



VÀI TRAO ĐỔI VỀ BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

TS. TRẦN THỊ NGỌC HÂN - Học viện Tài chính

Sự ra đời và phát triển của kế toán quản trị là kết quả tất yếu nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường luôn biến động, nhiều cạnh tranh và rủi ro. Mặc dù ra đời sau kế toán tài chính nhưng kế toán quản trị ngày càng chứng tỏ sự cần thiết và vai trò đặc biệt quan trọng của nó đối với công tác quản trị, điều hành các doanh nghiệp. Bài viết nhằm làm rõ hơn bản chất, mục đích, đối tượng và nhiệm vụ của kế toán quản trị.

• **Từ khóa:** Kế toán quản trị, doanh nghiệp, nhà quản trị, kế toán tài chính.

Thấy gì từ các góc nhìn về kế toán quản trị?

Dưới góc độ là công cụ quản lý, kế toán quản trị là công cụ quản lý hữu hiệu được sử dụng cho các nhà quản trị bên trong một tổ chức. Kế toán quản trị nhằm giúp các nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị như lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá và ra các quyết định liên quan đến quá trình huy động, sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động nhằm đạt tới mục tiêu của đơn vị. Là công cụ quản lý vi mô kế toán quản trị thể hiện ý trí và nghệ thuật trong quản lý điều hành tổ chức của từng nhà quản trị.

Dưới góc độ hệ thống thông tin, kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành trong hệ thống thông tin kế toán của đơn vị nhằm phản ánh, xử lý và cung cấp thông tin về quá trình huy động, sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động của đơn vị nhằm phục vụ cho mục đích của nhà quản trị tổ chức đó.

Dưới góc độ khoa học, kế toán quản trị là khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế tài chính về quá trình huy động, sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động của đơn vị nhằm

giúp các nhà quản trị trong quá trình ra các quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát và đánh giá tình hình thực hiện các hoạt động của đơn vị. Dưới góc độ của khoa học thì kế toán quản trị là môn khoa học kinh tế và ứng dụng có lịch sử hình thành và quá trình phát triển, có đối tượng và phương pháp nghiên cứu riêng.

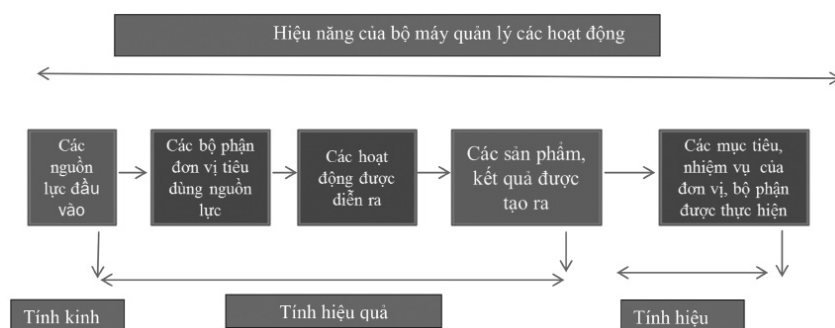
Dưới góc độ của một nghề nghiệp, kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán (theo Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 20/3/2006).

Như vậy, dù dưới góc độ nào thì kế toán quản trị đều có chung một mục đích quản trị. Mỗi doanh nghiệp khác nhau trong nền kinh tế thị trường sẽ theo đuổi những mục đích quản trị khác nhau và sự thành công của doanh nghiệp phụ thuộc vào năng lực của nhà quản trị và những công cụ mà nhà quản trị sử dụng để thu nhận, xử lý, báo cáo thông tin. Kế toán quản trị là công cụ đặc lực nhằm thúc đẩy sự phát triển cho doanh nghiệp nhằm đem lại quyền lợi, thỏa mãn những mục tiêu đề ra của chính bản thân người sáng lập ra nó.

Đối tượng của kế toán quản trị

Đối tượng của kế toán quản trị là các nguồn lực kinh tế diễn ra trong các bộ phận của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp đạt được các mục tiêu đã đề ra. Đối tượng của kế toán quản trị được biểu hiện cụ thể ở hình 1.

