



# ĐỊNH HƯỚNG TRIỂN KHAI THỰC HIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ THEO LUẬT KẾ TOÁN NĂM 2015

TS. NGUYỄN TUẤN ANH, TS. NGUYỄN MẠNH THIỀU - Học viện Tài chính

*Trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam ngày càng hội nhập sâu rộng hơn với khu vực và thế giới, việc đổi mới và hội nhập của kế toán Việt Nam đến năm 2020 và tầm nhìn 2030 đặt ra nhiều vấn đề cần giải quyết, trong đó việc ban hành Luật Kế toán năm 2015 thay thế Luật Kế toán năm 2003 là một trong những vấn đề quan trọng nhất. Để triển khai Luật Kế toán mới có hiệu quả, cần tiếp tục nghiên cứu và bổ sung những nội dung mới về kế toán quản trị, tạo điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng kế toán quản trị trong quá trình quản trị, điều hành tại các doanh nghiệp.*

*Từ khóa: Kế toán quản trị, doanh nghiệp, hội nhập quốc tế, lợi nhuận*

## Xu hướng phát triển của kế toán quản trị trên thế giới

Hầu hết các nước phát triển trên thế giới như Mỹ, Anh, Nhật Bản... đều cho rằng, kế toán quản trị (KTQT) là quy trình cải tiến không ngừng việc hoạch định, thiết kế, đo lường hệ thống thông tin tài chính và thông tin phi tài chính hoạt động của doanh nghiệp (DN) để hướng dẫn, thúc đẩy hành động, hành vi quản trị và điều kiện hoạt động của DN, tạo nên giá trị văn hóa kinh doanh cần thiết nhằm thực hiện chiến lược, chiến thuật và mục tiêu của DN. Từ quan điểm này, có thể nhận thấy một số nội dung và xu hướng cơ bản về KTQT như sau:

- Mở rộng từ việc phân tích lợi nhuận theo sản phẩm sang khách hàng và kênh phân phối: KTQT cần hỗ trợ cho chức năng bán hàng và tiếp thị của DN, tức là DN phải nhận diện được những nhóm khách hàng tốt nhất để giữ lại, gia tăng và giành giật thêm các khách hàng mới. Để thực hiện được việc này thì KTQT có xu hướng chuyển từ mô hình phân bổ chi phí dựa trên khối lượng sang mô hình phân bổ chi phí dựa trên hoạt động, trong đó có tính đến cả các chi phí phân phối, bán hàng, tiếp thị và chi phí cho các dịch vụ đối với khách hàng.

- Vai trò của KTQT đối với hoạt động quản trị DN ngày càng gia tăng: Hoạt động quản trị DN có thể được xác định như là sự tích hợp của nhiều phương pháp, chẳng hạn như lập kế hoạch chiến lược, thể điểm cân bằng, thiết lập hệ thống các chỉ tiêu đánh giá hoạt động, dự toán dựa trên các yếu tố định hướng, quản trị tinh gọn và quản trị quan hệ khách hàng nhằm thực hiện chiến lược kinh

doanh, nâng cao khả năng kiểm soát và gia tăng lợi nhuận cho DN. Đây là xu hướng tư duy tích hợp các công cụ khác nhau của hoạt động quản trị DN trong cùng một hệ thống.

- Chức năng của KTQT có xu hướng dịch chuyển nhiều hơn sang hoạch định và dự báo: Việc chuyển từ KTQT phục vụ cho lập báo cáo chi phí, doanh thu và lợi nhuận hướng sang phục vụ cho phân tích, hỗ trợ đối với việc ra quyết định của nhà quản trị. Khoảng cách giữa những gì mà KTQT cung cấp và những gì mà nhà quản trị cần mới rộng dần. Điều này xuất phát từ sự chuyển hướng trong nhu cầu của nhà quản trị, chẳng hạn từ việc cần biết giá phí là gì (giá phí sản phẩm) và cái gì đã xảy ra chuyển sang một nhu cầu lớn hơn đối với thông tin về chi phí sẽ phát sinh trong tương lai là như thế nào và tại sao lại như vậy. Khi đó, việc báo cáo chi phí sẽ chuyển sang việc hỗ trợ ra quyết định thông qua dự toán chi phí.

