

MÔ HÌNH KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM KẾT HỢP THẺ ĐIỂM CÂN BẰNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

Trần Trung Tuấn

Trường Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: trungtuanktqd@gmail.com

Ngày nhận: 05/02/2020

Ngày nhận bản sửa: 20/4/2020

Ngày duyệt đăng: 05/5/2020

Tóm tắt:

Để có thể đưa ra các quyết định kinh doanh đúng đắn, các nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp cần phải đánh giá được thành quả của các nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp. Các mô hình đo lường thành quả khác nhau hiện nay đều có những ưu điểm và nhược điểm. Do đó, việc xây dựng được một mô hình kết hợp đo lường thành quả có ý nghĩa trong cả lý luận và thực tiễn. Bài viết nghiên cứu và xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thẻ điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam bằng cách sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng để đánh giá mô hình kết hợp này. Nghiên cứu thu thập dữ liệu và sử dụng mềm SPSS 22.0 để phân tích số liệu. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc áp dụng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thẻ điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam ở mức thấp. Từ đó các khuyến nghị cũng được đề xuất nhằm nâng cao mức độ áp dụng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thẻ điểm cân bằng trong doanh nghiệp.

Từ khóa: Thẻ điểm cân bằng, thành quả, kế toán trách nhiệm.

Mã JEL: M41.

Model of responsibility accounting integrating with the balanced scorecard in Vietnamese construction enterprises

Abstract:

Managers need to evaluate the performance of managers at all levels in the business to make the sound decisions. Nowadays, many models of performance measurement have advantages and disadvantages. Therefore, building an integrating model to measure performance in enterprises is meaningful in both theory and practice. The paper is to research and build the model of responsibility accounting integrating balanced scorecards in Vietnamese construction enterprises by using quantitative research methods to evaluate this integrating model. Data were collected and analyzed by using SPSS. The results show that the application of the model responsibility accounting integrating balanced scorecard in Vietnamese construction enterprises is low. Some recommendations are given for improving the application of model of responsibility accounting integrating balanced scorecard in the business.

Keywords: Balanced scorecard, performance, responsibility accounting.

JEL Code: M41.

1. Giới thiệu

Một trong những công cụ quản lý đặc lực hiện nay trong quá trình ra quyết định trong việc quản lý và đánh giá thành quả trong doanh nghiệp là mô hình kế toán trách nhiệm. Kế toán trách nhiệm giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá hoạt động của những bộ phận trong doanh nghiệp, đồng thời đánh

giá trách nhiệm quản lý của nhà quản trị các cấp. Để đo lường và đánh giá một cách chính xác, toàn diện, không thể chỉ sử dụng các chỉ tiêu tài chính truyền thống mà cần phải sử dụng cả chỉ tiêu tài chính và các chỉ tiêu phi tài chính. Vì vậy, để cung cấp thông tin một cách toàn diện hơn, chính xác hơn, kế toán trách nhiệm rất cần kết hợp với thẻ điểm cân bằng (Balanced scorecard - BSC) nhằm cung cấp thông

tin một cách toàn diện, chính xác hơn giúp cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh đúng đắn.

Thẻ điểm cân bằng là một hệ thống đo lường hiệu quả hiện đại, toàn diện, gồm bốn khía cạnh: khía cạnh tài chính, khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh học hỏi và phát triển; tập trung vào đo lường cả khía cạnh tài chính và khía cạnh phi tài chính, giúp cho doanh nghiệp xác định tầm nhìn và chiến lược của họ và chuyển đổi tầm nhìn và chiến lược thành hoạt động cụ thể. Khi mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng sẽ khiến cho kế toán trách nhiệm toàn diện hơn trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp. Các doanh nghiệp xây dựng hiện nay đang gặp nhiều khó khăn trong việc đo lường thành quả của các đơn vị thành viên, các cấp quản trị trong doanh nghiệp. Do vậy, việc áp dụng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam sẽ giúp cho các cấp lãnh đạo trong doanh nghiệp xây dựng được cung cấp thông tin một cách đầy đủ, toàn diện nhằm ra quyết định chính xác hơn trong kinh doanh.

