

THỰC TRẠNG NHẬN THỨC VỀ BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM CỦA NHÀ QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT Ở VIỆT NAM

PHẠM VĂN DƯỠC

1. Thực trạng báo cáo kế toán quản trị và báo cáo trách nhiệm trong doanh nghiệp

Qua thông tin về các giai đoạn phát triển của kế toán quản trị (KTQT) ở VN, chúng ta có thể khẳng định rằng, hệ thống báo cáo KTQT nói chung và báo cáo trách nhiệm nói riêng có những đặc điểm hạn chế chung như sau:

Thứ nhất, hiện nay về mặt pháp lý chỉ có Thông tư 53/TT-BTC về hướng dẫn chung về tổ chức KTQT tại doanh nghiệp của Bộ Tài chính, trong đó chưa có hướng dẫn cụ thể nào cho việc xây dựng báo cáo trách nhiệm trong doanh nghiệp (DN) theo đúng bản chất của kế toán trách nhiệm.

Thứ hai, hầu hết các DNVN ngoài hệ thống tài khoản theo quy định tại Quyết định 15/CĐKT/QĐ-BTC có hiệu lực từ 20/3/2006 thì chưa xây dựng riêng hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo trách nhiệm của từng bộ phận trách nhiệm của quản trị.

Thứ ba, nhận thức và áp dụng thực tế về KTQT nói chung và kế toán trách nhiệm nói riêng trong các doanh nghiệp còn hạn chế.

Như chúng ta đã biết, hệ thống kế toán trách nhiệm là một nội dung quan trọng thuộc KTQT mà thường được ứng dụng nhiều trong các doanh nghiệp sản xuất (DNSX). Còn đối với các nhà sản xuất thường chỉ quan tâm đến vấn đề chất lượng sản phẩm, khả năng tiêu thụ và tiết kiệm chi phí v.v.. Điều này cũng ảnh hưởng không nhỏ đến nhận thức thực tế về tổ chức nội dung KTQT trong các DN ở VN là chỉ quan tâm đến các DNSX.

Nhưng các nhà kinh doanh cần phải hiểu rằng, kế toán trách nhiệm có thể áp dụng cho mọi loại hình DN: sản xuất, thương mại, dịch vụ...và điều quan trọng hơn cả là nó gắn liền với trách nhiệm của từng bộ phận, từng mặt hoạt động kinh doanh, quyết định của nhà quản trị và như vậy nó giúp ích rất nhiều cho công tác quản trị DN.

2. Khảo sát thực trạng báo cáo trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất tại VN

Chúng tôi cho rằng kế toán trách nhiệm chỉ được tổ chức thành công ở các DN có chính sách quản trị tốt và thực sự có nhu cầu ở các DN có quy mô lớn. Do vậy, đối tượng mà chúng tôi lựa chọn khảo sát là các DNSX và các công ty cổ phần được niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán VN. Chúng tôi đã tiến hành khảo sát các công ty niêm yết có hoạt động chính là sản xuất công nghiệp tại Sở Giao dịch Chứng khoán TP.HCM. Trụ sở hoạt động của các công ty đa số là ở các tỉnh, thành phố và các khu công nghiệp lớn thuộc khu vực TP.HCM và khu vực Đông Nam Bộ. Số lượng công ty niêm yết được khảo sát trực tiếp qua bảng sau:

Bảng 1: Số lượng công ty khảo sát

Đơn vị khảo sát	Số lượng	Tỷ lệ %
Số đơn vị khảo sát phát ra	100	100%
Số đơn vị khảo sát nhận về	66	66%
Số đơn vị xử lý thông tin	42	42%
Trong đó:		
- TP.HCM	30	30%
- Bình Dương	7	7%
- Đồng Nai	5	5%

Như vậy, số đơn vị kế hoạch đưa ra khảo sát 100, số đơn vị phản hồi thông tin là 66 và chỉ có 42 đơn vị có đủ thông tin để xử lý kết quả quá trình khảo sát.

