

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

NGUYỄN THỊ NHINH

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, DOANH THU VÀ KẾT QUẢ
KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY XÂY DỰNG NIÊM YẾT
TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội - 2021

riêng vẫn còn những vấn đề cần phải nghiên cứu, hoàn thiện dưới cả góc độ lý luận và thực tiễn.

Thứ nhất, dưới góc độ lý luận: Đã có nhiều công trình nghiên cứu khoa học bao gồm cả các đề tài nghiên cứu, các bài luận trên các tạp chí trong và ngoài nước... trình bày những thông tin về kế toán quản trị (KTQT) nói chung và thông tin về KTQT liên quan đến chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp xây dựng (DNXD) nói riêng đã khẳng định vai trò và tầm quan trọng của KTQT với nhà quản trị doanh nghiệp. Sau 15 năm ban hành Thông tư 53/2006/TT-BTC “Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp” cho đến nay vẫn chưa có văn bản pháp lý nào quy định cụ thể cho các đơn vị thực hiện KTQT trong doanh nghiệp. Trong khi đó, các quy định pháp lý có liên quan của Chính phủ và Bộ Tài chính cho đơn vị đặc thù ngành xây dựng lại thường xuyên thay đổi như định mức dự đoán ngành xây dựng, xác định đơn giá cho vật liệu, nhân công, máy thi công... Do đó, nội dung KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh phục vụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị phải gắn với đặc thù hoạt động của từng đơn vị và phục vụ nhu cầu thông tin ngày càng cao từ các DNXD niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Thứ hai, dưới góc độ thực tiễn: Trên cơ sở kết quả nghiên cứu thực nghiệm từ các công trình nghiên cứu trước đó của nhiều tác giả tại các DN hoạt động trong lĩnh vực xây lắp như Hoàng Văn Tường (2010), La Soa (2016), Nguyễn Thị Thanh Loan (2014), Lê Thế Anh (2017)... đều cho thấy KTQT nói chung và KTQT riêng về chi phí, doanh thu tại các DNXD còn chưa được chú trọng và chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp. Điển hình trong nghiên cứu của Lê Thế Anh với 522 DN khảo sát, có đến 97,1% các DNXD giao thông Việt Nam chưa có sự kiểm soát chi phí dẫn đến tỷ lệ thất thoát trong xây dựng còn cao, chưa đảm bảo được yêu cầu của việc lập kế hoạch cũng như chưa tổ chức kế toán trách nhiệm... và các nghiên cứu cũng chưa đề cập nhiều tới khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin từ nhà quản trị trong DNXD.

Như vậy, trên cả góc độ lý luận và thực tiễn đều khẳng định vai trò cũng như một số bất cập của KTQT CP, DT và KQKD đối với các DNXD. Tác giả kế thừa và tiếp nối phát triển các nghiên cứu trước đó để nghiên cứu đề tài “*Kế toán quản trị chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh tại các công ty xây dựng niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*” cho luận án tiến sỹ.

2. Tổng quan các công trình khoa học liên quan đến đề tài luận án và khoảng trống nghiên cứu

Các nghiên cứu về KTQT đã phát triển khá lâu tại các nước trên thế giới. Tuy nhiên, tại Việt Nam KTQT mới được nghiên cứu một cách có hệ thống từ những năm 2000 đến nay và lúc này các công trình nghiên cứu khoa học mới bắt đầu được công bố. Các nghiên cứu về KTQT trong DNXD chưa xuất hiện nhiều và còn hạn chế, đặc biệt là các đề tài nghiên cứu về KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong DNXD. Hầu hết các nghiên cứu có liên quan đến đề tài trong DNXD

đều liên quan đến tổ chức KTQT trong doanh nghiệp hay KTQT chi phí... Các nghiên cứu được hệ thống hóa theo 4 nội dung là các tiếp cận nghiên cứu, nội dung, nhu cầu thông tin và các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong DNXD.

2.1. Các tiếp cận nghiên cứu về KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh

Thứ nhất: Tiếp cận theo khâu công việc hay theo chu trình của kế toán

Theo góc độ này KTQT được nghiên cứu theo trình tự thực hiện công việc kế toán từ tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán. Theo hướng này đã có nghiên cứu của tác giả Nguyễn Vũ Việt năm 2007, tác giả Văn Thị Thái Thu được thực hiện vào năm 2008 trong lĩnh vực kinh doanh khách sạn. Tác giả đã đưa ra những lý luận và khảo sát thực trạng KTQT doanh thu, chi phí, kết quả tại các khách sạn Kim liên, Hoa Sen, Phùng Hưng... để thấy rõ hơn công tác thực hiện tổ chức chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo dưới góc độ lý luận và thực tiễn ra sao để đưa ra giải pháp tăng khả năng vận dụng KTQT cho các nội dung này tại các khách sạn. Tuy nhiên, tiếp cận dưới góc độ công việc của kế toán theo luận án cho thấy KTQT chỉ đóng vai trò giống như kế toán chi tiết, các thông tin về doanh thu, chi phí, kết quả đưa ra đều là các thông tin tài chính, chưa có sự tác động từ các thông tin phi tài chính khác; KTQT chưa khẳng định được vai trò là công cụ quản lý tích cực của nhà quản trị. Bên cạnh đó, KTQT đang ngày càng được nghiên cứu và phát triển ở các giai đoạn cao hơn và vai trò của KTQT ngày càng được khẳng định trong phần lớn các công việc của nhà quản trị nên việc tiếp cận dưới góc độ này đã trở nên “lạc hậu” chỉ phù hợp với sự phát triển của KTQT trong giai đoạn đầu theo mô hình IFAC (1998) mà đã được nêu trong phần trên. Chính vì điều đó, việc tiếp cận dưới góc độ này không còn phù hợp cho các nghiên cứu ở giai đoạn hiện tại và tương lai.

Thứ hai: Tiếp cận theo chức năng cung cấp thông tin

Theo chức năng cung cấp thông tin nội dung nghiên cứu liên quan đến thu thập thông tin, phân tích thông tin và cung cấp thông tin về KTQT doanh thu, chi phí, kết quả. Có khá nhiều tác giả ở các giai đoạn từ 2002 đến nay đều đang tiếp cận theo quan điểm này. Trong lĩnh vực xây dựng có nghiên cứu của Nguyễn Thị Thanh Loan (2014) và Chu Thị Bích Hạnh (2016). Các nghiên cứu đều thể hiện các nội dung về lập dự toán, thu thập thông tin, cung cấp thông tin và phân tích thông tin về KTQT doanh thu, chi phí, kết quả trong các doanh nghiệp đặc thù. Nhưng các vấn đề trong các kỹ thuật của KTQT lại chưa được làm rõ, chưa có các thông tin phi tài chính được đề cập đến; các nội dung đều tiếp cận theo phương thức truyền thống của KTQT. Các góc độ về kiểm soát, đánh giá trách nhiệm, thành quả các bộ phận hay đo lường hiệu quả hoạt động của các đơn vị để làm gia tăng vai trò của KTQT doanh thu, chi phí, kết quả phù hợp với sự phát triển của KTQT chưa được đề cập đến trong các nghiên cứu này. Chính vì điều đó, KTQT doanh thu, chi phí, kết quả chưa thể hiện được sự tư vấn, tham mưu đồng thời hỗ trợ ra quyết định cho nhà

quản trị trong đơn vị. Trong lĩnh vực dịch vụ khách sạn, có nghiên cứu của Phạm Thị Kim Vân (2002) và của Hà Thị Thúy Vân (2011). Cả hai nghiên cứu mới chỉ đưa ra góc độ chi tiết cho thông tin kế toán doanh thu, chi phí, kết quả theo các thông tin tài chính; chưa thấy được rõ vai trò của KTQT. Bên cạnh đó, các chức năng của nhà quản trị thông qua thông tin của KTQT chưa được thể hiện nhiều qua cách tiếp cận này. Trong lĩnh vực gốm sứ xây dựng là nghiên cứu của Nghiêm Thị Thà (2007), vận tải đường biển có nghiên cứu của Mai Ngọc Anh (2008), tác giả Đỗ Thị Hồng Hạnh năm 2015 nghiên cứu cho đơn vị sản xuất thép, Trần Tuấn Anh có nghiên cứu nội dung KTQT doanh thu, chi phí, kết quả trong lĩnh vực chè (2016). Các nghiên cứu trong thời gian này đã thực hiện khảo sát thông tin trên mẫu điều tra số lớn để đo lường, định lượng các thông tin cần nghiên cứu của từng đề tài. Tuy nhiên, mới chỉ dừng lại thống kê mô tả mẫu mà chưa thể hiện được mối quan hệ giữa việc điều tra với nội dung của đề tài.