2. Cơ sở lý thuyết và tổng quan nghiên cứu

2.1. Mô hình kế toán trách nhiệm

Nghiên cứu về kế toán trách nhiệm đã thu hút được sự đóng góp của nhiều học giả trên thế giới, với những tác giả tiêu biểu như:

Vogel (1962) đề cập đến việc xây dựng và thiết lập kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp. Kế toán trách nhiệm được thiết kế phù hợp với cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý của từng doanh nghiệp dựa vào quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Kế toán trách nhiệm phải được xây dựng trên cơ sở phân cấp quản lý nhằm thu thập thông tin thực hiện kiểm soát hoạt động kinh doanh tại các bộ phận, từ đó cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh một cách có hiệu quả (Vogel, 1962).

Sarkar & Yeshmin (2005) khi nghiên cứu về kế toán trách nhiệm tại Bangladesh cho thấy có các đơn vị được khảo sát đã thiết kế bốn trung tâm trách nhiệm trong đơn vị và cũng có các đơn vị thiết kế ba trung tâm trách nhiệm trong đơn vị của mình. Công cụ phổ biến được sử dụng để đánh giá hiệu quả là dự toán ngân sách. Các lãnh đạo tại các trung tâm doanh thu được đánh giá bằng cách sử dụng báo cáo bộ phận (Sarkar & Yeshmin, 2005).

Muthulakshmi (2014) nhận thấy, kế toán trách nhiệm có 5 trung tâm trách nhiệm là trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận, trung

tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận góp.

Meda (2003) trong nghiên cứu kế toán trách nhiệm tại các công ty Jordan đã khám phá thực tế áp dụng kế toán trách nhiệm trong những công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Jordan, đồng thời nghiên cứu kế toán trách nhiệm với dự toán ngân sách doanh nghiệp, hiệu quả thực tế được so sánh với dự toán (Meda, 2003). Fowzia (2011) thực hiện nghiên cứu về kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp dịch vụ và thấy rằng các doanh nghiệp đang giới hạn ba loại kế toán trách nhiệm, có một số doanh nghiệp thực hiện nhiều hơn một loại kế toán trách nhiệm theo yếu tố của kế toán trách nhiệm. Điều đó có nghĩa là doanh nghiệp sử dụng kế toán trách nhiệm hỗn hợp, không chỉ sử dụng một loại kế toán trách nhiệm duy nhất (Fowzia, 2011).

Qua tổng hợp các quan điểm ở các khía cạnh khác nhau, có thể khái quát mô hình kế toán trách nhiệm là một hệ thống thông tin kế toán được thiết lập dựa trên sự phân cấp, phân quyền cho các nhà quản trị, các trung tâm trách nhiệm; sử dụng các phương pháp kế toán chi phí và phương pháp đánh giá thành quả để ghi nhận, đo lường, đánh giá thành quả hoạt động đạt được của các nhà quản trị, trung tâm trách nhiệm trong tổ chức nhằm cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính cho nhà quản trị các cấp kiểm soát hoạt động trong doanh nghiệp.

Gharayba & cộng sự (2011) cho rằng kế toán trách nhiệm gồm 7 yếu tố và được các tác giả khác như Hanini (2013) sử dụng trong nghiên cứu về kế toán trách nhiệm, kế toán trách nhiệm có các yếu tố như:

(i) Kế toán trách nhiệm thực hiện việc phân chia cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp thành những trung tâm trách nhiệm;

(ii) Kế toán trách nhiệm thực hiện phân quyền cho các nhà quản trị tại các trung tâm trách nhiệm với quyền lực rõ ràng và nhà quản trị phải chịu trách nhiệm cho thành quả của trung tâm trách nhiệm;

(iii) Kế toán trách nhiệm thực hiện phân bổ chi phí và doanh thu tới các trung tâm trách nhiệm theo khả năng và giới hạn quyền lực của trung tâm đó;

(iv) Kế toán trách nhiệm thực hiện liên kết giữa dự toán với thành quả thực tế tại các trung tâm trách nhiệm. Kế toán trách nhiệm khuyến khích tất cả những người lao động của mỗi trung tâm đều thực hiện lập dự toán để đảm bảo dự toán phù hợp, khả thi và có thể đạt được mục tiêu chung của doanh nghiệp;

