

# BÀN VỀ LỊCH SỬ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ THẾ GIỚI VÀ XU HƯỚNG CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VIỆT NAM TRONG THỜI GIAN TỚI

Nguyễn Minh Thành\*

*IFAC thống kê lịch sử KTQT thế giới qua 04 giai đoạn với những kỹ thuật/phương pháp cụ thể trong từng giai đoạn. Nhiều nghiên cứu đã chứng minh yếu tố kinh tế có ảnh hưởng tới nhu cầu thông tin của nhà quản trị, qua đó ảnh hưởng tới KTQT - công cụ hỗ trợ nhà quản trị trong quản lý điều hành doanh nghiệp. Nền kinh tế Việt Nam đang chỉ ra những yếu tố thúc đẩy sự phát triển của KTQT. Xu hướng mới của KTQT Việt Nam đang dần hình thành.*

• Từ khóa: kế toán quản trị, kiểm soát tài chính, thông tin và kiểm soát tài chính.

*IFAC splits history of Management Accounting into 04 stages with specific techniques/approach's in each stage. Many research's proved that economic factors affect to the need of management information from the managers, so that they (economic factors) have influence on Management Accounting - tool assists managers. The Vietnamese economy has been developing for years and it's expected continue getting more achievements in the future. The new trend of Management Accounting in Vietnam is gradually forming.*

• Keywords: Management accounting, financial control, financial information and control.

## Nội dung

### Lịch sử KTQT thế giới

Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) trong một nghiên cứu của mình năm 1998 đã khái quát hóa lịch sử phát triển của KTQT thế giới bao gồm 04 giai đoạn chính như sau:

- *Giai đoạn 1 (Trước 1950) - Xác định chi phí và kiểm soát tài chính (Cost determination and financial control)*

Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) cho rằng KTQT trước những năm 1950 là một công cụ đáp ứng các mục đích cơ bản của đơn vị. Nội dung chủ yếu của KTQT trong thời gian này nhằm xác định chi phí cho sản phẩm (các chi phí kết tinh vào sản phẩm phục vụ tính giá thành sản phẩm) và kiểm soát tài chính của quá trình sản xuất. Đặc điểm của quy trình sản xuất giai đoạn này là: kỹ thuật sản xuất thủ công, giản đơn; chủ yếu được điều khiển bằng tay Chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công có thể xác định và tập hợp đơn giản. Vì vậy, nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp là hai tiêu thức được lựa chọn cho việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng sản phẩm. Nội dung kế toán chi phí sản phẩm tập trung chủ yếu vào lập dự toán và kiểm soát tài chính của quá trình sản xuất chứ chưa được sử dụng nhiều cho việc ra quyết định. Vì vậy, giai đoạn này, KTQT thường được đồng nhất với kế toán chi phí.

Các kỹ thuật/phương pháp chủ yếu của KTQT trong giai đoạn này bao gồm: (i) nhận diện (phân loại) chi phí (cost determination); (ii) xây dựng định mức chi phí (standard cost); (iii) tập hợp chi phí (tập hợp trực tiếp và phân bổ gián tiếp - direct cost and allocations of indirect cost); (iv) lập dự

Ngày nhận bài: 7/3/2017

Ngày chuyển phân biên: 13/3/2017

Ngày nhận phân biên: 4/4/2017

Ngày chấp nhận đăng: 24/4/2017

## Giới thiệu

Kế toán quản trị (KTQT) trải qua lịch sử phát triển hàng trăm năm kể từ những năm đầu thế kỷ XVIII. Lịch sử phát triển của KTQT đã được nhiều nhà nghiên cứu thống kê, tìm hiểu tại nhiều quốc gia. Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) đưa ra khái niệm chung về 04 giai đoạn phát triển của KTQT toàn cầu và các kỹ thuật/phương pháp KTQT cụ thể trong từng giai đoạn.

Mục đích nghiên cứu của bài viết này là chỉ ra xu hướng phát triển của KTQT tại Việt Nam trong thời gian tới.

\* Ths - Học viện Tài chính

toán (budgeting) và kiểm soát việc thực hiện dự toán (budgeting control); (v) phân tích biến động (variance analysis); (vi) đo lường hiệu quả dựa trên những thước đo tài chính (performance evaluation based on financial measures).

