

PHƯƠNG HƯỚNG ỨNG DỤNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Nguyễn Thị Minh Phương*, Nguyễn Hoàn**

Kế toán trách nhiệm (KTTN) là một trong những công cụ quản lý quan trọng giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá hoạt động của những bộ phận và đánh giá trách nhiệm quản lý của nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp. Ở Việt Nam, KTTN vẫn còn là nội dung tương đối mới cả về lý luận và thực tiễn mặc dù đã được các nước trên thế giới đề cập, nghiên cứu và ứng dụng trong các doanh nghiệp từ rất lâu. Chính vì vậy, bài viết trình bày, phân tích các quan điểm nghiên cứu về KTTN của các tác giả trên thế giới qua đó làm rõ bản chất, vai trò cũng như nhiệm vụ của KTTN đối với các nhà quản trị trong doanh nghiệp. Đồng thời, thông qua các nghiên cứu KTTN của một số nước trên thế giới như Mỹ, các nước Châu Âu và Trung Quốc, bài viết đưa ra những đề xuất cho doanh nghiệp Việt Nam.

Từ khóa: Kế toán quản trị, kế toán trách nhiệm, trung tâm trách nhiệm, giá chuyển giao nội bộ.

1. Sự cần thiết ứng dụng kế toán trách nhiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam

KTTN là công cụ để đo lường kết quả hoạt động của từng khu vực bộ phận trong tổ chức, qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị ở các cấp khác nhau. KTTN đánh giá sự đóng góp của từng đơn vị bộ phận vào lợi ích toàn doanh nghiệp, đánh giá chất lượng về kết quả hoạt động của những nhà quản lý bộ phận. Đồng thời, KTTN thúc đẩy các nhà quản lý bộ phận điều hành bộ phận của mình theo hướng phù hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

Ở mỗi cấp quản trị khác nhau, KTTN thể hiện vai trò và có mục đích cung cấp thông tin khác nhau: đối với các nhà quản trị cấp cao, KTTN cung cấp thông tin cho trong việc thực hiện chức năng tổ chức và điều hành của toàn doanh nghiệp. KTTN xác định các trung tâm trách nhiệm, qua đó nhà quản trị có thể hệ thống hóa các công việc của từng trung tâm mà thiết lập các chỉ tiêu đánh giá. KTTN giúp nhà quản trị đánh giá và điều chỉnh kế hoạch của các bộ phận cho phù hợp. Còn ở cấp quản trị trung gian, KTTN cung cấp thông tin cho việc thực hiện chức năng kiểm soát quản lý và kiểm soát tài chính.

Thông qua KTTN, nhà quản trị có thể phân tích, đánh giá thực hiện của từng bộ phận với các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Thông tin KTTN cho biết việc thực hiện kế hoạch của các bộ phận ra sao, nhận diện những vấn đề còn tồn tại nhằm khắc phục các hạn chế để có sự điều chỉnh các chiến lược mục tiêu cho phù hợp và mang lại hiệu quả kinh doanh cao nhất về mặt đầu tư, chi phí, doanh thu và lợi nhuận. Cuối cùng, với nhà quản trị cấp cơ sở, KTTN khuyến khích nhà quản lý hướng đến mục tiêu chung của tổ chức. Mục tiêu hoạt động của các trung tâm trách nhiệm phải gắn liền với mục tiêu chung của doanh nghiệp. Để làm được như vậy, các nhà quản trị cấp cơ sở phải có đầy đủ thông tin để quản lý bộ phận của mình theo đúng hướng hoặc phải điều chỉnh cho phù hợp. Các thông tin được KTTN cung cấp bao gồm: Nguồn lực của bộ phận, các thông tin về tài chính, nguyên vật liệu, nhân lực máy móc, thời gian yêu cầu hoàn thành công việc, mức tiêu hao các nguồn lực, mức độ phát sinh chi phí, mức tiêu hao nguyên vật liệu, cách sử dụng các nguồn lực, hiệu quả sử dụng, mức độ hoàn thành,... Như vậy, KTTN có vai trò quan trọng đối với các cấp quản trị trong doanh nghiệp, nó cung cấp thông

tin cho các nhà quản trị kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận làm căn cứ để ra quyết định kinh doanh.