(v) Kế toán trách nhiệm sử dụng dự toán để kiểm soát và đo lường thành quả thông qua việc so sánh với thành quả thực tế của mỗi trung tâm trách nhiệm;

(vi) Kế toán trách nhiệm chuẩn bị báo cáo để phân tích chênh lệch của thành quả thực tế với dự toán để xác định xem ai phải chịu trách nhiệm về chênh lệch đó;

(vii) Kế toán trách nhiệm thiết lập một hệ thống khuyến khích có quan hệ chặt chẽ với thành quả khi lập dự toán tại các trung tâm trách nhiệm nhằm hạn chế những chênh lệch.

2.2. Mô hình thẻ điểm cân bằng

Thẻ điểm cân bằng (BSC) là một hệ thống đo lường hiệu quả hiện đại tập trung vào đo lường cả khía cạnh tài chính và phi tài chính, giúp cho doanh nghiệp xác định tầm nhìn, chiến lược của họ và chuyển đổi tầm nhìn, chiến lược thành hoạt động cụ thể (Kaplan & Norton, 1996). Thẻ điểm cân bằng (BSC) có bốn khía cạnh gồm khía cạnh tài chính, khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh học tập và phát triển.

(i) Khía cạnh tài chính: Doanh nghiệp thực hiện đo lường hiệu quả bằng cách sử dụng các chỉ báo lợi nhuận như tỷ số lợi nhuận trên tài sản (ROA), tỷ suất hoàn vốn (ROI) hay tốc độ tăng trưởng tổng thu nhập. Đây là yếu tố quan trọng nhất của thẻ cân bằng điểm vì nó là nền tảng đánh giá của tất cả những khía cạnh còn lại vì khía cạnh tài chính đóng vai trò quan trọng trong việc tổng hợp tình hình hoạt động và mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp (Kaplan & Norton, 1992).

(ii) Khía cạnh khách hàng: Trong một môi trường cạnh tranh khốc liệt hiện nay, việc quan tâm và tập trung vào khía cạnh khách hàng đang trở thành một trong những ưu tiên hàng đầu của các nhà quản trị cấp cao. Vì vậy, BSC yêu cầu các nhà quản trị chuyển tầm nhìn tới một khía cạnh đo lường đặc biệt của doanh nghiệp, phản ánh sự quan tâm của khách hàng như: Thời gian phục vụ hay thời gian hướng dẫn khách hàng, chất lượng, sự thực hiện, dịch vụ và sự hài lòng (Kaplan & Norton, 1992). Giao hàng đúng hạn có thể đo lường chất lượng dịch vụ đã cung cấp, tỷ lệ phần trăm hàng bán bị trả lại do hàng kém chất lượng hoặc số phần nản của khách hàng có thể đo lường chất lượng sản phẩm đã bán (Kendall, 1998).

(iii) Khía cạnh quy trình nội bộ: Để đạt được mục tiêu của doanh nghiệp và đáp ứng được mong đợi của khách hàng, các doanh nghiệp phải xác định được quá trình kinh doanh then chốt, xuất sắc nhất. Quá trình then chốt được giám sát để đảm bảo rằng kết quả đạt được sẽ thỏa đáng (Kaplan & Atkinson, 1998). Sự đo lường nội bộ từ quá trình kinh doanh, trong đó sự hài lòng của khách hàng đóng vai trò quan trọng nhất. Kendall (1998) chỉ ra rằng phương

pháp đo lường quy trình nội bộ còn bao gồm số hao hụt được phát hiện trước khi giao hàng, tổng số lượng sản phẩm phải làm lại hoặc tổng số phế liệu bỏ đi khi sản xuất (Kendall, 1998).

(iv) Khía cạnh học tập và phát triển: Đây là khía cạnh cuối cùng trong thẻ cân bằng điểm, nhưng là khía cạnh kết dính các phần lại với nhau. Khía cạnh này được coi như nền tảng cho sự tồn tại và phát triển lâu dài của doanh nghiệp. Ba yếu tố của khía cạnh gồm: Con người, hệ thống thông tin và thủ tục tổ chức (Kaplan & Norton, 1993).