Thứ ba: Tiếp cận theo mối quan hệ với chức năng của nhà quản trị

Nghiên cứu tiếp cận theo chức năng của nhà quản trị về chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát đánh giá và ra quyết định để thấy được nhu cầu cần thông tin của nhà quản trị trong quá trình điều hành hoạt động SXKD từ khâu lập kế hoạch hoạt động, thu thập các thông tin thực hiện đến tổ chức phân tích thông tin để kiểm soát và phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh hiệu quả của nhà quản trị. Nguyễn Thị Thanh Loan (2014) đã đề cập tới mục tiêu KTQT doanh thu và chi phí trong đơn vị xây dựng nhưng mới chỉ dừng lại lý luận cho các mục tiêu về kiểm soát, đánh giá trách nhiệm và ra quyết định, chưa có những đánh giá, khảo sát thực trạng để thấy được các thông tin về KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh đã đáp ứng được nhu cầu thông tin theo mục tiêu của nhà quản trị chưa, cũng như giúp nhà quản trị thấy được vai trò của thông tin KTQT trong khả năng đáp ứng mục tiêu của họ. Điển hình cho tiếp cận theo quan điểm này là nghiên cứu của Bùi Tiến Dũng (2018) tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết dưới góc độ tổ chức KTQT phục vụ cho 5 chức năng của nhà quản trị: Lập dự toán SXKD, quản trị chi phí - giá thành, đánh giá thành quả hoạt động, hỗ trợ việc ra quyết định và quản trị chiến lược. Tuy nhiên, do tiếp cận trên góc độ tổ chức, các nội dung đề cập khái quát chưa đại diện cho toàn ngành giấy Việt Nam, trong đó có các loại hình công ty khác như công ty TNHH, công ty nước ngoài, công ty tư nhân.

Theo tác giả, tiếp cận theo chức năng cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp một mặt gắn liền với công việc KTQT, mặt khác có thể đáp ứng tốt nhất yêu cầu của doanh nghiệp trong việc đáp ứng các thông tin thích hợp cho nhà quản trị các cấp.

2.2. Nghiên cứu về nội dung KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp xây dựng

Nội dung KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD gắn với việc tiếp cận nghiên cứu khác nhau theo các quan điểm đã trình bày trên. Trong đó các nội dung gắn với chức năng cung cấp thông tin được nhiều tác giả lựa chọn do những ưu điểm của nó.

2.2.1. Phân loại chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh

Khi bàn về mục đích cung cấp thông tin, nhận diện về chi phí trong nghiên cứu của Hoàng Văn Tường (2010), Nguyễn Thị Hạnh Duyên (2016) đã sử dụng các tiêu chí phân loại khác nhau:

- Theo chức năng của chi phí để tính giá thành xây lắp với mục tiêu chủ yếu là lập báo cáo tài chính.

- Theo nội dung kinh tế của chi phí là cách phân loại phổ biến được nhiều nghiên cứu phục vụ lập dự toán, đánh giá trách nhiệm quản trị của các trung tâm chi phí và kiểm soát chi phí.

- Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động nhằm mục tiêu lập dự toán chi phí, lập báo cáo chi phí biến đổi và chi phí cố định, báo cáo lợi nhuận theo lãi gộp, phân tích chi phí và xác định điểm hòa vốn.

- Theo khả năng quy nạp chi phí phục vụ tính giá thành

- Theo nhu cầu phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

Đối với doanh thu, Nguyễn Thị Thanh Loan (2014) cho biết trong DNXD doanh thu có thể phân loại mối quan hệ với hệ thống tổ chức kinh doanh để thấy doanh thu được xác định hay không được xác định riêng biệt cho từng công trình, hạng mục để xác định chính xác kết quả kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp; phân loại doanh thu theo khu vực địa lý để xác định doanh thu trong nước hay doanh thu bán sản phẩm xây dựng ở nước ngoài nhằm có các quyết định kinh doanh ở mỗi thị trường; hay phân loại doanh thu theo thời gian ghi nhận doanh thu để biết doanh thu ghi nhận ban đầu hay doanh thu tăng giảm trong quá trình thực hiện hợp đồng xây dựng để nhà quản trị biết được sự biến động doanh thu so với doanh thu ban đầu của hợp đồng hay dự án, hay của công trình, hạng mục công trình...

Tương tự, kết quả cũng được xác định cho từng công trình, hạng mục đó hay toàn bộ doanh nghiệp.

2.2.2. Lập dự toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh

Lập dự toán là một trong các nội dung được đề cập đến nhiều trong các nghiên cứu KTQT. Tuy nhiên, chủ yếu nội dung được đề cập đến là việc lập dự toán về chi phí, còn việc lập dự toán doanh thu và kết quả trong các DNXD chưa có nghiên cứu đề cập đến. Các nghiên cứu đều cho rằng cần thiết phải lập dự toán trong DNXD với các mục đích: (1) kiểm soát hoạt động; (2) đánh giá hiệu quả hoạt động thông qua dự toán.

Về tác động của dự toán đến dự án xây dựng: Nghiên cứu thực nghiệm của Siyanbola, Trimisiu Tunji và cộng sự (2013) cho thấy dự toán ngân sách trong một công ty xây dựng bao gồm lập kế hoạch, điều phối, phân loại trách nhiệm, cải thiện giao tiếp, tăng cường kiểm soát làm nâng suất của lực lượng lao động và mang lại sự hài hòa giữa mục tiêu cá nhân và mục tiêu của DN; giúp DN tối ưu hóa nguồn lực, vốn và con người, hỗ trợ các kênh có lợi nhất. Tuy nhiên, trong nghiên cứu này không chỉ ra các kỹ thuật cần thực hiện để lập dự toán trong các DNXD nhằm chỉ rõ các mục đích nghiên cứu mà chỉ được thực hiện thông qua khảo sát nhu cầu lập dự toán từ các nhà quản lý xây dựng ở Nigeria.

Về mối quan hệ giữa ngân sách và sự thành công của các dự án xây dựng:
 Nghiên cứu của Hui Li (2009) về chi phí xây dựng của các dự án xây dựng tại Trung Quốc cho rằng Trung Quốc là một quốc gia có số tiền đầu tư lớn nhất vào xây dựng kỹ thuật trên thế giới nên chi phí xây dựng là chủ đề quan trọng để các nhà quản lý mở rộng có hiệu quả việc quản lý chi phí trong các dự án xây dựng và để kiểm soát hợp lý xây dựng chi phí với điều kiện đảm bảo chất lượng xây dựng và giới hạn thời gian. Từ ngày 1/7/2003 Trung Quốc đã chính thức tuân thủ các quy tắc phát triển của nền kinh tế thị trường nhưng hầu hết các kỹ sư và kỹ thuật viên có xu hướng coi chi phí xây dựng là nhiệm vụ tài chính và của nhân viên dự toán sơ bộ, cho rằng không liên quan đến bản thân họ. Trong quá trình thực hiện dự án, họ chỉ tập trung vào kiểm soát chất lượng và tiến độ trong khi bỏ qua kiểm soát đầu tư xây dựng dự án. Điều này làm quá trình kiểm soát chi phí trong suốt vòng đời của dự án từ khi thiết kế đến khi dự án xây dựng được đưa vào sử dụng gặp khó khăn. Trong khi đó, thông thường chi phí thiết kế chỉ bằng chưa đến 1% vòng đời xây dựng dự án. Vì vậy, cần thiết phải chú trọng tới vấn đề trong kiểm soát chi phí trong giai đoạn đầu của xây dựng dự án.

Yang Qi (2010) khi nghiên cứu về tác động của quá trình dự toán đến hiệu quả hoạt động của các DNXD tại Trung Quốc đề cập đến nhiều nội dung liên quan đến quy trình dự toán tổng thể cần thực hiện trong doanh nghiệp trong đó có xây dựng dự toán chi phí, doanh thu và kết quả cần thực hiện. Nghiên cứu đã giải thích mối liên kết lý thuyết giữa dự toán với hiệu quả hoạt động, xác định cách thức đo lường hiệu quả và cách dự toán tác động đến hiệu quả như thế nào thông qua câu hỏi: “Quy trình lập dự toán có ảnh hưởng như thế nào đến hiệu quả hoạt động trong DNXD tại Trung Quốc”. Kết quả cho thấy việc lập dự toán càng được chú trọng thì doanh thu bán hàng tăng trưởng cao hơn, hay lợi nhuận tăng trưởng cao hơn và nếu mục tiêu lập dự toán rõ ràng thì hiệu quả hoạt động càng cao. Tuy nhiên, trong nghiên cứu các kỹ thuật dự toán liên quan không được đề cập tới.