Mặt khác, với thực trạng nền kinh tế Việt Nam hiện nay, theo thống kê của VCCI, có khoảng gần 55.000 doanh nghiệp phá sản năm 2012. Các doanh nghiệp Việt Nam đang đối mặt với những cạnh tranh gay gắt của thị trường cũng như khó khăn của nền kinh tế nói chung. Trước tình hình đó, doanh nghiệp muốn tồn tại và phát triển cần trang bị cho mình những công cụ quản lý tài chính hiệu quả, một trong những công cụ quản lý đó là KTTN. Nhưng thực tế hiện nay, KTTN còn là nội dung tương đối mới cả về lý thuyết và thực tiễn đối với các doanh nghiệp Việt Nam. Với mục đích giúp doanh nghiệp có cái nhìn rõ hơn về KTTN, bài viết trình bày một số lý thuyết cơ bản về KTTN và mô hình KTTN đã được nghiên cứu, phát triển và thực hiện thành công tại một số nước trên thế giới. Trên cơ sở đó, đưa ra một số phương hướng ứng dụng KTTN cho các doanh nghiệp Việt Nam.

2. Bản chất và vai trò của kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp

KTTN là một trong những nội dung cơ bản của Kế toán quản trị (KTQT), dựa trên cơ sở lý thuyết tổ chức và nhu cầu về quản lý, nhằm đo lường, kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận. Do vậy, quá trình hình thành và phát triển của KTTN gắn liền với quá trình hình thành và phát triển của KTQT. KTTN được đề cập đầu tiên vào những năm 1950 ở Mỹ. Từ đó đến nay, KTTN được nhiều tác giả quan tâm và nghiên cứu với các quan điểm khác nhau, cụ thể:

Trước hết nói đến tính kiểm soát, theo Higgins (1952): KTTN là sự phát triển của hệ thống kế toán được thiết kế để kiểm soát chi phí phát sinh liên quan trực tiếp cho các cá nhân trong tổ chức, người chịu trách nhiệm kiểm soát. Hệ thống kiểm soát này được thiết kế cho tất cả các cấp quản lý. KTTN như một công cụ để kiểm soát hoạt động và chi phí.

Theo nhóm tác giả Anthony A. Atkinson, Rajiv.D.Banker, Robert S. Kaplan và S.mark Young (1997) KTTN là: Một hệ thống kế toán có chức năng thu thập, tổng hợp và báo cáo các dữ liệu kế toán có liên quan đến trách nhiệm của từng nhà quản lý riêng biệt trong một tổ chức nhằm cung cấp các thông tin liên quan đến chi phí, thu nhập và các

số liệu hoạt động của từng khu vực trách nhiệm hoặc đơn vị trong tổ chức mà họ có quyền kiểm soát, đồng thời tạo ra các báo cáo bao gồm cả những đối tượng có thể kiểm soát được hoặc không kiểm soát được đối với một cấp quản lý.

Tính kiểm soát trong KTTN còn được hai tác giả B.Venkatrathnam và Raji Reddy (2010) trình bày: KTTN là một hệ thống kiểm soát của nhà quản lý được dựa trên những nguyên tắc về ủy quyền và xác định trách nhiệm. Sự ủy quyền được giao phó theo trung tâm trách nhiệm, nhà quản lý phải chịu trách nhiệm theo từng phân khu, các phân khu này có thể là các bộ phận, chi nhánh, hay khu vực, phòng ban, văn phòng,... Mục đích chính của KTTN là thực hiện sự kiểm soát của các nhà quản lý đối với bộ của mình chịu trách nhiệm.

Ngoài tính kiểm soát của KTTN, các tác giả còn đề cập đến các trung tâm trách nhiệm, sự phân cấp trong quản lý và các chỉ tiêu chi phí, doanh thu và lợi nhuận. Charles T Horngreen, định nghĩa “KTTN là hệ thống kế toán được nhìn nhận qua các trung tâm trách nhiệm khác nhau trong toàn bộ tổ chức và phản ánh các kết quả và hoạt động của mỗi trung tâm này bằng các chỉ tiêu về doanh thu và chi phí” (‘Định nghĩa KTTN’, 2012).

