

MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM Ở CÁC DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT

PGS.TS Phạm Văn Đăng

Tong nền kinh tế ở các nước nói chung và Việt Nam nói riêng, doanh nghiệp niêm yết (DNNY) trên thị trường chứng khoán là một loại hình DN được hình thành, phát triển rất phù hợp trong điều kiện nền kinh tế thị trường; đa số DNNY thường hoạt động đa lĩnh vực, đa ngành nghề và quy mô hoạt động lớn. Các DNNY tạo ra hàng hóa chứng khoán, qua đó thúc đẩy TTCK phát triển và huy động được nguồn vốn tối đa trong nền kinh tế. Các DNNY có một cơ cấu tổ chức hoạt động có thể xem là tốt nhất trong việc xác định các chức năng để đưa ra quyết định và kiểm soát đơn vị. Trong DNNY, lợi ích liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau, đặc biệt là lợi ích của các cổ đông, tuy nhiên trong quản lý và điều hành công việc hàng ngày chỉ do một nhóm người đại diện để thực thi nhiệm vụ do cổ đông giao, đó chính là Ban điều hành doanh nghiệp. Ban điều hành bao gồm Tổng giám đốc, Phó tổng giám đốc hoặc Giám đốc, Phó giám đốc và các cán bộ nhân viên chịu trách nhiệm quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh của công ty một cách hiệu quả và mang lại lợi ích cao nhất cho các cổ đông, các nhà đầu tư và các đối tượng liên quan lợi ích khác. Do vậy, DNNY cần thiết phải có một công cụ giúp nhà quản lý cấp cao giám sát, đánh giá trách nhiệm quản trị của các cấp dưới mình đối với công việc được giao qua đó có những hành động điều chỉnh kịp thời nhằm cải tiến những hoạt động chưa đạt hiệu quả nhằm hướng đến hoàn thành mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp. Do đó DNNY cần có kế toán trách nhiệm là một trong những công cụ quản lý đáp ứng được yêu cầu cấp thiết trên.

Bản chất của kế toán trách nhiệm

Kế toán quản trị (KTQT) doanh nghiệp (DN) là một bộ phận cấu thành quan trọng của hệ công cụ quản lý kinh tế, tài chính và có vai trò quản lý, điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế, tài chính trong DN, đồng thời cung cấp thông tin để thực hiện mục tiêu quản trị DN nhằm đạt được hiệu quả cao nhất. KTQT sử dụng hệ thống kế toán trách nhiệm (KTTN) để phân loại cấu trúc tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm, trên cơ sở đó đánh giá kết quả của từng bộ phận dựa trên trách nhiệm

được giao cho bộ phận đó.

KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT, 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 ở Mỹ vào năm 1950 trong tác phẩm "Basic organizational planning to tie in with responsibility accounting" của Ailman, H.B.1950. Từ đó đến nay, vấn đề KTTQ được quan tâm nhiều với những quan điểm khác nhau bởi những tác giả khác nhau ở nhiều quốc gia trên thế giới.

Nhóm tác giả Anthony A. Atkinson, Rajiv. D. Banker,

Robert S. Kaplan and S. Mark Young khẳng định: 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, cung cấp thông tin nhằm đánh giá trách nhiệm và thành quả mỗi nhà quản lý tạo ra các báo cáo chứa cả những đối tượng có thể kiểm soát và không thể kiểm soát đối với một cấp quản lý.

Nhóm tác giả Weygandt, Kieso và Kimmel cho rằng KTTN là một bộ phận của KTQT mà liên quan đến việc tích lũy, báo cáo về thu nhập và

chi phí trên cơ sở nhà quản lý có quyền đưa ra những quyết định trong hoạt động hằng ngày về các vấn đề đó.

Nhóm tác giả Clive Emmanuel, David Otley and Kenneth Mar-chant lại xác định 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 (những trung tâm trách nhiệm), cũng còn được gọi là kế toán hoạt động hay kế toán khả năng sinh lợi.