Kenneth Kwame Aggor (2017) nghiên cứu 158 công ty xây dựng ở vùng Greater Accra, Ghana cho thấy sự thành công của các dự án xây dựng quyết định bởi nhiều yếu tố như môi trường, cạnh tranh, chất lượng dự toán, sự hài lòng của khách hàng và được đánh giá bởi các tiêu chí thời gian, chi phí và chất lượng của dự án. Nghiên cứu giúp nâng cao nhận thức của các nhà quản lý và lãnh đạo dự án công ty xây dựng về dự toán thích hợp và toàn diện xây dựng dự án thành công, đóng góp vào sự thành công cho tất cả các bên liên quan bằng cách trao cho công ty xây dựng khả năng tài chính để cung cấp nhà giá rẻ hơn và chất lượng tốt hơn cho cư dân Ghana. Phương pháp định lượng được sử dụng với mục đích là kiểm tra mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, an toàn, tác động của môi trường, tranh chấp vị trí, đó chính là các biến độc lập. Biến phụ thuộc của nghiên cứu là dự toán ngân sách. Kết quả phân tích thống kê dữ liệu thu thập được kết luận các biến độc lập đều có mối quan hệ đáng kể đến dự toán dự án. Nghiên cứu này không tìm hiểu cụ thể các kỹ thuật thực hiện dự toán như thế nào.

Về nội dung và kỹ thuật lập dự toán: Các nghiên cứu có liên quan đến đề tài chủ yếu đưa ra cách thức xây dựng dự toán chi phí, chưa có nghiên cứu tập trung cho dự toán doanh thu và kết quả trong DNXD. Hoàng Văn Tường (2010), Nguyễn Thị Thanh Loan (2014), La Soa (2016), Lê Thế Anh (2017) đều xác định các nội dung xây dựng dự toán cho CPNVLT, CPNCTT, CP sử dụng máy thi công, CPSXC. Đồng thời, đề xuất phân tích chi phí thành các yếu tố định phí và biến phí. Các nghiên cứu đều cho thấy việc lập dự toán trong DNXD chủ yếu dựa vào các bộ phận kỹ thuật, kế hoạch trong DN bởi việc lập dự toán cần nhiều các thông tin về giá cả, định mức xây dựng... nên các nghiên cứu chưa thể hiện nhiều vai trò của kế toán đối với việc lập dự toán cho các thông tin CP, DT và KQKD trong DNXD.

Tác giả cho rằng, vai trò của kế toán trong khâu lập dự toán của DNXD cần phải được thể hiện nhiều hơn khi việc lập dự toán tại DNXD khá đặc thù và có những nội dung, kỹ thuật phức tạp khi xây dựng do cần sự phối hợp từ nhiều bộ phận và có nhiều các thông tin cần thu thập.

2.2.3. Nghiên cứu về thu thập, xử lý thông tin KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh

Việc thu thập thông tin KTQT CP, DT và KQKD vừa phải được thừa hưởng kết quả thông tin từ KTTC, đồng thời cũng phải thể hiện cách thức thu thập của KTQT (Nguyễn Thị Thanh Loan, 2014, Chu Thị Bích Hạnh, 2016). Ngoài việc được đề cập tới cách thức các thông tin CP, DT và KQKD được thu thập qua các công cụ chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo theo khía cạnh KTTC, việc thu thập trong các nghiên cứu còn đề cập nhiều tới các phương pháp xác định chi phí, ghi nhận doanh thu và kết quả trong các đơn vị.

Đối với chi phí: Các nghiên cứu đều đồng nhất đề cập đến việc thu thập thông tin chi phí qua các phương pháp xác định chi phí và công cụ sử dụng.

- ***Phương pháp xác định chi phí truyền thống:***

Trong nghiên cứu của Hoàng Văn Tường (2010), La Soa (2016) đề cập đến hai phương pháp xác định chi phí áp dụng trong DNXD là phương pháp xác định chi phí theo công việc và theo quá trình sản xuất. Tuy nhiên Lê Thế Anh (2017) khi nghiên cứu về xây dựng mô hình KTQT chi phí trong các DNXD giao thông Việt Nam khẳng định với đặc trưng của DNXD tiến hành triển khai xây dựng sau khi có quyết định trúng thầu, mỗi công trình có nhiều điểm khác nhau về kết cấu, về kỹ thuật xây lắp, khác nhau về địa điểm và các điều kiện khác nên phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành theo công việc là phương pháp phù hợp và hiệu quả nhất; để tính cho từng công trình và hạng mục công trình.

Phương pháp xác định chi phí truyền thống có ưu điểm đơn giản, dễ áp dụng. Tuy nhiên, các chi phí chung theo phương pháp này thường được phân bổ theo tiêu thức cố định trong khi các chi phí chung lại có các khoản mục và bản chất khác nhau, có vai trò và tham gia với mức độ khác nhau vào quá trình sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, chính vì những hạn chế này mà các nghiên cứu trong thời gian gần đây

đã đề cập đến các phương pháp xác định chi phí hiện đại trong DNXD (La Soa, 2016, Chu Thị Bích Hạnh, 2016) như các phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (ABC), phương pháp chi phí mục tiêu (Target costing), phương pháp chi phí Kaizen... Tuy các nghiên cứu đã đề cập đến các vấn đề lý luận về các phương pháp chi phí hiện đại nhưng chưa có các đề xuất, kiến nghị và ứng dụng cụ thể tại các đơn vị khảo sát.

- Phương pháp xác định chi phí mục tiêu:

Chi phí mục tiêu được áp dụng khá rộng rãi trong nhiều lĩnh vực, đặc biệt lĩnh vực sản xuất và mang lại nhiều giá trị đáng kể cho các doanh nghiệp áp dụng trong việc cắt giảm chi phí và nâng cao hiệu quả hoạt động, nhưng trong ngành xây dựng, việc áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu nhìn chung còn khá hạn chế (Nicolini và cộng sự, 2000).

Theo Daria Zimina và cộng sự, thiết kế giá trị mục tiêu (Target value design) là một phương pháp quản trị đạt được những đặc tính/tính năng tốt nhất của chi phí mục tiêu và áp dụng chúng vào những đặc trưng riêng của ngành xây dựng. Kết quả nghiên cứu 12 dự án xây dựng tại Mỹ đã chỉ ra rằng áp dụng hệ thống thiết kế giá trị mục tiêu mang lại sự cải thiện đáng kể trong hiệu quả dự án - chi phí cuối cùng của các dự án thấp 15% so với chi phí thị trường. Ngành xây dựng đã có những cách thức thực hiện có những đặc điểm tương tự với những thành phần của quá trình thiết kế giá trị mục tiêu hoặc sử dụng thuật ngữ tương tự, ví dụ như các hợp đồng chi phí mục tiêu và cùng tham gia, hoặc chi phí kế hoạch,...

Nghiên cứu của Hoàng Tuấn Dũng (2010) khẳng định sự cần thiết phải vận dụng chi phí mục tiêu trong ngành xây dựng ở Việt Nam. Đối với những hợp đồng xây dựng trọn gói phải chịu những biến động của thị trường và khi đó lợi nhuận của nhà thầu sẽ bị giảm xuống. Đối với chủ đầu tư, trước khi khởi công công trình, tuy đã biết được tổng mức đầu tư cần thiết chi tiêu cho công trình xây dựng nhưng chủ đầu tư vẫn chưa thể xác định được chi phí đầu tư cần thiết của công trình xây dựng ngay từ giai đoạn thiết kế để qua đó tiến hành giám sát và khống chế chi phí một cách có hiệu quả. Phương pháp xác định chi phí mục tiêu, bên cạnh việc cung cấp thông tin phù hợp về chi phí chính xác cho chủ đầu tư, còn có thể xác định mức lợi nhuận tối ưu cho các nhà thầu mà vẫn đảm bảo chất lượng, tính năng với chi phí thấp nhất của sản phẩm. Nghiên cứu cũng đề xuất nội dung vận dụng chi phí mục tiêu để quản lý chi phí trong ngành xây dựng ở giai đoạn chuẩn bị, giai đoạn thực hiện nhằm lập chi phí mục tiêu thành công và đưa ra được quy trình vận dụng chi phí mục tiêu để quản lý chi phí trong ngành xây dựng Việt Nam. Tuy nhiên, các đề xuất đưa ra trong nghiên cứu mới chỉ dừng lại dưới dạng các ví dụ tình huống đơn lẻ, chưa gắn với các số liệu minh họa cụ thể tại đơn vị khảo sát.