Cũng giống như Horngreen, nhóm tác giả Clive R. Emmanuel, David T. Otley, Kenneth A. Merchant (1990) đã có quan điểm về KTTN như sau: KTTN là sự thu thập tổng hợp và báo cáo những thông tin tài chính về những trung tâm khác nhau trong một tổ chức. KTTN còn được gọi là kế toán hoạt động hay kế toán khả năng sinh lời. Theo quan điểm này KTTN được xem xét từ chi phí, thu nhập, lợi nhuận đến những nhà quản lý riêng biệt, những người chịu trách nhiệm về việc đưa ra quyết định liên quan đến chi phí, thu nhập và lợi nhuận thực hiện. KTTN phù hợp với các tổ chức mà ở đó nhà quản lý cấp cao thực hiện chuyển giao quyền ra quyết định cho các cấp dưới thuộc thẩm quyền. Khi đó kết quả quản lý của mỗi cấp quản trị được đánh giá bởi việc họ đã quản lý những công việc được giao như thế nào.

Ngoài ra, “KTTN là hệ thống kế toán cung cấp thông tin và kết quả, hiệu quả hoạt động của các bộ phận, các đơn vị trong một doanh nghiệp. Đó là công cụ đo lường, đánh giá hoạt động của những bộ phận liên quan đến đầu tư lợi nhuận, doanh thu và chi phí mà mỗi bộ phận đó có quyền kiểm soát và

chịu trách nhiệm tương ứng” (James R.Martin). Với quan điểm này, tác giả James R.Martin đã dựa trên cơ sở phân chia cơ cấu tổ chức quản lý của một doanh nghiệp thành những trung tâm trách nhiệm, khi đó việc quản lý sẽ tốt hơn. Điều này có ý nghĩa to quan trọng đối với những tổ chức lớn, đa dạng về ngành nghề kinh doanh. Trong quá trình quản lý, các cá nhân, các bộ phận được giao quyền ra quyết định và trách nhiệm để thực hiện một phần hay toàn bộ công việc nào đó. Việc phân quyền trong tổ chức tạo nên cơ cấu phân cấp nhiều cấp bậc và đòi hỏi phải theo dõi và đánh giá kết quả của các cấp dưới. KTTN được xây dựng để theo dõi kết quả, hiệu quả sử dụng các nguồn lực ở từng bộ phận trong một doanh nghiệp.

Phân cấp quản lý, cũng được N. J. Gordon (1963) đề cập đến trong lý thuyết của hệ thống KTTN. Cơ sở của hệ thống KTTN là thuyết kinh tế và tổ chức, KTTN chỉ phát huy hiệu quả khi doanh nghiệp có phân cấp và tổ chức. Lý thuyết tổ chức được quan tâm trong mối quan hệ với phân quyền. Như vậy, khi nghiên cứu đến KTTN là nghiên cứu đến cả hai vấn đề kinh tế và xã hội, nếu bỏ qua một trong hai yếu tố trên việc thiết lập KTTN sẽ thất bại.

KTTN không chỉ được đề cập đến các trung tâm trách nhiệm ở góc độ về chi phí, thu nhập, lợi nhuận hay tính kiểm soát. David F. Hawkins, V.G Narayanan, Jacob Cohen, Michele Jurgens (2004) chỉ ra rằng KTTN là một hệ thống tạo ra những thông tin tài chính và phi tài chính có liên quan, về những hoạt động thực tế và lập kế hoạch của những trung tâm trách nhiệm của một công ty. Trung tâm trách nhiệm là những đơn vị thuộc tổ chức có những nhà quản lý đứng đầu chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động của đơn vị của họ. Những bộ phận chủ yếu bao gồm: Hệ thống dự toán ngân sách, các báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo biến động, giá chuyển giao nội bộ,... KTTN đi sâu vào việc so sánh việc thực hiện với kế hoạch của các trung tâm trách nhiệm, xác định giá chuyển giao giữa các trung tâm. Cũng giống quan điểm này, Anthony A. Atkinson (1997) cho rằng KTTN “là loại hình kế toán thu thập và báo cáo cả hai thông tin kế toán kế hoạch và thực tế về các trung tâm trách nhiệm.”

