

# Tổng quan về sự phát triển của các phương pháp kế toán quản trị hiện đại

□ TS. Nguyễn Bích Ngọc\*

\*Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

## **Tóm tắt**

Trong những năm gần đây, các phương pháp kế toán quản trị (KTQT) hiện đại ngày càng được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm, bởi những tác dụng hữu ích mà chúng có thể mang lại cho doanh nghiệp (DN), nhằm cải thiện khả năng cạnh tranh hoặc quyết định tính sống còn của DN trên thị trường. Vì vậy, bài viết này sẽ cung cấp cho người đọc những thông tin khái quát về các giai đoạn phát triển của KTQT, sơ lược về một số phương pháp KTQT hiện đại cũng như thực tế áp dụng KTQT hiện đại, tại các quốc gia trên thế giới.

**Từ khóa:** phương pháp kế toán quản trị hiện đại.

## **Abstract**

In recent years, modern management accounting techniques have attracted more and more attention from researchers because of the useful effects they can bring to businesses, in order to improve competitiveness or decision making. Therefore, this article will provide readers with an overview of the development stages of management accounting, a brief of some modern management accounting techniques as well as the practical application of current management accounting around the world.

**Keywords:** contemporary management accounting practices.

**JEL:** M40, M41, M49.

## **1. Các giai đoạn phát triển của KTQT**

Năm 1989, IFAC đã nêu rõ phạm vi và mục đích của KTQT, cũng như các khái niệm làm nền tảng cho loại hình kế toán này. Sau đó vào năm 1998, tuyên bố đã được xem xét lại, chỉnh sửa và đưa vào báo cáo thực hành KTQT quốc tế, chỉ rõ sự phát triển của các phương pháp KTQT (MAPs) gồm 04 giai đoạn như dưới đây:

### **Giai đoạn 1: xác định chi phí và kiểm soát tài chính (trước năm 1950)**

IFAC mô tả “KTQT trước năm 1950 là một hoạt động kỹ thuật cần thiết để theo đuổi mục tiêu của DN”. Trong giai đoạn này, trọng tâm là xác định chi phí và kiểm soát tài chính. Vì vậy, nguồn dữ liệu được lấy chủ yếu từ báo cáo tài chính. Việc sử dụng các phương pháp như phân tích chỉ số, phân tích báo cáo tài chính, lập dự toán và kế toán chi phí khá phổ biến.

### **Giai đoạn 2: thông tin cho việc lập kế hoạch quản trị và kiểm soát (trước năm 1965)**

IFAC mô tả “KTQT giai đoạn này là một hoạt động quản trị, nhưng trong vai trò nhân viên”. Trong giai đoạn này, vai trò của KTQT chuyển sang cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch và kiểm soát quản lý. Vì vậy, việc sử dụng các phương pháp KTQT hỗ trợ cho phân tích quyết định và kế toán trách nhiệm được đưa ra. Những phương pháp như: giá thành định mức; phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận (CVP); phân tích điểm hòa vốn, giá chuyển nhượng; và đo lường kết quả hoạt động được dùng ngày càng nhiều trong giai đoạn này.

***Giai đoạn 3: giảm lãng phí nguồn lực trong quy trình kinh doanh (trước năm 1985)***

Thách thức phải đối mặt với cạnh tranh toàn cầu, đã khiến các DN phải đổi mới các phương pháp quản trị. IFAC xác định KTQT giai đoạn này là kỹ thuật quản lý và sản xuất, cũng như kiểm soát chi phí, được thực hiện thường xuyên thông qua giảm thiểu các nguồn lãng phí và sử dụng trong quy trình kinh doanh. Trong giai đoạn này, các công thức toán học như quản lý chất lượng toàn bộ (TQM); số lượng đặt hàng kinh tế (EOQ); mô hình xác định giá trị hàng tồn kho (LIFO); lập kế hoạch nguồn lực quản lý (FIFO) và hồi quy nhiều biến (MRP) đã được sử dụng.