- *Giai đoạn 2 (1950 - 1965) - Thông tin cho lập kế hoạch và kiểm soát hoạt động (Information for management planning and control)*

KTQT giai đoạn này tập trung vào mục tiêu lưu trữ thông tin phục vụ cho mục đích lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định. Theo công bố của Liên đoàn kế toán quốc tế, KTQT như một hoạt động quản trị (thực hiện đầy đủ các chức năng quản lý của nhà quản trị, trong đó có chức năng ra quyết định). Các kỹ thuật như phân tích chi việc ra quyết định và kế toán trách nhiệm được sử dụng.

Một số kỹ thuật chủ yếu của KTQT trong thời kỳ này bao gồm: (i) quản trị chi phí kiểu Kaizen; (ii) kế toán trách nhiệm (responsibility accounting); (iii) lập dự toán với nhiều phương án (Budgeting with "what if analysis"); (iv) đo lường hiệu quả dựa trên những thước đo phi tài chính (performance evaluation based on non-financial measures); (v) Phân tích dòng tiền chiết khấu (NPV, IRR), (vi) mô hình CVP... Giai đoạn này, KTQT đã có những điểm khác biệt cơ bản so với kế toán chi phí đơn thuần, *KTQT cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định* nhiều hơn.

- *Giai đoạn 3 (1965 - 1985) - Cắt giảm những lãng phí trong sử dụng nguồn lực doanh nghiệp (Reduction waste of resources in business processes)*

Trong bối cảnh suy thoái kinh tế toàn cầu vào những năm 1970 do sự sụt giảm của giá dầu dẫn tới các công ty không còn khả năng tiêu thụ sản phẩm, mở rộng thị trường như các giai đoạn trước, giá cả nhiều mặt hàng suy giảm. Các công ty phải cạnh tranh nhau bằng cách tiết giảm tối đa các chi phí để có thể duy trì sản xuất trong khoảng thời gian những năm 1980.

Liên đoàn kế toán quốc tế IFAC công bố một số kỹ thuật quản trị và kỹ thuật sản xuất mới đáp ứng yêu cầu cạnh tranh toàn cầu. Trong thời kỳ này, cùng với việc xác định và kiểm soát chi phí thì vấn đề tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp được chú trọng. Trong những năm 1980, một số phương pháp kỹ thuật sử dụng trong kế toán chi phí và KTQT như: (i) quản trị chi phí dựa trên hoạt động (ABC), (ii) Quản trị chi phí chất lượng (quality costing); (iii) lập dự

toán bắt đầu từ con số 0; (zero based budgeting); (iv) lập dự toán dựa trên hoạt động (activity based budgeting)...

- *Giai đoạn 4 (1985 - nay) - Tạo ra giá trị từ đa thông qua việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực của doanh nghiệp (Creation of value through effective resource use)*

Trong những năm 1990, theo như IFAC và một số học giả như Kader & Luther (2006), môi trường kinh doanh toàn cầu có những tiến bộ nhưng phải đối mặt với tình trạng không chắc chắn, khó dự đoán trong quá trình sản xuất kinh doanh. Phát triển mạng toàn cầu dẫn đến sự ra đời của thương mại điện tử, cùng với sự tiếp tục gia tăng của cạnh tranh toàn cầu. Nội dung chủ yếu của KTQT giai đoạn này tập trung vào các phương pháp kỹ thuật xem xét việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực sẵn có của doanh nghiệp để tạo ra được nhiều giá trị gia tăng nhất.

Liên đoàn kế toán quốc tế IFAC năm 1998 công bố một số kỹ thuật nhằm phân tích lợi nhuận khách hàng (customer profitability analysis), phân tích giá trị cổ đông (shareholder value analysis), và việc đổi mới về tổ chức bộ máy quản trị trong giai đoạn này, cụ thể bao gồm: (i) quản trị chi phí mục tiêu (target costing); (ii) đánh giá điểm chuẩn (benchmarking); (iii) phân tích chuỗi giá trị; (iv) quản trị chi phí vòng đời sản phẩm (life cycle costing); thê điểm cân bằng (BSC)...