Như vậy, có rất nhiều quan điểm khác nhau về KTTN, các quan điểm thể hiện cách nhìn của mỗi tác giả ở các góc độ khác nhau về đặc điểm, ý nghĩa,

cơ chế tổ chức KTTN ở trong doanh nghiệp. Sự khác nhau đó không mang tính đối nghịch nhau mà chúng bổ trợ cho nhau tạo một cái nhìn toàn diện về KTTN. Tóm lại, bản chất của KTTN được thể hiện: *KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT và là quá trình thu thập, tập hợp và báo cáo các thông tin tài chính và phi tài chính, được dùng để kiểm soát các quá trình hoạt động và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận trong một tổ chức. Thực chất KTTN chính là thiết lập những quyền hạn, trách nhiệm cho mỗi bộ phận, cá nhân và một hệ thống chỉ tiêu, công cụ báo cáo kết quả của mỗi bộ phận.*

KTTN chỉ có thể thực hiện được khi trong đơn vị có cơ cấu tổ chức quản lý được phân quyền rõ ràng. Hệ thống KTTN trong các tổ chức khác nhau được xây dựng đa dạng phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức quản lý, mức độ phân quyền trong tổ chức và mục tiêu cũng như quan điểm, phong cách của nhà quản trị trong doanh nghiệp, môi trường quản lý của doanh nghiệp,...

3. Kế toán trách nhiệm của một số nước trên thế giới

3.1. Kế toán trách nhiệm ở Mỹ

KTQT bắt đầu tại một số doanh nghiệp sản xuất lớn ở Bắc Mỹ vào khoảng đầu thế kỷ 20, áp dụng các phép đo và các thủ tục kế toán để tạo ra định hướng quản lý thông tin. KTQT hỗ trợ quản lý ở các cấp độ khác nhau một cách hiệu quả trong việc thực hiện chiến lược hoạt động của một tổ chức. KTQT đã có những tiến bộ nhanh chóng kể từ Thế chiến II và trở thành một công cụ quản lý đa ngành bao gồm một loạt các kỹ thuật thực tế như chi phí tiêu chuẩn, ngân sách, phân tích chi phí-khối lượng-lợi nhuận, giá chuyển giao nội bộ, phân tích phương sai, KTTN, đánh giá hiệu suất, KTQT đóng một vai trò khá tích cực trong quản lý kinh doanh trong thế giới công nghiệp (Gaumnitz và Kollaritsch 1991, Manino và Milani 1992).

Như vậy, KTQT hình thành và phát triển mạnh mẽ trong các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ và mang tính tiên phong trên thế giới, với mục đích cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định. Kế toán quản trị ra đời và phát triển, tồn tại ở nhiều giai đoạn khác nhau, giai đoạn nào nó cũng khẳng định thông tin tài chính để hoạch định và kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh là quan trọng. KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT nên cũng được

nghiên cứu và áp dụng khá mạnh mẽ ở các công ty lớn như công ty General Motor, Ford Motor, Kodak, IBM,... Những nội dung cơ bản của KTTN trong các công ty này được thể hiện như:

- KTTN được tổ chức nhằm thu thập, tổng hợp và báo cáo dữ liệu kế toán liên quan đến trách nhiệm của từng nhà quản lý riêng biệt trong một tổ chức, thông qua các báo cáo về chi phí, thu nhập và số liệu hoạt động của từng khu vực. Dựa trên cơ sở phân quyền về quản lý trong tổ chức, KTTN gắn quan điểm kiểm soát cho các nhà quản lý chịu trách nhiệm về mỗi bộ phận trong phạm vi quản lý của mình.

- KTTN bao gồm các trung tâm trách nhiệm, trung tâm trách nhiệm là một khu vực, bộ phận của tổ chức do một nhà quản trị chịu trách nhiệm về các hoạt động, thông thường có bốn trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí; Trung tâm doanh thu; Trung tâm lợi nhuận và Trung tâm đầu tư.

Phương pháp được sử dụng để đánh giá trách nhiệm trong trung tâm đầu tư đó chính là mô hình ROI của Dupont. Bên cạnh đó, các công ty tiến hành phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp) để phân tích biến động giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn, từ đó tìm ra nguyên nhân của sự biến động và có các biện pháp phù hợp.