Quá trình khảo sát tiến hành với các mục tiêu:

- Đặc điểm kinh tế – kỹ thuật – quản trị chung của DNSX ở VN, như loại hình hoạt động, lĩnh vực hoạt động, mô hình tổ chức quản trị.

- Tình hình tổ chức hệ thống thông tin kế toán, nội dung hệ thống báo cáo KTQT nói chung cũng như hệ thống báo cáo trách nhiệm nói riêng.

- Những vấn đề mà các công ty đã, đang và sẽ quan tâm đến kế toán trách nhiệm.

Nhằm thu thập được những thông tin hữu ích để giải quyết các vấn đề của quản trị đặt ra là tìm hiểu thực tiễn áp dụng kế toán trách nhiệm cũng như tổ chức hệ thống báo cáo trách nhiệm ở các DNSX, qua đó xây dựng hệ thống báo cáo trách nhiệm cho các DNSX, vì vậy yêu cầu nội dung khảo sát chúng tôi đề cập đến các vấn đề sau:

Thứ nhất, khảo sát về cơ sở tổ chức thực hiện chính sách quản trị doanh nghiệp, sự phân cấp ủy quyền trong quản lý.

Thứ hai, tình hình tổ chức báo cáo KTQT nói chung và báo cáo trách nhiệm nói riêng của các DN.

Thứ ba, nhận thức của nhà quản trị về kế toán trách nhiệm và sự cần thiết phải tổ chức kế toán trách nhiệm tại DN.

3. Kết quả quá trình thực hiện khảo sát

Bằng phương pháp gặp và phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo các DN, chúng tôi tiến hành xử lý tài liệu theo phương pháp thống kê so sánh, kết quả khảo sát qua các bảng sau:

Bảng 2: Mô hình tổ chức quản trị công ty

Chỉ tiêu khảo sát	Số đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- Mô hình quản lý phân cấp, ủy quyền rõ ràng, không kiêm nhiệm.	8	19
- Mô hình quản lý phân cấp, ủy quyền rõ ràng, có kiêm nhiệm.	34	81
Cộng	42	100

Hầu hết các doanh nghiệp có mô hình tổ chức quản trị giống với mô hình tổ chức quản trị của các công ty cổ phần theo thông lệ quốc tế, thể hiện

rõ nét nhất là trong cơ cấu bộ máy quản lý có đầy đủ các thành phần từ: đại hội cổ đông, HĐQT, ban kiểm soát, ban giám đốc, v.v.. Đặc điểm là mô hình quản lý phân cấp, ủy quyền có kiêm nhiệm chiếm tỷ lệ 81%.

Bảng 3: Nhận thức của nhà quản trị về mối quan hệ giữa kế toán tài chính với KTQT

Chỉ tiêu	Số đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- KTQT là 1 bộ phận của kế toán tài chính(KTTC)	3	7,1
- KTQT là 1 bộ phận độc lập có chức năng riêng	34	80,9
- KTQT là 1 bộ phận kế toán liên kết KTTC	5	12,0
Cộng	42	100

Trong tổng số 42 DN khảo sát; 80,92% cho rằng KTQT là một bộ phận độc lập và có chức năng riêng so với KTTC. Trong khi đó chỉ có 12% cho biết KTQT là một bộ phận liên kết với KTTC và 7,1% quan niệm KTQT là 1 bộ phận của KTTC. Tình hình này cho thấy nhận thức khá tốt về phạm vi chức năng của KTQT, mặc dù nhận thức về mối quan hệ giữa KTQT và KTTC chưa rõ ràng.