- Quá trình phân tích kinh doanh gắn với hoạt động quản trị DN: Các chức năng của kế toán hiện đại chỉ ra rằng, năng lực và khả năng phân tích sẽ cung cấp một lợi thế cạnh tranh đáng kể cho các DN. Hiện nay, nhu cầu phân tích kinh doanh có thể là lợi thế cạnh tranh dài hạn và ổn định duy nhất. Các nguy cơ từ sự phức tạp, sự không chắc chắn và sự không bền vững ngày càng gia tăng. Việc phân tích kinh doanh có thể đặt ra các câu hỏi mang tính phức tạp hơn nhiều nhưng người ta vẫn có khả năng để giải đáp những câu hỏi đó.

- Các phương pháp của KTQT ngày càng được hoàn thiện nhưng vẫn tồn tại bên cạnh các phương



pháp kỹ thuật của kế toán tài chính như chứng từ, tài khoản... còn sử dụng các công cụ đo lường và cung cấp các thông tin định lượng bên cạnh thông tin định tính, phân tích, dự báo cũng như các mô hình quản trị, mô hình tài chính. Xu hướng này minh chứng rằng, ngày càng có nhiều hơn giám đốc tài chính và nhân viên KTQT đang phải cân nhắc giữa các phương pháp nhằm đáp ứng các nhu cầu khác nhau của các nhà quản trị khác nhau trong DN.

- Yêu cầu về kỹ năng và năng lực cao hơn với việc quản trị chi phí hành vi: Nghĩa là đòi hỏi sự thay đổi của nhân viên KTQT nhằm thúc đẩy các nhà quản trị cấp trung gian để chứng tỏ cho các đồng nghiệp của họ rằng, các phương pháp luận của KTQT hiện đại và quản trị DN là có thể được thực thi. Theo dự báo, KTQT sẽ chuyển sang một kỷ nguyên mới, rất gần với quản trị DN là một công cụ hợp nhất giữa chiến lược kinh doanh với thị trường, hợp nhất giữa kiểm soát, thông tin phản hồi với thông tin định hướng và là một bộ phận thiết yếu của quản trị và kế toán chiến lược.

#### **Thực trạng hướng dẫn và áp dụng kế toán quản trị tại Việt Nam**

Ở Việt Nam, KTQT đã xuất hiện và phát triển gắn liền với các chính sách, chế độ kế toán áp dụng tại các DN. Tuy nhiên, KTQT chỉ mới được đề cập một cách có hệ thống vào đầu những năm 90 của thế kỷ trước trở lại đây và trở thành cấp bách trong việc xây dựng hệ thống thông tin kế toán vào đầu những năm 2000, khi các DN cần nâng cao chất lượng quản lý để tăng năng lực cạnh tranh trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế.

Về mặt pháp lý, thuật ngữ “KTQT” cũng chỉ được công nhận chính thức trong Luật Kế toán năm 2003. Luật Kế toán 2003 đã chính thức thừa nhận vai trò của KTQT trong quá trình quản lý và điều hành hoạt động của các DN. Cụ thể, Điều 10, Luật Kế toán 2003 quy định kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và KTQT. Sau đó, KTQT được cụ thể hóa trong Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN. Đây là văn bản pháp luật về KTQT tính đến thời điểm hiện nay, làm nền tảng cho quá trình thực hiện tại các DN. Những vấn đề cơ bản được đề cập trong Thông tư 53/2006/TT-BTC bao gồm các quy định chung, tổ chức công tác KTQT và một số nội dung KTQT chủ yếu như KTQT chi phí và giá thành, bán hàng và kết quả kinh doanh, phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận, lựa chọn thông tin thích hợp cho việc

ra quyết định ngắn hạn và dài hạn, lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh...

