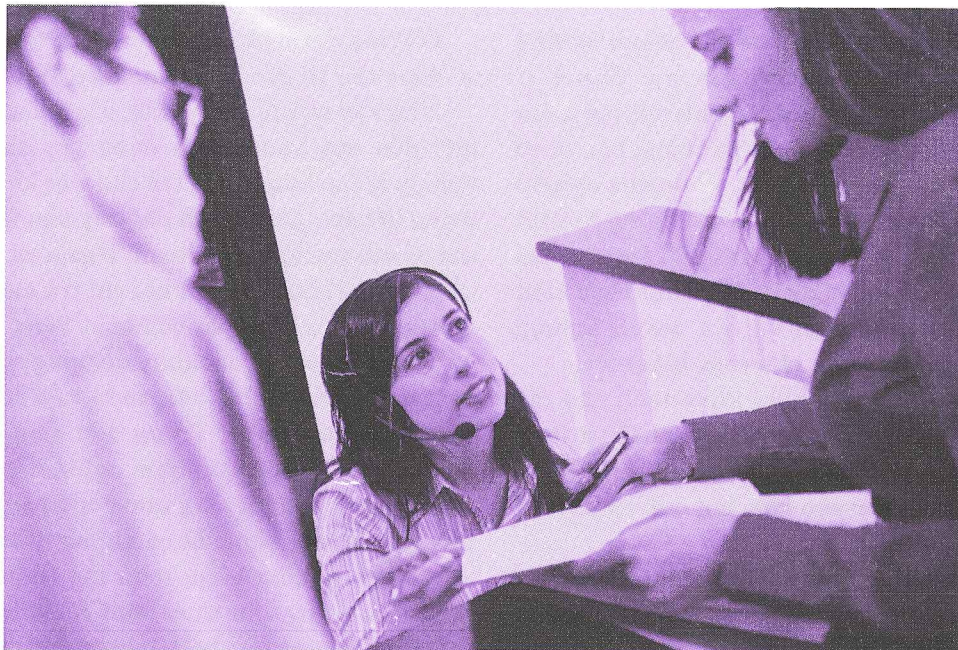




Ý kiến trao đổi về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp

TS. ĐOÀN NGỌC QUẾ

Nhằm mục đích hoàn thiện hệ thống kế toán VN, tạo điều kiện thuận lợi cho kế toán ở các doanh nghiệp tổ chức thực hiện kế toán quản trị, đặc biệt là góp phần vào việc hoàn thiện hệ thống các công cụ quản lý trước yêu cầu đổi mới của nền kinh tế, Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 53/2006/TT-BTC “Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp” ngày 12/6/2006. Để góp phần nâng cao tính hiệu quả của văn bản hướng dẫn vào thực tiễn hoạt động ở các doanh nghiệp và trong công việc giảng dạy kế toán quản trị, tôi xin trao đổi một số ý kiến liên quan đến nội dung của văn bản hướng dẫn như sau:

1. Thuật ngữ

Trước hết, xin đề cập đến thuật ngữ “Thông tư” được dùng cho văn bản hướng dẫn. Thông tư là văn bản dưới luật, vì thế khi được ban hành thì các đối tượng áp dụng thông tư bắt buộc phải tuân thủ theo những nội dung mà thông tư đã quy định. Trong khi đó, văn bản này chỉ mang tính hướng dẫn, không mang tính bắt buộc phải thực hiện, như khi bộ tài chính ban hành các thông tư hướng dẫn liên quan

đến kế toán tài chính. Trong phần 1 “Quy định chung” của văn bản đã viết “Kế toán quản trị là công việc của từng doanh nghiệp, nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức tổ chức và các nội dung, phương pháp kế toán quản trị...”. Để đảm bảo tính pháp lý của thông tư, văn bản trên không nên gọi là “Thông tư” hướng dẫn, mà chỉ nên xem là “Quy chế” hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, như vậy có lẽ sẽ phù hợp hơn với quy định của luật kế toán “Bộ Tài chính hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị phù hợp với từng lĩnh vực hoạt động” [2,5].