Về khả năng ứng dụng: Nicolini và cộng sự (2000) đã nghiên cứu khả năng ứng dụng chi phí mục tiêu trong ngành xây dựng ở nước Anh, xác định chi phí mục tiêu được áp dụng trong dự án để thử nghiệm với cách thực hiện công việc xây dựng mới.

Ballard và Reiser (2004) đã mô tả ứng dụng thành công chi phí mục tiêu cho việc xây dựng một nhà thay đồ cho một trường đại học ở Minnesota giữa những năm 2001 và 2002. Nghiên cứu của Ballard và Reiser (2004) và Robert, Granja (2006), Perez, Jaime Mauricio (2009), đã thực hiện thành công các trường hợp xác định chi phí mục tiêu trong ngành xây dựng. Hai nghiên cứu đối với ngành xây dựng ở Brazil của Ana Mitsuko Jacomit and Ariovaldo Denis Granja (2011) về khả năng vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu trong ngành xây dựng nhà ở xã hội tại Brazil và A. P. Kern; A. C. Soares and C. T. Formoso (2006) giới thiệu phương pháp chi phí mục tiêu trong lập kế hoạch và kiểm soát chi phí ở Brazil. Các nghiên cứu đều đã cho thấy khả năng áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu trong các DNXD.

Về khó khăn khi áp dụng phương pháp: Các nghiên cứu đều cho rằng một trong những vấn đề lớn nhất khi áp dụng chi phí mục tiêu trong xây dựng là mức độ không chắc chắn cao trong giai đoạn đầu của dự án, dẫn đến khó khăn trong việc thiết lập tính khả thi và những thách thức đối với thời gian và chi phí mục tiêu, những vấn đề sẽ ảnh hưởng đến quá trình phát triển sản phẩm. Sự phát triển của các giải pháp chuẩn hóa hoặc loại hình, ví dụ, cung cấp một danh mục các thiết kế đã xác định, cái mà cho phép các nhà phát triển để ước tính chi phí giá một cách hợp lý và thời gian sản xuất sản phẩm mà không bị hoãn lại. Tuy nhiên, những phản hồi chi phí hiệu quả yêu cầu những nỗ lực cụ thể trong giai đoạn thiết kế và những kết quả này trong nhiều hơn giai đoạn đầu của thiết kế so với các dự án không phù hợp với phương pháp chi phí mục tiêu.

- *Phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC):*

Từ năm 2001, Kim, Y. W, & Ballard, G (2001) đã nghiên cứu về chi phí dựa trên hoạt động ABC và ứng dụng của nó trong xây dựng. Mục tiêu của phương pháp ABC tương tự các phương pháp truyền thống là xác định và cung cấp thông tin chi phí của các đối tượng chi phí cho các nhà quản trị. Tuy nhiên, khác với các phương pháp chi phí truyền thống, phương pháp ABC có những cơ sở và nguyên tắc riêng, đặc biệt khi áp dụng trong DNXD. Thay vì chỉ sử dụng cơ sở phân bổ duy nhất, như số giờ lao động, để phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí hay trung tâm chi phí thì ABC xác định các đơn vị phát sinh chi phí phù hợp để phân bổ.

Về khả năng áp dụng phương pháp: Các nghiên cứu cho thấy việc áp dụng phương pháp này không khả quan. Innes và Mitchell sau khi khảo sát 187 doanh nghiệp xây dựng đã kết luận rằng, chỉ có 6% (11 doanh nghiệp) đã áp dụng ABC. Caplan cũng chỉ ra rằng chỉ có 50% doanh nghiệp được khảo sát sử dụng chi phí biến đổi trong khi 50% còn lại sử dụng phương pháp truyền thống để lập báo cáo nội bộ. Các nghiên cứu khác cũng chỉ ra rằng việc áp dụng ABC còn khá thấp. Điều này cũng được củng cố bằng việc, các tài liệu và công trình nghiên cứu về lợi ích mà ABC mang lại và chi phí phải bỏ ra liên quan đến quá trình áp dụng vẫn còn hạn chế.

Trong khi đó, ở Pháp nghiên cứu của Levant và Zimnovitch đã cho thấy, hệ thống ABC dường như bị bỏ quên vì quá phức tạp. Kết quả khảo sát tại 52 DNXD

cho thấy có 28 DN phân bổ chi phí văn phòng cho các dự án, trong khi 20 DN không phân bổ chi phí này. Đa phần các DN sử dụng phương pháp phân bổ truyền thống. Các cơ sở phân bổ chi phí văn phòng cho các dự án khá đa dạng, chúng có thể là: giá trị hợp đồng, chi phí quản lý phát sinh, thời gian của dự án, giá trị công việc hoàn thành, số giờ nhân công lao động trực tiếp... chỉ có 1 DN trong số 28 DN sử dụng ABC. Kết quả này phù hợp với các kết quả của Kim và Ballard.

Về khó khăn khi áp dụng phương pháp: Thực tế cho thấy hệ thống ABC yêu cầu quá nhiều dữ liệu chi tiết và một lượng đáng kể cần phải thu thập. Việc áp dụng phương pháp ABC tạo ra chi phí cho hệ thống dữ liệu thay thế cho hệ thống hiện thời không đáp ứng được. Điều này dẫn đến cần đầu tư đáng kể nguồn lực của doanh nghiệp vào việc thực hiện ABC so với việc thực hiện các phương pháp khác. Các doanh nghiệp được khảo sát tại Jordan cho rằng, những trở ngại lớn nhất họ phải đối mặt khi áp dụng hệ thống ABC chính là việc phải bỏ ra lượng chi phí lớn và một lượng thời gian lớn của nhân viên máy tính cũng như nhân viên tư vấn..

Trong nghiên cứu của Keisala, J. (2010) về các phương pháp xác định chi phí cho các dự án xây dựng ở Đông Bắc nước Nga, việc kết hợp ABC với kế toán chi phí dự án được xem là khá thách thức. Khó khăn nhất trong việc thực hiện kế toán ABC là việc các dự án luôn linh hoạt trong thời gian thực hiện. Các hoàn cảnh thay đổi sản phẩm, trong đó việc thay đổi nguồn thông tin mà ABC yêu cầu, cũng thay đổi trong suốt thời gian đó. Dù gặp phải vấn đề trở ngại lớn vậy, nhưng các thành phần của ABC có thể được áp dụng để xác định chi phí của các công việc bổ sung và sự tiêu hao nguồn lực của chúng. Tuy nhiên, chính vì đặc điểm linh hoạt có thể bị thay đổi của những công việc phụ thêm trong xây dựng, việc xác định chính xác “cost driver” trong các DNXD khó có thể thực hiện như các trường hợp áp dụng ABC trong các doanh nghiệp thông thường.

Về doanh thu và kết quả kinh doanh: Nguyễn Thị Thanh Loan (2014) xác định việc ghi nhận doanh thu cần tuân thủ theo các quy định của chuẩn mực, của chế độ kế toán hiện hành. DNXD xác định nội dung của doanh thu bao gồm doanh thu ban đầu và doanh thu có các khoản thay đổi so với hợp đồng được 2 bên chấp nhận sau đó ghi nhận doanh thu theo một trong hai quan điểm tùy thuộc vào từng doanh nghiệp với loại công trình và hợp đồng xây dựng khác nhau là (1) ghi nhận sau khi công trình hoàn thành bàn giao và (2) ghi nhận theo từng phần hoàn thành. Theo đó, kết quả kinh doanh được xác định dựa trên phương pháp và kỹ thuật tính để có được kết quả chính xác và phù hợp. Nghiên cứu mới chỉ dừng lại xác định và ghi nhận doanh thu theo quy định hiện hành, chưa thể hiện các thông tin dự báo cho doanh thu cũng như các trường hợp doanh thu được phân bổ ra sao khi thực hiện nhiều công việc trong một hợp đồng xây dựng.

Tác giả cho rằng việc xác định các thông tin CP, DT và KQKD phải phù hợp với đặc điểm hoạt động của DNXD, với nhu cầu thông tin của nhà quản trị và phù hợp với hệ thống tổ chức kế toán tại mỗi đơn vị; như vậy sẽ tăng hiệu quả của thông tin được thực hiện.