3.2. Kế toán trách nhiệm ở các nước Châu Âu

KTQT trong công ty ở một số nước như Pháp, Đức, Tây Ban Nha... tiêu biểu cho quan điểm KTQT gắn liền với KTTC, đề cao thông tin kiểm soát nội bộ và có sự ảnh hưởng đáng kể của Nhà nước trong việc hình thành và phát triển. KTQT trong các nước Châu Âu được chuyên môn hóa cao, với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị trong đó đề cao vai trò của thông tin phục vụ kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị của từng nhà quản lý. Cùng với KTQT, KTTN cũng được áp dụng rộng rãi.

KTTN được xây dựng theo một hệ thống kế toán cung cấp thông tin nội bộ để đánh giá trách nhiệm quản lý của nhà quản trị theo các đối tượng có thể kiểm soát được. KTTN cũng được thực hiện trong tổ chức có sự phân quyền rõ ràng. Mức độ kiểm soát phụ thuộc vào cấp bậc quản lý và cơ cấu tổ chức quản lý trong tổ chức. Các trung tâm trách nhiệm

được hình thành trên cơ sở phân cấp quản lý và mức độ kiểm soát, thông thường các công ty thường tổ chức theo mô hình ba trung tâm trách nhiệm:

Các trung tâm chi phí: là trung tâm nhà quản trị chịu trách nhiệm về các khoản chi phí. Thước đo để đo lường, đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động của trung tâm chi phí là: Kiểm soát chi phí, Đánh giá số lượng và chất lượng của sản phẩm và dịch vụ;

Các trung tâm lợi nhuận: Là trung tâm có sự kiểm soát cả thu nhập và chi phí, không liên quan đến đầu tư. Các chỉ tiêu sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm lợi nhuận là Khả năng sinh lời.

Các trung tâm đầu tư: Là nơi mà nhà quản lý có quyền đưa ra các quyết định về đầu tư, vốn. Hai chỉ tiêu Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) và Thu nhập còn lại (RI) được sử dụng để đánh giá hiệu quả sử dụng vốn và đầu tư trong trung tâm đầu tư (Phạm Văn Dược, 2010).

3.3. Kế toán trách nhiệm ở Trung Quốc

KTQT nói chung và KTTN nói riêng được hình thành và phát triển theo trường phái KTQT Mỹ, cho đến nay vẫn còn non trẻ, phát triển không đồng đều, chưa có khuynh hướng riêng. Nó mới được hình thành từ kết quả của quá trình chuyển đổi nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung bao cấp sang nền kinh tế thị trường, thường tập trung ở các doanh nghiệp có qui mô lớn, ở những thành phố công nghiệp.

Theo Firth (1996) nghiên cứu khả năng quản lý phương Tây xâm nhập vào Trung Quốc với quan điểm của quản lý tài chính làm việc tại với các đối tác nước ngoài và các doanh nghiệp nhà nước. Đã có sự thay đổi đáng kể ở Trung Quốc kể từ khi cải cách kinh tế đầy tham vọng bắt đầu vào đầu những năm 1980, chẳng hạn như các dòng vốn của phương Tây và quá trình chuyển đổi nhanh chóng từ nền kinh tế kế hoạch tập trung cao độ sang nền kinh tế định hướng thị trường. Những thay đổi mạnh trong môi trường kinh tế và kinh doanh cung cấp một sự kích thích cho các doanh nghiệp Trung Quốc thông qua áp dụng tiên tiến hơn trong quản lý kinh doanh phương Tây và kế toán. Tuy nhiên, nghiên cứu khảo sát của Firth cho thấy việc áp dụng KTQT phương Tây vào Trung Quốc là rất hạn chế, và chủ yếu là hạn chế ở liên doanh với nước ngoài cấp vốn. Vì

dụ, chi phí tiêu chuẩn đã được áp dụng rộng rãi cho mục đích kiểm soát sản xuất, giá cả sản phẩm và đánh giá hiệu năng trong các công ty phương Tây, nhưng kỹ thuật này, quy định như hệ thống chi phí hạn ngạch tại Trung Quốc, chủ yếu được sử dụng cho việc dự toán ngân sách và xác định giá trị hàng tồn kho của doanh nghiệp Trung Quốc. Ngoài ra, thông qua một loạt các kỹ thuật hoặc các thủ tục KTQT trong hệ thống kiểm soát chi phí, bao gồm: chi phí mục tiêu, KTTN, chi phí tiêu chuẩn, dự toán ngân sách linh hoạt, chuyển giá nội bộ, động lực hành vi, đánh giá hiệu suất, phân tích phương sai.