2. Phần I: Qui định chung

a) Mục a- Khái niệm về kế toán quản trị, văn bản có viết “Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính...”. Khái niệm trên cần sửa đổi và bổ sung như sau: “Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính...”, bởi vì kế toán quản trị không chỉ cung cấp thông tin tài chính mà còn cung cấp cả thông tin phi tài chính, ví dụ như: Thông tin về hệ thống cơ sở dữ liệu, thông tin về chất lượng sản phẩm, thông tin về

mức độ thỏa mãn của khách hàng, thông tin liên quan đến kỹ năng nhân viên...

b) Mục b - Đối tượng nhận thông tin kế toán quản trị, có đoạn viết “Đối tượng nhận thông tin kế toán quản trị là ban lãnh đạo doanh nghiệp và những người tham gia quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp”. Cần nhận thấy rằng, mặc dù thông tin kế toán quản trị là không công khai cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp, tuy nhiên vẫn có một số đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp được quyền đòi hỏi thông tin về kế toán quản trị như: Cơ quan quản lý thuế, ngân hàng, công ty kiểm toán [3, 271 -273]. Vì thế ngoài những đối tượng như trong văn bản hướng dẫn đã đề cập, cần bổ sung thêm một số đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp được quyền yêu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị như đã đề cập ở trên.

Ngoài ra, văn bản còn có đoạn: “Doanh nghiệp không bắt buộc phải công khai thông tin về kế toán quản trị trừ trường hợp pháp luật có quy định khác”. Trong đoạn văn trên nên bỏ cụm từ “... trừ trường hợp pháp luật có quy định khác” vì 2 lý do:

- Thông tin kế toán quản trị là thông tin có độ nhạy cảm cao gắn liền với sách lược quản lý của nhà quản trị trong từng doanh nghiệp, nên yêu cầu bảo mật đối với các đối tượng bên ngoài, đặc biệt là đối với các đối thủ cạnh tranh là vấn đề có tính nguyên tắc.

- Thông tin kế toán quản trị được thực hiện theo yêu cầu của từng nhà quản trị trong từng doanh nghiệp và không bắt buộc phải tuân theo nguyên tắc kế toán, nên thông tin kế toán quản trị không mang tính pháp lý.

c) Mục 4 - Nội dung, phạm vi kế toán quản trị

Với sự phát triển của nền kinh tế thế giới, cùng với sự cạnh tranh giữa các công ty trên phạm vi toàn cầu diễn ra ngày càng gay gắt, thì tư duy của nhà quản trị buộc phải thay đổi nhằm đạt được hiệu quả cao trong công tác quản lý của mình, từ đó dẫn đến các công cụ phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị tất yếu cũng phải có những thay đổi thích ứng. Vì thế, nội dung và phạm vi nghiên cứu của kế toán quản trị theo thời gian nó luôn được đổi mới và phát triển cả về chiều rộng lẫn chiều sâu.

Đây là lần đầu tiên Bộ Tài chính đưa ra hướng dẫn về việc thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp, nên trong văn bản hướng dẫn chỉ đề cập đến những nội dung cơ bản của kế toán quản trị trong doanh nghiệp là hợp lý. Tuy nhiên, nội dung

này có một số vấn đề cần trao đổi như sau:

- Cần bổ sung thêm một nội dung quan trọng mà tất cả các tài liệu kế toán quản trị của nước ngoài đều đề cập đến đó là “Đánh giá trách nhiệm quản lý”. Kiểm soát trách nhiệm quản lý cùng với kiểm soát về hiệu quả kinh tế là hai vấn đề mà nhà quản trị rất quan tâm, nó sử dụng các kỹ thuật khác nhau của kế toán quản trị để thực hiện hai loại hoạt động kiểm soát này. Như vậy, nội dung kế toán quản trị trong văn bản chỉ đề cập đến vấn đề kiểm soát về hiệu quả kinh tế là chưa đầy đủ, đồng thời mâu thuẫn với một số nội dung khác trong văn bản, như ở mục 5- “Các thuật ngữ trong thông tư...” lại đề cập đến thuật ngữ “trung tâm trách nhiệm” và trong mục 6.2- “Hệ thống báo cáo kế toán quản trị” lại đề cập đến “báo cáo bộ phận lập cho trung tâm trách nhiệm”.