Có thể thấy, các quy định về KTQT ở Việt Nam vẫn thiên về việc coi KTQT là một bộ phận của kế toán hay là kế toán nội bộ, với mục tiêu chủ yếu là cung cấp thông tin kiểm soát hoạt động DN cho những nhà quản trị trong nội bộ DN. Bên cạnh đó, một số hướng dẫn vẫn còn ở mức độ khái quát, chẳng hạn như các nội dung của kế toán trách nhiệm liên quan đến nhận diện và xác định các trung tâm trách nhiệm, báo cáo và đánh giá các trung tâm trách nhiệm trong DN...

Ở Việt Nam, qua khảo sát việc áp dụng KTQT trong các DN trong khoảng thời gian hơn 10 năm trở lại đây, cho thấy, KTQT tồn tại dưới 2 mô hình cơ bản trên cơ sở sự chi phối chủ yếu bởi đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của DN như sau:

*Thứ nhất*, đối với các DN có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa sâu theo từng bộ phận sản xuất kinh doanh thì các nội dung chủ yếu của KTQT được xác định theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế tài

**Các doanh nghiệp Việt Nam, đặc biệt là các tập đoàn kinh tế lớn cả ở khu vực kinh tế Nhà nước và tư nhân đã rất chủ động và nhạy bén trong triển khai áp dụng những nội dung mới của kế toán quản trị, qua đó nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả quản lý, điều hành doanh nghiệp.**

chính gắn với từng bộ phận. KTQT thường tập trung vào một số nội dung cơ bản như phân loại, kiểm soát và đánh giá chi phí theo từng phạm vi chuyên môn hóa, từng cấp bậc quản trị; Xác định, kiểm soát và đánh giá giá thành sản phẩm tại từng bộ phận sản xuất; Xây dựng các loại dự toán sản xuất kinh doanh và kiểm soát, đánh giá trách nhiệm ở từng cấp bậc quản trị; Phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho việc đưa ra các quyết định kinh doanh, tư vấn quản trị và dự báo một số chỉ tiêu tài chính ở từng bộ phận trong DN.

*Thứ hai*, đối với các DN có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa sâu theo từng hoạt động sản xuất kinh doanh, thì nội dung của KTQT hướng đến cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế tài chính gắn chặt với từng quá trình hoạt động nhằm phục vụ cho việc kiểm soát và hoạch định.

Theo đó, các nội dung cơ bản về xác định chi phí, giá thành, xây dựng dự toán và phân tích thông tin được thực hiện tại các DN theo từng



quá trình hoạt động với mức độ ngày càng phổ biến hơn. Sự thay đổi trong cách tiếp cận này của các DN Việt Nam cũng hoàn toàn phù hợp với quá trình phát triển của những nghiên cứu về KTQT cũng như việc thực hiện tại các tập đoàn, công ty lớn ở các nước phát triển như: Mỹ, Nhật Bản, Úc...

Như vậy, thực tế vận dụng có thể thấy, các DN Việt Nam, đặc biệt là các tập đoàn kinh tế lớn cả ở khu vực kinh tế Nhà nước và tư nhân đều đã rất chủ động và nhạy bén trong triển khai áp dụng những nội dung mới của KTQT, qua đó nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả quản lý, điều hành DN.

### **Định hướng triển khai thực hiện kế toán quản trị theo Luật Kế toán năm 2015**

Cùng với việc ban hành Luật Kế toán năm 2015 trong đó có các quy định về KTQT sẽ chính thức có hiệu lực từ ngày 1/1/2017, cần sớm ban hành các văn bản hướng dẫn cho việc tổ chức thực hiện KTQT tại các DN thay thế cho Thông tư 53/2006/TT-BTC theo hướng sau:

*Một là*, tiếp tục rà soát những nội dung của KTQT hướng dẫn để đưa ra những định hướng cụ thể hơn khi áp dụng tại các DN liên quan đến mô hình xác định chi phí trên cơ sở hoạt động (mô hình ABC); Cụ thể hóa các nội dung của kế toán trách nhiệm trong điều kiện phân cấp quản lý nội bộ; Bổ sung các phương pháp định giá bán trên cơ sở mô hình ABC, giá bán theo chi phí biên, giá bán theo chi phí mục tiêu, giá chuyển giao giữa các chi nhánh của công ty đa quốc gia; Xây dựng định mức và dự toán trên cơ sở hoạt động (mô hình ABB), dự toán linh hoạt ở các mức độ hoạt động bên cạnh dự toán tĩnh.