Bảng 4: Tổ chức hệ thống thông tin kế toán

Chỉ tiêu	Số đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- Chỉ có KTTC	28	66,7
- Chủ yếu KTTC và đang xây dựng bộ phận KTQT	11	26,2
- Thực hiện hoàn chỉnh đồng thời KTTC và KTQT	3	7,1
Cộng	42	100

Về tình hình tổ chức hệ thống thông tin kế toán của các DN cũng đáng để chúng ta suy ngẫm. Toàn bộ 42 DNSX khảo sát đều tổ chức thực hiện tốt phần hệ thống KTTC. Tuy nhiên, trong đó DN đã xây dựng hoàn thiện cả phân hệ KTQT chỉ chiếm tỷ lệ rất thấp là 7,1% (3 trong 42 DN khảo sát). Trong khi đó có tới 28 DN (66,7%) chỉ tổ chức bộ phận KTTC mà chưa tổ chức rõ ràng bộ phận KTQT và 11 DN (26,2%) đang xây dựng bộ phận KTQT.

Bảng 5: Nhận thức của nhà quản trị với kế toán trách nhiệm

Chỉ tiêu	Số đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- Bộ phận KTTC	5	11,9
- Bộ phận KTQT	18	42,8
- Thuộc cả KTTC và KTQT	10	23,8
- Một bộ phận độc lập với KTTC và KTQT	9	21,5
Cộng	42	100

Sự nhận thức về kế toán trách nhiệm của nhà quản trị ở mức trung bình chỉ có 18 DN (42,82%) là cho rằng kế toán trách nhiệm là một bộ phận của KTQT, 10 DN (23,8%) cho rằng kế toán trách nhiệm đồng thời thuộc cả KTQT và KTTC, 9 DN (21,5%) khẳng định kế toán trách nhiệm là 1 bộ phận độc lập và 5 DN (11,9%) cho rằng kế toán trách nhiệm là 1 bộ phận của KTTC. Như vậy có thể thấy rằng sự nhận thức về phạm vi, chức năng của kế toán trách nhiệm cũng như mối liên hệ giữa KTTC và KTQT là chưa rõ ràng.

Bảng 6: Cơ chế đánh giá trách nhiệm

Chỉ tiêu	Số đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- Theo từng phòng ban, chức năng, phân xưởng	42	100,0
- Theo khu vực địa lý	13	30,9
- Theo lĩnh vực chuyên môn	41	95,2
- Theo từng trung tâm trách nhiệm	1	2,4

Khảo sát cho thấy đối với 42 DN (chiếm tỷ lệ tuyệt đối là 100%) thực hiện đánh giá trách nhiệm theo cơ cấu tổ chức truyền thống ở VN. Tiếp theo với 40/42 DN khảo sát (95%) cho rằng họ thực hiện đánh giá trách nhiệm theo lĩnh vực chuyên môn, điều này là phù hợp vì đa số các công ty có lĩnh vực hoạt động đa dạng và cũng có đến 13 DN (30,9%) thực hiện đánh giá trách nhiệm theo khu vực địa lý, trường hợp này rơi vào các công ty có hoạt động rộng và ở nhiều địa phương khác nhau.

Điều mà chúng ta quan tâm chỉ có 1 trong 42 DN (tương đương 2,4%) là tiến hành đánh giá trách nhiệm quản lý theo trung tâm trách nhiệm. Đây là tỷ lệ quá thấp, cho thấy hầu hết các DNSX đều chưa thực hiện tổ chức kế toán trách nhiệm một cách bài bản và đúng với nội dung, bản chất

vốn có của nó.

Bảng 7: Các công cụ đánh giá trách nhiệm

Các công cụ	Đơn vị áp dụng	Tỷ lệ (%)
- Các báo cáo của KTTC	42	100,0
- Các bản dự toán ban đầu	42	100,0
- Báo cáo thực tế của các bộ phận	11	26,2
- Thông qua các báo cáo phân tích về doanh thu, chi phí, lợi nhuận.	42	100,0
- Các báo cáo đánh giá chênh lệch	13	30,9

Với 100% DN khảo sát (42/42) cho rằng họ sử dụng 3 công cụ đánh giá trách nhiệm là: các báo cáo KTTC, các bản dự toán ban đầu và các chỉ tiêu phân tích tài chính. Trong khi đó chỉ có 11 DN (26,2%) và 13 DN (30,9%), ngoài sử dụng 3 công cụ trên còn lần lượt sử dụng 2 công cụ là báo cáo bộ phận và báo cáo đánh giá chênh lệch. Kết quả này có thể cho thấy rằng các DN có sử dụng công cụ đánh giá trách nhiệm và thành quả hoạt động của các bộ phận, mặc dù chưa sử dụng đúng bản chất và đầy đủ. Tuy nhiên, chúng ta có thể lạc quan rằng đây là điều kiện thuận lợi để xây dựng báo cáo kế toán trách nhiệm bộ phận cho các DNSX.