HÌNH 1: ĐỐI TƯỢNG CỦA KẾ TOÁN, QUẢN TRỊ



Nguồn: Tác giả tổng hợp

Để thực hiện các mục tiêu, nhiệm vụ của đơn vị. Đơn vị phải tiến hành các hoạt động (Mối quan hệ mục tiêu - hoạt động). Các hoạt động diễn ra ở các trung tâm trách nhiệm hoặc trung tâm thực hiện (Mối quan hệ hoạt động – trung tâm). Các trung tâm này là nơi tiêu dùng các nguồn lực đầu vào (Mối quan hệ trung tâm – nguồn lực đầu vào). Đồng thời, thông qua quy trình hoạt động (hoặc quy trình công nghệ sản xuất, chế biến) sẽ kết hợp các nguồn lực đầu vào tạo ra được các sản phẩm, kết quả đầu ra (Mối quan hệ nguồn lực đầu vào - hoạt động – sản phẩm, kết quả đầu ra). Các kết quả đầu ra sẽ góp phần đáp ứng được mục tiêu, nhiệm vụ của đơn vị (mối quan hệ kết quả đầu ra - mục tiêu).

Kế toán quản trị mô tả phản ánh các hoạt động của doanh nghiệp cũng như cách thức huy động và sử dụng các nguồn lực của các bộ phận trong doanh nghiệp trong quá trình tạo ra sản phẩm. Mặt khác, thông qua đối tượng là nguồn lực và hoạt động, kế toán quản trị cũng phản ánh sự vận động của luồng chu chuyển chi phí, phản ánh mối quan hệ giữa nguồn lực - hoạt động - chi phí sản phẩm. Thật vậy, chi phí là sự tiêu hao của các nguồn lực đầu vào. Các bộ phận là nơi tiêu dùng nguồn lực, cho nên cũng chính là nơi phát sinh chi phí. Sản phẩm là kết quả các hoạt động và là nơi gánh chịu, kết tinh chi phí đã tiêu dùng vào hoạt động. Để xác định giá thành sản phẩm phải xác định được chi phí của các hoạt động cần thiết tạo ra sản phẩm. Để tác động giá phí của sản phẩm phải tác động lên giá phí của các hoạt động tạo nên sản phẩm.

Tóm lại, đối tượng của kế toán quản trị bao gồm các yếu tố và mối quan hệ giữa các yếu tố nguồn lực – hoạt động - chi phí - mục tiêu quản trị. Trong tất cả các yếu tố này, mục tiêu của nhà quản trị là nhân tố đầu ra, nhân tố cuối cùng, nhân tố biến động nhất nhưng lại có ý nghĩa quyết định chi phối đến các yếu tố còn lại. Chính mục tiêu của nhà quản trị cũng như các yêu cầu và trình độ quản lý của nhà quản trị luôn thay đổi, phát triển và không giống nhau giữa các doanh nghiệp và giữa các thời kỳ của chính doanh nghiệp đó, nên kế toán quản trị và những vấn đề thuộc nội dung nghiên cứu, ứng dụng của nó sẽ không ngừng thay đổi và phát triển đồng hành cùng với sự phát triển của doanh nghiệp.

Vì vậy, mục tiêu quản trị là nhân tố đầu tiên phải được làm rõ trước khi giải quyết tất cả các vấn đề khác của kế toán quản trị. Mặt khác, khi nghiên cứu đối tượng của kế toán quản trị cũng

cho thấy, kế toán tài chính bị hạn chế về phạm vi ứng dụng, bởi chính khái niệm “đơn vị kế toán” của nó.

Mục đích của kế toán quản trị

Cung cấp các thông tin giúp các nhà quản trị trong quá trình lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát, đánh giá và ra các quyết định liên quan đến việc huy động, sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động của đơn vị.

Phân tích, tư vấn giúp các nhà quản trị các giải pháp nhằm nâng cao được tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của việc huy động, sử dụng các nguồn lực, cũng như hiệu năng của bộ máy quản lý trong quá trình điều hành các hoạt động của đơn vị.