2.2.4. Về cung cấp và phân tích thông tin KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh

Đặc thù DNXD có thể thực hiện nhiều công trình, hạng mục công trình cùng một lúc và có thể được thực hiện bởi nhiều đơn vị thi công khác nhau mà yêu cầu quản trị cần phải có các thông tin chi tiết về chi phí, doanh thu và kết quả của từng CT, HMCT hay của từng bộ phận, đơn vị thi công nên đòi hỏi các thông tin phải được xử lý và cung cấp kịp thời (Nguyễn Thị Thanh Loan, 2014). Các tác giả đều thống nhất quan điểm là việc cung cấp thông tin được thể hiện thông qua các công cụ báo cáo kế toán phù hợp với từng yêu cầu của nhà quản trị trong doanh nghiệp và ở các cấp khác nhau (Lê Thế Anh, 2017, Nguyễn Thị Thanh Loan, 2014, Chu Thị Bích Hạnh, 2016, La Soa, 2016). Các báo cáo có thể thiết kế theo chức năng nhà quản trị như lập dự toán, tổ chức thực hiện, kiểm soát và ra quyết định,... Các mẫu báo cáo đưa ra phù hợp với từng đơn vị khảo sát khác nhau. Các nghiên cứu của Evans Mushonga (2015), Rivindu Jayawardena (2015) cũng cho rằng báo cáo kế toán quản trị về chi phí trong DNXD là công cụ cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong doanh nghiệp để ra quyết định.

Đồng thời, các nghiên cứu cũng cho rằng việc phân tích thông tin cho mục tiêu kiểm soát là cần thiết khi so sánh, đối chiếu với các thông tin dự toán để thấy được sự biến động, nguyên nhân khắc phục kịp thời. Các thông tin phân tích về CP NVLTT, CPNCTT, CPMTTC, CPSXC trong DNXD. Nguyễn Thị Thanh Loan (2014) cũng xác định trong các bước phân tích về chi phí, doanh thu trong DNXD cần phải xác định các chỉ tiêu phân tích, xác định phương pháp phân tích và thực hiện phân tích; tuy nhiên nghiên cứu cũng chỉ đưa ra định hướng lý thuyết, chưa có giải pháp cụ thể các chỉ tiêu phân tích.

2.2.5. Đánh giá kết quả hoạt động

Lợi nhuận là yếu tố quan trọng về tài chính mà các doanh nghiệp đều hướng tới và trong một hệ thống các chỉ tiêu đo lường, đánh giá hiệu quả hoạt động thì chỉ tiêu này không thể bỏ qua. Các thông tin về chi phí, doanh thu sẽ là cần thiết để các nhà quản trị có thể đo lường các yếu tố này (Lê Hồng Nhung, 2017).

Các nghiên cứu về đánh giá, đo lường về hiệu quả hoạt động trong DNXD đã được nhiều nghiên cứu đề cập đến. Việc đánh giá này dựa trên nhiều thông tin từ chi phí và doanh thu trong DNXD và được xây dựng chủ yếu thông qua các chỉ tiêu đo lường khác nhau. Nguyễn Ngọc Quang (2002) nghiên cứu một hệ thống các chỉ tiêu về mặt tài chính cho các DNXD Việt Nam dựa trên các chỉ tiêu tài chính nền tảng trên thế giới. Trong đó các chỉ tiêu về sức sinh lợi của tài sản (ROA) và sức sinh lợi của vốn chủ sở hữu (ROE) thể hiện rõ tính hiệu quả trong hoạt động kinh doanh của DN đó.

Hiện nay chưa có nhiều nghiên cứu đề cập trực diện tới việc đo lường, đánh giá hiệu quả hoạt động dưới góc độ KTQT trong DNXD. Nghiên cứu của Đerđi Petković và Livia Rac (2010) về vai trò của kế toán trong phân tích hiệu quả hoạt

động của doanh nghiệp đã tìm ra các chỉ số có thể được xây dựng qua việc sử dụng báo cáo tài chính và cách tổ chức bộ phận kế toán để đáp ứng nhu cầu thông tin của người quản lý. Các chỉ số được sử dụng rộng rãi nhất là: các chỉ số lợi nhuận, cơ cấu doanh thu và chi tiêu, ROA, ROE, tỷ lệ trên thị trường và tỷ lệ tài chính và thanh khoản. Mỗi công ty khác nhau, nếu chúng ta muốn so sánh các công ty, chúng ta phải tạo ra một thước đo tương đối hoặc một số biện pháp tương đối, kết hợp các chỉ số hiệu quả với quy mô, tuổi, ngành và các yếu tố quan trọng khác của công ty. Việc đánh giá phải được thực hiện để tìm ra yếu tố giá trị nào đang tạo ra giá trị cho khách hàng và việc nào chỉ gây lãng phí.

Nghiên cứu của Nguyễn Thanh Hải (2013) trong các DNXD công trình giao thông thuộc Bộ Giao thông vận tải, thông qua câu hỏi khảo sát đã đánh giá thực trạng đo lường hiệu quả hoạt động của các DN dựa trên mô hình thẻ điểm cân bằng (BSC). Trong hệ thống các chỉ tiêu này, lợi nhuận, ROA, ROI, ROE luôn là những chỉ tiêu được nhắc tới. Bên cạnh đó là các chỉ tiêu phi tài chính được đề cập tới trên các khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ và khía cạnh đào tạo và phát triển.

Nghiên cứu của Lê Hồng Nhung (2017) trong các DNXD Việt Nam đã hoàn thiện các chỉ tiêu đo lường dưới cả khía cạnh tài chính và phi tài chính. Thông qua việc thu thập qua các nghiên cứu tiền nhiệm, tác giả đã đề xuất hệ thống các chỉ tiêu đo lường, đánh giá hiệu quả hoạt động gồm 52 chỉ tiêu gồm 12 yếu tố về mặt tài chính như: ROI, ROA, ROE, lợi nhuận gộp, tốc độ tăng trưởng doanh thu... và 40 yếu tố về mặt phi tài chính: tỷ lệ khách hàng hài lòng với chất lượng công trình, tỷ lệ công trình bàn giao sớm, tỷ lệ khiếu nại chưa được giải quyết... Kết quả khảo sát từ 286 phiếu trả lời cho kết quả đưa ra 23 chỉ tiêu chia vào 6 khía cạnh: Đánh giá của khách hàng Quy trình nội bộ; An toàn lao động; Đào tạo và phát triển; Khả năng thanh toán và Khả năng sinh lợi. Tác giả cũng khẳng định mức độ sử dụng các chỉ tiêu trong hệ thống đo lường hiệu quả hoạt động khi đưa ra các quyết định quản lý ảnh hưởng đến đánh giá hiệu quả hoạt động chung của các DNXD ở Việt Nam theo thứ tự tầm quan trọng giảm dần là khả năng sinh lời, đánh giá khách hàng, quy trình nội bộ, an toàn lao động, đào tạo và phát triển và khả năng thanh toán. Như vậy xét dưới góc độ tài chính các chỉ tiêu đo lường về khả năng sinh lời được chú trọng xem xét đầu tiên và khá quan trọng với các DNXD. Để có được thông tin về các chỉ tiêu này đòi hỏi những thông tin từ kế toán quản trị cho chi phí, doanh thu và các chỉ tiêu kết quả phải được cung cấp một cách đầy đủ và khách quan nhất để nhà quản trị xây dựng các chỉ tiêu đo lường phù hợp nhất với các doanh nghiệp.

Một nghiên cứu khác của Andy Neely (2004) tại trường đại học Cambridge về đo lường hiệu quả kinh doanh dưới góc độ lý thuyết và thực hiện có đề cập đến khía cạnh kế toán trong đo lường. Nghiên cứu là sự tổng hợp các quan điểm của các Giáo sư đến từ các trường đại học khác nhau trong tất cả các lĩnh vực. Theo nghiên cứu, nhiều doanh nghiệp đã áp dụng các phương pháp đo lường mới, như chi phí dựa trên hoạt động, kế toán theo dòng vật liệu, hay phân tích giá trị cổ đông. Trong

đó, các khuôn khổ đo lường mới, đáng chú ý nhất là thẻ điểm cân bằng và mô hình kinh doanh xuất sắc đã tạo được sự quan tâm lớn từ các doanh nghiệp. David Otley (2004) đánh giá đo lường và khám phá vai trò khác nhau của kế toán. Otley lập luận rằng cộng đồng kế toán thừa nhận hệ thống đo lường có ba vai trò cơ bản khác nhau trong các tổ chức: (1) Đo lường để cung cấp một công cụ quản lý tài chính, (2) Đo lường cung cấp thông tin về hiệu quả kinh doanh tổng thể, (3) Đo lường cung cấp một phương thức cho sự động lực và kiểm soát. Tuy nhiên, nghiên cứu cũng dẫn chứng rằng các nhà nghiên cứu thường xuyên không nhận ra ba vai trò khác nhau này và kết quả có sự nhầm lẫn, nhất là khi một hệ thống đo lường được thiết kế để thực hiện một vai trò lại được sử dụng để thực hiện một vai trò khác.