4. Đánh giá việc thực hiện báo cáo trách nhiệm trong các DNSX

4.1. Về tình hình nhận thức và tổ chức công tác KTTC và KTQT

4.1.1 Kết quả đạt được

Một là, 100% các DN đều tổ chức tốt lĩnh vực KTTC, đa số các DN áp dụng KTQT tuy ở mức độ khác nhau và phần nào đã đáp ứng được nhu cầu thông tin cho quản trị nội bộ DN. Đây được xem là nỗ lực của chính bản thân các DN về xây dựng công cụ cung cấp thông tin, xây dựng thông tin để cạnh tranh; xây dựng hệ thống kế toán mới trong tiến trình đổi mới, hội nhập kinh tế với khu vực và thế giới.

Hai là, các DN tổ chức công tác kế toán bao hàm những nội dung cơ bản, cần thiết với phương pháp, kỹ thuật tương đối phù hợp với công tác quản trị đối với loại hình DN có quy mô lớn. Qua đó tạo điều kiện trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị thực hiện tốt các chức năng quản trị của mình.

Ba là, phân hệ KTQT đã tạo ra được sản phẩm đặc trưng của mình là các báo cáo quản trị, mặc dù chưa đầy đủ hoàn thiện nhưng thực sự là phương tiện cung cấp thông tin cần thiết phục vụ nhu cầu quản lý cho các cấp độ quản trị DN.

4.1.2 Tồn tại và hạn chế

Một là, cũng giống các loại hình DN khác, KTQT trong DNSX ở VN hiện nay vẫn chưa được quan tâm đúng mức từ góc độ nhà quản trị, người làm kế toán. Kế toán DN vẫn chú trọng vào việc tổ chức thực hiện KTTC, chưa thực sự quan tâm đến KTQT. Hơn nữa, yêu cầu thông tin KTQT ở các doanh nghiệp còn sơ khai.

Hai là, ở các công ty áp dụng KTQT, thì việc thực hiện này chưa có tính hệ thống, nội dung trùng lặp với KTTC, các phương pháp ứng dụng còn đơn giản, chưa chú ý đến khai thác phương pháp và phương tiện kỹ thuật hiện đại, chưa tạo được sự kết nối, tính ổn định, định hướng giữa thông tin KTQT với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị của các cấp quản trị nội bộ trong DN.

Ba là, báo cáo KTQT chưa đầy đủ, nội dung còn khá đơn giản, mang tính rời rạc, chưa có sự thống nhất, chưa phân tích sâu sắc tình hình sản xuất kinh doanh cho các doanh nghiệp. Vì vậy, thông tin các báo cáo KTQT mang lại cho nhà quản trị còn hạn chế.

4.1.3 Nguyên nhân của tồn tại và hạn chế

Thứ nhất, hầu hết các DNSX hiện nay trong hoạt động điều hành vẫn còn mang dấu ấn cơ chế quan liêu bao cấp; môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh vẫn chưa đủ thời gian để tạo ra thay đổi toàn diện về nhận thức, về trình độ công nghệ sản xuất kinh doanh; trình độ và năng lực quản lý của các nhà quản trị DN còn hạn chế; tư duy và hành vi quản trị trong chính bản thân nhà quản trị chưa đổi mới thích ứng với nền kinh tế thị trường.

Thứ hai, quan điểm chính thống và phương pháp KTQT ở nước ta chưa được thống nhất. Bên cạnh ảnh hưởng sâu sắc từ quan điểm của Nhà nước, quan điểm và hướng dẫn thực hiện KTQT của các tổ chức nghiên cứu đào tạo, tư vấn kế toán chưa tốt cũng là nguyên nhân gián tiếp ảnh hưởng đến tình hình áp dụng KTQT trong DNSX ở VN hiện nay.

