

NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ - TỪ NHÂN VIÊN KẾ TOÁN CHI PHÍ CHO TỚI THÀNH VIÊN TRONG BỘ MÁY QUẢN LÝ

Nguyễn Minh Thành*

Kinh tế và xã hội phát triển dẫn tới kế toán quản trị (KTQT) cũng phát triển theo. KTQT trải qua 04 cấp độ: (i) Kế toán chi phí; (ii) Kế toán quản trị truyền thống; (iii) Kế toán quản trị chiến lược; (iv) Kế toán bền vững. Cùng với sự phát triển của KTQT đòi hỏi người làm KTQT cũng phải có sự phân cấp và phát triển theo: (i) Từ nhân viên kế toán chi phí; (ii) Đến nhân viên KTQT truyền thống; (iii) Đến người làm KTQT chiến lược; (iv) Và người làm KTQT bền vững.

* Từ khóa: kế toán quản trị; bộ máy quản lý.

The development of economy and society will be resulted in the development of management accounting. History of management accounting has 04 ages: (i) Cost Accounting; (ii) Traditional Management Accounting; (iii) Strategic Management Accounting; (iv) Sustainability Accounting. The evolution of management accounting enforces management accountants to be developed and classified in 04 groups: (i) Cost Accountants; (ii) Traditional Management Accountants; (iii) Strategic Management Accountants; (iv) Sustainability Accountants.

• Keywords: management accounting; management apparatus.

Mục đích nghiên cứu của bài viết này là chỉ ra vai trò, nhiệm vụ của người làm KTQT tương ứng với mỗi dạng thức của KTQT trong suốt 200 năm lịch sử phát triển của KTQT.

Phương pháp nghiên cứu. Bài viết này sử dụng phương pháp tổng hợp thông kê và phân tích logic thông thường: (i) Tổng hợp thông kê lịch sử phát triển KTQT trên thế giới, (ii) Phân tích ảnh hưởng của các yếu tố khách quan đến sự biến động nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp, (iii) Chỉ ra vai trò, nhiệm vụ của người làm KTQT để có thể đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong từng dạng thức phát triển của KTQT.

Nội dung (Content)

Sơ lược về sự phát triển của KTQT

KTQT đã có lịch sử phát triển hơn 200 năm và trải qua nhiều giai đoạn. Có nhiều cá nhân, tổ chức đã nghiên cứu về lịch sử KTQT của từng quốc gia cũng như khái quát hóa thành lịch sử phát triển KTQT của thế giới. Dù dưới góc độ hay quan điểm của bất kỳ nghiên cứu nào cũng đều chỉ ra KTQT gắn liền với sự phát triển kinh tế - xã hội, với nhận thức và nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Có thể hệ thống hóa và chỉ ra các bước phát triển cơ bản của KTQT qua hơn 200 năm như sau:

- **Kế toán chi phí (Cost Accounting).** Kế toán chi phí xuất hiện lần đầu từ thời kỳ nền đại công nghiệp ở Anh và lan rộng sang các nước khác ở châu Âu cũng như Mỹ. Thời kỳ này là khởi nguồn của ngành công nghiệp sản xuất hàng loạt,

Ngày nhận bài: 10/4/2017

Ngày chuyển phân biên: 15/4/2017

Ngày nhận phân biên: 25/5/2017

Ngày chấp nhận đăng: 28/5/2017

Giới thiệu (Introduction)

KTQT là một khoa học xã hội. Vì vậy, KTQT cũng biến đổi, phát triển để phù hợp với mỗi thời kỳ phát triển xã hội. Các quan điểm về KTQT thay đổi theo hướng đi từ chi tiết tới tổng thể, từ trong nội bộ doanh nghiệp hướng tới các yếu tố bên ngoài như: đối thủ cạnh tranh, khách hàng, môi trường, xã hội xung quanh v.v...

Để có thể đáp ứng được các yêu cầu đó của KTQT, người làm KTQT cũng không ngừng phát triển từ những người làm KTQT chi tiết cho tới người làm KTQT tổng thể, chiến lược.

* *Ths - Học viện Tài chính*

sản phẩm sản xuất ra đến đâu được tiêu thụ hết đến đó. Các tập đoàn, định chế kinh tế hình thành và thống lĩnh thị trường. Nhà quản trị các doanh nghiệp trong giai đoạn này chưa quan tâm nhiều tới việc cạnh tranh với các đối thủ mà chỉ có nhu cầu xác định, kiểm soát chi phí nhằm mục đích đo lường hiệu quả và xác định lãi lỗ.