2.3. Mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng (BSC)

Năm 2012, Safa trong nghiên cứu của mình cho rằng để đánh giá hiệu quả của công ty, cần sử dụng các chỉ tiêu như: Tỷ suất sinh lợi trên vốn đầu tư (ROI), thu nhập thặng dư (RI), tỷ suất sinh lợi trên doanh thu (ROS), giá trị gia tăng kinh tế (EVA), BSC. Trong đó giá trị gia tăng thuần (NVA) và BSC là những chỉ báo quan trọng nhất để đo lường hiệu quả (Safa, 2012). Al-Baidhani (2013) nghiên cứu về việc sử dụng thẻ điểm cân bằng như một công cụ quản lý và lập dự toán hiệu quả. Các công ty cần thiết lập được các chỉ dẫn chiến lược và mục tiêu hoạt động trên tất cả các cấp. Thẻ điểm cân bằng cung cấp những chỉ dẫn như vậy, nó cung cấp mối liên kết giữa hệ thống đo lường và chiến lược. Việc chuyển đổi từ nền kinh tế công nghiệp tới nền kinh tế tri thức trên toàn thế giới thúc đẩy chúng ta sử dụng BSC (Al-Baidhani, 2013).

Hanini (2013) khi nghiên cứu mức độ thực hiện các đặc điểm kế toán trách nhiệm trong các ngân hàng Jordan đã đưa ra một số khuyến nghị như: Cần phải thiết lập mục tiêu và lập dự toán của trung tâm trách nhiệm tại các ngân hàng Jordan, cần khuyến khích các ngân hàng sử dụng các phương pháp hiện đại khác của kế toán quản trị trong kinh doanh như: thẻ điểm cân bằng (BSC)...

Nguyễn Thị Minh Phương (2013) nghiên cứu về xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sửa Việt Nam đã đề xuất việc ứng dụng thẻ điểm cân bằng (BSC) hay EVA để đánh giá hiệu quả... Nguyễn Hữu Phú (2014) nghiên cứu tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông Vận tải đã đề xuất sử dụng các mô hình hiện đại như mô hình KM-Star để đánh giá hiệu quả trong các tổng công ty xây dựng.

Văn Thị Thái Thu (2017) trong nghiên cứu “*Sử dụng bảng điểm cân bằng trong kế toán trách nhiệm để đánh giá thành quả tại doanh nghiệp logistics*” cho rằng kế toán trách nhiệm là một công cụ quản lý kinh tế, tài chính quan trọng trong doanh nghiệp,

thông qua phân cấp trách nhiệm quản lý cho các trung tâm trách nhiệm, nhà quản trị đánh giá trách nhiệm, thành quả của từng bộ phận một cách cụ thể, chính xác. Nhằm giúp nhà quản trị đánh giá toàn diện hơn, đưa ra các mục tiêu phù hợp hơn về mọi hoạt động của doanh nghiệp, nghiên cứu này dựa trên lý thuyết thẻ điểm cân bằng để ứng dụng vào kế toán trách nhiệm trong đánh giá thành quả ở các doanh nghiệp logistics. Nghiên cứu dựa theo 4 khía cạnh cơ bản: tài chính, khách hàng, quy trình nội bộ, học tập và phát triển, cùng với những chiến lược chung của các doanh nghiệp logistics hiện nay để xây dựng BSC nhằm đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm tại các doanh nghiệp logistics.

2.4. Mô hình kết hợp kế toán trách nhiệm và thẻ điểm cân bằng

Mô hình kế toán trách nhiệm dựa vào việc phân quyền, lập dự toán, đánh giá, lập báo cáo. Đây là những khía cạnh của kế toán trách nhiệm theo nội dung. Để có thể lập được dự toán hay đánh giá được hiệu quả đã thực hiện của doanh nghiệp một cách chính xác, cần phải có phương pháp đo lường chính xác và phù hợp, giúp cho kế toán trách nhiệm có được thông tin chính xác trong lập dự toán, đánh giá và lập báo cáo cung cấp thông tin kịp thời (gồm cả thông tin tài chính và phi tài chính) cho các nhà quản trị. Do đó, doanh nghiệp phải xây dựng được phương pháp đo lường chính xác, hiện đại cung cấp được thông tin chính xác, đúng đắn cho nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh. Một trong những phương pháp đo lường hiện đại hiện nay được sử dụng là phương pháp thẻ điểm cân bằng (BSC). Qua việc thảo luận về các yếu tố cơ bản của mô hình kế toán trách nhiệm ở phần trên, có thể thấy để đánh giá hiệu quả chính xác cần phải có phương pháp đo lường chính xác và phù hợp. Do đó, doanh nghiệp phải xây dựng được phương pháp đo lường chính xác, hiện đại cung cấp được thông tin chính xác, đúng đắn cho nhà quản trị. Do vậy, có thể xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng (BSC) theo hướng tiếp cận nội dung như sau:

(i) Phân chia cơ cấu tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm dựa trên chiến lược: Căn cứ vào chiến lược, các lãnh đạo cao cấp trong doanh nghiệp sẽ thực hiện phân chia cơ cấu tổ chức thành những trung tâm trách nhiệm khác nhau;

(ii) Phân quyền dựa vào tầm nhìn: Các lãnh đạo cấp cao sẽ căn cứ vào tầm nhìn để phân quyền cho các nhà quản trị tại các trung tâm trách nhiệm với quyền lực rõ ràng và nhà quản trị phải chịu trách nhiệm cho thành quả của trung tâm trách nhiệm do

minh phụ trách;

(iii) Phân bổ doanh thu và chi phí: Kế toán trách nhiệm thực hiện phân bổ chi phí và doanh thu tới các trung tâm trách nhiệm theo khả năng và giới hạn quyền lực của trung tâm đó. Đồng thời, kế toán trách nhiệm xác định trách nhiệm và tính toán chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp, doanh thu và giá chuyển nhượng nội bộ giữa các trung tâm trách nhiệm một cách phù hợp, chính xác nhằm xác định trách nhiệm rõ ràng;

(iv) Lập dự toán dựa theo BSC: Kế toán trách nhiệm thực hiện liên kết giữa dự toán với thành quả thực tế tại các trung tâm trách nhiệm. Kế toán trách nhiệm khuyến khích tất cả những người lao động của mỗi trung tâm đều thực hiện lập dự toán để đảm bảo dự toán theo 4 khía cạnh của thẻ điểm cân bằng như: Khía cạnh tài chính, khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh đào tạo và phát triển;

(v) Đánh giá dựa theo BSC: Kế toán trách nhiệm sử dụng dự toán để kiểm soát và đo lường hiệu quả thông qua việc so sánh hiệu quả thực tế với hiệu quả dự toán của mỗi trung tâm trách nhiệm theo cả 4 khía cạnh của thẻ điểm cân bằng như: Khía cạnh tài chính, khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh đào tạo và phát triển;

(vi) Lập báo cáo dựa theo BSC: Kế toán trách nhiệm chuẩn bị báo cáo để phân tích chênh lệch của hiệu quả thực tế với dự toán để xác định xem ai phải chịu trách nhiệm về chênh lệch đó. Tất cả các nhà quản trị phải phân tích lý do của chênh lệch giữa hiệu quả thực tế đạt được và dự toán đã lập. Báo cáo kế toán trách nhiệm cần được chuẩn bị theo các khía cạnh của thẻ điểm cân bằng như: Khía cạnh tài chính, khía cạnh khách hàng, khía cạnh quy trình nội bộ, khía cạnh đào tạo và phát triển;

