**MỐI QUAN HỆ GIỮA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA CÁC DOANH NGHIỆP**

ThS. Dương Thị Thanh Hiền

Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân

**1. Kế toán quản trị**

Kế toán quản trị (KTQT) đang trở thành xu thế mới của kế toán hiện đại. Kể từ khi KTQT xuất hiện, có rất nhiều nghiên cứu về nó. KTQT được coi là công cụ dùng để cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định điều hành mọi hoạt động của tổ chức để đạt được các mục tiêu đã đề ra. Theo Kaplan và cộng sự, công cụ KTQT và hoạt động quản trị trong tổ chức luôn gắn liền với nhau, nó có vai trò quan trọng trong tất cả các khâu từ việc lập dự toán ở giai đoạn đầu cho đến khi chuyển sang hoạch định chính sách và cuối cùng là kiểm soát toàn bộ hoạt động của tổ chức.

Tại Việt Nam, Luật Kế toán số 88/2015/QH13 được Quốc hội khóa XVIII sửa đổi, bổ sung và ban hành ngày 20/11/2015 đã nhấn mạnh, vai trò của KTQT là nguồn cung cấp thông tin chính xác, kịp thời, đúng yêu cầu phục vụ cho công tác quản lý khi nhà quản trị muốn đưa ra quyết định và cho biết trình tự nhận diện thông tin KTQT trong các tổ chức. KTQT thực hiện quy trình như kế toán tài chính bắt đầu từ việc tìm kiếm, thu nhận rồi truyền tải thông tin tới nhà quản trị nội bộ DN.

Hiện nay, ngoài việc giữ các vai trò cơ bản theo quan điểm truyền thống thì theo quan điểm hiện đại, kế toán quản trị tham gia và giữ vai trò nhiều hơn trong quá trình hoạch định, kiểm soát, đánh giá hiệu quả và đề suất các quyết định chiến lược nhằm hướng DN tiến tới nâng cao sức cạnh tranh trên thị trường và phát triển bền vững.

KTQT là công cụ quan trọng không thể thiếu trong công tác quản lý nội bộ doanh nghiệp. Để hoạt động quản lý doanh nghiệp có hiệu quả cao, các doanh nghiệp cần phải tổ chức KTQT. KTQT doanh nghiệp trước hết phải thiết lập hệ thống dự toán ngân sách phù hợp với mục tiêu và điều kiện cụ thể của doanh nghiệp theo từng thời kỳ, bao gồm dự toán chi phí, dự toán doanh thu và kết quả…, sau đó phải theo dõi suốt quá trình thực hiện các dự toán từ khâu mua vật liệu, hàng hóa, quá trình sản xuất, tính toán chi phí, giá thành sản phẩm, cho đến khâu tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, xác định kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm, hàng hóa, từng loại dịch vụ.

Kế toán quản trị có vai trò chủ đạo và chi phối toàn bộ hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Dựa trên các thông tin mà kế toán quản trị cung cấp, các nhà quản trị đưa ra quyết định kinh doanh phù hợp trong ngắn hạn và dài hạn nhằm đảm bảo sự tồn tại và phát triển bền vững của doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường hiện nay.

Thông tin kế toán quản trị đặc biệt quan trọng trong quá trình vận hành của doanh nghiệp đồng thời thông tin KTQT giúp các nhà quản lý đưa ra các phương thức để quản lý, kiểm soát, đánh giá "sức khỏe" tài chính của DN tốt hơn. Mỗi thông tin của KTQT thu được là kết quả của quá trình có tính 2 mặt: Thông tin và kiểm tra. Vì vậy, khi đề cập đến KTQT cũng như thông tin của KTQT không thể tách rời 2 đặc trưng cơ bản. Toàn bộ nội dung về hoạt động sản xuất kinh doanh, từ khâu đầu vào đến khâu đầu ra đều được phản ánh sinh động qua các thông tin kế toán. Nhiều nghiên cứu cho thấy, trong quá trình điều hành DN, các nhà quản trị (NQT) phải trao đổi cập nhật thông tin kế toán. Họ không thể ra các quyết định mà không có thông tin kế toán. Hơn nữa, để giúp DN nâng cao hiệu quả hoạt động các NQT còn đòi hỏi thông tin kế toán phải đầy đủ, kịp thời, chính xác nhằm thực hiện tốt các chức năng và hoạt động quản trị của mình. Như vậy, KTQT có vai trò chủ đạo và chi phối toàn bộ hoạt động kinh doanh của DN. Dựa trên các thông tin của KTQT cung cấp, các NQT đưa ra quyết định kinh doanh phù hợp trong ngắn hạn và dài hạn nhằm đảm bảo sự tồn tại và phát triển bền vững của DN trong nền kinh tế thị trường.