- *Kế toán quản trị truyền thống (Traditional Management Accounting)*. KTQT truyền thống được biết đến đầy đủ bắt đầu từ những năm 1950. Giai đoạn này, thị trường bắt đầu có những sự cạnh tranh. Nhu cầu thông tin để ra quyết định điều hành mang tính tác nghiệp của nhà quản trị nhiều hơn. Nhà quản trị phải đối mặt với các quyết định như: sản xuất bao nhiêu sản phẩm để đạt lợi nhuận tối ưu, mua hay tự sản xuất sản phẩm, sản xuất tiếp hay tạm dừng v.v...

- *Kế toán quản trị chiến lược (Strategic Management Accounting)*. Nền kinh tế phát triển kéo theo sự cạnh tranh ngày càng gay gắt. Muốn tồn tại được trên thị trường, đòi hỏi nhà quản trị phải có chiến lược phát triển dài hạn để có thể có những lợi thế cạnh tranh và có cơ chế phòng ngừa rủi ro cả trong ngắn và dài hạn. Nhà quản trị cần những thông tin để có thể hoạch định chiến lược, đưa ra những quyết định chiến lược và giám sát việc thực hiện chiến lược. Những thông tin này không thể có được chỉ bên trong nội bộ doanh nghiệp mà còn phải từ bên ngoài doanh nghiệp thông qua việc nghiên cứu đối thủ cạnh tranh và khách hàng. Ngoài các thông tin liên quan đến chiến lược sản xuất kinh doanh, nhà quản trị lúc này cũng cần những thông tin liên quan đến giá trị cổ đông (giá trị cổ phiếu, giá trị thương hiệu của doanh nghiệp) để có thể đưa ra những quyết định liên quan đến cổ phiếu của mình.

- *Kế toán bền vững (Sustainability Accounting)*. Cùng với sự phát triển kinh tế - xã hội, các doanh nghiệp ngày nay được kỳ vọng không chỉ đem lại lợi nhuận cho chủ sở hữu hay các nhà đầu tư mà còn (i) được kỳ vọng sẽ giải quyết được các yếu tố xã hội như tạo lập việc làm cho người lao động tại địa phương; (ii) đóng góp vào tốc độ phát triển kinh tế của địa phương; (iii) phải chịu trách nhiệm bảo vệ môi trường v.v... Nhiều công ty lớn trên thế giới đã phải thực hiện các kỳ vọng và trách nhiệm này. Thực tế đã chứng minh nhiều doanh nghiệp thay vì bỏ ra chi phí nghiên cứu sản

xuất kết hợp với bảo vệ môi trường thì lại chấp nhận chịu phạt do việc làm ô nhiễm môi trường gây ra. Và số tiền phạt này thậm chí còn lớn hơn cả số chi phí bỏ ra để nghiên cứu phương thức sản xuất mới v.v... Chính vì vậy, nhà quản trị doanh nghiệp ngày nay, ngoài nhu cầu thông tin phục vụ điều hành sản xuất kinh doanh thì cũng cần các thông tin về ảnh hưởng từ các hoạt động của doanh nghiệp tới các yếu tố môi trường, xã hội, kinh tế xung quanh doanh nghiệp.

Kế toán bền vững hay còn được biết đến là kế toán phát triển bền vững đề cập tới các yếu tố vĩ mô bao gồm: môi trường, xã hội và kinh tế. Sản phẩm của kế toán bền vững là báo cáo phát triển bền vững của doanh nghiệp, báo cáo này mô tả các hoạt động của doanh nghiệp ảnh hưởng tới yếu tố môi trường, xã hội và kinh tế xung quanh doanh nghiệp đó. Kế toán bền vững có thể được chia nhỏ thành kế toán môi trường và kế toán trách nhiệm xã hội. Kế toán bền vững xuất hiện lần đầu cách đây khoảng hơn 20 năm, và tại thời điểm đó được coi như là một bộ phận của KTTT mà tập trung vào việc trình bày và thuyết minh các thông tin phi tài chính cho một số đối tượng bên ngoài doanh nghiệp như các cổ đông, nhà sáng lập, các cơ quan chức năng của chính phủ v.v... Sau này, kế toán bền vững cũng được coi như một dạng KTQT phục vụ nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp trong việc đưa ra các quyết định hoặc thiết lập các chính sách mới có liên quan đến các hoạt động của doanh nghiệp mà ảnh hưởng yếu tố môi trường, xã hội, kinh tế xung quanh doanh nghiệp.

