

LƯỢC KHẢO LỊCH SỬ HÌNH THÀNH PHÁT TRIỂN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ GỢI Ý ĐỊNH HƯỚNG CHO VIỆT NAM

● UNG HIỂN NHÀ THI

TÓM TẮT:

Kế toán quản trị là một lĩnh vực đặc biệt trong môi trường kinh doanh toàn cầu và có tính chất đặc thù trong một tổ chức. Bài viết này tập trung phân tích về khái niệm và ý nghĩa của lĩnh vực kế toán quản trị, sự hình thành và phát triển của hoạt động kế toán quản trị trên thế giới, đồng thời định hướng cho sự phát triển kế toán quản trị tại Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy, kế toán quản trị được hình thành theo 4 giai đoạn phát triển và mô hình CIRV kèm theo những hướng dẫn chung sẽ phù hợp để áp dụng vào kế toán quản trị tại Việt Nam, giúp ngành Kế toán quản trị phát triển hơn trong thời gian tới.

Từ khóa: kế toán quản trị, lịch sử hình thành, quá trình phát triển, chi phí, nhà quản trị, kế toán viên.

1. Đặt vấn đề

Trong những năm gần đây, đã có một cuộc tranh luận sôi nổi về mức độ mà kế toán quản trị đang thay đổi. Johnson và Kaplan (1987) đã lập luận rằng kế toán quản trị không thay đổi kể từ đầu thế kỷ 20 và đã mất đi sự liên quan của nó với mục đích thông báo các quyết định của các nhà quản lý. Kể từ đó, hoặc cũng có thể để đối phó với những lời chỉ trích này, một số kỹ thuật kế toán quản trị đổi mới đã được phát triển trên một loạt các ngành công nghiệp. Những đóng góp nổi bật nhất là các kỹ thuật dựa trên hoạt động, kế toán quản trị chiến lược và bảng điểm cân bằng.

Những kỹ thuật này đã được thiết kế để thúc đẩy các công nghệ và quy trình quản lý hiện đại, chẳng hạn như quản lý chất lượng toàn diện (hay còn gọi là Total Quality Management - TQM) cũng như hệ thống sản xuất tức thời (hay còn gọi là Just-in-time - JIT) và tìm kiếm lợi thế cạnh tranh để đáp ứng thách thức cạnh tranh toàn cầu. Tuy nhiên, khi đi vào tìm hiểu lịch sử để giúp định hình cho các quốc gia chưa có lĩnh vực này thật sự phát triển, trong đó có Việt Nam thì các nhà khoa học đã nhận thấy hiện có rất ít tài liệu được viết về lịch sử sử dụng dữ liệu kế toán cho mục đích ra quyết định (tức là chính mảng kế toán quản trị hiện hành). Chính khía cạnh ra quyết định này

cuối cùng đã dẫn đến sự phát triển của kế toán quản trị. Volmers (1998:12) nói rằng kiến thức về lịch sử sẽ giúp định hướng việc ra quyết định cho tương lai. Tập trung vào lịch sử của kế toán quản trị là rất quan trọng trong việc khám phá các trạng thái hiện tại và tương lai của kế toán quản trị. Theo đó, mục tiêu chính của nghiên cứu này chính là thông qua tập hợp lịch sử phát triển của kế toán quản trị trên thế giới để đề xuất các bước đi cần thiết cho Việt Nam trong tiến trình định hình hình thành mảng này trong tương lai.

Xã hội hiện đại đã không thể tách rời khái niệm kế toán. Tuy nhiên, kế toán được áp dụng ngày nay, ở cả các công ty lợi nhuận và phi lợi nhuận, đều đã trải qua một quá trình tiến hóa. Kể từ đầu những năm 1980, doanh nghiệp đã phải đối mặt với một số vấn đề, như cạnh tranh gay gắt và cạnh tranh toàn cầu. Nguyên nhân chính của những vấn đề đó là mô hình kinh doanh đang thay đổi từ việc tập trung vào sản xuất sang tập trung vào khách hàng. Công nghệ tiên tiến đã thay thế công nghệ truyền thống và thủ công, điều này đã thúc đẩy các công ty thay đổi phong cách kinh doanh của họ.

Để thực hiện việc tìm hiểu lịch sử ra đời kế toán quản trị, chúng tôi đã sử dụng phương pháp thu thập, tổng hợp tài liệu qua các công trình đã công bố trên thế giới, khái quát hóa lịch sử và phân tích tiến trình thực tế để rút ra những điểm chính đã hình thành trong mỗi giai đoạn đó.