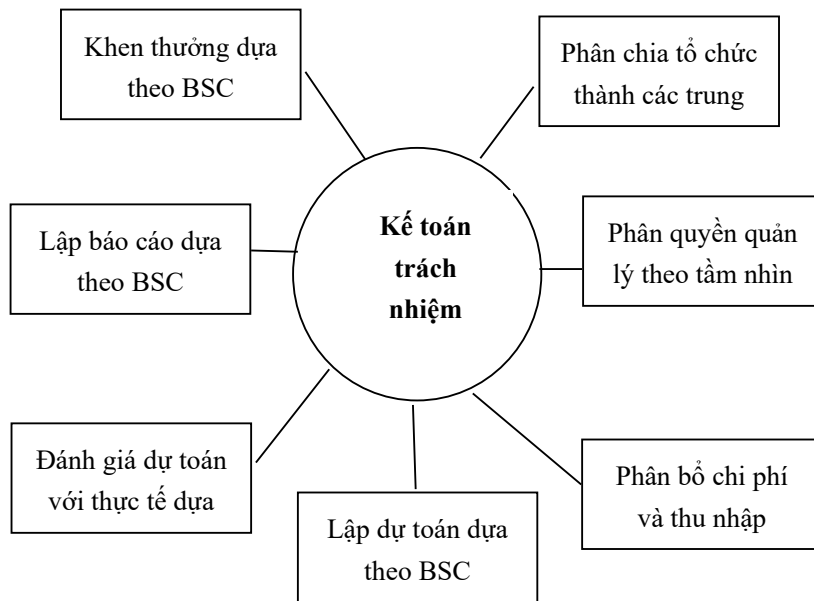
(vii) Khen thưởng dựa theo BSC: Kế toán trách nhiệm thiết lập một hệ thống khuyến khích có quan hệ chặt chẽ với hiệu quả khi lập dự toán tại các trung tâm trách nhiệm nhằm hạn chế những chênh lệch không mong muốn và thúc đẩy những chênh lệch tốt theo cả 4 khía cạnh của thẻ điểm cân bằng.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Phương pháp tiếp cận

Hướng tiếp cận nội dung là hướng tiếp cận theo các yếu tố, thành phần cấu thành của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng có 7 yếu tố cơ bản gồm (i) Phân chia cơ cấu tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm dựa vào chiến lược, (ii) Phân quyền dựa vào tầm nhìn, (iii) Phân bổ doanh thu và chi phí, (iv) Lập dự toán theo BSC, (v) Đánh

Hình 1: Mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thể điểm cân bằng (BSC)



Nguồn: Tác giả tổng hợp.

giá theo BSC, (vi) Lập báo cáo theo BSC, (vii) Hệ thống khen thưởng theo BSC.

3.2. Mô hình nghiên cứu

Để có thể cung cấp thông tin cho các nhà quản trị tốt hơn, toàn diện hơn mô hình kế toán trách nhiệm truyền thống, kế toán trách nhiệm rất cần kết hợp với thể điểm cân bằng. Vì vậy, cách tiếp cận theo nội dung của kế toán trách nhiệm sẽ được lựa chọn để thực hiện nghiên cứu nhằm xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thể điểm cân bằng (BSC).

3.3. Giả thuyết nghiên cứu

Từ mô hình nghiên cứu, để đánh giá mức độ áp dụng mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thể điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam, nghiên cứu sử dụng 7 giả thuyết Ho chi tiết như sau:

Ho1: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện phân chia cơ cấu tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm dựa vào chiến lược ở mức độ vừa phải.

Ho2: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện phân quyền quản lý rõ ràng cho các nhà quản trị của các trung tâm trách nhiệm dựa vào tầm nhìn ở mức độ vừa phải.

Ho3: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện phân bổ chi phí và doanh thu tới các trung tâm trách nhiệm ở mức độ vừa phải.

Ho4: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện lập dự toán theo các khía cạnh của BSC tại các trung tâm trách nhiệm ở mức độ vừa phải.

Ho5: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam sử dụng dự toán theo các khía cạnh của BSC để kiểm soát và đánh giá thành quả ở mức độ vừa phải.

Ho6: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện lập các báo cáo phân tích chênh lệch thực tế và dự toán theo các khía cạnh của BSC ở mức độ vừa phải.

Ho7: Các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam sử dụng hệ thống khen thưởng liên quan đến thành quả đạt được của các trung tâm trách nhiệm theo các khía cạnh của BSC ở mức độ vừa phải.

