**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DƯỚI ẢNH HƯỞNG CỦA LUẬT KẾ TOÁN 2015**

**ThS. Dương Thị Thanh Hiền**

Cùng với việc ban hành Luật Kế toán năm 2015 trong đó có các quy định về Kế toán quản trị (KTQT) có hiệu lực từ ngày 1/1/2017, cần ban hành và hoàn thiện các văn bản hướng dẫn cho việc tổ chức thực hiện KTQT tại các DN thay thế cho Thông tư 53/2006/TT- BTC.

**1. Xu hướng phát triển kế toán quản trị hiện nay**

Theo dự báo, KTQT sẽ chuyển sang một kỷ nguyên mới, rất gần với quản trị DN là một công cụ hợp nhất giữa chiến lược kinh doanh với thị trường, hợp nhất giữa kiểm soát, thông tin phản hồi với thông tin định hướng và là một bộ phận thiết yếu của quản trị và kế toán chiến lược. Để phục vụ cho các mục tiêu của nhà quản lý, KTQT hiện đại đã phát triển các công cụ và kỹ thuật phù hợp. Theo đó, các công cụ này bao gồm: công cụ hỗ trợ cho việc hiểu biết thị trường; công cụ cho kế hoạch chiến lược; công cụ đánh giá kết quả; công cụ quản lý và phát triển tri thức.

Hầu hết các nước phát triển trên thế giới như Mỹ, Anh, Nhật Bản… đều cho rằng, kế toán quản trị (KTQT) là quy trình cải tiến không ngừng việc hoạch định, thiết kế, đo lường hệ thống thông tin tài chính và thông tin phi tài chính hoạt động của doanh nghiệp (DN) để hướng dẫn, thúc đẩy hành động, hành vi quản trị và điều kiện hoạt động của DN, tạo nên giá trị văn hóa kinh doanh cần thiết nhằm thực hiện chiến lược, chiến thuật và mục tiêu của DN.

Xu hướng phát triển cơ bản của KTQT có thể là:

*Chức năng của KTQT có xu hướng dịch chuyển nhiều hơn sang hoạch định và dự báo*: Việc chuyển từ KTQT phục vụ cho lập báo cáo chi phí, doanh thu và lợi nhuận hướng sang phục vụ cho phân tích, hỗ trợ đối với việc ra quyết định của nhà quản trị. Khoảng cách giữa những gì mà KTQT cung cấp và những gì mà nhà quản trị cần mới rộng dần.

Điều này xuất phát từ sự chuyển hướng trong nhu cầu của nhà quản trị, chẳng hạn từ việc cần biết giá phí là gì (giá phí sản phẩm) và cái gì đã xảy ra chuyển sang một nhu cầu lớn hơn đối với thông tin về chi phí sẽ phát sinh trong tương lai là như thế nào và tại sao lại như vậy. Khi đó, việc báo cáo chi phí sẽ chuyển sang việc hỗ trợ ra quyết định thông qua dự toán chi phí.

*Vai trò của KTQT đối với hoạt động quản trị DN ngày càng gia tăng*: Hoạt động quản trị DN có thể được xác định như là sự tích hợp của nhiều phương pháp, chẳng hạn như lập kế hoạch chiến lược, thẻ điểm cân bằng, thiết lập hệ thống các chỉ tiêu đánh giá hoạt động, dự toán dựa trên các yếu tố định hướng, quản trị tinh gọn và quản trị quan hệ khách hàng nhằm thực hiện chiến lược kinh doanh, nâng cao khả năng kiểm soát và gia tăng lợi nhuận cho DN. Đây là xu hướng tư duy tích hợp các công cụ khác nhau của hoạt động quản trị DN trong cùng một hệ thống.

*Mở rộng từ việc phân tích lợi nhuận theo sản phẩm sang khách hàng và kênh phân phối:* KTQT cần hỗ trợ cho chức năng bán hàng và tiếp thị của DN, tức là DN phải nhận diện được những nhóm khách hàng tốt nhất để giữ lại, gia tăng và giành giật thêm các khách hàng mới. Để thực hiện được việc này thì KTQT có xu hướng chuyển từ mô hình phân bổ chi phí dựa trên khối lượng sang mô hình phân bổ chi phí dựa trên hoạt động, trong đó có tính đến cả các chi phí phân phối, bán hàng, tiếp thị và chi phí cho các dịch vụ đối với khách hàng.