2. Khái niệm và vai trò, chức năng của kế toán quản trị

Khối kế toán học thuật và các tổ chức quản lý kế toán trên thế giới đã nêu ra những định nghĩa kế toán quản trị theo nhiều cách khác nhau.

Theo Horngren và cộng sự (2015), kế toán quản trị là một quá trình đo lường, phân tích và báo cáo thông tin tài chính và phi tài chính giúp các nhà quản lý đưa ra quyết định để đáp ứng các mục tiêu của một thực thể cụ thể. Các nhà quản lý sử dụng thông tin kế toán quản trị cho 2 khía cạnh chính: (i) xây dựng, truyền thông và thực

hiện các chiến lược; và (ii) điều phối các quyết định về thiết kế sản phẩm, sản xuất và phân phối nó, cũng như đánh giá hiệu quả hoạt động của công ty. Còn theo nhà khoa học nghiên cứu sâu về lĩnh vực này - Atkinson và cộng sự (2012) cho rằng kế toán quản trị là một quá trình cung cấp thông tin tài chính (như thông tin chi phí sản phẩm, chi phí cung cấp dịch vụ và chi phí của một hoạt động hoặc quy trình kinh doanh) và thông tin phi tài chính (như thông tin về sự hài lòng, sự trung thành và cam kết của khách hàng, chất lượng và tính kịp thời của quy trình, sự đổi mới và động lực của nhân viên) giúp quản lý doanh nghiệp đưa ra quyết định, phân bổ nguồn lực, giám sát và đánh giá hiệu suất.

Việc triển khai chức năng quản trị đóng vai trò quan trọng trong việc thực hiện các hoạt động của tổ chức hay các công ty để đạt được các mục tiêu đã đề ra. Theo Erlita, chức năng quản lý kế toán để: (i) hỗ trợ quản lý trong việc giải quyết các vấn đề tổ chức, chẳng hạn như; liên kết cơ cấu tổ chức với các mục tiêu cần đạt được; xây dựng và duy trì hệ thống truyền thông và báo cáo hiệu quả; đo lường việc sử dụng tài nguyên, xác định thành tựu, các sai lệch đồng thời xác định nguyên nhân; (ii) hỗ trợ quản lý trong việc thực hiện các chức năng kiểm soát; (iii) hỗ trợ quản lý trong việc thực hiện một hệ thống các hoạt động quản lý bao gồm; (a) đo lường đầu vào (chi phí) và đầu ra (doanh thu) có liên quan cho từng trung tâm trách nhiệm, (b) truyền thông dữ liệu thích hợp và các đặc điểm kinh tế quan trọng đối với các quan chức ở các vị trí phù hợp.

3. Tiến trình phát triển của kế toán quản trị trên thế giới

Hiện nay, có nhiều tài liệu khác nhau đã công bố trong việc tìm kiếm chính xác về sự ra đời của Kế toán quản trị trên toàn thế giới. Một trong những quan điểm được nhiều nhà khoa học chấp nhận chính là sơ đồ tiến trình phát triển theo Liên đoàn Kế toán Quốc tế đã công bố. Sự phát triển này được tìm hiểu chính là sự cải tiến kế toán

quản trị, tiếng Anh là MAI - Management Accounting Innovations. Theo đó, kế toán quản trị được phát triển bao gồm 4 giai đoạn. Cụ thể như sau:

3.1. Kế toán quản trị trước những năm 1950

Liên đoàn Kế toán Quốc tế đã mô tả lĩnh vực kế toán quản trị trước năm 1950 là một hoạt động kỹ thuật cần thiết để theo đuổi các mục tiêu của tổ chức. Nó chủ yếu hướng tới việc xác định giá thành sản phẩm. Theo Chandler (1977), hệ thống kế toán quản trị (còn gọi là Management Accounting System - MAS) lần đầu tiên xuất hiện ở Hoa Kỳ trong thế kỷ 19. MAS này sử dụng cả phương pháp kế toán đơn giản và phức tạp. Các kế toán chi phí được sử dụng để xác định chi phí nhân công trực tiếp và chi phí chung của việc chuyển đổi nguyên liệu thô thành hàng hóa. Theo đó, việc sử dụng các thủ tục kế toán phức tạp cũng có từ thế kỷ 19. Theo Porter (1980), ngay từ quý đầu tiên của thế kỷ 19, một số công ty ở Mỹ đã sử dụng các bộ kế toán chi phí phức tạp. Các hệ thống kế toán mới được thiết kế để kiểm soát và ghi lại các khoản giải ngân tiền mặt trong giai đoạn này, cung cấp cho ban quản lý các báo cáo kịp thời và chính xác về tổng chi tiêu. Kế toán chi phí không chỉ là một công cụ để đánh giá các quy trình chuyển đổi nội bộ trong thế kỷ 19 (Johnson và Kaplan, 1987). Nó cũng được sử dụng như một phương tiện để đánh giá hiệu suất của các nhà quản lý cấp dưới. Bên cạnh đó, hệ thống kế toán nội bộ để đánh giá chi phí, thông lượng và vốn lưu động đã được phát triển trong thế kỷ 19. Các kỹ thuật đo lường chi phí mới để phân tích năng suất và lợi nhuận liên quan đến sản phẩm đã được phát triển vào cuối thế kỷ 19 và đầu thế kỷ 20 (Askarany, 2004).