- Cần xem xét lại nội dung “Kế toán quản trị một số khoản mục khác” ở phần I và phần III trong văn bản, bao gồm: kế toán quản trị tài sản cố định, kế toán quản trị hàng tồn kho, kế toán quản trị lao động và tiền lương, kế toán quản trị các khoản nợ. Các nội dung này là không phù hợp, không nên đưa vào nội dung kế toán quản trị. Để xem xét vấn đề này, trước hết cần phải thống nhất quan điểm về kế toán quản trị. Hiện nay ở VN có nhiều quan điểm khác nhau về kế toán quản trị, nhưng tựu trung lại có thể đưa ra 2 quan điểm cơ bản như sau: [4, 1-33]

- Quan điểm thứ nhất cho rằng: Kế toán quản trị là hệ thống đo lường, thu thập, tổng hợp, xử lý, cung cấp các thông tin phục vụ cho nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, điều hành, theo dõi việc thực hiện kế hoạch trong phạm vi nội bộ doanh nghiệp và ra quyết định... Theo quan điểm này, kế toán quản trị là bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán nhưng không phải là kế toán chi tiết. Phạm vi của kế toán quản trị khá rộng, không chỉ bao gồm thông tin kế toán chi tiết mà còn bao gồm thông tin của hạch toán nghiệp vụ, lập dự toán, tính giá thành, đánh giá trách nhiệm quản lý, định giá sản phẩm, phân tích kết quả kinh doanh của từng bộ phận trong nội bộ doanh nghiệp, lựa chọn các phương án đầu tư.

- Quan điểm thứ hai cho rằng: Kế toán quản trị là việc ghi chép kế toán nhằm thu thập, xử lý, truyền đạt các thông tin chi tiết về hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp để phục vụ cho yêu cầu quản lý và điều hành hoạt động quản trị kinh doanh tại doanh nghiệp. Theo quan điểm này kế

toán quản trị đồng nghĩa với kế toán chi tiết, và quan điểm này cũng cho rằng để phục vụ cho quản trị kinh doanh còn sử dụng nhiều loại thông tin khác của hạch toán thống kê, hạch toán nghiệp vụ hoặc bao gồm các công việc khác như lập kế hoạch, định mức, dự toán, kiểm soát chi phí, xác định các phương án đầu tư vốn... nhưng nội dung cung cấp thông tin và các công việc này không hoàn toàn thuộc phạm vi của kế toán quản trị.

Hai quan điểm trên đều thống nhất với nhau về mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị, nhưng lại khác nhau về nội dung và phương pháp kỹ thuật xử lý thông tin, tuy nhiên quan điểm thứ nhất được xem là hợp lý hơn và phù hợp với xu thế hiện nay trên thế giới, bởi vì :

Thứ nhất, từ trước đến nay kế toán chi tiết vẫn được xem là sự chi tiết hóa các thông tin tổng quát được hình thành bởi kế toán tổng hợp. Kế toán tổng hợp là một bộ phận cơ bản của kế toán tài chính, nó chỉ liên quan đến tài khoản trên sổ cái tổng hợp và báo cáo tài chính. Kế toán chi tiết là một bộ phận của kế toán tài chính, nhằm chứng minh các số liệu ghi trong tài khoản tổng hợp là đúng trong quá trình ghi chép và còn là cơ sở dữ liệu cho việc lập báo cáo tài chính. Thông tin kế toán tài chính mang tính pháp lý, vì thế thông tin của kế toán chi tiết cũng phải mang tính pháp lý.

Thứ hai, khi chuyển sang nền kinh tế thị trường, kế toán quản trị được tách khỏi kế toán tài chính do yêu cầu quản trị doanh nghiệp trong điều kiện mới. Kế toán quản trị không mang tính pháp lý, còn kế toán tài chính phải tuân thủ theo luật định. Phạm vi cung cấp thông tin của kế toán quản trị cũng thay đổi, nó được quyết định bởi nhu cầu của công tác quản lý, nhằm cung cấp thông tin giúp cho từng nhà quản trị thực hiện các chức năng: lập kế hoạch, điều hành, kiểm tra và ra quyết định. Kế toán quản trị cũng thực hiện kế toán chi tiết, nhưng nó thực hiện theo yêu cầu của từng nhà quản trị, nhằm cung cấp những thông tin chủ yếu mang tính định hướng cho tương lai, chứ không phải là sự chi tiết hoá các thông tin tổng quát được hình thành từ kế toán tài chính (thông tin quá khứ), hơn nữa những thông tin kế toán chi tiết này không mang tính pháp lý.