4. Phương hướng ứng dụng kế toán trách nhiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam

Theo Hansen và Mowen (2005), mô hình KTTN được xác định bởi bốn yếu tố cần thiết là: 1) Phân công trách nhiệm 2) Thiết lập các biện pháp thực hiện hoặc các tiêu chuẩn 3) Đánh giá hiệu suất và 4) Giao phần thưởng. Trên cơ sở các yếu tố hệ thống KTTN có thể có ba loại dựa trên chức năng, hoạt động và chiến lược. Xuất phát từ bản chất vai trò và nhiệm vụ của KTTN kết hợp với KTTN trên thế giới, tác giả rút ra những nội dung sau:

KTQT nói chung và KTTN nói đã riêng ra đời, tồn tại và phát triển trên thế giới từ rất lâu, nó phát triển qua nhiều giai đoạn lịch sử khác nhau tùy thuộc vào đặc điểm từng quốc gia khác nhau, tạo nên tính đa dạng về nhận thức, nội dung và phương thức thực hiện. Tuy nhiên, KTTN cũng có những điểm tương đồng như:

- Thông tin KTTN cung cấp gắn liền với nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị, nhằm đánh giá trách nhiệm quản trị của từng trung tâm cụ thể trong một tổ chức có phân cấp quản lý rõ ràng;

- Các chỉ tiêu sử dụng trong KTTN được thể hiện là chỉ tiêu kế hoạch (dự toán) và thực tế, đánh giá hiệu quả quản trị theo phương pháp so sánh và xác định chênh lệch giữa kế hoạch và thực tế, đồng thời phân tích biến động của các nhân tố làm ảnh hưởng đến từng chỉ tiêu cụ thể;

- Các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí, lợi nhuận luôn gắn liền với trách nhiệm quản trị của từng bộ phận cụ thể, có tính kiểm soát được;

- Chi phí được tách biệt thành biến phí và định phí, nhằm giúp các nhà quản trị xác định chính xác lợi nhuận góp, lợi nhuận bộ phận;

- Hệ thống báo cáo trách nhiệm bao gồm hai nhóm báo cáo chủ yếu là nhóm báo cáo thực hiện và nhóm báo cáo phân tích.

Bên cạnh các điểm giống nhau, do ở mỗi quốc gia có môi trường kinh doanh, môi trường văn hóa, hệ thống pháp lý, trình độ quản lý, cơ sở vật chất, khoa học công nghệ kỹ thuật khác nhau nên KTTN còn có những điểm khác nhau như:

- Về số lượng, các trung tâm trách nhiệm được xác định không giống nhau. Mỹ và Trung Quốc xác định bốn trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư) còn các nước Châu Âu xác định ba trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư). Sự khác biệt này là do nhu cầu sử dụng thông tin, quan điểm đánh giá trách nhiệm trung tâm trong tổ chức, thực tế trung tâm doanh thu chỉ là trung tâm trung gian giữa trung tâm chi phí và lợi nhuận;

- Mức độ quan tâm và xây dựng nhóm báo cáo cũng không giống nhau giữa các quốc gia. Ở Mỹ thì các báo cáo phân tích được thực hiện ở tất cả các trung tâm trách nhiệm, còn các quốc gia khác chỉ chú trọng quan tâm đến các báo cáo phân tích ở trung tâm lợi nhuận;

- Về cơ sở dữ liệu, nhìn chung, KTTN các quốc gia không giống nhau. Mỹ và Châu Âu quan tâm nhiều đến việc xác định giá chuyển giao nội bộ, còn Trung Quốc thì quan tâm nhiều đến việc phân bổ chi phí gián tiếp cho các bộ phận cụ thể, trong trường hợp phát sinh chi phí chung liên quan đến hoạt động nhiều bộ phận.