***Giai đoạn 4: tạo ra giá trị thông qua việc sử dụng nguồn lực hiệu quả (trước năm 1995)***

IFAC cho rằng, KTQT vào năm 1995 tập trung vào việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực thông qua các phương pháp mang tính công nghệ, kiểm tra các yếu tố dẫn đến giá trị khách hàng, giá trị cổ đông và cải tiến DN, để tạo ra giá trị. Các phương pháp như xác định chi phí dựa trên hoạt động, JIT, chi phí mục tiêu, BSC, phân tích chuỗi giá trị và KTQT chiến lược được sử dụng.

Bảng 1 phân loại các phương pháp KTQT, theo từng giai đoạn mà IFAC đưa ra ở trên, Ahmad, N.S.M. and Leftesi, A, (2014)

STT	Phương pháp KTQT
<b>Giai đoạn 1- trước năm 1950</b>	
MAPs.1	Tập hợp chi phí toàn bộ AC.
MAPs.2	Hệ thống lập dự toán cho tình hình tài chính và dòng tiền kế hoạch.
MAPs.3	Phân tích lợi nhuận sản phẩm.
MAPs.4	Lập dự toán cho hoạt động hàng ngày.
MAPs.5	Tập hợp chi phí theo biến phí MC.
MAPs.6	Hệ thống lập dự toán cho các hoạt động phối hợp trong DN.
<b>Giai đoạn 2- trước năm 1965</b>	
MAPs.7	Phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận.
MAPs.8	Thu nhập dòng tiền trên khoản đầu tư.
MAPs.9	Lợi nhuận trên khoản đầu tư, (ROI).
MAPs.10	Lợi nhuận kiểm soát được.
MAPs.11	Lập dự toán vốn dài hạn (NPV, IRR).
MAPs.12	Lợi nhuận bộ phận.
MAPs.13	Giá thành định mức và phân tích sai lệch.
MAPs.14	Thu nhập thặng dư.
<b>Giai đoạn 3 - trước năm 1985</b>	
MAPs.15	Dự báo tầm xa.
MAPs.16	Khảo sát sự hài lòng của khách hàng.
MAPs.17	Quản trị chất lượng toàn bộ.
MAPs.18	Báo cáo chi phí chất lượng.
<b>Giai đoạn 4 - từ năm 1995</b>	
MAPs.19	Chi phí mục tiêu.
MAPs.20	Chi phí vòng đời sản phẩm.
MAPs.21	Tập hợp chi phí theo hoạt động ABC.
MAPs.22	Quản trị dựa trên hoạt động ABM.
MAPs.23	Just-in-time JIT.
MAPs.24	BSC BSC.

(Nguồn: Ahmad, N.S.M and Leftesi, A., 2014)

## 2. Một số phương pháp KTQT hiện đại

Như vậy, theo sự phân loại giai đoạn phát triển KTQT của IFAC ở trên, thì những phương pháp KTQT phát triển trong giai đoạn 04 có thể coi là những phương pháp

hiện đại, phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh của các DN, trong môi trường cạnh tranh khốc liệt ngày nay. Nội dung chính của từng phương pháp như sau:

*Chi phí mục tiêu:* là phương pháp xác định chi phí quan tâm đến yếu tố bên ngoài DN, như giá bán sản phẩm mà khách hàng sẵn sàng mua. Với các phương pháp chi phí truyền thống, DN tập trung vào việc tập hợp và tính chi phí phát sinh trong nội bộ DN, từ đó đưa ra mức giá bán dựa trên chi phí nhằm đảm bảo thu được lợi nhuận mong muốn. Tuy nhiên, trong điều kiện cạnh tranh khốc liệt ngày nay, giá bán sản phẩm thường không phải do DN mà do thị trường quyết định. Vì vậy, việc xác định mức giá thị trường, trừ đi lợi nhuận mong muốn sẽ khiến DN phải hướng tới mức chi phí mục tiêu, nếu muốn tồn tại và phát triển.