Thông tin KTQT có thể được xem là công cụ rất ưu việt hỗ trợ đắc lực cho nhà quản trị (NQT). Thông tin kế toán quản trị được nhà quản trị sử dụng cho mỗi chức năng của quản trị doanh nghiệp. Có nhiều nghiên cứu trên thế giới dựa trên các góc độ khác nhau để tìm hiểu những nhân tố nào có tác động đến hành vi sử dụng thông tin KTQT.

Hệ thống thông tin (HTTT) kế toán quản trị (KTQT) được hiểu là một bộ phận trong tổng thể doanh nghiệp (DN), thực hiện mục tiêu cung cấp thông tin cho nhà quản lý trong việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định quản trị. Giá trị mà HTTT KTQT mang lại cho DN là những thông tin có chất lượng để kiểm soát hoạt động, sử dụng nguồn lực tối ưu và khai thác tiểm năng.

Hệ thống thông tin (HTTT) kế toán quản trị (KTQT) là một cấu trúc nội bộ sử dụng các kỹ thuật khác nhau để thu thập dữ liệu, xử lý dữ liệu, cung cấp, báo cáo và lưu trữ thông tin, nhằm hỗ trợ các nhà quản lý trong các tổ chức doanh nghiệp (DN) ra quyết định lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và tổ chức các hoạt động kinh doanh. HTTT KTQT cung cấp thông tin cho các nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị của mình.

**2. Hiệu quả hoạt động**

Hiệu quả tổ chức bao gồm hiệu quả tài chính và phi tài chính (Bangchokdee và cộng sự, 2011). Đứng trên khía cạnh hiệu quả hoạt động (HQHĐ) trong mối quan hệ với hiệu quả kinh tế và hiệu quả xã hội, tác giả Nguyễn Ngọc Tiến [20, Tr.38] cho rằng “Hiệu quả hoạt động là một phạm trù phản ánh trình độ sử dụng các nguồn lực cuả doanh nghiệp và hoạt động kinh doanh sao cho hao phí nguồn lực, tài lực là thấp nhất với lợi ích mang lại là cao nhất; lợi ích mang lại bao gồm lợi ích cho bản thân doanh nghiệp và lợi ích cho cả xã hội”. Tác giả nhận định hiệu quả hoạt động được biểu hiện dựa trên việc so sánh giữa nguồn lực mà doanh nghiệp đã chi ra với những lợi ích đạt được và ngược lại đồng thời phải được xem xét trong điều kiện thời gian và không gian cụ thể.

Từ đây, có thể khẳng định rằng: Bản chất của HQHĐ là hiệu quả của nguồn lực, lao động xã hội được xác định bằng cách so sánh lượng kết quả hữu ích cuối cùng thu được với hao phí nguồn lực, lao động xã hội. Vì vậy, thước đo HQHĐ là sự tiết kiệm hao phí nguồn lực, lao động xã hội và tiêu chuẩn của HQHĐ là việc tối đa hóa kết quả hoạt động đạt được hoặc tối thiểu hóa chi phí bỏ ra dựa trên điều kiện nguồn lực, tài lực sẵn có.

Từ bản chất của hiệu quả hoạt động và những phân tích, đánh giá nêu trên, theo tác giả: “Hiệu quả hoạt động là một phạm trù kinh tế được thể hiện thông qua hệ thống chỉ tiêu kinh tế đặc trưng được xây dựng dựa trên mối quan hệ giữa kết quả đầu ra so với yếu tố đầu vào, qua đó phản ánh trình độ sử dụng các nguồn lực cuả doanh nghiệp và hoạt động kinh doanh sao cho hao phí nguồn lực, tài lực là thấp nhất với lợi ích mang lại là cao nhất trong điều kiện kết hợp hài hòa giữa hiệu quả kinh tế và hiệu quả xã hội”. Theo quan điểm này, tác giả cho rằng hiệu quả hoạt động được biểu hiện dựa trên các chỉ tiêu kinh tế tài chính và thông qua việc so sánh giữa yếu tố đầu vào bỏ ra với kết quả đạt được và ngược lại. Đồng thời, HQHĐ phải được xem xét trong điều kiện không gian và thời gian cụ thể; và phải xem xét về phương diện hiệu quả kinh tế và hiệu quả xã hội.