Có quan điểm 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 được lập kế hoạch của những trung tâm trách nhiệm trong một công ty - những đơn vị trong tổ chức được đứng đầu bởi những nhà quản lý có trách nhiệm cho kết quả hoạt động của đơn vị họ quản lý. Những bộ phận chủ yếu bao gồm: Hệ thống dự toán ngân sách, các báo cáo về sự biến động và những mức giá chuyển nhượng sản phẩm, dịch vụ nội bộ giữa các bộ phận trong công ty.

Tóm lại, hiện có nhiều quan điểm khác về KTTN, tuy nhiên chúng ta thấy rằng sự khác nhau của các quan điểm trên được thể hiện ở cách thức nhìn nhận của mỗi tác giả về đặc điểm, ý nghĩa và cơ chế tổ chức KTTN ở DN, sự khác nhau đó không mang tính đối nghịch mà chúng cùng bổ sung cho nhau nhằm giúp chúng

ta có cái nhìn toàn diện hơn về KTTN. Từ đó có thể rút ra những vấn đề thuộc bản chất của KTTN như sau:

Thứ nhất, KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT và là một quá trình tập hợp và báo cáo các thông tin được dùng để kiểm tra các quá trình hoạt động và đánh giá thực hiện nhiệm vụ ở từng bộ phận trong một tổ chức. Hệ thống KTTN là một hệ thống thông tin chính thức về mặt tài chính. Các hệ thống này sử dụng cả các thông tin tài chính và cả thông tin phi tài chính.

Thứ hai, KTTN chỉ có thể được thực hiện trong đơn vị có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý phải có sự phân quyền rõ ràng. Hệ thống KTTN ở các tổ chức khác nhau là rất đa dạng, bao gồm các thủ tục được thể chế hóa cao với cách hoạt động theo lịch trình đều đặn, có những nhà quản lý bộ phận được giao quyền hạn quyết định, song cũng có những nhà quản lý bộ phận hầu như không có quyền hạn về sử dụng các nguồn lực thuộc bộ phận họ quản lý.

Thứ ba, một hệ thống KTTN hữu ích phải thỏa mãn lý thuyết phù hợp, nghĩa là có một cấu trúc tổ chức thích hợp nhất với môi trường tổ chức hoạt động, với chiến lược tổng hợp của tổ chức, và với các giá trị và sự khích lệ của quản trị cấp cao.

Vai trò của kế toán trách nhiệm

KTTN là một phương pháp phân chia cấu trúc của một tổ chức thành những trung tâm trách nhiệm khác nhau để đo lường biểu hiện của chúng. Nói cách khác, KTTN là một "công cụ" để đo lường về kết quả hoạt động của một khu vực nào đó trong tổ chức, qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị ở từng cấp quản trị khác nhau. Vai trò của KTTN được thể hiện ở những khía cạnh sau đây:

- KTTN giúp xác định sự đóng góp của từng đơn vị, bộ phận vào lợi ích của toàn bộ tổ chức.

- KTTN cung cấp một cơ sở cho việc đánh giá chất lượng về kết quả hoạt động của những nhà quản lý bộ phận.

- KTTN được sử dụng để đo lường kết quả hoạt động của các nhà quản lý và do đó, nó ảnh hưởng đến cách thức thực hiện hành vi của các nhà quản lý này.

- KTTN thúc đẩy các nhà quản lý bộ phận điều hành bộ phận của mình theo phương cách phù hợp với những mục tiêu cơ bản của toàn bộ tổ chức.

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán trách nhiệm

Thông tin KTTN là một bộ phận thông tin quan trọng của KTQT và do vậy đối tượng sử dụng thông tin KTTN cũng gồm các nhà quản trị cấp thấp, cấp trung và cấp cao nhằm đánh giá trách nhiệm quản trị

của từng bộ phận cấu thành từng cấp quản lý cụ thể:

Đối với nhà quản trị cấp cao:

KTTN cung cấp thông tin cho việc thực hiện chức năng tổ chức và điều hành của DN. KTTN xác định các trung tâm trách nhiệm, qua đó nhà quản lý 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 các bộ phận cho thích hợp.