3.2. Kế toán quản trị giai đoạn 1950 - 1979

Trọng tâm của kế toán quản trị chuyển sang cung cấp thông tin cho mục đích lập kế hoạch và kiểm soát trong những năm 1950 và 1960. Trong giai đoạn này, kế toán quản trị được (Liên đoàn Kế toán Quốc tế, 1998) coi là một hoạt động

quản lý, nhưng trong vai trò của nhân viên. Nó liên quan đến sự hỗ trợ của nhân viên (quản lý) đối với quản lý nghiệp vụ thông qua việc sử dụng các công nghệ như phân tích quyết định và kế toán trách nhiệm. Thay vì cân nhắc chiến lược và môi trường, các biện pháp kiểm soát quản lý được định hướng theo hướng sản xuất và quản trị nội bộ (Kader và Luthar, 2004). Kế toán quản trị có xu hướng phản ứng, xác định các vấn đề và hành động như một phần của hệ thống kiểm soát quản lý chỉ khi có sai lệch so với kế hoạch kinh doanh (Ashton và cộng sự, 1995). Kể từ những năm 1950, hơn 30 kỹ thuật kế toán quản trị và chi phí phổ biến đã được giới thiệu. Phần lớn những đổi mới này đã được giới thiệu trong hai thập kỷ qua.

3.3. Kế toán quản trị giai đoạn 1980 - 1989

Sự cạnh tranh toàn cầu gia tăng vào đầu những năm 1980 và suy thoái kinh tế thế giới vào những năm 1970 sau cú sốc giá dầu đe dọa các thị trường phương Tây. Cạnh tranh gia tăng đi kèm và được củng cố bởi sự phát triển công nghệ nhanh chóng, ảnh hưởng đến nhiều khía cạnh của ngành công nghiệp (Kader và Luther, 2004). Ví dụ, việc sử dụng robot và các quy trình điều khiển bằng máy tính đã cải thiện chất lượng và giảm chi phí trong nhiều trường hợp. Ngoài ra, sự phát triển của máy tính, đặc biệt là sự xuất hiện của máy tính cá nhân, rõ ràng đã thay đổi bản chất và lượng dữ liệu mà các nhà quản lý có thể truy cập. Do đó, việc thiết kế, bảo trì và diễn giải các hệ thống thông tin trở nên quan trọng đáng kể trong quản lý hiệu quả (Ashton và cộng sự, 1995).

Thách thức của việc đáp ứng cạnh tranh toàn cầu đã được đáp ứng bằng cách giới thiệu các kỹ thuật quản lý và sản xuất mới, đồng thời kiểm soát chi phí, thường là thông qua việc giảm lãng phí tài nguyên được sử dụng trong các quy trình kinh doanh (Liên đoàn Kế toán Quốc tế, 1998). Trong nhiều trường hợp, điều này được hỗ trợ bởi việc trao quyền cho nhân viên. Trong môi trường này, cần phải phổ biến thông tin quản lý và ra

quyết định trong toàn tổ chức. Tóm lại, những đổi mới về kế toán chi phí và quản lý trong những năm 1980 có thể được xác định chính là nêu ra phạm trù chi phí dựa trên hoạt động, Chi phí mục tiêu, Quản lý giá trị gia tăng, Lý thuyết về các ràng buộc, Liên kết theo chiều dọc, Nhân hiệu riêng và Đối chuẩn (Hagerty, 1997; Smith, 1999).