Các dạng thức của KTQT nêu trên thể hiện sự phát triển của KTQT phù hợp với các giai đoạn phát triển của kinh tế - xã hội cùng với sự gia tăng của nhận thức con người về các yếu tố khác ngoài kinh tế như môi trường, xã hội. Việc kinh doanh ngày nay ngoài việc phải đảm bảo đem lại hiệu quả lâu dài cho chủ sở hữu cũng phải có trách nhiệm với môi trường xung quanh, với xã hội và nền kinh tế mà doanh nghiệp đang hoạt động bên trong đó. Các bước phát triển của KTQT không mang quy luật phủ định, dạng thức KTQT ở bậc cao hơn không phủ định dạng thức KTQT ở bậc thấp hơn. Các dạng thức KTQT này tồn tại trong mối quan hệ tương hỗ lẫn nhau và chúng cùng tồn tại trong một doanh nghiệp. Tuy nhiên, mức

độ xuất hiện của từng dạng thức KTQT lại phụ thuộc rất nhiều vào các yếu tố khác, không phải mọi doanh nghiệp đều cần thiết phải có tất cả các dạng thức KTQT như trên.

Người làm KTQT - từ nhân viên kế toán chi phí cho tới thành viên trong bộ máy quản lý

- **Nhân viên kế toán chi phí.** Thời kỳ đầu của KTQT, người làm KTQT đóng vai trò như một nhân viên kế toán chi phí. Công việc chính của họ là thu thập các thông tin về chi phí thực tế phát sinh, sau đó tổng hợp và xác định các chi phí liên quan đến sản phẩm để tính toán giá thành sản phẩm. Các kết quả tính toán được sử dụng nhằm mục đích xác định lãi lỗ và cung cấp cho KTTC để lập BCTC. Các thông tin về chi phí *chưa phục vụ nhà quản trị trong việc ra quyết định*. Ngoài ra, nhân viên kế toán chi phí còn có nhiệm vụ xây dựng các kế hoạch kinh doanh ở dạng đơn giản dựa trên những số liệu kế toán lịch sử và dự báo có mức độ tin cậy thấp. Nhân viên kế toán chi phí làm việc như một thành viên trong bộ phận kế toán của doanh nghiệp, công việc của họ không liên quan nhiều tới các bộ phận khác.

- **Nhân viên kế toán quản trị kiểu truyền thống.** Giai đoạn này của KTQT, người làm KTQT không còn đơn thuần chỉ là nhân viên kế toán chi phí mà có thể được coi là một chuyên gia tài chính của doanh nghiệp. Phạm vi công việc cũng không chỉ giới hạn trong phòng kế toán mà có thể liên quan đến nhiều bộ phận khác trong doanh nghiệp. Người làm KTQT lúc này phải trang bị nhiều kiến thức và hiểu biết rõ ràng hơn về toàn bộ quy trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Người làm KTQT có thể là những chuyên gia xây dựng định mức chi phí cho doanh nghiệp; có thể là những người làm ở bộ phận xây dựng kế hoạch, phương án kinh doanh; có thể là những chuyên viên phân tích, đánh giá hiệu quả tài chính hoặc là những chuyên gia dự báo, phân tích thị trường. Mục tiêu cuối cùng của tập hợp những người làm KTQT truyền thống là cung cấp được đầy đủ thông tin cho nhà quản trị đưa ra được quyết định điều hành mang tính tác nghiệp - đây là bước tiến quan trọng nhất của người làm KTQT truyền thống so với nhân viên kế toán chi phí ở thời kỳ trước.

- **Người làm KTQT chiến lược.** Người làm KTQT chiến lược là những người không chỉ

nắm rõ về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mà phải là những người hiểu rõ về thị trường nơi mà doanh nghiệp tham gia với những đối thủ cạnh tranh và nhóm khách hàng tiềm năng. Trên cơ sở các hiểu biết rõ ràng như vậy, người làm KTQT chiến lược có thể tham gia vào *hoạch định chiến lược* phát triển của doanh nghiệp đảm bảo tạo được lợi thế cạnh tranh và đạt được hiệu quả tài chính trong dài hạn theo đúng các mục tiêu chiến lược mà chủ doanh nghiệp đặt ra. Ngoài các vấn đề liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, người làm KTQT cũng phải cung cấp được thông tin cho các nhà quản trị về giá trị cổ đông (giá trị cổ phiếu mà họ đang nắm giữ) để nhà quản trị có thể có những quyết định dài hạn đối với cổ phiếu của mình. Người làm KTQT chiến lược được coi như một thành viên tham gia quản trị, điều hành doanh nghiệp.

- **Người làm KTQT bền vững.** Đến cấp độ này của KTQT, người làm KTQT đòi hỏi không chỉ nắm rõ hoạt động sản xuất kinh doanh, đối thủ cạnh tranh và khách hàng của doanh nghiệp mà còn phải am hiểu về các quy định về bảo vệ môi trường, các chính sách phát triển kinh tế - xã hội của địa phương và các trách nhiệm phải đóng góp của doanh nghiệp đối với cộng đồng. Người làm kế toán quản trị lúc này đóng vai trò như một nhà quản trị cấp cao, có thể tham gia đóng góp ý kiến trực tiếp cho các chủ sở hữu doanh nghiệp.