*Chi phí vòng đời sản phẩm:* là phương pháp xác định và tập hợp toàn bộ chi phí liên quan như chi phí nghiên cứu, phát triển, chi phí sản xuất, chi phí cải tạo môi trường,... vào sản phẩm đó. Nói cách khác, những chi phí phát sinh từ khi sản phẩm mới nhen nhóm sơ khai từ ý tưởng đến khi sản phẩm không còn trên thị trường đều được tập hợp lại, nhằm xác định một cách chính xác hơn khả năng tạo ra lợi nhuận của sản phẩm. Phương pháp này đặc biệt quan trọng trong giai đoạn đầu, để DN ước tính và đưa ra quyết định có nên tiếp tục phát triển sản phẩm không, thiết kế sản phẩm cần thay đổi những gì để đáp ứng yêu cầu về doanh thu, chi phí và lợi nhuận.

*Tập hợp chi phí theo hoạt động ABC:* là phương pháp xác định chi phí hiện đại. Phương pháp ABC, căn cứ trên một luận giải rất logic và thực tế đó là muốn tạo ra sản phẩm, dịch vụ thì phải tiến hành các hoạt động, khi tiến hành các hoạt động thì sẽ phát sinh chi phí. Như vậy, việc tiến hành các hoạt động là căn nguyên, là nguồn gốc phát sinh chi phí, nghĩa là các sản phẩm tiêu thụ các hoạt động, còn các hoạt động thì lại tiêu thụ các nguồn lực. Do đó, chi phí đầu tiên phải được phân bổ cho các hoạt động, sau đó mới được phân bổ cho các đối tượng xác định chi phí (sản phẩm, dịch vụ), dựa trên mức độ tiêu thụ các hoạt động của các đối tượng xác định chi phí đó. Phương pháp này được cho là, đem lại lợi ích lớn cho DN, đặc biệt là phục vụ công tác kiểm soát chi phí, định giá sản phẩm và quản trị hiệu quả hoạt động.

*Quản trị dựa trên hoạt động ABM:* là một triết lý quản trị mới được phát triển từ phương pháp ABC, một phương pháp xác định và giảm các yếu tố phát sinh chi phí bằng cách sử dụng tốt hơn các nguồn lực. Phương pháp này phân tích khả năng sinh lời của một công ty, bằng cách xem xét từng khía cạnh của hoạt động kinh doanh để xác định điểm mạnh và điểm yếu. ABM được sử dụng, để giúp ban quản trị tìm ra những lĩnh vực kinh doanh đang thua lỗ, nhằm cải thiện hoặc cắt giảm thua lỗ.

*Just In Time (JIT):* sản xuất tức thời là một khái niệm trong sản xuất hiện đại, với triết lý chính là: “Đúng sản phẩm - với đúng số lượng - tại đúng nơi - vào đúng thời điểm cần thiết”. Trong JIT, những quy trình không tạo ra giá trị gia tăng trong quá trình sản xuất hay cung ứng dịch vụ sẽ bị loại bỏ. Và như vậy, hệ thống chỉ sản xuất ra những cái mà khách hàng muốn. Nói cách khác, JIT là hệ thống điều hành sản xuất trong đó các luồng nguyên nhiên vật liệu, hàng hóa và sản phẩm lưu hành trong quá trình sản xuất và phân phối được lập kế hoạch chi tiết nhất trong từng bước, sao cho quy trình tiếp theo có thể thực hiện ngay khi quy trình hiện thời

chậm dứt. Qua đó, không có hạng mục nào trong quá trình sản xuất rơi vào tình trạng để không, chờ xử lý, không có nhân công hay thiết bị nào phải đợi để có đầu vào vận hành. Hệ thống JIT cho phép hệ thống vận hành hiệu quả nhất, tránh lãng phí không cần thiết.

*Thẻ điểm cân bằng (BSC):* là một thước đo hiệu suất được sử dụng để xác định, cải thiện và kiểm soát các chức năng khác nhau của DN và các kết quả thu được. Khái niệm về BSC lần đầu tiên được đưa ra vào năm 1992 bởi David Norton và Robert Kaplan, những người đã thực hiện các biện pháp đo lường hiệu quả tài chính trước đó và điều chỉnh chúng, để bổ sung thêm thông tin phi tài chính. BSC ban đầu được phát triển cho các công ty vì lợi nhuận, nhưng sau đó đã được điều chỉnh để các tổ chức phi lợi nhuận và các cơ quan Chính phủ sử dụng.