Đối với nhà quản trị cấp trung:

KTTN cung cấp thông tin cho việc thực hiện chức năng kiểm soát tài chính và kiểm soát quản lý. Thông qua KTTN, nhà quản trị có thể phân tích, đánh giá chi phí, doanh thu và lợi nhuận thực hiện của từng bộ phận. Báo cáo trách nhiệm phản hồi cho người quản lý biết thực hiện kế hoạch của các bộ phận ra sao, nhận diện các vấn đề hạn chế để có sự điều chỉnh các chiến lược mục tiêu sao cho kết quả kinh doanh là tốt nhất. Đây có thể xem là nguồn thông tin quan trọng để nhà quản lý nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tăng doanh thu, giảm chi phí một cách hợp lý, và cuối cùng là tối đa hóa lợi nhuận.

Đối với nhà quản trị cấp thấp:

KTTN khuyến khích nhà quản lý hướng đến mục tiêu chung của tổ chức. Mục tiêu chiến lược của DN được

gắn với các trung tâm trách nhiệm. Khi KTTN có thể kiểm soát được công tác tài chính và công tác quản lý sẽ điều chỉnh hoạt động hướng đến các mục tiêu chung của DN. Đồng thời, bản thân các giám đốc trung tâm trách nhiệm được khích lệ hoạt động sao cho phù hợp với các mục tiêu cơ bản của toàn DN.

Nội dung cấu thành kế toán trách nhiệm:

Có thể xác định các nội dung cơ bản cấu thành KTTN bao gồm:

Một là: Sự phân cấp trong quản lý.

KTTN là công việc được thực hiện không thể tách rời các trung tâm trách nhiệm. Các trung tâm này được hình thành thông qua việc phân cấp quản lý. Theo đó, để thực hiện các chức năng quản lý của mình, người quản lý cấp cao phải thể hiện được đúng đắn quyền lực của mình, phải gây được ảnh hưởng và sức thuyết phục đối với nhân viên, đồng thời phải tiến hành phân cấp, ủy quyền cho cấp dưới nhằm giúp cấp dưới có thể điều hành các công việc thường xuyên tại bộ phận mà họ quản lý.

Hai là: Xác định các loại trung tâm trách nhiệm

+ Trung tâm chi phí (Cost Centers)

Trung tâm chi phí là một loại trung tâm trách nhiệm thể hiện phạm vi cơ bản của hệ thống xác định chi phí, là điểm

xuất phát của các hoạt động như: (1) Lập dự toán chi phí; (2) Phân loại chi phí thực tế phát sinh; (3) So sánh chi phí thực tế với định mức chi phí tiêu chuẩn. Trung tâm chi phí gắn liền với cấp quản lý mang tính chất tác nghiệp, trực tiếp tạo ra sản phẩm, dịch vụ, hoặc gián tiếp phục vụ kinh doanh (như phân xưởng sản xuất, các phòng ban chức năng). Theo đó, người quản lý chỉ chịu trách nhiệm hoặc chỉ có quyền kiểm soát đối với chi phí phát sinh ở bộ phận mình, không có quyền hạn đối với việc tiêu thụ và đầu tư vốn. Trung tâm chi phí được chia thành 2 dạng: Trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán.

+ Trung tâm doanh thu (Revenue Centers)

Trung tâm doanh thu là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chỉ có trách nhiệm với doanh thu cần tạo ra, không chịu trách nhiệm với lợi nhuận và vốn đầu tư. Trung tâm doanh thu có quyền quyết định công việc bán hàng trong khung giá cả cho phép để tạo ra doanh thu cho DN.

Trung tâm này thường được gắn với bậc quản lý cấp trung hoặc cấp cơ sở, đó là các bộ phận kinh doanh trong đơn vị như các chi nhánh tiêu thụ, khu vực tiêu thụ, cửa hàng tiêu thụ, nhóm sản phẩm...

Trung tâm này phải có chính sách bán hàng, không chỉ dựa trên tình hình thị trường mà còn dựa trên giá

thành, chi phí và các mục tiêu lâu dài của công ty.