*Hai là*, nghiên cứu, ban hành các hướng dẫn chuyên sâu về các nội dung mới của KTQT để làm tiền đề cho việc áp dụng phù hợp tại các DN trong thời gian tới như mô hình và phương pháp luận nghiên cứu KTQT theo quan điểm thực chứng bên cạnh quan điểm chuẩn tắc; Mô hình quản trị trên cơ sở hoạt động (ABM); Các phân nhánh mới của KTQT như KTQT chiến lược, KTQT môi trường, kế toán nguồn nhân lực; Các mô hình xác định chi phí tiên tiến phục vụ cho việc ra quyết định như mô hình chi phí Kaizen, chi phí theo vòng đời sản phẩm...

*Ba là*, bổ sung và cụ thể hóa dựa trên các quy định của Luật Kế toán năm 2015 về tiêu chuẩn và điều kiện của người làm KTQT, thuê làm KTQT và cung cấp dịch vụ hành nghề KTQT, kể cả việc hành

nghề xuyên biên giới trong bối cảnh hội nhập các tổ chức quốc tế như Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), Hiệp định Đối tác xuyên Thái Bình Dương (TPP), Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC)...

Để triển khai có hiệu quả theo các định hướng trên, cần đảm bảo những điều kiện nhất định từ phía các tổ chức, cá nhân có liên quan như:

- Về phía các cơ quan quản lý nhà nước và hiệp hội nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán: Cần có trách nhiệm chung trong việc đưa KTQT áp dụng nhiều hơn trong thực tế hoạt động của DN. Đặc biệt, cần thông qua việc tổ chức nhiều hơn các buổi tọa đàm, hội thảo quốc gia, quốc tế về KTQT, nhằm nắm bắt kịp thời những phương pháp luận, nội dung, xu hướng chủ đạo về KTQT trên thế giới làm cơ sở cho việc nhận thức và ban hành các hướng dẫn thực hiện tại Việt Nam.

Bên cạnh đó, cần kết hợp với những nghiên cứu, đánh giá về xu hướng phát triển và nhu cầu thông tin KTQT của các DN tại Việt Nam trong thời gian tới để đảm bảo có sự phù hợp và khả thi trong việc áp dụng những hướng dẫn mới sẽ được ban hành.

- Về phía các DN: Cần nâng cao nhận thức của nhà quản trị các cấp về vai trò của KTQT trong quá trình quản lý và điều hành hoạt động. Đồng thời, tổ chức, sắp xếp hợp lý bộ phận KTQT trong bộ máy kế toán của DN theo hướng tách biệt và độc lập hơn nữa giữa nhiệm vụ và công việc của KTQT với kế toán tài chính, đặc biệt trong xu hướng ngày càng mở rộng về quy mô và lĩnh vực hoạt động theo mô hình các tập đoàn kinh tế Việt Nam hiện nay.

- Về phía các cơ sở đào tạo: Cần tích cực hơn nữa trong việc xây dựng các chương trình đào tạo về KTQT theo hướng tiệm cận với các quốc gia phát triển và các hiệp hội nghề nghiệp uy tín về KTQT trên thế giới như Hiệp hội KTQT Hoa Kỳ, Hiệp hội KTQT công chứng Anh quốc... Đặc biệt, cần cải tiến nội dung và phương pháp đào tạo chuyên ngành kế toán nói chung và KTQT nói riêng theo hướng tăng cường năng lực thực hành và khả năng ứng dụng thực tế. 

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Quốc hội, Luật Kế toán Việt Nam năm 2003; Luật Kế toán Việt Nam năm 2015;
2. Bộ Tài chính, Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN;
3. R.Kaplan, A. Atkinson (2014), *Advanced Management Accounting*, Third Edition;
4. Một số website: [www.imanet.org](http://www.imanet.org), [www.webketoan.com](http://www.webketoan.com)...