Tóm lại, KTQT vừa là khoa học xã hội vừa là công cụ hỗ trợ nhà quản trị các cấp thực hiện chức năng quản lý của mình. Chính vì vậy, trong mỗi giai đoạn của lịch sử, sự phát triển của kinh tế khiến cho nhu cầu thông tin phục vụ việc quản trị cũng ngày càng gia tăng. Do đó, KTQT cũng phải vận động, phát triển để đáp ứng được các nhu cầu thông tin đó.

*Ảnh hưởng của yếu tố kinh tế tới sự phát triển của KTQT thế giới*

Bản về ảnh hưởng của yếu tố kinh tế tới sự phát triển của KTQT, tác giả Darius Gliuabicas trong bài viết của mình có tựa đề "Nghiên cứu về sự phát triển của KTQT trong bối cảnh có những tác động của yếu tố kinh tế" (Tên nguyên bản bằng Tiếng Anh "The research of Management Accounting Evolution in the Context of Economic Changes") đăng trên tạp chí Economics and Management số ra 17(1) năm 2012 đã chỉ ra các yếu tố kinh tế ảnh hưởng tới KTQT trong từng giai đoạn phát triển theo khái niệm của IFAC như sau:

- *Giai đoạn 1 (Trước 1950)*. Darius Gliaubicas đã chỉ ra 04 yếu tố kinh tế ảnh hưởng tới KTQT trong giai đoạn này, bao gồm: vị thế của các công ty phương Tây đã kích thích nhu cầu về sản phẩm, hàng hóa được sản xuất bởi các công ty này tăng trên toàn cầu; sự cạnh tranh yếu ớt của các đối thủ trên thị trường; ít tập trung vào chất lượng; Sản xuất hàng loạt với quy mô lớn.

- *Giai đoạn 2 (1950 - 1965)*. Darius Gliaubicas chỉ ra rằng KTQT vẫn chỉ tập trung chủ yếu vào quá trình sản xuất của doanh nghiệp; thông tin KTQT thu thập, phân tích và cung cấp vẫn mang tính hướng nội (sử dụng những thông tin sẵn có trong nội bộ doanh nghiệp) mà chưa hướng tới khách hàng và đối thủ cạnh tranh cũng như các yếu tố khác bên ngoài doanh nghiệp. Lý do được đưa ra bởi sự cạnh tranh trong giai đoạn này vẫn chưa cao, khách hàng chưa có nhiều sự lựa chọn trong tiêu dùng sản phẩm, các công ty chưa phải tập trung vào việc cố gắng làm hài lòng khách hàng cũng như cung cấp những sản phẩm mà khách hàng mong muốn.

- *Giai đoạn 3 (1965 - 1985)*. Đứng từ góc độ ảnh hưởng của yếu tố kinh tế tới sự phát triển của KTQT trong giai đoạn này, Darius Gliaubicas cho rằng: sự xuất hiện của các công ty đến từ Nhật Bản đã làm gia tăng sự cạnh tranh trên thị trường đồng thời làm thay đổi thương mại quốc tế. Các doanh nghiệp tập trung vào việc phát triển thị trường. Cạnh tranh cũng được gia tăng bởi sự phát triển của khoa học công nghệ. Các doanh nghiệp vừa tìm cách cắt giảm chi phí đồng thời tìm cách nâng cao chất lượng (để tăng khả năng cạnh tranh).

*Giai đoạn 4 (1985 - nay)*. Darius Gliaubicas cho rằng KTQT giai đoạn này chịu ảnh hưởng bởi môi trường kinh doanh toàn cầu có những tiến bộ nhưng phải đối mặt với tình trạng không chắc chắn, khó dự đoán trong quá trình sản xuất kinh doanh. Phát triển mạng toàn cầu dẫn đến sự ra đời của thương mại điện tử, cùng với sự tiếp tục gia tăng của cạnh tranh toàn cầu.

Như vậy, khái quát lại, Darius Gliaubicas cho rằng sự phát triển của KTQT chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố kinh tế, trong đó mức độ cạnh tranh trong nền kinh tế là yếu tố chính kích thích sự phát triển KTQT.