*Quá trình phân tích kinh doanh gắn với hoạt động quản trị DN*: Các chức năng của kế toán hiện đại chỉ ra rằng, năng lực và khả năng phân tích sẽ cung cấp một lợi thế cạnh tranh đáng kể cho các DN. Hiện nay, nhu cầu phân tích kinh doanh có thể là lợi thế cạnh tranh dài hạn và ổn định duy nhất. Các nguy cơ từ sự phức tạp, sự không chắc chắn và sự không bền vững ngày càng gia tăng. Việc phân tích kinh doanh có thể đặt ra các câu hỏi mang tính phức tạp hơn nhưng người ta vẫn có khả năng để giải đáp những câu hỏi đó.

*Yêu cầu về kỹ năng và năng lực cao hơn với việc quản trị chi phí hành vi:* Nghĩa là đòi hòi sự thay đổi của nhân viên KTQT nhằm thúc đẩy các nhà quản trị cấp trung gian để chứng tỏ cho các đồng nghiệp của họ rằng, các phương pháp luận của KTQT hiện đại và quản trị DN là có thể được thực thi.

KTQT ở các nước tiên tiến đã phát triển vượt xa khỏi hình thái ban đầu của nó là hệ thống dự toán ngân sách nhằm phục vụ cho việc kiểm soát chi phí. KTQT ngày nay đã có những bước tiến rất xa trong những năm cuối thế kỷ 20 để trở thành một bộ phận không thể tách rời của quản trị doanh nghiệp. KTQT hiện đại đã chuyển sang một hình thái mới, hình thái phát triển tầm nhìn chiến lược đi kèm với sự hỗ trợ mạnh mẽ của công nghệ thông tin.

**2. Thực trạng áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp Việt Nam dưới ảnh hưởng Luật kế toán 2015**

Các doanh nghiệp Việt Nam, đặc biệt là các tập đoàn kinh tế lớn cả ở khu vực kinh tế Nhà nước và tư nhân đã rất chủ động và nhạy bén trong triển khai áp dụng những nội dung mới của kế toán quản trị, qua đó nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả quản lý, điều hành doanh nghiệp.

Về mặt pháp lý, thuật ngữ “KTQT” cũng chỉ được công nhận chính thức trong Luật Kế toán năm 2003. Luật Kế toán 2003 đã chính thức thừa nhận vai trò của KTQT trong quá trình quản lý và điều hành hoạt động của các DN. Cụ thể, Điều 10, Luật Kế toán 2003 quy định kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và KTQT. Sau đó, KTQT được cụ thể hóa trong Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN. Đây là văn bản pháp luật về KTQT tính đến thời điểm hiện nay, làm nền tảng cho quá trình thực hiện tại các DN.

Những vấn đề cơ bản được đề cập trong Thông tư 53/2006/TT-BTC bao gồm các quy định chung, tổ chức công tác KTQT và một số nội dung KTQT chủ yếu như KTQT chi phí và giá thành, bán hàng và kết quả kinh doanh, phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận, lựa chọn thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn, lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh…

Có thể thấy, các quy định về KTQT ở Việt Nam vẫn thiên về việc coi KTQT là một bộ phận của kế toán hay là kế toán nội bộ, với mục tiêu chủ yếu là cung cấp thông tin kiểm soát hoạt động DN cho những nhà quản trị trong nội bộ DN. Bên cạnh đó, một số hướng dẫn vẫn còn ở mức độ khái quát, chẳng hạn như các nội dung của kế toán trách nhiệm liên quan đến nhận diện và xác định các trung tâm trách nhiệm, báo cáo và đánh giá các trung tâm trách nhiệm trong DN…

Ở Việt Nam, qua khảo sát việc áp dụng KTQT trong các DN trong khoảng thời gian hơn 10 năm trở lại đây, cho thấy, KTQT tồn tại dưới 2 mô hình cơ bản trên cơ sở sự chi phối chủ yếu bởi đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của DN như sau:

*Thứ nhất*, đối với các DN có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa sâu theo từng bộ phận sản xuất kinh doanh thì các nội dung chủ yếu của KTQT được xác định theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế tài chính gắn với từng bộ phận.