3.4. Thang đo các biến

Kế toán trách nhiệm kết hợp với thể điểm cân bằng dựa vào sự phân quyền, các tiêu chuẩn, thước đo thành quả, sự đánh giá, phân phối phần thưởng. Nghiên cứu sử dụng thang đo của Gharayba & cộng sự (2011) và được Hanini (2013) sử dụng trong nghiên cứu về thực trạng áp dụng kế toán trách nhiệm trong các ngân hàng. Đồng thời, tác giả phát triển thêm các thang đo mới về thể điểm cân bằng trong mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thể điểm cân bằng. Tổng hợp có 56 thang đo của 7 khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thể điểm cân bằng. Nghiên cứu thực hiện gửi bảng hỏi đến 215 doanh nghiệp xây dựng và thu về được 146 phiếu trả lời. Sau khi loại trừ những phiếu không hợp lệ và làm sạch dữ liệu, còn 102 phiếu sẽ được đưa vào xử lý và phân tích dữ liệu. Dữ liệu thu thập được từ các phiếu sẽ được phân tích bởi phần mềm chuyên dụng phân tích dữ liệu SPSS 22.0.

4. Kết quả và thảo luận

Bảng 1: Thống kê mô tả

Các biến	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TC	102	3,5125	,93211	,11153
PQ	102	2,8455	,91132	,01467
PB	102	3,4526	1,09876	,10786
DTBSC	102	2,8112	1,05325	,10034
ĐGBSC	102	2,7900	,97897	,11368
BCBSC	102	2,8345	1,75622	,11213
KTBSC	102	2,6643	,98564	,09198

Ghi chú: TC: Phân chia cơ cấu tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm dựa vào chiến lược, PQ: Phân quyền dựa vào tầm nhìn, PB: Phân bổ doanh thu và chi phí, DTBSC: Lập dự toán theo BSC, ĐGBSC: Đánh giá theo BSC, BCBSC: Lập báo cáo theo BSC, KTBSC: Hệ thống khen thưởng theo BSC

Nguồn: Kết quả phân tích số liệu của tác giả.

Để kiểm tra các giả thuyết trên, đề tài sử dụng kiểm định one-sample T-test. Giá trị 3 được coi là giá trị trung bình của thang đo Likert 5 mức độ. Nếu giá trị thấp hơn 3 có nghĩa là mức độ áp dụng các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với BSC ở mức độ thấp, giá trị lớn hơn 3 có nghĩa là mức độ áp dụng các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với BSC ở mức độ khá và tốt. Do đó, kiểm định one-sample T-test sẽ sử dụng giá trị kiểm tra là 3, kết quả kiểm định one-sample T-test như Bảng 1.

Kết quả phân tích số liệu cho thấy các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam thực hiện phân chia tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm ở mức cao, phân quyền hạn cho các lãnh đạo ở mức thấp, phân bổ chi phí và thu nhập ở mức cao, lập dự toán theo thẻ điểm cân bằng, đánh giá thành quả thực hiện so với dự toán, lập báo cáo theo thẻ điểm cân bằng, khen thưởng theo thẻ điểm cân bằng đều ở mức thấp. Để xem kết quả này có đúng trên mẫu nghiên cứu không, ta sẽ xem kết quả kiểm định ở Bảng 2.

Kết quả nghiên cứu cho thấy giá trị của P-value của các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng đều nhỏ hơn 0,05.

Như vậy, kết hợp với giá trị trung bình của các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng có thể cho thấy của mức độ áp dụng các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam được khảo sát đều ở mức thấp.

Việc áp dụng các khía cạnh của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp thẻ điểm cân bằng trong các doanh nghiệp xây dựng hầu hết ở mức độ thấp sẽ gây khó khăn trong việc cung cấp thông tin cho các cấp lãnh đạo trong doanh nghiệp. Điều này sẽ gây ra những bất lợi trong kinh doanh của doanh nghiệp do các lãnh đạo không được cung cấp các thông tin chính xác, đầy đủ và toàn diện về thành quả của các đơn vị thành viên, các cấp quản lý trong doanh nghiệp.

5. Kết luận và khuyến nghị

Nghiên cứu đã xây dựng được mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng. Kết quả cũng chỉ ra các yếu tố của kế toán trách nhiệm kết hợp với các yếu tố của thẻ điểm cân bằng trong mô hình nghiên cứu. Mức độ áp dụng kế toán trách nhiệm kết hợp với thẻ điểm cân bằng tại các doanh nghiệp xây dựng ở mức thấp. Để tăng cường áp