Một loạt các nghiên cứu khác cho các phương pháp đo lường như BSC, trung tâm trách nhiệm... cũng được thực hiện. Hoàng Văn Tường (2010) đã đề xuất tổ chức các trung tâm trách nhiệm trong các doanh nghiệp xây lắp. Tuy nhiên, đây chỉ là giải pháp mang tính chất gợi ý và chỉ được trình bày ở góc độ phân công, phân nhiệm chứ chưa đi vào cụ thể, chi tiết và đầy đủ mà một hệ thống kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp xây lắp cần phải xây dựng. Nguyễn Hữu Phú (2014) trong nghiên cứu về tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông vận tải đã xây dựng một mô hình quản lý và đánh giá được việc thực hiện của các cấp (bộ phận) trong Tổng công ty từ cấp thấp đến cấp cao nhất. Ngoài ra, để góp phần đánh giá một cách toàn diện, luận án đã đề xuất vận dụng mô hình KM Star để đánh giá thành quả quản lý của các trung tâm trách nhiệm trong tổng công ty xây dựng. Tuy nhiên, mô hình đề xuất còn mang tính tổng quát chung, khuôn mẫu, chưa cụ thể cho một đối tượng tổng công ty xây dựng nào; các chỉ tiêu đánh giá được xây dựng mang tính minh họa, hướng dẫn chứ không cụ thể cho đối tượng tổng công ty khảo sát cụ thể.

Đào Thị Đài Trang (2015) trong bài viết “*Thẻ điểm cân bằng (Balance Scorecard) và vị trí của thẻ điểm cân bằng trong hệ thống kế toán quản trị*” đã cho thấy một hệ thống kế toán quản trị tốt là một hệ thống đo lường tốt, giúp cho việc ra các quyết định, hiểu biết quá trình sản xuất kinh doanh, khuyến khích các hành vi thích hợp, phản ánh giá trị đạo đức và lòng tin, qua đó nhằm đạt mục tiêu chiến lược: Chất lượng, thời gian và giá cả. Một hệ thống đo lường tốt phải có hai đặc điểm chính: (1) Thông tin đưa ra phải thích hợp và có tác động làm thay đổi hay cải thiện các quyết định theo hướng tích cực. (2) Tập trung đo lường kết quả theo từng trung tâm trách nhiệm trong tổ chức. Có thể nói BSC là một hệ thống đo lường hiệu quả hơn so với các hệ thống khác, đã tạo lập nên điểm khởi đầu cho khái niệm về mục tiêu tổng thể của một doanh nghiệp là tạo ra giá trị kinh tế dài hạn BSC có vai trò trong hệ thống kế toán quản trị như là: công cụ lập kế hoạch, kiểm soát (Kết hợp nhiệm vụ quy trình lập kế hoạch, đánh giá với các mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp) và đánh giá hiệu quả (chú trọng tới các hiệu quả phi tài chính dựa trên các dữ liệu tài chính).

2.3. Nghiên cứu về nhu cầu thông tin kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Khác với thông tin KTTC chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, KTQT doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh là việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin nhằm mục tiêu đáp ứng nhu cầu thông tin của các nhà quản trị trong DNXD (Nguyễn Thị Thanh Loan, 2014). Nhu cầu thông tin được xem là lượng thông tin cần được cung cấp trong nội bộ hoặc bên ngoài đáp ứng cho yêu cầu quản lý của các cấp quản lý (Eierle & Schultze, 2013). Thông tin trong doanh nghiệp đa dạng và phong phú, tuy nhiên nhu cầu thông tin của người quản lý phụ thuộc vào hoàn cảnh quản lý khác nhau (Toth, 2012). Do đó, để đảm bảo rằng thông tin được cung cấp một cách hiệu quả cần thiết phải biết nhu cầu quản trị trong trường hợp đó.

Theo Stede (2011), thông tin kế toán quản trị phục vụ quản trị kinh doanh nội bộ, nơi báo cáo kế toán quản trị được xem là nguồn thông tin để các nhà quản lý xây dựng một cách có hệ thống và đưa ra các quyết định. Do đó, thông tin kế toán quản trị phải cung cấp trên cơ sở nhu cầu thông tin của người quản lý trong doanh nghiệp.

Orla Feeney (2007) đã trình bày một nghiên cứu cụ thể hơn về những gì mà nhà quản trị đang tìm kiếm để hỗ trợ cho việc kiểm soát và ra quyết định, và khẳng định nhu cầu thông tin của nhà quản trị từ kế toán. Đồng thời, khi đề cập tới sự phát triển ngày càng cao của việc kiểm soát tổ chức và ra quyết định trong doanh nghiệp khi tác giả đưa ra các khung kiểm soát và ra quyết định của Anthony, Otley và Berry, Simmons, khung quyết định của Gily để khẳng định vai trò của KTQT với nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong doanh nghiệp và những gì mà nhà quản trị tìm kiếm từ KTQT để hỗ trợ họ cho kiểm soát và ra quyết định, nâng cao mức độ hài lòng của các nhà quản trị về hiệu quả thực hiện KTQT trong doanh nghiệp; đồng thời cho rằng trong nhu cầu kiểm soát thông tin đã kết hợp cả nhu cầu lập kế hoạch của nhà quản trị.

Các nghiên cứu đã chỉ ra rằng chức năng của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cần thiết để lập kế hoạch và kiểm soát hoạt động của nhà quản trị (Belkaoui, 1998; Bernard Piercea, Tony O’Deab, 2003, Orla Feeney, 2007). Khi môi trường kinh doanh thay đổi nhanh chóng, tính cạnh tranh ngày càng cao, các nghiên cứu đều cho thấy kỳ vọng của nhà quản lý qua nhu cầu thông tin của họ từ KTQT. Bằng việc xây dựng mô hình đánh giá nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong DN chế biến thức ăn chăn nuôi tại miền Bắc, Phạm Hoài Nam (2019) cho thấy KTQT chi phí, doanh thu và kết quả đã đáp ứng yêu cầu của công tác lập kế hoạch, đánh giá kết quả hoạt động, kiểm soát và ra quyết định của nhà quản trị. Dựa trên khảo sát nhu cầu thông tin về chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh từ bộ phận kế toán trong DN, nghiên cứu cho thấy mối quan hệ tích cực giữa nhu cầu thông tin của nhà quản trị với các yếu tố ảnh hưởng đến nhu cầu của họ. Đào Thúy Hà (2015) đã xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới nhu cầu thông tin chi phí phục vụ quản trị trong các DNSX thép ở Việt Nam, trong đó chỉ ra các nhân tố hạn chế trong việc cung cấp thông tin chi phí của KTQT chi phí để từ

đó tìm ra các giải pháp phù hợp. Nhu cầu thông tin trong nghiên cứu này được xác định theo đối tượng chịu chi phí là sản phẩm, mẽ sản phẩm, đơn đặt hàng, giai đoạn sản xuất, hoạt động, bộ phận và khách hàng. Tuy nhiên, hạn chế của cả 2 nghiên cứu của Nguyễn Hoài Nam và Đào Thúy Hà là được xây dựng hoàn toàn dựa trên phỏng vấn khảo sát từ các đối tượng điều tra mà không căn cứ trên các nghiên cứu tiền nhiệm trước đó làm cơ sở chắc chắn cho mô hình nghiên cứu.

Xây dựng là một ngành sản xuất có nhiều đặc điểm cụ thể về sản phẩm và cách thức quản lý tổ chức xây dựng, do đó, nhu cầu về thông tin chi phí, doanh thu, kế toán quản trị sẽ khác nhau. Nghiên cứu của Nguyễn và cộng sự (2017) đã xem xét nhu cầu về thông tin chi phí trong các công ty xây dựng, nhưng số lượng mẫu nhỏ và tác giả sử dụng phân tích mô tả nên kết quả chưa thuyết phục và khả thi. La Soa, Trần Mạnh Dũng (2017) khảo sát cho thấy các nhà quản lý thực sự quan tâm tới nhu cầu thông tin về chi phí để lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát và ra quyết định nhằm thực hiện chức năng quản lý. Nguyễn Thị Thu Thủy (2017) nghiên cứu thực trạng nhu cầu thông tin KTQT của nhà quản trị trong DNXD niêm yết cho thấy: tỷ lệ cho nhu cầu thông tin để lập kế hoạch ở mức rất cần thiết là 11,9%, mức cần thiết là 72,4%; tỷ lệ cho mục đích kiểm soát là 53,6% trong khi 40% là tỷ lệ cho việc ra quyết định. Kết quả này đã hàm ý rằng nhu cầu thông tin kế toán quản trị của nhà quản trị từ bộ phận kế toán ngày càng trở nên cần thiết hơn.