Từ những luận điểm trên có thể thấy rằng, nội dung “Kế toán quản trị một số khoản mục khác” trong văn bản, chủ yếu là những công việc mà kế toán chi tiết của kế toán tài chính phải thực hiện,

nhằm phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, mặt khác, những nội dung này không được đề cập đến trong các sách kế toán quản trị của nhiều tác giả ở nhiều trường đại học trên thế giới.

d) Phần I- Quy định chung cần thiết bổ sung thêm mục “phương pháp kế toán quản trị”. Nội dung này rất cần thiết cho quá trình tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Kế toán quản trị ngoài việc sử dụng những phương pháp kế toán như kế toán tài chính: chứng từ, tài khoản, tính giá và tổng hợp cân đối, kế toán quản trị còn sử dụng một số các phương pháp khác như: phương pháp toán học (đồ thị, phương trình tuyến tính...), phương pháp phân tích chênh lệch (phương pháp so sánh, phương pháp thay thế liên hoàn).

3. Phần II- Tổ chức thực hiện kế toán quản trị

a) Mục 6.1- Yêu cầu tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp

- Yêu cầu c) trong văn bản có nêu: “Đảm bảo cung cấp thông tin chi tiết, cụ thể hơn so với kế toán tài chính”. Yêu cầu này làm cho người đọc có cảm nhận là chưa phân biệt được một cách rạch ròi về mục tiêu cung cấp thông tin giữa thông tin chi tiết (thông tin quá khứ) phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính của kế toán tài chính và thông tin chi tiết (chủ yếu là mang tính định hướng cho tương lai) phục vụ cho quản trị nội bộ doanh nghiệp của kế toán quản trị. Do vậy, nội dung của yêu cầu này là không phù hợp, thông tin kế toán quản trị không phải là thông tin chi tiết, cụ thể hơn so với kế toán tài chính.

- Yêu cầu d) trong văn bản: “Xác lập các nguyên tắc, phương pháp phù hợp để đảm bảo được tính so sánh giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị...”. Yêu cầu này cũng chưa thật sự phù hợp, nên chẳng cần xem xét lại yêu cầu này. Do thông tin kế toán tài chính được thực hiện phải tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán do Nhà nước quy định, còn thông tin kế toán quản trị lại được thực hiện theo yêu cầu quản lý của từng nhà quản trị trong từng doanh nghiệp, không bắt buộc phải tuân theo nguyên tắc kế toán. Vì thế, nếu yêu cầu kế toán quản trị ở doanh nghiệp phải thiết lập các nguyên tắc, phương pháp nhằm đảm bảo được tính so sánh giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thì chưa thật thỏa đáng cho lắm, do chúng không đảm bảo điều kiện so sánh.

b) Ở mục 6.2. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị,

các báo cáo được trình bày (có kèm theo mẫu báo cáo trong phần phụ lục) là các báo cáo cung cấp thông tin phục vụ cho chức năng kiểm soát của nhà quản trị. Các báo cáo này được thiết kế chưa được đồng nhất, đa số báo cáo còn thiếu cột chênh lệch trên các báo cáo kiểm soát. Thông tin chênh lệch trên các báo cáo kiểm soát là thông tin rất quan trọng, giúp cho nhà quản trị nhanh chóng nhận diện ra vấn đề cần phải được giải quyết một cách kịp thời. Ngoài ra, các báo cáo phục vụ cho chức năng hoạch định và ra quyết định của nhà quản trị thì chưa thấy được trình bày trong văn bản hướng dẫn.