Như vậy, nhu cầu về thông tin kế toán quản trị nói chung và KTTN nói riêng ngày càng gia tăng và thúc đẩy phát triển. Thế nhưng, việc áp dụng kinh nghiệm quản lý phương Tây cho các nước kém phát triển có thể gặp khó khăn do sự chênh lệch xuất phát từ hệ thống pháp luật xã hội, văn hóa và giáo dục ở các nước phát triển và kém phát triển (Z. Jun Lin and Zengbiao Yu, 2002). Trung Quốc là một nước điển hình trong việc ứng dụng KTQT và KTTN phương Tây một cách thành công, đây cũng là kinh nghiệm cho Việt Nam có cơ hội học hỏi và kế thừa khắc phục những tồn tại cho phù hợp với thực tế đất nước, thực tế của doanh nghiệp cả về môi trường quản lý, cơ sở vật chất và trình độ quản lý. Căn cứ vào KTTN đã được tổ chức tại các nước trên thế

giới kết hợp với hệ thống lý thuyết về KTTN, việc xây dựng KTTN cho các doanh nghiệp Việt Nam cần phải phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh, phù hợp với cơ cấu tổ chức, phân cấp quản lý của từng doanh nghiệp và đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị các cấp cụ thể:

- Trước hết, các doanh nghiệp Việt Nam muốn xây dựng hệ thống KTTN cần tổ chức phân cấp quản lý cho rõ ràng, phân công trách nhiệm, quyền hạn cho các nhà quản trị đứng đầu mỗi trung tâm, đồng thời thiết lập hệ thống các chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm quản lý cũng như hiệu quả hoạt động của từng trung tâm, định hướng mục tiêu cũng như chiến lược kinh doanh chung của toàn doanh nghiệp.

- Sau khi doanh nghiệp có sự phân cấp quản lý rõ ràng, cần xác định về số lượng trung tâm trách nhiệm: Số lượng trung tâm trách nhiệm 2, 3 hay 4 trung tâm là tùy thuộc vào qui mô sản xuất, cơ cấu quản lý và mức độ phân cấp quản lý của doanh nghiệp, đảm bảo chức năng kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị các cấp trong việc nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Với những doanh nghiệp có cơ cấu tổ chức quản lý phân cấp rõ ràng, qui mô hoạt động lớn, nên xây dựng 4 trung tâm: Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư, còn những doanh nghiệp qui mô sản xuất và hoạt động nhỏ hơn nên tổ chức 3 hoặc 2 trung tâm. Trong quá trình xác lập số lượng trung tâm trách nhiệm cần cân nhắc giữa chi phí bỏ ra và lợi ích thu được, đảm bảo nguyên tắc phù hợp và hài hoà giữa chi phí bỏ ra và lợi nhuận thu được. Nên xem xét để xây dựng hệ thống KTTN phát huy được hiệu quả cao và hỗ trợ cho các nhà quản trị trong việc ra quyết

định kinh doanh.

- Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá: Các doanh nghiệp nên sử dụng phương pháp so sánh chỉ tiêu thực hiện với kế hoạch hoặc dự toán, đồng thời phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu của các trung tâm trách nhiệm. Sử dụng các chỉ tiêu ROI, RI để đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm đầu tư. Ngoài ra, nên sử dụng thêm công cụ phi tài chính đó là Bảng điểm cân bằng (BSC). Đây là công cụ quản lý hiện đại đã được các doanh nghiệp trên thế giới áp dụng hiệu quả và thành công.

- Hệ thống báo cáo cần được lập theo 2 nhóm báo cáo thực hiện và báo cáo phân tích, chi phí chia thành biến phí và định phí thuận lợi trong việc phân tích báo cáo bộ phận. Sử dụng định giá bán sản phẩm chuyển giao nội bộ trong doanh nghiệp, đồng thời thực hiện phân bổ chi phí gián tiếp cho các bộ phận cho hợp lý.