Tác giả cho rằng nhu cầu thông tin của nhà quản trị từ bộ phận kế toán, đặc biệt là các thông tin về CP, DT và KQKD trong DNXD nói chung cũng như trong DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam nói riêng, cũng là nội dung cần thiết nghiên cứu để nâng cao vai trò cung cấp thông tin của KTQT, tăng cường tính minh bạch của thông tin đáp ứng nhu cầu của nhà đầu tư, của khách hàng, của đối tác ... tuy nhiên có ít các nghiên cứu tại Việt Nam đề cập tới nội dung này.

2.4. Nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong DNXD

Trong nghiên cứu về nhu cầu thông tin của nhà quản trị từ kế toán của Orla Feeney (2007) đã chỉ ra 04 yếu tố ảnh hưởng gồm có: chất lượng tổng thể của thông tin; sự hữu ích của việc áp dụng kỹ thuật KTQT; kỹ năng, kiến thức của kế toán viên và công nghệ thông tin. Dữ liệu được thu thập từ các cuộc phỏng vấn bán cấu trúc đã được thực hiện với mười tám nhà quản lý ở các vai trò khác nhau, nhiều loại hình công ty khác nhau ở Ailen, về yêu cầu thông tin của họ và các yếu tố ảnh hưởng tới nhu cầu này. Nhu cầu thông tin của nhà quản trị được xác định trong nghiên cứu này là nhu cầu về kiểm soát và ra quyết định của nhà quản trị. Dữ liệu thu thập được phân tích thống kê để cho thấy mức độ quan trọng của các yếu tố này đến nhu cầu thông tin như thế nào. Theo nghiên cứu này việc chọn mẫu gồm 18 nhà quản lý với các các tiêu chí khá cao trong việc lựa chọn, tuy nhiên sự hạn chế trong số lượng mẫu cũng có thể khiến cho việc đánh giá chưa khách quan. Nghiên cứu của Bernard Piercea, Tony O'Deab (2003) về thông tin KTQT và nhu cầu của người

quản lý nhấn mạnh tới sự tác động của 02 yếu tố là những tiến bộ trong công nghệ thông tin và hệ thống cơ sở dữ liệu, giờ đây có thể thiết kế hệ thống KTQT phù hợp với vai trò dịch vụ và đáp ứng nhu cầu của các nhà quản lý, cùng với yếu tố là việc sử dụng các kỹ thuật KTQT phù hợp. Dữ liệu được thu thập từ các nhà quản trị và các nhân viên thực hiện KTQT ở 11 công ty Ireland trong các lĩnh vực công ty bánh kẹo, hóa chất, thiết bị y tế, dược phẩm, viễn thông, hàng tiêu dùng. Trong đó các nhân viên KTQT ở các công ty tham gia đều là thành viên của CIMA (Hiệp hội KTQT công chứng Anh Quốc). Tuy nhiên, các đơn vị kinh doanh khác nhau có đối tượng kế toán khác nhau, điều này có thể ảnh hưởng đến nhu cầu thông tin theo đối tượng tại các đơn vị nên đó là hạn chế của việc điều tra nhiều ngành nghề. Carla Mendoza, Pierre-Laurent Bescos (2001) đưa ra một mô hình giải thích nhu cầu thông tin của các nhà quản lý từ KTQT với 120 mẫu gồm các giám đốc điều hành, chủ tịch công ty con, quản lý nhà máy, quản lý bán hàng, quản lý R & D và quản lý sản xuất ở Pháp. Kết quả phỏng vấn bán cấu trúc khẳng định nhu cầu thông tin cho việc ra quyết định và kiểm soát trong tổ chức. Đồng thời, nghiên cứu cũng cho thấy thông tin đáp ứng nhu cầu nhà quản trị phải: tôn trọng thời hạn, tần suất thông tin cung cấp phải được điều chỉnh theo nhu cầu, đáng tin cậy, sự cẩn thận. Cùng với đó là sự tác động từ công nghệ thông tin sẽ khiến cho khả năng đáp ứng thông tin tốt hơn, đầy đủ hơn. Việc tăng cường quy trình làm việc và phối hợp giữa các bộ phận trong DN sẽ hỗ trợ tích cực cho quản lý và kiểm soát nội bộ, đó là yếu tố được khẳng định ảnh hưởng tới nhu cầu thông tin nhà quản trị của Sorin briciu và cộng sự (2013). Alina Almasan và cộng sự (2016) nghiên cứu thông tin KTQT dưới góc độ nhà quản trị với mẫu nghiên cứu 500 DN ở Ba Lan và Romania cho thấy các yếu tố mà nhà quản trị đánh giá là tác động đến thông tin nhận được từ KTQT do khoảng cách từ công nghệ hạn chế trong tổ chức, từ năng lực của người gửi và tiếp nhận thông tin, từ phạm vi của KTQT, kết quả cho thấy các yếu tố này đều tác động đến nhà quản trị trong việc kiểm soát và ra quyết định thông tin. Tuy nhiên, hạn chế của nghiên cứu là hoàn toàn qua khảo sát trực tuyến, không có nghiên cứu thực nghiệm và phỏng vấn trực tiếp để có kết quả đáng tin cậy hơn.

Đào Thúy Hà (2015) có đưa ra các yếu tố ảnh hưởng tới nhu cầu thông tin theo đối tượng chịu chi phí trong DNSX thép, trong đó các yếu tố được xác định là nhân tố cơ cấu tổ chức và nhân tố kỹ thuật áp dụng. Sau đó nghiên cứu tiếp tục đưa ra các nhân tố gây ra sự hạn chế của KTQT chi phí thuộc về kỹ thuật chính là các bộ phận cấu thành chi phí: định mức, dự toán, các phương pháp xác định chi phí và phân tích thông tin chi phí cho việc ra quyết định. Tuy nhiên, các nghiên cứu hoàn toàn dựa trên sự đánh giá của tác giả và phỏng vấn chuyên sâu nên còn mang nặng tính chủ quan.

Tác giả cho rằng có nhiều yếu tố tác động đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT trong DN, đặc biệt là tác động đến các thông tin CP, DT và KQKD. Việc nghiên cứu điều tra các yếu tố tác động này trong DNXD sẽ là cơ sở quan

trợ giúp nhà quản trị nhận thức và đánh giá được sự tác động đến các thông tin mà họ tiếp nhận từ bộ phận KTQT trong DNXD.

2.5. Tổng kết các công trình nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu của đề tài

Từ những nghiên cứu đã được tổng kết, tác giả có một số nhận xét như sau:

Thứ nhất: Các nghiên cứu ở Việt Nam đã tiếp cận KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh theo nhiều góc độ khác nhau: theo khâu công việc (chu trình kế toán), theo chức năng cung cấp thông tin, theo mối quan hệ với chức năng của nhà quản trị. Các nghiên cứu chưa nhấn mạnh tới việc cung cấp thông tin phục vụ cho mục tiêu cũng như nhu cầu của nhà quản trị trong việc kiểm soát và ra quyết định trong doanh nghiệp.

Thứ hai: Chưa có nghiên cứu chuyên sâu về KTQT CP, DT và KQKD nhằm tăng cường quản lý hoạt động cho các DNXD nói chung và DNXD niêm yết nói riêng, trong khi ngành xây dựng lại đang rất phát triển, cần xây dựng KTQT một cách khoa học, hiệu quả để cung cấp thông tin cần thiết phục vụ quản lý cho các hoạt động sản xuất kinh doanh xây dựng.

Thứ ba: Các đề tài KTQT CP, DT và KQKD đã công bố chủ yếu tập trung vào các kỹ thuật tính toán và chức năng ghi chép sổ sách để lập các báo cáo cho các nhà quản trị. Kế toán quản trị cần được tiếp cận theo hướng gắn chặt hơn nữa với hoạt động kinh doanh. Những thông tin KTQT cung cấp là cơ sở cho việc các quyết định phù hợp nhất với chiến lược và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Nhà quản trị ngày càng phải hiểu hơn các công cụ KTQT, trong khi các chuyên gia KTQT phải am tường về chiến lược kinh doanh, cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp hay những phương pháp quản lý hiện đại như quản trị qua công cụ đo lường từ trung tâm trách nhiệm, từ Thẻ điểm cân bằng... Bên cạnh đó, các tác giả chưa đi sâu nghiên cứu mối quan hệ giữa kế toán quản trị với yêu cầu, nội dung các chỉ tiêu kinh tế tài chính của quản lý doanh nghiệp.