KTQT thường tập trung vào một số nội dung cơ bản như phân loại, kiểm soát và đánh giá chi phí theo từng phạm vi chuyên môn hóa, từng cấp bậc quản trị; Xác định, kiểm soát và đánh giá giá thành sản phẩm tại từng bộ phận sản xuất; Xây dựng các loại dự toán sản xuất kinh doanh và kiểm soát, đánh giá trách nhiệm ở từng cấp bậc quản trị; Phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho việc đưa ra các quyết định kinh doanh, tư vấn quản trị và dự báo một số chỉ tiêu tài chính ở từng bộ phận trong DN.

*Thứ hai,* đối với các DN có hệ thống quản lý dựa trên nền tảng chuyên môn hóa sâu theo từng hoạt động sản xuất kinh doanh, thì nội dung của KTQT hướng đến cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế tài chính gắn chặt với từng quá trình hoạt động nhằm phục vụ cho việc kiểm soát và hoạch định.

Theo đó, các nội dung cơ bản về xác định chi phí, giá thành, xây dựng dự toán và phân tích thông tin được thực hiện tại các DN theo từng quá trình hoạt động với mức độ ngày càng phổ biến hơn. Sự thay đổi trong cách tiếp cận này của các DN Việt Nam cũng hoàn toàn phù hợp với quá trình phát triển của những nghiên cứu về KTQT cũng như việc thực hiện tại các tập đoàn, công ty lớn ở các nước phát triển như: Mỹ, Nhật Bản, Úc…

*Qua đó có thể xây dựng những định hướng cơ bản cho KTQT tại Việt Nam như:*

Tiếp tục rà soát những nội dung của KTQT hướng dẫn để đưa ra những định hướng cụ thể hơn khi áp dụng tại các DN liên quan đến mô hình xác định chi phí trên cơ sở hoạt động (mô hình ABC);Cụ thể hóa các nội dung của kế toán trách nhiệm trong điều kiện phân cấp quản lý nội bộ; Bổ sung các phương pháp định giá bán trên cơ sở mô hình ABC, giá bán theo chi phí biên, giá bán theo chi phí mục tiêu, giá chuyển giao giữa các chi nhánh của công ty đa quốc gia; Xây dựng định mức và dự toán trên cơ sở hoạt động (mô hình ABB), dự toán linh hoạt ở các mức độ hoạt động bên cạnh dự toán tĩnh.

Nghiên cứu, ban hành các hướng dẫn chuyên sâu về các nội dung mới của KTQT để làm tiền đề cho việc áp dụng phù hợp tại các DN trong thời gian tới như mô hình và phương pháp luận nghiên cứu KTQT theo quan điểm thực chứng bên cạnh quan điểm chuẩn tắc; Mô hình quản trị trên cơ sở hoạt động (ABM); Các phân nhánh mới của KTQT như KTQT chiến lược, KTQT môi trường, kế toán nguồn nhân lực; Các mô hình xác định chi phí tiên tiến phục vụ cho việc ra quyết định như mô hình chi phí Kaizen, chi phí theo vòng đời sản phẩm…

Bổ sung và cụ thể hóa dựa trên các quy định của Luật Kế toán năm 2015 về tiêu chuẩn và điều kiện của người làm KTQT, thuê làm KTQT và cung cấp dịch vụ hành nghề KTQT, kể cả việc hành nghề xuyên biên giới trong bối cảnh hội nhập các tổ chức quốc tế như Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), Hiệp định Đối tác xuyên Thái Bình Dương (TPP), Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC)…

Như vậy, thực tế vận dụng có thể thấy, các DN Việt Nam, đặc biệt là các tập đoàn kinh tế lớn cả ở khu vực kinh tế Nhà nước và tư nhân đều đã rất chủ động và nhạy bén trong triển khai áp dụng những nội dung mới của KTQT, qua đó nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả quán lý, điều hành DN.

**Tài liệu tham khảo**

*[1]. Quốc hội, Luật Kế toán Việt Nam năm 2003; Luật Kế toán Việt Nam năm 2015;*

*[2]. Bộ Tài chính, Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN;*

[1]. TS. Nguyễn Tuấn Anh, TS. Nguyễn Mạnh Triều (2016), Định hướng triển khai thực hiện kế toán quản trị theo Luật Kế toán 2015, Tạp chí Tài chính, kỳ 1 số 11/2016.