems: Empirical Study in Libyan Manufacturing Companies*.
74. Jesmin Islam1 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

75. James R. Martin (1990), *Management Accounting: Concepts, Techniques &Controversial Issue*, management accounting Web.
76. John Blake, Pilar Soldvila & Philip Wraith (2008), “*the dimensions of, and factors giving rise to, variations in national management accounting approaches*”, *European Business Review*, Vol.15,Iss.3, page 181-188.
77. John W. Cresswell, *Phương pháp nghiên cứu*, Chương trình giảng dạy Fullbright niên khóa 2011-2013, www.fetp.edu.vn/attachment.aspx?ID=2680 [ngày 6 tháng 4 năm 2013].
78. Joseph Crispus Ndungu Karanja - *Adoption of Modern Management Accounting Techniques in SMEs (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya*.
79. Kip R Krumwiede (2009), “*Reward and realities of German Cost Accounting*”, *Strategic Finance* (April 2005) Vol.86 Issue 10, pp. 27-34.
80. Kee,R. (2007), *Cost – Volume – Profit Analysis Incorporate the cost of Capital*, *Journal of Managerial Issues*,19 (4), pp.478-493
81. Langfield-Smith K., Hellen Thorne, Hilton Ronald W., 2009. *Management Accounting: Information for creating and managing value*, 5thed, McGraw-Hill Irwin.
82. Li-Lin Sunny Liu (2016), *A Comparative Analysis of the CVP Structure of Teaching and Non-Teaching Hospitals*,
83. Marjanovic, T.Riznic, Z.Ljusic (2013) và các cộng sự trong “*Validity of information base on (CPV) analysis forthe needs of short –term business decision making*”.
84. Mahmoud Nassar (2013), *Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordanian industrial companies*, *Journal of Applied Accounting Research* Vol. 14 No. 1, pp. 18-36
85. Mc Kenzi, J., 1999. *Activity – Based Costing for Beginners*, *Magazinefor Chartered Management*, Vol 77, No.3, page 56-58.
86. Michael W Maher (2000), “*Managment accounting education at the Millennium*”, *Issues in accounting education*, May 2000, Vol15, No.2,PP 335-346.
87. Michèle Pomberg, Hamid Pourjalali, Shirley Daniel and Marinilka Barros Kimbro (2012), *Asia – Pacific Journal of Accounting & Economics*, vol. 19, issue 1, 100-114.
88. Mohammad Mazibar RAHMAN (2014), *Appreciate the impact of relevant costingfor decision making in Ready – made Garments (RMG) industry of Bangladesh*, *heoretical and Applied Economics*, Volume XXI (2014), No. 7(596), pp. 87-98.
89. Mostafa Al-Qady, Said El-Helbawy (2016) “*Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting*” Vol. 14 · No. 1 2016.
90. Moolchand Raghunandan (2012), *Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis onPublic Sector/Service Budgets*, *International Journal of*

Business and Social Science, Vol. 3 No. 14, Page 110-117.

91. Naughton-Travers, Joseph P.(2009), “*Activity-Based Costing: The new management tool.*” Behavioral health Management.
92. Nicolaou, A.I (2000), *A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects.*
93. Otley, D.T., (1980), “*The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*”, Accounting, Organizations and Society. 5: 413- 428.
94. Ruhanita Maelah (2007) *Factors influencing Activity Based Costing (ABC) adoption in manufacturing industry*; Investment Management and Financial Innovations, Volume 4, Issue 2, 2007.
95. Radmila. J.S, Blagoie.N (2012) *Flexibly designed cost accounting information system –reliable support to modern company management.*
96. 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, Vol 5 No 3, page 30- 37.
97. Sartorius K. Eitzen C. and Kamala P. (2007), “*The design and Implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey*”, Meditari Accountancy Research, Vol.15, No.2, pp.1-21
98. Shank, J.K. and Govindarajan, V., 2008. *Strategic Cost Management - The New tool for Competitive Advantage.* New York: The Free Press.
99. Sorinel Capusneanu–Artifex,BuCuresti, (2012) “*Implementation Opportunities of Green Accounting for Activity – based costing in Romani*”.
100. Sulaiman, M. Ahmand, N. & Alwi, N. (2004), *Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature*, Managerial Auditing Journal, 9(4),493-508.
101. Tanaka, T. (1993) *Target costing at Toyota*, Journal of Cost Management, pp 4-11.
102. Tuan Zainun Tuan Mat, (2010). *Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance.* PhD thesis. Edith Cowan University, Perth Western Australia
103. Van Nguyen, H. and Brooks, A., (1997). “*An Empirical Investigation of Adoption Issues Relating to Activity-Based Costing*”. Asian Review of Accounting, 5(1), pp1-18.
104. Waweru, N. M., Hoque, Z., and Uliana, E. (2005), *A survey of management accounting practices in South Africa*, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2(3),226-263.
105. Wim A. Van der Stede (2011), *European Accounting Review: Management Accounting Research in the wake of the Crisi: Some reflectioef*, Vol.20, No.4, page 605-623.

PHỤ LỤC