**Kinh tế Việt Nam trong xu hướng hội nhập, cạnh tranh**

Tổng kết 30 năm đổi mới, nền kinh tế Việt Nam đã có những dấu hiệu rõ nét chứng minh cho việc

hội nhập với quốc tế đang ngày càng nhanh và sâu rộng. Tác giả Nguyễn Mai (2017) trong một bài viết đăng trên Báo điện tử của Chính phủ có tên "Nhìn lại 30 năm đổi mới và hội nhập" đã chỉ ra các số liệu sinh động chứng minh cho thực tế này:

- Kim ngạch ngoại thương năm 1991 là 5.156,4 triệu USD, trong đó xuất khẩu là 2.087,1 triệu USD, các con số tương ứng năm 2000 là 30.119 triệu USD và 14.482,7 triệu USD, năm 2016 là 333 tỷ USD và 167,83 tỷ USD, bằng 60,38 lần và 80,41 lần năm 1991.

- Từ 1991 đến 2016, Việt Nam đã tiếp nhận được nguồn vốn quốc tế khá lớn, trong đó vốn đầu tư nước ngoài thực hiện khoảng 165 tỷ USD, chiếm khoảng 22% tổng vốn đầu tư xã hội.

Song hành với việc đổi mới, hội nhập và mở cửa nền kinh tế là sự tham gia nhiều hơn của các thành phần kinh tế trong xã hội, đặc biệt là sự tham gia của các nhà đầu tư nước ngoài. Điều này dẫn tới mức độ cạnh tranh trong nền kinh tế Việt Nam cũng sẽ có xu hướng gia tăng. Các doanh nghiệp muốn tồn tại và phát triển cần đáp ứng được nhiều điều kiện, trong đó có điều kiện phải nâng cao chất lượng quản trị doanh nghiệp là rất quan trọng.

**Xu hướng phát triển KTQT Việt Nam trong thời gian tới**

KTQT áp dụng tại Việt Nam trong vài năm trở lại đây chủ yếu vẫn là các kỹ thuật/phương pháp đã được thế giới sử dụng trong giai đoạn 1 và giai đoạn 2 theo khái niệm của IFAC. Các kỹ thuật/phương pháp này được sử dụng nhằm mục đích xác định chi phí để tính giá thành, hỗ trợ nhà quản trị thực hiện các chức năng quản lý của mình trong ngắn hạn để đưa ra những quyết định mang tính tác nghiệp. Hoặc khái quát hơn, các kỹ thuật/phương pháp của các giai đoạn này được đưa ra nhằm hỗ trợ nhà quản trị trong việc "sử dụng có hiệu quả các nguồn lực sẵn có của doanh nghiệp". Nhiều quan điểm trên thế giới cho rằng những kỹ thuật/phương pháp này được gọi là "KTQT truyền thống".

Trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam đang không ngừng đổi mới và hội nhập, các doanh nghiệp cần có chiến lược phát triển dài hạn để có thể cạnh tranh với các đối thủ trên thị trường. Nhà quản trị cần những kỹ thuật/phương pháp KTQT mới, hiện đại có thể cung cấp được các thông tin dài hạn mang tính chiến lược không chỉ trong nội bộ doanh nghiệp mà còn hướng tới các thông tin về đối thủ cạnh tranh và khách hàng nhằm cung

cấp được những thứ mà khách hàng mong muốn. Hoặc khái quát hơn, các kỹ thuật/phương pháp này giúp nhà quản trị trong việc “sử dụng những nguồn lực sẵn có để tạo ra những giá trị mới”. Nhiều nhà nghiên cứu trên thế giới gọi các kỹ thuật/phương pháp KTQT mới này là “KTQT chiến lược”. Tác giả cho rằng việc KTQT Việt Nam phát triển từ “KTQT truyền thống” lên “KTQT chiến lược” là xu hướng trong thời gian tới.

### Kết luận

1. Điều kiện phát triển kinh tế của mỗi quốc gia là khác nhau, dẫn tới các kỹ thuật/phương pháp KTQT tại mỗi quốc gia trong mỗi thời kỳ cũng khác nhau. Tuy nhiên, các khái niệm về 04 giai đoạn phát triển của KTQT do IFAC xác định là căn cứ để chúng ta có thể phân loại và xác định các kỹ thuật/phương pháp KTQT phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế của quốc gia mình.

2. Các kỹ thuật/phương pháp KTQT trong giai đoạn 01 và 02 theo khái niệm của IFAC phù hợp với các nền kinh tế với ít sự cạnh tranh.