Tóm lại, các doanh nghiệp Việt Nam khi xây dựng hệ thống KTTN cần đảm bảo, ngoài việc phù hợp với đặc điểm kinh doanh và trình độ quản lý của các nhà quản trị các cấp trong từng doanh nghiệp cụ thể, hệ thống KTTN còn phải đáp ứng được yêu cầu về tính kiểm soát và hiệu quả cho các doanh nghiệp. Hệ thống KTTN vừa đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho việc kiểm soát hoạt động cũng như đánh giá trách nhiệm quản lý vừa phải đảm bảo không chiếm tỷ lệ chi phí quá lớn, và có thể chấp nhận được. Các nhà quản trị cần phải cân nhắc để xây dựng hệ thống KTTN cho phù hợp. Không nên quá đơn giản với doanh nghiệp có qui mô hoạt động lớn phức tạp, nhưng cũng không nên quá lớn với các doanh nghiệp nhỏ vì sẽ không hiệu quả và gây tốn kém. □

Tài liệu tham khảo:

- Phạm Văn Dược, Trần Văn Tùng, Phạm Xuân Thành, Trần Phước (2010), Mô hình báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị công ty niêm yết, NXB Phương Đông,
- Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, S. Mark Young, Robert S. Kaplan (1997), *Management Accounting and Cases*, Prentice Hall
- B.Venkatrathnam & Raji Reddy (2010), "Responsibility accounting conceptual framework", [http://www.docstoc.com/docs/52046875/Responsibility-accounting conceptual framework](http://www.docstoc.com/docs/52046875/Responsibility-accounting%20conceptual%20framework).
- Clive R. Emmanuel, David T. Otley, Kenneth A. Merchant (1990), *Accounting for Management Control*, 2th Edition, Cengage Learning EMEA.
- David F.Hawkins, V.G. Narayanan, Jacob Cohen, Michele Jurgens, (2004), *Introduction to Responsibility Accounting*

Systems, Online Tutorial. <http://hbr.org/product/introduction-to-responsibility-accounting-systems-/an/105703-HTML-ENG>

- Firth, M., 1996. "The diffusion of management accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 21, 629—654.
- Gaumnitz, B. R. and Kollaritsch, F. P. (1991), "Manufacturing cost variances: current practice and trends", *Journal of Cost Management*, 5, 58-64.
- Higgins, J.(1952), Responsibility accounting, in: The Arthur Andersen chronicle, Vol. 12 (Arthur Andersen, Chicago, IL).
- Hansen Don R., Mowen Marynne M (2005). *Management Accounting*, 6th Edition. McGraw- Hill Companies, Inc
- Hornngren, C. and G. Foster (1991) Cost accounting: A managerial emphasis, 7th ed. (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ).
- James R. Martin, Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues, Chapter 14: Investment Centers, Return on Investment, Residual Income and Transfer Pricing. Truy cập ngày 25 tháng 3 năm 2012 trên <http://maaw.info/Chapter14.htm>
- Mannino, P. V. and Milani, K., (1992). "Budgeting for an international business", *Management Accounting*, 73, tr36—39.
- N. J. Gordon (1963) "Toward a Theory of Responsibility Accounting Systems" National Association of Accountants
- Z. Jun Lin and Zengbiao Yu, 2002, "Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application", *Management Accounting Research*, 13, tr447 - 467
- "Định nghĩa Kế toán trách nhiệm", truy cập ngày 25 tháng 5 năm 2012, <http://shafispeaks1.blogspot.com/2012/03/definitions-of-responsibility.html>

Directions for applying responsibility accounting to Vietnamese enterprises

Abstract:

Responsibility accounting is one of the important management tools helping managers to control and evaluate the operations of company divisions and reviews the responsibility of managers at all levels. In Vietnam, responsibility accounting is still a new concept both in theory and practice. This paper presents and analyzes the perspectives of research on responsibility accounting of the authors in the world to clarify the nature, role and duties of responsibility accounting for managers in the enterprises. At the same time, through the studies on responsibility accounting from some countries as the US, Europe and China, this paper also provides some recommendations for Vietnamese enterprises.

Thông tin tác giả:

* **Nguyễn Thị Minh Phương**, tiến sĩ

- Nơi công tác: Viện Kế toán- Kiểm toán, trường đại học Kinh tế quốc dân

- Một số tạp chí đã đăng tải công trình nghiên cứu: *Tạp chí Kinh tế & Phát triển, Tạp chí Kế toán & Kiểm toán, Tạp chí Kinh tế & Môi trường*

- Địa chỉ email: phuongnm.nh@gmail.com

** **Nguyễn Hoàn**, tiến sĩ

- Nơi công tác: Đại học Tài nguyên & Môi trường Hà Nội