Trong HQHĐ thì hiệu quả tài chính là một nội dung quan trọng, hiệu quả tài chính đề cập đến cách thức tổ chức đạt được các mục tiêu tài chính, bao gồm cải thiện khả năng sinh lời, giảm chi phí, tăng doanh thu và tăng cường hiệu quả sử dụng tài sản (Kaplan & Norton, 1996); nó được đánh giá bằng cách sử dụng các thước đo tài chính như ROI, ROA, ROS, tăng trưởng doanh thu và chỉ tiêu về lợi nhuận hoạt động (Hoque & James, 2000; Nguyen, 2018). Đã có nhiều cách đo lường hiệu quả tài chính khác nhau. Ví dụ: tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) là một thước đo được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoặc lợi nhuận của một khoản đầu tư hoặc so sánh hiệu quả của các khoản đầu tư khác nhau, nhưng ROI thường được sử dụng để đo lường trực tiếp khoản lợi nhuận trên một khoản đầu tư cụ thể, so với chi phí đầu tư. Tỷ số lợi nhuận trên tài sản (ROA) cho biết mức sinh lợi từ tài sản mà DN có được, xác định khả năng sử dụng tài sản của tổ chức có hiệu quả hay không. Tỷ số lợi nhuận trên doanh thu (ROS) là một tỷ số được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoạt động của một DN, nó cho biết nếu DN thu được 100 đồng doanh thu thì có được bao nhiêu đồng lợi nhuận, do đó nó thể hiện quan hệ giữa lợi nhuận ròng dành cho nhà đầu tư và doanh thu của DN. Tốc độ tăng trưởng doanh thu đo lường tỷ lệ phần trăm tăng doanh thu hàng tháng hoặc hàng năm, là một chỉ số phổ biến và quan trọng nhất. Tỷ lệ tăng trưởng doanh thu cung cấp một tín hiệu, chỉ số chắc chắn về tốc độ phát triển của DN. Chỉ tiêu lợi nhuận cho biết DN đạt lợi nhuận sau thuế thu nhập DN là bao nhiêu.

Theo truyền thống, sự thành công của một hệ thống sản xuất hoặc một DN đã được đánh giá bằng việc sử dụng các chỉ số đo lường hiệu quả tài chính (Tangen, 2003). Ưu điểm của việc đo lường hiệu quả tài chính theo các chỉ số nêu trên là các chỉ số này có thể tính toán một cách dễ dàng hơn và các định nghĩa đã được thống nhất trên toàn thế giới. Ngoài ra, các chỉ số đo lường này có thể được kết hợp với nhau để xác định hiệu quả hoạt động của DN về mặt tài chính rất chính xác và thông qua các chỉ số này các chủ DN có thể có cơ sở để điều hành và điều chỉnh thích hợp nhằm hướng DN đạt được sự thành công của một chiến lược đang theo đuổi và đảm bảo việc tăng tốc độ tăng trưởng một cách bền vững (Almajali và cộng sự, 2012).

**3. Mối Quan Hệ Giữa Kế Toán Quản Trị Và Hiệu Quả Hoạt Động Của Doanh Nghiệp**

Khi đánh giá HQHĐ, KTQT tiến hành so sánh giữa thực tế và kế hoạch về số lượng, chủng loại từng loại NVL thu mua; tính đồng bộ NVL thu mua (so sánh lượng thu mua thực tế với lượng thu mua theo kế hoạch đã xây dựng một cách khoa học dựa vào định mức chi phí và dự toán của DN có mức hoàn thành kế hoạch số lượng cung ứng thấp nhất. Muốn vậy, trong khâu thu mua, cần phải quản lý tốt về mặt khối lượng, quy cách, chủng loại, chất lượng, thời gian thu mua NVL sao cho phù hợp với nhu cầu sản xuất, bán hàng, cần phải tìm được nguồn thu mua NVL với giá cả hợp lý so với mặt bằng chung giá cả trên thị trường, đồng thời chi phí thu mua thấp nhất. Điều này góp phần giảm thiểu chi phí, hạ thấp giá thành.

Để cung cấp thông tin cho nhà quản trị đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí, KTQT đưa ra các chỉ tiêu đồng thời so sánh giữa thực tế và kế hoạch về chi phí tiền lương trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên quản lý; vật liệu, dụng cụ phục vụ cho việc bán hàng, quản lý doanh nghiệp; chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí quảng cáo, tiếp thị, bảo hành sản phẩm, chi phí khấu hao TSCĐ.