3.4. Kế toán quản trị từ những năm 1990 đến nay

Trong những năm 1990, ngành công nghiệp trên toàn thế giới tiếp tục phải đối mặt với sự không chắc chắn và những tiến bộ chưa từng có trong công nghệ sản xuất và xử lý thông tin (Ashton và cộng sự, 1995). Ví dụ, sự mở rộng của mạng lưới toàn cầu và các công nghệ liên quan dẫn đến sự xuất hiện của Thương mại điện tử (E-commerce) ngày càng tăng và nhấn mạnh thách thức từ cạnh tranh toàn cầu. Trọng tâm của kế toán quản trị chuyển sang việc tạo ra giá trị thông qua việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực. Điều này đạt được thông qua việc sử dụng các công nghệ kiểm tra các động lực của giá trị khách hàng, giá trị cổ đông và đổi mới tổ chức. Theo Hagerty (1997) và Smith (1999), các đổi mới trong kế toán chi phí và quản trị trong những năm 1990 được xác định đó là: Tái cơ cấu quy trình kinh doanh, Triển khai chất lượng chức năng, Gia công, Chia sẻ lợi nhuận, Năng lực cốt lõi, Cạnh tranh dựa trên thời gian và Tổ chức học tập. Xem xét lại các đổi mới trong kế toán chi phí và quản trị của hai thập kỷ qua (Björnenak và Olson, 1999) việc xác định các kỹ thuật kế toán chi phí và quản lý được phát triển gần đây trong tài liệu về chi phí dựa trên hoạt động (ABC); quản lý hoạt động (AM) và quản lý dựa trên hoạt động (AbM); hệ thống thông tin địa phương (LS); bảng điểm cân bằng (BS); chi phí vòng đời (LCC) và chi phí mục tiêu (TC); kế toán quản trị chiến lược (SMA).

4. Định hướng cho sự phát triển kế toán quản trị tại Việt Nam

Tại Việt Nam, trong một thời gian dài kể từ khi Thông tư số 53/2006/TT-BTC ban hành ngày 12

tháng 6 năm 2006 liên quan đến hướng dẫn kế toán quản trị trong các doanh nghiệp ra đời cho thấy sự ra đời của lĩnh vực này đã quá lâu nhưng vẫn chưa dành sự quan tâm đúng mức mặc dù, vai trò của nó vô cùng quan trọng trong việc cung cấp thông tin kinh tế tài chính cả quá khứ lẫn tương lai. Ngoài ra, văn bản trên cũng chỉ mới dành sự tập trung cho các doanh nghiệp, công ty, chưa đề cập đến các tổ chức đặc biệt khác như các đơn vị hành chính sự nghiệp, các tổ chức đặc thù, tổ chức chính trị - xã hội - nghề nghiệp hay những đơn vị thuộc những lĩnh vực chuyên biệt khác, vì dù thuộc hoạt động nào thì kế toán quản trị vẫn luôn cần thiết. Do đó, để đảm bảo phát triển, kế toán quản trị của Việt Nam có thể thực hiện theo mô hình CIRV, cụ thể bao gồm 4 nội dung sau:

❖ *Nhận diện rõ bản chất và các loại chi phí (Cost determination):* chi phí vận hành hoạt động có nhiều dạng khác nhau và đây chính là khoản mục được đề cập có liên quan đến chi phí mà một tổ chức phải gánh chịu trong hoạt động thường xuyên để tạo ra doanh thu, các khoản thu khác cũng như duy trì hoạt động của mình. Chi phí cho các mặt, các nội dung là một khía cạnh không thể tránh khỏi trong hoạt động hàng ngày của bất kỳ tổ chức nào. Từ các công ty khởi nghiệp nhỏ đến các tập đoàn đã thành lập hay các đơn vị công thì chi tiêu đóng một vai trò quan trọng trong việc duy trì và phát triển tổ chức đó. Tuy nhiên, mỗi loại hình lại có những khoản cụ thể về chi khác nhau nên nếu không xác định rõ ràng sẽ không thể định hình cấu thành kế toán quản trị.

❖ *Xác lập thông tin về công tác quản trị tổ chức (Information for management control):* sau khi có danh mục và nội dung chi tiết các loại chi phí ban lãnh đạo sẽ tiến đến xác lập quyền quản trị và kiểm soát thông tin trong hệ thống của đơn vị bởi do hệ thống thông tin rất quan trọng đối với bất kỳ tổ chức nào, dù là để tồn tại hay để theo kịp sự cạnh tranh hoặc thậm chí đi trước nó trong thời đại hiện nay. Thông tin giúp làm cơ sở rõ ràng và hỗ

trợ quá trình ra quyết định bằng cách cung cấp đầy đủ dữ liệu có thể được sử dụng để phân tích và hiểu xu hướng hiện tại, thói quen của người dùng; qua đó cũng giúp hạn chế việc ra quyết định chỉ dựa trên trực giác của họ.