4.2. Về tình hình nhận thức và tổ chức công tác kế toán trách nhiệm

4.2.1 Kết quả đạt được

- Về mặt nhận thức chung về kế toán trách nhiệm:

Nhu cầu thông tin kiểm soát và đánh giá trách nhiệm của các cấp quản lý là mối quan tâm đầu tiên đối với nhà quản trị trong việc thực thi các chức năng quản lý của mình. Thực tế hiện nay chưa có những quy định pháp lý bắt buộc về trách nhiệm của các nhà quản lý trong việc điều hành doanh nghiệp, chưa có những quy chuẩn đạo đức rõ ràng thì họ cho rằng việc xây dựng một hệ thống thông tin kế toán cung cấp thông tin đánh giá trách nhiệm quản lý trong doanh nghiệp sản xuất là điều cần thiết.

- Về việc vận dụng kế toán trách nhiệm và tổ chức thực hiện báo cáo trách nhiệm.

+ Do có sự tổ chức bộ máy quản lý phân cấp, ủy quyền rõ ràng và xây dựng cơ chế đánh giá trách nhiệm ở các phòng ban, phân xưởng và theo lĩnh vực hoạt động cũng như lĩnh vực quản lý đã tác động ảnh hưởng đến ý thức trách nhiệm, hành vi và tác phong của các cấp độ quản trị.

+ Các DN đã tiến hành xây dựng kế hoạch thông qua các chỉ tiêu chủ yếu và qua đó tiến hành đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch hàng năm là điều kiện thuận lợi để hình thành và phát triển hệ thống kế toán trách nhiệm.

+ Các DN đã sử dụng một số công cụ đánh giá trách nhiệm và thành quả của các bộ phận chủ yếu là các phòng ban, lĩnh vực hoạt động, tuy nhiên là chủ yếu dựa vào các báo cáo của kế toán tài chính, các chỉ tiêu tài chính và một số dự toán tổng hợp đã lập ban đầu.

4.2.2 Tồn tại và hạn chế

Một là, các DN chưa thiết lập các trung tâm trách nhiệm theo mô hình trách nhiệm. Các phòng ban bộ phận tổ chức theo mô hình trung tâm trách nhiệm, đơn thuần chỉ là các bộ phận chức năng của DN được quy định trong sơ đồ tổ chức. Cơ cấu quản lý tập trung, việc phân quyền, ủy quyền chưa hợp lý, chưa có sự tương xứng về quyền hạn và trách nhiệm được giao làm hạn chế quyền quyết định và sự kiểm soát các hoạt động xảy ra ở đơn vị, bộ phận mình chịu trách nhiệm.

Hai là, thực hiện cơ chế đánh giá trách nhiệm chưa phù hợp. Hiện nay, hầu hết các DN chủ yếu tiến hành thống kê kết quả hoạt động kinh doanh theo phòng ban chức năng, không gắn kết với bộ phận trách nhiệm của từng mặt hoạt động kinh

doanh, từ đó rất khó đánh giá thành quả cho từng cấp độ quản trị một cách rõ ràng và cụ thể.

Ba là, chưa sử dụng phù hợp hoặc không sử dụng các chỉ tiêu để đánh giá kết quả hoạt động theo các trung tâm trách nhiệm.

Bốn là, tổ chức thực hiện các nghiệp vụ kỹ thuật cơ sở để phục vụ vận dụng kế toán trách nhiệm còn thiếu, không hệ thống gây khó khăn cho việc truy xuất dữ liệu để lập các báo cáo trách nhiệm.

Năm là, tình hình lập báo cáo trách nhiệm tại các doanh nghiệp còn rời rạc, tự phát, chưa mang tính hệ thống, chưa đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin cho công tác đánh giá trách nhiệm quản trị và đo lường thành quả hoạt động của từng bộ phận trách nhiệm quản trị.