Từ quan điểm ban đầu về người làm KTQT chỉ là nhân viên kế toán chi phí làm việc trong bộ phận kế toán của doanh nghiệp, ngày nay quan điểm về người làm KTQT đã vượt ra khỏi phạm vi của bộ phận kế toán. Người làm KTQT có thể làm việc ở các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, họ cũng có thể ở rất nhiều cấp độ khác nhau. Các báo cáo KTQT hiện nay không chỉ do một bộ phận duy nhất lập ra mà có thể do nhiều bộ phận ở nhiều cấp độ khác nhau lập, các báo cáo này kết hợp với nhau tạo thành một hệ thống thông tin kế toán quản trị cung cấp cho nhà quản trị ở các cấp độ trong doanh nghiệp có thể sử dụng để đưa ra quyết định phù hợp.

KẾT LUẬN (Conclusion)

1. Sự phát triển KTQT không mang tính phủ định. Dạng thức KTQT ở bậc cao hơn không phủ định dạng thức KTQT ở bậc thấp hơn. Các dạng

thức KTQT kết hợp và hỗ trợ lẫn nhau để phục vụ nhà quản trị các cấp của doanh nghiệp được tốt nhất.

2. Người làm KTQT không còn giới hạn phạm vi ở trong bộ phận kế toán mà có thể ở các bộ phận khác trong doanh nghiệp. Người làm KTQT cũng có nhiều cấp độ khác nhau tương ứng với các dạng thức KTQT tồn tại trong doanh nghiệp.

3. Các báo cáo KTQT do người làm KTQT lập là một hệ thống thông tin cung cấp cho nhà quản trị ở các cấp trong doanh nghiệp.

Tài liệu tham khảo:

- IFAC (1998), *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*.
Darius Gliubicus (2012), *The research of Manage-*

ment Accounting Evolution in the Context of Economic Changes, Economics and Management: 17 (1).

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

Shank (2007), *Strategic Cost Management: Upsizing, downsizing and right(?) sizing.*

Lê Anh Tuấn & Nguyễn Lê Nhân (2016), *Kế toán môi trường và sự phát triển bền vững của doanh nghiệp, Tạp chí Tài chính* số 11 tháng 9/2016.

ICAEW (2004), *Sustainability: The Role of Accountants – Sustainable Business Initiative.*

CIMA (2011), *Sustainability and the Role of the Management Accountants, Research Executive Summary Series, vol. 7, issue 14.*

CGMA (2014), *How Management Accounting Drives Sustainable Success.*

https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting.

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC LẬP...

(Tiếp theo trang 19)

họ do kế toán cung cấp. Doanh nghiệp có trình độ và yêu cầu quản lý càng cao thì nhu cầu sử dụng thông tin càng cần phải đảm bảo tính đầy đủ, chi tiết và chính xác dẫn đến việc thiết kế và trình bày thông tin trên báo cáo kế toán phải đáp ứng được các yêu cầu đó.

Thứ tư, báo cáo kế toán chịu ảnh hưởng bởi năng lực chuyên môn của cán bộ kế toán, mức độ trang bị các phương tiện xử lý thông tin phục vụ cho công tác kế toán...

Trình độ chuyên môn của cán bộ kế toán ảnh hưởng đến việc hiểu và vận dụng các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các văn bản pháp lý liên quan trong việc ghi chép, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về các nghiệp vụ kinh tế xảy ra trong doanh nghiệp. Trình độ chuyên môn của cán bộ kế toán cũng ảnh hưởng tới việc nắm bắt nhu cầu thông tin của các cấp quản lý trong doanh nghiệp cũng như xử lý và cung cấp thông tin phù hợp với nhu cầu đó. Vì vậy, trình độ của các bộ phận kế toán ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng thông tin trình bày trên các báo cáo kế toán doanh nghiệp.

Ngoài những nhân tố kể trên thì báo cáo kế toán doanh nghiệp còn chịu ảnh hưởng bởi nhu cầu sử dụng thông tin và sức ép về cung cấp thông tin kinh tế tài chính minh bạch từ các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp như khách hàng, chủ nợ, các nhà đầu tư hiện tại và tương lai...; chịu ảnh hưởng bởi hệ thống khuôn khổ pháp lý về kinh tế, tài chính như luật thuế, luật đầu tư, luật kinh doanh chứng khoán...; chịu ảnh hưởng bởi trình độ trang bị các phương tiện xử lý thông tin phục vụ cho công tác kế toán...

Tài liệu tham khảo:

Nguyễn Thị Phương Hồng, *Các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng BCTC của các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán - Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam. Luận án Tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, 2016.*

<http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/nang-cao-chai-luong-bao-cao-tai-chinh-mau-chot-la-o-y-thuc-cua-doanh-nghiep-89338.html>

<https://www.ssc.gov.vn>

<https://www.vietstock.vn>

<https://www.reuters.com>