*BSC liên quan đến việc đo lường 04 khía cạnh chính của DN:* học hỏi và tăng trưởng; quy trình kinh doanh; khách hàng và tài chính. BSC cho phép, các DN tổng hợp thông tin trong một báo cáo duy nhất để cung cấp thông tin về dịch vụ và chất lượng bên cạnh hiệu quả tài chính, nhằm cải thiện hiệu quả hoạt động của DN.

### **3. Thực tế áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại**

KTQT hiện đại đang dần được áp dụng trong các triết lý kinh doanh, quản trị của các công ty lớn như Toyota, Samsung,... Việc sử dụng các mô hình khác nhau trong cách thức quản trị, giúp cho không chỉ ngành quản trị nói chung mà KTQT nói riêng, trở nên đa dạng hơn. Nhiều tác giả đã nghiên cứu về áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại này, trong những năm gần đây.

Nghiên cứu của Chenhall và Langfield-Smith, (1998), đã tiến hành khảo sát 140 nhà quản lý của các hãng sản xuất với một danh sách gồm 42 phần hành của KTQT, để điều tra về tổ chức áp dụng KTQT truyền thống và hiện đại của các công ty ở Úc. Những phần hành này được chia thành 05 nhóm chính, theo chức năng: lập kế hoạch; dự toán; chi phí sản xuất; đánh giá hiệu quả và hỗ trợ ra quyết định.

Nghiên cứu đã chỉ ra, tỷ lệ áp dụng các phương pháp KTQT truyền thống cao hơn so với các phương pháp mới được phát triển. Tuy nhiên, các phương pháp mới như chi phí dựa trên hoạt động (ABC) đã được áp dụng rộng rãi hơn, trong các nghiên cứu trước đó, nhiều DN có ý định chú trọng hơn vào các phương pháp mới trong tương lai.

Nghiên cứu của Hyvwnen, (2005), đã sử dụng phương pháp tương tự như của Chenhall và Langfield-Smith, (1998), để điều tra về tổ chức áp dụng KTQT ở Phần Lan. Hyvwnen nhận thấy, các phương pháp KTQT truyền thống được đa số DN Phần Lan áp dụng, chủ yếu là sử dụng lợi nhuận để đánh giá hiệu quả hoạt động; dự toán ngân sách để kiểm soát chi phí; phân chia chi phí thành biến phí, định phí và dự toán chi phí theo biến phí, định phí. Kết quả của nghiên cứu cũng cho thấy, các phương pháp mới phát triển gần đây của KTQT được các DN Phần Lan áp dụng nhiều hơn các DN ở Úc.

Nghiên cứu của Abdel - Kader và Luther, (2006), đã dựa trên mô hình phát triển của KTQT do IFAC, (1998), đề xuất cùng với việc sử dụng một danh sách 38 nội dung phần hành KTQT, để điều tra thực trạng áp dụng KTQT trong ngành công nghiệp thực phẩm và đồ uống ở Anh. Tuy nhiên, nhiều phương pháp trong danh

sách này khác với danh sách được sử dụng bởi Chenhall và Langfield-Smith, (1998). Danh sách của Abdel - Kader và Luther cũng được phân thành 05 nhóm, cụ thể là: hệ thống chi phí; dự toán; đánh giá hiệu quả; thông tin cho việc ra quyết định và phân tích chiến lược. Kết quả có được từ phân tích dữ liệu của 122 câu hỏi, cho thấy phương pháp KTQT truyền thống được sử dụng thường xuyên hơn so với các phương pháp gần đây. Chẳng hạn như, chi phí trực tiếp được sử dụng rộng rãi hơn chi phí theo hoạt động. Nghiên cứu cũng chỉ ra, các DN trong ngành công nghiệp thực phẩm và đồ uống ở Anh đang ở giai đoạn 2 và đầu giai đoạn 3 trong mô hình phát triển KTQT, theo đề xuất của IFAC, (1998).