4. Phần III- Một số nội dung kế toán quản trị chủ yếu

a) Mục 1- Kế toán quản trị chi phí và giá thành

Trong phần này, nên trình bày theo 3 mô hình tính chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm, và tùy theo điều kiện thực tế tại doanh nghiệp mà vận dụng sao cho phù hợp, cụ thể là:

Thứ nhất: Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí thực tế. Đây là mô hình tính giá thành truyền thống của VN mà hiện nay một số các doanh nghiệp VN vẫn còn đang áp dụng. Tuy nhiên mô hình này có nhược điểm là sẽ không cung cấp thông tin kịp thời về giá thành đơn vị phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

Thứ hai: Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính. Đây là mô hình tính chi phí sản xuất đơn vị được trình bày trong đa số các sách kế toán quản trị ở nước ngoài, và nó rất thích hợp trong kế toán quản trị vì đảm bảo cung cấp thông tin kịp thời về chi phí sản xuất đơn vị phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

Thứ ba: Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí định mức. Mô hình này hiện đang được sử dụng ở một số công ty 100% vốn nước ngoài hoạt động ở VN, nó có ưu điểm là cung cấp kịp thời thông tin về giá thành và giúp cho kế toán kiểm soát được chi phí sản xuất ngay trong quá trình chúng phát sinh, nhưng nó lại đòi hỏi doanh nghiệp phải có hệ thống chi phí định mức hoàn chỉnh.

Trong 3 mô hình nói trên, nên khuyến khích doanh nghiệp thực hiện mô hình thứ 2 và 3, vì mô hình 1 không đáp ứng được yêu cầu thông tin kịp thời trong kế toán quản trị.

b) Mục 2.1- Định giá bán sản phẩm trong văn bản chỉ đề cập đến phương pháp toàn bộ mà không đề cập đến phương pháp trực tiếp khi định giá bán sản phẩm. Vì thế cần bổ sung thêm phương pháp trực tiếp vào nội dung của mục này, bởi vì trong kế toán quản trị, định giá bán sản phẩm theo phương pháp trực tiếp sẽ cung cấp nhiều thông tin hữu ích hơn so với phương pháp toàn bộ, nhất là khi doanh nghiệp phải định giá bán trong những trường hợp đặc biệt.

c) Mục 3 – Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận (C-V-P).

Trong phần này, việc đặt tên một số thuật ngữ như: lãi tính trên biến phí đơn vị, tổng lãi tính trên biến phí, tỷ suất lãi tính trên biến phí là không phù hợp, cần thiết phải sửa đổi tên gọi cho những thuật ngữ này. Chỉ tiêu tổng lãi trên biến phí, thực chất chỉ tiêu này là phần còn lại sau khi lấy tổng doanh thu trừ đi tổng biến phí, phần dôi ra này sau khi bù đắp định phí chính là lợi nhuận của doanh nghiệp. Như vậy khi lấy tổng doanh thu trừ đi tổng biến phí thì phần chênh lệch chưa phải là lãi của doanh nghiệp, vì thế nếu gọi phần chênh lệch này là tổng lãi trên biến phí là không phù hợp. Hơn nữa để phục vụ cho phân tích mối quan hệ C-V-P, thì phần chênh lệch này sẽ được tính trên doanh thu chứ không tính trên biến phí, vì thế chỉ tiêu tỷ suất lãi tính trên biến phí cũng không phù hợp, và chỉ tiêu này cũng không được dùng để ứng dụng trong phân tích mối quan hệ C-V-P.

Trên đây là một vài ý kiến liên quan đến thông tư hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp do Bộ tài chính ban hành, chỉ nhằm mục đích cùng với những người quan tâm đến kế toán quản trị trao đổi, nhằm góp phần nâng cao tính hiệu quả của văn bản hướng dẫn nói trên ■

Tài liệu tham khảo:

1. Thông tư 53/2006/TT-BTC do Bộ Tài chính ban hành ngày 12/6/2006.
2. Luật kế toán. Quốc hội nước Cộng hòa Xã hội Chủ nghĩa VN. 6/ 2003.
3. Aidan Berry & Robin Jarvis, Accounting in a Business Context, 3 rd edition, International Thomson Press Boston MA USA – 1998.
4. Kế toán quản trị trong nền kinh tế thị trường ở VN. Bộ Tài chính - Ban Chỉ đạo Cải cách Kế toán Trung ương. Tài liệu dùng trong hội thảo tổ chức tại Hà Nội - 5/1996.
5. Kế toán quản trị. Khoa Kế toán Kiểm toán – Đại học Kinh tế TP.HCM.