+ Tính kinh tế (tiết kiệm) là tối thiểu hóa chi phí huy động các nguồn lực để đạt được mục tiêu nhưng vẫn đảm bảo chất lượng đầu ra. Tính kinh tế nhằm trả lời các câu hỏi: Các nguồn lực đã được mua đúng mức giá, đúng thời điểm, đúng chất lượng, số lượng, phù hợp với yêu cầu của hoạt động theo mục tiêu đã đặt ra với mức chi phí thấp nhất chưa? Và nhà quản trị đã thiết lập những biện pháp tác động nào để đảm bảo tính kinh tế cho việc huy động các nguồn lực này?

+ Tính hiệu quả là đề cập đến mối quan hệ giữa việc sử dụng nguồn lực với kết quả đầu ra được tạo bởi các nguồn lực đó và trong việc thỏa mãn mục tiêu. Tính hiệu quả đạt được khi với cùng một nguồn lực đầu vào tạo ra được đầu ra nhiều nhất (nguyên tắc tối đa); hoặc giảm thiểu nguồn lực đầu vào cung cấp để tạo ra các đầu ra với số lượng và chất lượng cố định (nguyên tắc tối thiểu). Như vậy, tính hiệu quả nhằm hướng đến việc cải thiện hoạt động hoặc để giảm giá thành, hoặc là tăng năng suất và nó thường được đo lường bằng cách so sánh giữa năng suất với các chỉ tiêu, mục đích hoặc tiêu chuẩn được mong đợi.

+ Tính hiệu lực là khái niệm hướng đến cái cuối cùng là đánh giá mức độ đạt được mục tiêu, mục đích đã được định trước cho một hoạt động. Vì vậy, tính hiệu lực là mối quan hệ giữa các mục tiêu đề ra (kết quả mong đợi) với kết quả thực tế và mục tiêu đạt được.

+ Hiệu năng của bộ máy quản lý là năng lực quản lý, vận hành một tổ chức bao gồm những cán bộ nhân viên có năng lực và trách nhiệm đạo đức nghề nghiệp trong quá trình hoạt động, thể hiện ở hiệu suất công tác, hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và cả tổ chức. Tức là, hoạt động của họ mang tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả cao.



Nhiệm vụ của kế toán quản trị

Để đáp ứng các mục đích như trên, kế toán quản trị cần thực hiện các nhiệm vụ sau:

Một là, tính toán và đưa ra mô hình tối ưu về nhu cầu vốn cho một hoạt động hay một quyết định hay một mục tiêu cụ thể. Để thực hiện một mục tiêu các bộ phận phải tiến hành các hoạt động. Để thực hiện các hoạt động phải huy động các nguồn lực đầu vào, nghĩa là doanh nghiệp phải đầu tư về các loại vốn: ngắn hạn, dài hạn. Do vậy, nhiệm vụ của kế toán quản trị trong khâu này, gồm:

(i) Nắm được tổ chức quản lý và quy trình của hoạt động;

(ii) Nhận diện các loại chi phí liên quan đến hoạt động hay quyết định, mục tiêu đó;

(iii) Tìm ra cách ứng xử đối với từng loại chi phí đã nhận diện;

(iv) Xây dựng các chi phí tiêu chuẩn, giá thành định mức nhằm mục tiêu kiểm soát các chi phí sẽ phát sinh liên quan đến hoạt động hay quyết định đó và nhằm đảm bảo tính kinh tế cũng như hiệu quả của việc sử dụng nguồn lực;

(v) Tính toán các chi phí và đưa ra dự toán (Kế hoạch về vốn) tối ưu cho hoạt động hay quyết định đó;

(vi) Phải tư vấn các phương án để nhà quản trị lựa chọn mua sắm được các nguồn lực tốt nhất, đảm bảo tính kinh tế trong quá trình huy động các nguồn lực.