4.2.3 Nguyên nhân của những tồn tại và hạn chế

- Nguyên nhân khách quan

Một là, hệ thống kế toán ở VN đang trong quá trình hoàn thiện, chưa đáp ứng kịp thời trong quản lý đối với hoạt động SXKD vốn phát triển và đổi mới khá nhanh của các DN.

Hai là, môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh... vẫn chưa tạo đủ điều kiện để thay đổi lớn về nhận thức, về tư duy và hành vi quản trị trong DN. Từ đó sự bức thiết tổ chức kế toán quản trị nói chung và kế toán trách nhiệm nói riêng, vẫn chưa đạt đến thời điểm cần có, chưa nổi bật vai trò tính hữu ích của nó.

Ba là, các điều kiện hỗ trợ để áp dụng kế toán quản trị tại các DN còn hạn chế như các tổ chức đào tạo chưa đủ năng lực, các kỹ năng cần thiết về lập báo cáo kế toán quản trị và kế toán trách nhiệm nói riêng còn nhiều hạn chế.

- Nguyên nhân chủ quan:

Một là, trình độ và tư duy quản lý chậm tiếp cận phương pháp quản lý hiện đại. Chính sách quản trị và cơ cấu bộ máy quản lý chưa gắn kết theo mô hình trung tâm trách nhiệm, do vậy công tác tổ chức kế toán trách nhiệm nói chung rất khó thực hiện.

Hai là, công tác kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh chưa được quan tâm đúng mức. Trong thực tế các doanh nghiệp có ban hành những quy định về công tác “hậu kiểm”, tuy nhiên khi triển khai thực hiện vẫn mang hình thức đối phó, mang tính chủ quan mà còn xem nhẹ báo cáo kết quả hoạt động bộ phận và do vậy vai trò thông

tin nội bộ phục vụ đánh giá trách nhiệm và thành quả hoạt động chưa thể tự nó để hoàn thiện.

Ba là, trình độ nhân viên kế toán còn hạn chế kiến thức về kế toán quản trị. Phần lớn, các nhân viên kế toán làm việc thụ động, chỉ làm việc khi có yêu cầu, lệ thuộc vào hướng dẫn của cấp trên, thiếu đề xuất, tham mưu cho lãnh đạo công ty trong việc sử dụng thông tin cho ra quyết định quản trị.

Bốn là, điều kiện cơ sở vật chất để tổ chức hệ thống thông tin kế toán nhằm tạo lập thông tin hữu ích phục vụ quản trị DN còn hạn chế, do đó sẽ ảnh hưởng đến thực tiễn áp dụng kế toán quản trị nói chung và kế toán trách nhiệm nói riêng trong các DNSX VN hiện nay.

5. Kết luận

Việc thực hiện kế toán quản trị nói chung và kế toán trách nhiệm nói riêng tại các DNSX VN hiện nay chưa được tiến hành một cách toàn diện và hệ thống. Thông qua nghiên cứu, khảo sát và tìm hiểu thực trạng tổ chức kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng ở trên 40 DN trong giai đoạn hiện nay, chúng tôi đã nêu lên thực trạng trong công tác tổ chức hệ thống báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị trong các DNSX. Đồng thời đưa ra nhận xét để đánh giá, cùng với các nguyên nhân chủ quan và khách quan để giải thích vì sao kế toán trách nhiệm chưa được vận dụng bài bản và còn sơ khai ở các DNSX■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Antony A. Atkinson, Rajiv D. Banker & Roberts. Kaplan (1998), *Management Accounting*, McGraw - Hill, USA.
2. Carter McNamara, MBA, PhD, Authenticity Consulting, LLC (Copyright 1997-2007), “Performance Management – Basic Concepts”, *Adapted from FieldGuide to Consulting and Organizational Development*.
3. James R. Martin (1994), *Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues*.
4. Kế toán quản trị, tập thể bộ môn kế toán quản trị (2009).
5. PGS.TS Phạm Văn Dược (2006), *Kế toán quản trị*.