Để phục vụ cho nhà quản lý đánh giá hiệu quả hoạt động đầu tư, KTQT cung cấp thông tin sau: các khoản đầu tư (chi tiết theo từng đối tượng, thời hạn, tính chất đầu tư); các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia tương ứng với các khoản đầu tư. Việc đánh giá thường được tiến hành bằng cách so sánh giữa thực tế và kế hoạch về kết quả đầu tư cổ phiếu (so sánh với các DN cùng ngành nghề, các chỉ tiêu tài chính được công khai trên thị trường chứng khoán để thấy được hiệu quả kinh doanh thực sự của các DN như thế nào), kết quả đầu tư bất động sản (so sánh giá trị của từng loại bất động sản giữa kỳ này với kỳ trước hoặc kỳ thực hiện so với kỳ kế hoạch để thầy được quy mô và tốc độ tăng giảm từ đó thấy được ảnh hưởng của các nhân tố tới quy mô và hiệu quả đầu tư bất động sản), kết quả đầu tư góp vốn (căn cứ vào giá đầu tư và lợi nhuận được chia), kết quả đầu tư khác (đối tượng cho vay, thời hạn vay…).

Sự tồn tại KTQT trong mỗi DN xuất phát từ nhu cầu thông tin cùa các nhà quản trị DN. Các nhà quản trị DN cần nhận thức đúng đắn về vai trò của thông tin kế toán, đặc hiện là thông tin KTQT cung cấp phục vụ cho việc đánh giá hiệu quả hoạt động. Khi đó, các nhà quản trị sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho việc xây dựng KTQT trong hoạt động quản lý, điều hành hàng ngày tại DN.

Để việc áp dụng KTQT với việc đánh giá hiệu quả hoạt động trong doanh nghiệp đạt hiệu quả, các nhà quản trị DN cần chú trọng và hoàn thiện quy trình công nghệ sản xuất kinh doanh; xây dựng và hoàn thiện hệ thống quản lý chất lượng sản xuất kinh doanh theo các phương pháp quản trị mới. Tổ chức bộ máy quản lý phải đảm bảo yêu cầu tinh giảm, gọn nhẹ, hiệu quả. Tuyển dụng và đào tạo, bồi dưỡng nhân sự kế toán với định hướng đa dạng hóa nghiệp vụ và sử dụng thành thạo các công cụ xử lý thông tin hiện đại. Chú trọng đầu tư nguồn lực tài chính cho việc ứng dụng công nghệ thông tin vào hoạt động KTQT

KTQT cung cấp thông tin hữu ích để NQT đánh giá hiệu quả hoạt động. Tác giả hệ thống hóa và phát triển lý luận về KTQT và đánh giá hiệu quả hoạt động. Hệ thống hóa lý luận về KTQT về khái niệm, bản chất, vai trò, nội dung của KTQT; hiệu quả hoạt động, đánh giá hiệu quả hoạt động và các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động. Tác giả đã tập trung vào các nội dung cơ bản về mối quan hệ giữa KTQT với việc đánh giá HQHĐ về: Hiệu quả sử dụng yếu tố đầu vào, hiệu quả sử dụng chi phí, kết quả kinh doanh, hiệu quả sử dụng nợ, hiệu quả hoạt động đầu tư tài chính, hiệu quả sinh lợi và hiệu quả xã hội. Qua nghiên cứu, có thể khẳng định vai trò quan trọng của KTQT với việc đánh giá HQHĐ, là công cụ hữu hiệu để quản lý các hoạt động kinh doanh đạt hiệu quả cao nhất.

**4. Tài liệu tham khảo**

1. Chuc Anh Tu (2019), Strengthening the Application of Management Accounting To Improve Operational Efficiency at Vietnamese Enterprises, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2019, Vol 23 Issue 3.

2. Lê Thị Minh Trí (2021). Hoàn Thiện Kế Toán Quản Trị Với Việc Đánh Giá Hiệu Quả Hoạt Động Tại Các Doanh Nghiệp Kinh Doanh Dầu Khí Niêm Yết Ở Việt Nam. Luận án tiến sĩ. Học viện tài chính.

3. Okpala, Akinyomi, Omoyele (2017), “Divisional Performance evaluation: The relevance of cost and management accounting”, Bussiness Administration IMO State University, Owerri Nigerian Edition, Vol.7 No.1 October, 2017.

4. Profiroiu. M., (2001), Managementul organizațiilor publice [Management of Public Organizations], Economic Publishing House, Bucharest, 2001, page 8;

Robert Scarlett (2005), Management Accounting-Performance Evaluation, CIMA Publishing, Great Britain, 472 - 473

5. Sanzhar Iskakov, Nurgun Komsuoglu Yilmaz (2015), “Performance evaluation of major integrated oil & gas companies”, International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kingdom, Vol.lll, Issue 6, June 2015, 332 - 361.

6. Võ Tấn Liêm (2021). Đặc Điểm Nhà Quản Trị Tác Động Đến Lựa Chọn Chiến Lược, Sử Dụng Thông Tin Hệ Thống Kế Toán Quản Trị Và Hiệu Quả Tài Chính Trong Các Doanh Nghiệp Sản Xuất Việt Nam. Luận án tiến sĩ. Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.