Hai là, đo lường và tính toán chi phí cho một hoạt động, sản phẩm hoặc một quyết định một mục tiêu cụ thể. Việc sử dụng các nguồn lực cho các hoạt động tạo ra các chi phí của doanh nghiệp do đó kế toán quản trị có nhiệm vụ: Tính toán, đo lường, phân bổ chi phí và tính giá thành cho sản phẩm, hoạt động. Kế toán sẽ phải lựa chọn hệ thống các phương pháp tập hợp phân bổ chi phí, tính toán giá thành sao cho hợp lý, khách quan nhất để đảm bảo các nguồn lực được phản ánh trong chi phí giá thành là ở mức đúng với thực tế nhất, được sử dụng hiệu quả nhất.

Trong khâu này, kế toán quản trị còn có nhiệm vụ so sánh giữa kết quả thực hiện về chi phí, giá thành với dự toán (kế hoạch) đã xây dựng và với các chi phí tiêu chuẩn, giá thành định mức và đưa ra các kiến nghị điều chỉnh kịp thời. Mục đích nhằm kiểm soát các chi phí và giá thành sao cho đảm bảo tính hiệu quả và hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực cho từng hoạt động.

Ba là, phân tích chi phí, giá thành của các hoạt động để tư vấn cho nhà quản trị tìm ra các giải

pháp tác động nhằm đạt được các mục tiêu đã đặt ra của nhà quản trị như: Thông qua tối ưu hóa mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, đảm bảo tính hiệu quả, hiệu lực của việc sử dụng các nguồn lực, để hoạch định và kiểm soát chi phí, để quản lý toàn diện các hoạt động, để giảm các tổn thất và nguồn lực, giảm thiểu rủi ro và cao hơn nữa là tạo ra những giá trị mới sáng tạo cho doanh nghiệp...

Đối tượng của kế toán quản trị bao gồm các yếu tố và mối quan hệ giữa các yếu tố nguồn lực - hoạt động - chi phí - mục tiêu quản trị. Trong tất cả các yếu tố này thì mục tiêu của nhà quản trị là nhân tố đầu ra, nhân tố cuối cùng, nhân tố biến động nhất nhưng lại có ý nghĩa quyết định chi phối đến các yếu tố còn lại.

Bốn là, đánh giá hiệu năng quản lý thông qua hệ thống kế toán trách nhiệm: Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập để có thể ghi nhận, đo lường kết quả hoạt động của từng bộ phận trong tổ chức. Trên cơ sở đó, lập các báo cáo thực hiện nhằm phục vụ cho nhà quản lý kiểm soát được hoạt động và chi phí của họ. Mục đích của kế toán trách nhiệm là đo lường qua đó đánh giá trách nhiệm quản lý và kết quả hoạt động của từng bộ phận trong việc thực hiện mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

Có thể nói, cùng với sự phát triển của lý thuyết và thực tiễn quản trị do yêu cầu phát triển của sản xuất kinh doanh, của khoa học kỹ thuật, của văn hóa, văn minh nhân loại mà kế toán quản trị sẽ ngày càng phát triển và trong mỗi giai đoạn lịch sử trong mỗi nền kinh tế lại có những sắc thái riêng biệt. Tuy nhiên, về nguyên tắc tất cả mọi nội dung cụ thể của kế toán quản trị đều phải dựa trên việc chi phối bởi những vấn đề cơ bản thuộc bản chất, đối tượng, mục đích và nhiệm vụ của kế toán quản trị như trên.

Tóm lại, việc làm rõ bản chất, đối tượng, mục đích và nhiệm vụ của kế toán quản trị có ý nghĩa rất quan trọng đối với các nhà quản trị "hiện tại và tương lai". Bởi thông qua đó, chúng ta sẽ có chìa khóa để hình dung bức tranh quản trị để từ đó có thể tìm ra câu trả lời cho câu hỏi "Phương pháp hay giải pháp nào tốt nhất nhằm giải bài toán quản trị hiện nay một cách hiệu quả".

Tài liệu tham khảo:

1. Các học phần kế toán quản trị của ACCA;
2. Giáo trình kế toán quản trị của Học viện tài chính;
3. Cost management Accounting and Control – Fifth edition, Don R Hansen & Maryanne M Mowen, Oklahoma State University.