❖ *Giảm sự lãng phí về nguồn lực trong tổ chức (Reduction of waste resource):* nguồn lực của tổ chức là yếu tố, vừa có thể là cụ thể, riêng biệt hoặc những tài sản hữu hình hỗ trợ chương trình hoặc danh mục dự án hay các yếu tố vô hình, bao gồm cải tiến thực hành và cung cấp dịch vụ. Chúng bao gồm kinh phí, nhân sự, cơ sở vật chất và thiết bị, công nghệ, nguồn thông tin, chương trình và tài liệu danh mục đầu tư. Khi có hệ thống chứa đựng thông tin cần phải tiến đến việc tiết kiệm và giảm lãng phí tất cả các loại nguồn lực trong tổ chức bởi do việc quản lý nguồn lực chính là khâu cần lập kế hoạch cho phân bổ nhân lực, tiền bạc và công nghệ đối với một dự án, chương trình. Về bản chất, đó là quá trình phân bổ nguồn lực để đạt được giá trị lớn nhất của tổ chức. Quản

lý nguồn lực tốt sẽ mang lại nguồn lực phù hợp vào đúng thời điểm cho đúng công việc.

❖ *Tạo ra giá trị thông qua việc sử dụng nguồn lực hữu hiệu (Creation value through use resource):* câu chuyện quản lý nguồn lực rất quan trọng đối với các tổ chức nhằm đảm bảo họ đang tối ưu hóa và phân bổ nguồn lực cho các sáng kiến phù hợp - những sáng kiến phù hợp với chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn và mang lại giá trị cao nhất. Bất kể phương pháp làm việc nào, các nhà lãnh đạo muốn thực hành quản lý nguồn lực hiệu quả đều phải cân bằng nhu cầu với năng lực, đồng thời hiểu rõ nhu cầu đơn vị để ưu tiên, lập kế hoạch và lên lịch làm việc với đúng nhóm, con người và bộ kỹ năng.

Tóm lại, việc nhấn mạnh đến vai trò của chi phí và thông tin, quản trị nguồn lực trong tổ chức theo mô hình CIRV chính là điều mà các đơn vị tại Việt Nam cần hướng đến để công tác kế toán quản trị trong thời gian tới phát triển và đem lại nhiều giá trị cho chính tổ chức đó ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Aver, Bostjan, Aaver, B., & Cadez, A. S. (2009). Management accountants' participation in strategic management processes: A cross-industry comparison. *Journal for East European Management Studies*, 14(3), 310-322.
2. Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61(1), 16-35.
3. Nguyễn Phong Nguyên, Trần Thị Trinh (2018). Vai trò của kế toán quản trị trong việc nâng cao kết quả hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp Việt Nam. Truy cập tại <https://tapchicongthuong.vn/bai-viet/vai-tro-cua-ke-toan-quan-tri-trong-viec-nang-cao-ket-qua-hoat-dong-kinh-doanh-cua-cac-doanh-nghiep-viet-nam-55032.htm>
4. Nguyễn Thị Nguyệt (2018). Vai trò của kế toán quản trị trong quản lý và điều hành doanh nghiệp. *Tạp chí Công Thương*, Các kết quả nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ số 2 tháng 2/2018.
5. Nguyễn Thị Thắm (2023). Những thách thức đối với kế toán quản trị tại doanh nghiệp nhỏ và vừa trong bối cảnh hiện nay. *Tạp chí Kinh tế và Dự báo*, số 20, tháng 7/2023.
6. Nguyễn Thu Hiền (2023). Xu hướng thay đổi vai trò của kế toán quản trị trong nền kinh tế toàn cầu hóa. *Tạp chí Tài chính* kỳ 2 tháng 6/2023.

Ngày nhận bài: 4/2/2024

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 19/2/2024

Ngày chấp nhận đăng bài: 4/3/2024

Thông tin tác giả:

ThS. UNG HIỂN NHÃ THI

Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Tài chính – Marketing

Email: nhathi@ufm.edu.vn

**A BRIEF DEVELOPMENT HISTORY
OF MANAGEMENT ACCOUNTING
AND SUGGESTED DIRECTIONS
FOR MANAGEMENT ACCOUNTING IN VIETNAM**

● Master. **UNG HIEN NHA THI**

Faculty of Accounting - Auditing,

University of Finance - Marketing

ABSTRACT:

Management accounting is a special field in the global business environment, and it has specific characteristics. This paper analyzed the concept, meaning, and development of management accounting. The paper also pointed out development orientations for management accounting in Vietnam. The paper's findings showed that the development of management accounting has four stages, and the CIRV model with general instructions is suitable for the implementation of management accounting in Vietnam. This paper is expected to facilitate the development of management accounting in Vietnam in the coming time.

Keywords: management accounting, development history, development process, cost, managers, accountants.