Thứ tư: Về phương pháp nghiên cứu, các công trình nghiên cứu trong nước từ năm 2010 về trước sử dụng phương pháp quan sát và nghiên cứu qua các tài liệu thực tế tại các DN và dựa vào suy luận là chủ yếu, ít có các điều tra, khảo sát, đặc biệt là khảo sát các đối tượng sử dụng thông tin KTQT để ra quyết định quản trị doanh nghiệp nên kết quả đánh giá về những hạn chế của KTQT đối với quản trị doanh nghiệp chưa đầy đủ và đáng tin cậy. Các công trình nghiên cứu gần đây đã thực hiện khảo sát thực tế điều tra, phỏng vấn các đối tượng có chuyên môn từ các DN nghiên cứu, thu thập phân tích các thông tin định lượng nhằm đánh giá chính xác hơn về thực trạng hoạt động tại đơn vị. Tuy nhiên, các kết quả nghiên cứu thực tế của các công trình này vẫn dựa trên các quan sát và suy đoán là chủ yếu

Thứ năm: Có rất ít các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD nói chung và DNXD niêm yết trên TTCK nói riêng.

Từ việc tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm đã công bố, tác giả nhận thấy một số khoảng trống trong nghiên cứu là:

Một là: Các nghiên cứu về KTQT CP, DT và KQKD không nhiều, cũng như các nghiên cứu chưa đề cập đến CP, DT liên quan đến trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp liên quan đến môi trường, nguồn nhân lực, mức độ liên quan đến công nghệ thông tin thấp. Trong khi yêu cầu của xã hội đối với các DN niêm yết trên TTCK Việt Nam ngày càng cao.

Hai là: Phương pháp nghiên cứu chủ yếu là định tính, chưa có điều tra khảo sát các yếu tố tác động đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD nói chung, DNXD niêm yết nói riêng.

Ba là: Các nghiên cứu chưa tìm hiểu một cách hệ thống nhu cầu của nhà quản trị trong các DNXD niêm yết về thông tin KTQT CP, DT và KQKD.

3. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu chung: Nghiên cứu các giải pháp hoàn thiện KTQT CP, DT và KQKD trên cơ sở luận về KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD và kết quả nghiên cứu thực trạng tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam; góp phần nâng cao chất lượng thông tin do KTQT cung cấp, đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị trong DN.

Mục tiêu cụ thể: Từ mục tiêu chung, các mục tiêu nghiên cứu cụ thể được xác định là:

(1) Hệ thống hóa, phân tích, góp phần bổ sung và làm sáng tỏ thêm lý luận về KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD. Trong đó làm rõ hơn một số đặc điểm KTQT trong DNXD niêm yết.

(2) Khảo sát, đánh giá thực trạng KTQT CP, DT và KQKD trong các DNXD niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Chỉ rõ ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của hạn chế.

(3) Xác định các yếu tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD của nhà quản trị tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam.

(4) Đề xuất giải pháp nhằm hoàn thiện KTQT CP, DT và KQKD tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được các mục tiêu nghiên cứu trên, các câu hỏi nghiên cứu được tác giả đặt ra cần giải quyết trong luận án bao gồm:

Câu hỏi 1: Cơ sở lý luận về KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD?

Câu hỏi 2: Thực trạng KTQT CP, DT và KQKD tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam theo chức năng cung cấp thông tin và mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của các nhà quản trị như thế nào?

Câu hỏi 3: Mức độ tác động của các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam?

Câu hỏi 4: Cần phải có các giải pháp gì để hoàn thiện KTQT CP, DT và KQKD tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Luận án tập trung nghiên cứu KTQT CP, DT phù hợp với việc xác định KQKD trên các khía cạnh lý luận, thực trạng và giải pháp hoàn thiện tại các DNXD, trong đó dữ liệu khảo sát được thu thập tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam.

5.2. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi về nội dung nghiên cứu: Nghiên cứu KTQT CP, DT và KQKD đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong DNXD. Trong đó, chi phí, doanh thu nghiên cứu phục vụ cho xác định kết quả của hoạt động kinh doanh, không bao gồm kết quả của hoạt động tài chính và hoạt động khác, không nghiên cứu sâu chi phí sản xuất xây lắp trong DN.

Phạm vi về không gian nghiên cứu: Để đảm bảo nguồn số liệu phục vụ cho việc thu thập và phân tích thông tin có độ tin cậy, luận án chọn mẫu nghiên cứu tại các DNXD có hoạt động sản xuất kinh doanh xây lắp niêm yết trên TTCK Việt Nam (43 doanh nghiệp), là những DNXD niêm yết trên thị trường chứng khoán tập trung là Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (HNX) và Sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh (HSX). Đây là những doanh nghiệp có quy mô lớn, đại diện cho ngành xây dựng Việt Nam. Luận án không đi sâu nghiên cứu các chỉ tiêu niêm yết thuộc báo cáo tài chính được công bố công khai trên TTCK Việt Nam.

Bên cạnh đó, với quy mô DNXD niêm yết mô hình tổ chức quản lý kinh doanh thường theo kiểu mô hình công ty độc lập với các đơn vị cấp dưới là các đơn vị trực thuộc hay mô hình công ty mẹ - công ty con. Trong phạm vi luận án chỉ nghiên cứu các DN tổ chức quản lý kinh doanh theo mô hình công ty độc lập (mẫu nghiên cứu 43 DNXD niêm yết - Phụ lục 2.3).

Phạm vi về thời gian: Các thông tin về hoạt động của các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam mà luận án thu thập và khảo sát được thực hiện trong thời gian từ năm 2014 đến năm 2019.

6. Phương pháp luận và quy trình nghiên cứu

Luận án sử dụng phương pháp duy vật biện chứng và duy vật lịch sử, nghiên cứu lý luận kết hợp với điều tra khảo sát thực tế để phân tích, so sánh, tổng hợp và thống kê. Sử dụng kết hợp đồng thời phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng để đáp ứng tốt hơn cho mục tiêu của đề tài. Luận án thực hiện thu thập số liệu, điều tra số liệu thông qua nghiên cứu các trường hợp điển hình, qua phỏng vấn chuyên sâu, qua bảng hỏi với các chuyên gia kế toán, các nhà quản trị và kế toán viên tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam. Quy trình nghiên cứu của đề tài luận án được thực hiện theo các bước trong Sơ đồ 1.

7. Những đóng góp mới của luận án

Về lý luận: Luận án hệ thống hóa, phân tích, góp phần bổ sung và làm sáng tỏ thêm lý luận về KTQT CP, DT và KQKD trong DNXD. Đã làm nổi bật một số đặc điểm của DNXD niêm yết có ảnh hưởng đến KTQT CP, DT và KQKD và một số nội dung liên quan đến các DNXD niêm yết như chi phí vốn của DN, trách nhiệm xã hội của các DN. Xác định được các yếu tố ảnh hưởng tới khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD trong các doanh nghiệp dựa trên những luận cứ lý thuyết và thực nghiệm khoa học, tin cậy.

Về thực tiễn: Bằng việc sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng, luận án phân tích, đánh giá thực trạng và đề xuất được các giải pháp hoàn thiện KTQT CP, DT và KQKD trong mối quan hệ với chức năng cung cấp thông tin và nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam. Đồng thời, làm sáng tỏ các yếu tố ảnh hưởng tới khả năng đáp ứng nhu cầu thông tin KTQT CP, DT và KQKD trong các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam. Các giải pháp gắn liền với đặc thù của DNXD, DN niêm yết góp phần giúp DN tạo lập hệ thống thông tin thích hợp trong thời kỳ cách mạng công nghệ, thực hiện trách nhiệm xã hội, làm tăng vị thế của đơn vị trên thị trường chứng khoán và phát triển bền vững. Nghiên cứu được thực hiện trong điều kiện cách mạng công nghiệp đã, đang và sẽ phát triển nhanh ở nước ta.

Về tính ứng dụng: Là tài liệu có ích, hiệu quả cho các nhà quản trị trong các DNXD niêm yết tham khảo, mang tính ứng dụng cho các doanh nghiệp trong một số nội dung KTQT CP, DT và KQKD; làm tài liệu tham khảo cho các nhà nghiên cứu, cho sinh viên quan tâm tới đề tài của luận án phục vụ cho công tác học tập và giảng dạy.

8. Kết cấu nghiên cứu của luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, mục lục, tài liệu tham khảo và phụ lục, luận án được kết cấu gồm 4 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về KTQT chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp xây dựng

Chương 2: Thiết kế nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

Chương 3: Thực trạng kế toán quản trị chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam

Chương 4: Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị CP, DT và KQKD tại các DNXD niêm yết trên TTCK Việt Nam