Bảng 2: Kết quả kiểm định One-Sample

	t	df	Sig. (2-tailed)	Test Value = 3		
				Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper	
TC	1,880	101	,003	,19608	-,0108	,4030
PQ	1,869	101	,005	,21569	-,0133	,4447
PB	2,382	101	,009	,28431	,0475	,5211
DTBSC	2,954	101	,004	,34314	,1127	,5736
ĐGBSC	3,246	101	,002	,32353	,1258	,5212
BCBSC	4,642	101	,000	,45098	,2582	,6437
KTBSC	2,945	101	,004	,32353	,1056	,5415

Nguồn: Kết quả phân tích số liệu của tác giả.

dụng mô hình đánh giá thành quả tiên tiến này, các doanh nghiệp xây dựng nên hoàn thiện theo các khía cạnh nội dung của mô hình kế toán trách nhiệm kết hợp với BSC theo hướng sau:

- Thực hiện phân chia cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp thành các trung tâm trách nhiệm dựa trên chiến lược.

- Phân quyền quản lý mạnh mẽ hơn nữa cho các nhà quản trị tại các trung tâm trách nhiệm dựa vào tầm nhìn.

- Thực hiện phân bổ chính xác và đúng đắn các khoản chi phí và các khoản thu nhập.

- Thực hiện lập dự toán một cách rộng rãi hơn nữa theo BSC tại các trung tâm trách nhiệm của doanh nghiệp.

- Thực hiện đánh giá hiệu quả đạt được thực tế so với dự toán theo BSC tại các doanh nghiệp.

- Thực hiện lập báo cáo kế toán trách nhiệm kết hợp với thể điểm cân bằng (BSC) trong doanh nghiệp.

- Thực hiện khen thưởng theo BSC để đạt mục tiêu của doanh nghiệp.

Tài liệu tham khảo

- Al-Baidhani, A. M. (2013), *The use of balanced scorecard as a tool for performance management and planning*, retrieved on March 15th 2020, from <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2313780>.
- Fowzia, R. (2011), 'Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh', *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53-67.
- Gharayba, F., Debi, M. & Nasar, A. (2011), 'The extent of applying the elements of responsibility accounting in the industrial shareholding companies and its effect on the company's profitability and operational efficiency', *Administrative Sciences*, 38(1), 219-234.
- Hanini, A. (2013), 'The extent of implementing responsibility accounting features in the Jordanian banks', *European Journal of Business and Management*, 5(1), 217-229.
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. (1998), *The balanced scorecard: Measuring business unit performance*, Prentice Hall, USA: New Jersey.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992), 'The balanced scorecard measures that drive performance', *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1993), 'Putting the balanced scorecard to work', *Harvard Business Review*, 71(5), 134-142.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996), *The balanced scorecard translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA.
- Kendall, K. (1998), 'The balanced scorecard', *CPA Communique*, 86, 23-33.
- Meda, I. (2003), 'System of responsibility accounting in the Jordanian shareholding companies: Reality and hope', *Journal of university of Damascus*, 19(2), 317-363.
- Muthulakshmi, P. (2014), 'Examining the role of responsibility accounting in organizational structure', *International Journal of Scientific Research*, 3(4), 1-3.
- Nguyễn Hữu Phú (2014), 'Tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng thuộc Bộ Giao thông Vận tải', Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Nguyễn Thị Minh Phương (2013), 'Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Trường Đại học kinh tế quốc dân.
- Safa, M. (2012), 'Examining the role of responsibility accounting in organizational structure', *American Academic & Scholarly Research Journal*, 4(5), 1-6.
- Sarkar, J. & Yeshmin, F. (2005), 'Application of responsibility accounting: Bangladesh perspective', *The Cost and Management*, 33(6), 82-88.
- Văn Thị Thái Thu (2017), 'Sử dụng Bảng điểm cân bằng trong kế toán trách nhiệm để đánh giá thành quả tại doanh nghiệp logistics', *Tạp chí tài chính*, truy cập lần cuối ngày 20 tháng 3 năm 2020, từ <<http://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/tai-chinh-doanh-nghiep/su-dung-bang-diem-can-bang-trong-ke-toan-trach-nhiem-de-danh-gia-thanh-qua-tai-doanh-nghiep-logistics-133697.html>>.
- Vogel, J.P. (1962), 'Rudiments of responsibility accounting in public utilities', *National Association of Accountants. NAA Bulletin*, 43(5), 69-78.