3. Trong điều kiện hiện nay và xu hướng phát triển trong thời gian tới của kinh tế Việt Nam, KTQT có xu hướng sẽ áp dụng các kỹ thuật/phương pháp của giai đoạn 03 và 04 theo khái niệm của IFAC.

### Tài liệu tham khảo:

IFAC (1998), *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*.

Kader & Luther (2006), *Management Accounting Practices in the UK Food and Drink Industry*. Chartered Institute of Management Accountants.

Darius Gliubicas (2012), *The research of Management Accounting Evolution in the Context of Economic Changes, Economics and Management*: 17 (1).

Kaplan (1984), *The Evolution of Management Accounting*. The Accounting Review.

Nguyễn Mai (2017), *Nhìn lại 30 năm đổi mới và hội nhập*, Báo điện tử Chính phủ nước Cộng hòa Xã hội Chủ nghĩa Việt Nam <http://baocinhphu.vn/Kinh-te/Nhin-lai-30-nam-doi-moi-va-hoi-nhap/295746.vgp>.

## GIẢI PHÁP NHẪM NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ THỂ...

(Tiếp theo trang 51)

- Mở rộng mạng lưới thiết bị EDC tại ĐVCNT đáp ứng nhu cầu thanh toán hàng hoá, dịch vụ của khách hàng mọi nơi, mọi lúc.

\* *Cải tiến, nâng cao chất lượng dịch vụ chăm sóc khách hàng*

- Đào tạo, định hướng khách hàng về sản phẩm thể.

- Xây dựng văn hoá giao tiếp với khách hàng cho cán bộ nhân viên.

Để giúp cho giao tiếp với khách hàng tốt tạo cho khách hàng tâm lý thoải mái và hài lòng khi rời khỏi ngân hàng phụ thuộc vào văn hoá doanh nghiệp. Cụ thể ở đây là cách bày trí phòng giao dịch thân thiện, đẹp mắt sang trọng và nhân viên giao dịch cần phải mặc đồng phục, tiếp đón khách hàng niềm nở, xử lý thông tin chuyên nghiệp. Xã hội ngày càng phát triển và nhu cầu của khách hàng ngày càng cao, không chỉ dừng lại ở việc giải quyết xong công việc của họ mà họ phải cảm thấy vui vẻ và hài lòng với phong cách phục vụ của ngân hàng, nếu họ không được phục vụ tốt thì họ sẽ tìm đến các ngân hàng phục vụ họ tốt hơn và như vậy Agribank sẽ mất khách hàng.

- Chú trọng dịch vụ chăm sóc khách hàng sau bán hàng.

+ Đối với những chủ thể nền tư vấn kỹ cho chủ thể các chức năng tiện ích của thể, các phát sinh có thể xảy ra khi sử dụng thể.

+ Đối với ĐVCNT, khi lắp đặt xong cũng thường xuyên kiểm tra định kỳ, chăm sóc khách hàng nhất là trong những dịp lễ tết khi có nhiều phát sinh xảy ra.

+ Bên cạnh đó, dịch vụ chăm sóc khách hàng qua điện thoại 24/24h cần được cải thiện. Vì đây là bộ phận giải quyết hầu hết các phát sinh liên quan đến thể mà chỉ có 2 số điện thoại để phục vụ khách hàng. Trong thời gian tới, Agribank nên thành lập hệ thống Contact Center để phục vụ khách hàng tốt hơn.

+ Ngoài ra, việc xử lý và giải quyết khiếu nại cho khách hàng cần nhanh chóng, chính xác, tạo niềm tin và nâng cao uy tín đối với khách hàng

### Tài liệu tham khảo:

Báo cáo kết quả kinh doanh Sơ giao dịch 1q/tháng năm 2012, 2013, 2014

David Cox, *Nghiệp vụ ngân hàng hiện đại* (1997) - Nhà xuất bản Chính trị Quốc gia

PGS TS. Thái Bá Cán và TS. Trần Nguyễn Nam (2004). *Phát triển thị trường dịch vụ tài chính Việt Nam trong tiến trình hội nhập*, Nhà xuất bản Tài chính

PGS TS. Lê Thế Giới (2001). *Quản trị Marketing*. Nhà xuất bản Giáo dục