Nghiên cứu của Joshi, (2001), cũng dựa theo mô hình nghiên cứu của Chenhall và Langfield - Smith, (1998), nhưng thêm 03 phương pháp của KTQT đó là: giá thành định mức; lập ngân sách dựa trên số không (zero based budgeting); và dòng chi phí ngược (back flush costing), để khảo sát về mức độ áp dụng các phương pháp KTQT truyền thống và hiện đại. Kết quả thu thập từ 60 công ty sản xuất quy mô lớn và vừa ở Ấn Độ, đã chỉ ra tỷ lệ áp dụng các phương pháp truyền thống cao hơn các phương pháp phát triển gần đây, phát hiện này giống với phát hiện trong nghiên cứu tại Úc. Đặc biệt, dự toán và đánh giá hiệu quả truyền thống được áp dụng rộng rãi, trong khi tỷ lệ áp dụng các phương pháp phát triển gần đây nói chung là thấp và chỉ tăng từ từ. Hơn nữa, nhiều DN cho biết họ dự định tập trung vào áp dụng phương pháp truyền thống chứ không phải phương pháp mới. Kết luận này đi ngược lại với phát hiện của Chenhall và Langfield-Smith, (1998), khi nghiên cứu các công ty ở Úc.

Nghiên cứu của Waweru et al, (2005), đã phân loại các phương pháp KTQT theo 10 nhóm và phát hiện trong số 52 DN Nam Phi, cả 02 phương pháp KTQT truyền thống (như chi phí tiêu chuẩn và ngân sách) và phương pháp KTQT hiện đại như chi phí theo hoạt động (ABC) hay BSC đã được áp dụng. Hơn nữa, các tác giả cũng phát hiện có những thay đổi đáng kể về mức độ áp dụng KTQT ở Nam Phi trong những năm gần đây, hướng dần tới việc áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại.

Hussein, (2018), nhận thấy rằng, các công ty ở Ai Cập áp dụng phương pháp KTQT truyền thống nhiều hơn phương pháp KTQT hiện đại, bất chấp những tiến bộ đáng kể của phương pháp KTQT hiện đại. Ngoài ra, ông cũng đã chỉ ra các rào cản chính của việc áp dụng phương pháp KTQT hiện đại là thời gian cần thiết, để thay đổi các giá trị và thông lệ xã hội, mức độ không chắc chắn cao và chi phí thực hiện lớn.

#### **4. Kết luận**

Như vậy, các phương pháp KTQT hiện đại đang nhận được nhiều sự quan tâm, trong những năm gần đây. Các phương pháp này, giúp DN giải quyết được những khó khăn trong môi trường cạnh tranh khốc liệt và thay đổi thường xuyên liên tục, giúp DN ứng biến với các tác động khó lường từ môi trường bên ngoài, cũng như ngay trong nội tại DN. Mặc dù vậy, nhiều nghiên cứu đã chỉ ra rằng, việc áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại còn nhiều hạn chế so với các phương pháp KTQT truyền thống bởi những rào cản về chi phí, thời gian, quan điểm của nhà quản trị cũng như những thói quen của người lao động. Vì vậy, trong thời gian tới, chắc chắn sẽ cần thêm những nghiên cứu thực chứng, nhằm đánh giá mối quan hệ giữa

chi phí và lợi ích trong việc áp dụng các phương pháp KTQT hiện đại, nhằm giúp các DN có một định hướng rõ ràng hơn, hướng tới cải thiện khả năng cạnh tranh của DN trên thị trường. □

*Tài liệu tham khảo*

- 1. Abdarahman, M.K. et.al, (2020), "The use and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies", Asian Journal of Accounting Research.*
- 2. Ahmad, N.S.M. and Leftesi, A, (2014), "An exploratory study of the level of sophistication of management accounting practices in Libyan manufacturing companies", International Business Research, Vol. 2 No. 2, pp. 1-10.*
- 3. Hussein, A, (2018), "Adoption, importance and barriers to the implementation of contemporary management accounting practices: evidence from Egypt", Accounting and Finance Research, Vol. 7 No. 1, pp. 192-213.*