+ Trung tâm lợi nhuận (Profit Centers)

Trung tâm lợi nhuận là loại trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị phải chịu trách nhiệm với kết quả sản xuất và tiêu thụ của trung tâm. Trong trường hợp này nhà quản lý có thể ra quyết định loại sản phẩm nào cần sản xuất, sản xuất như thế nào, mức độ chất lượng, giá cả, hệ thống phân phối và bán hàng. Nhà quản lý phải quyết định các nguồn lực sản xuất được phân bổ như thế nào giữa các sản phẩm, điều đó cũng có nghĩa là họ phải đạt được sự cân bằng trong việc phối hợp giữa các yếu tố giá cả, sản lượng, chất lượng và chi phí.

Loại trung tâm trách

nhiệm này thường được gán ở bậc quản lý cấp trung, đó là giám đốc điều hành trong công ty, các đơn vị kinh doanh trong tổng công ty như các công ty phụ thuộc, các chi nhánh,... Nếu nhà quản lý không có quyền quyết định mức độ đầu tư tại trung tâm của họ thì tiêu chí lợi nhuận được xem là tiêu chí thích hợp nhất để đánh giá kết quả thực hiện của trung tâm này.

+ Trung tâm đầu tư (Investment Centers)

Đây là loại trung tâm trách nhiệm gắn với bậc quản lý cấp cao như Hội đồng quản trị công ty, các công ty con độc lập... Đó là sự tổng quát hóa của các trung tâm lợi nhuận trong đó khả năng sinh lời được gắn với các tài sản được sử dụng để tạo ra lợi nhuận đó. Một trung tâm trách nhiệm

được xem là một trung tâm đầu tư khi nhà quản trị của trung tâm đó không những quản lý chi phí và doanh thu mà còn quyết định lượng vốn sử dụng để tiến hành quá trình đó.

Bằng cách tạo mối liên hệ giữa lợi nhuận và tài sản sử dụng để tạo ra lợi nhuận đó, chúng ta có thể đánh giá lợi nhuận tạo ra có tương xứng với đồng vốn đã bỏ ra hay không. Thông qua đó cũng hướng sự chú ý của nhà quản lý đến mức độ sử dụng hiệu quả vốn lưu động đặc biệt là các khoản phải thu và hàng tồn kho được sử dụng tại trung tâm.

Trên đây là một số vấn đề về kế toán trách nhiệm ở các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán, chúng tôi mong muốn đưa ra để các bạn đọc cùng trao đổi./

Nâng cao chất lượng thông tin...

(Tiếp theo trang 57)

những nhân tố khác nhau. Bởi vậy, trong nhiều trường hợp hiện tượng kinh tế tài chính cùng một mức độ biểu hiện như nhau, nhưng trong điều kiện này được đánh giá là tốt, trong điều kiện khác lại là không tốt.

Cho nên, để phân tích đánh giá đúng đắn, khách quan về hoạt động kinh doanh phục vụ quản trị kinh doanh của doanh nghiệp cần đặt chúng trong điều kiện không gian và thời gian nhất định, phải chú ý đến môi trường cụ thể của các

doanh nghiệp.

Thứ tư, Trong quá trình vận động và phát triển hiện tượng kinh tế-tài chính luôn luôn tồn tại mâu thuẫn: mâu thuẫn chủ yếu, mâu thuẫn thứ yếu, mâu thuẫn bên trong, mâu thuẫn bên ngoài. Đấu tranh là phương thức giải quyết mâu thuẫn và chi giải quyết mâu thuẫn mới thúc đẩy hiện tượng kinh tế tài chính phát triển.

Vì vậy, trong quá trình hoàn thiện hệ thống chỉ tiêu phân tích tài chính trong doanh

nh nghiệp thương mại phục vụ quản trị kinh doanh đạt được kết quả tốt thì các nhà quản lý, các nhà phân tích không thể không thấy và tìm cách giải quyết những mâu thuẫn đó.

Trên đây là một số suy nghĩ về việc nâng cao chất lượng thông tin phục vụ phân tích tài chính đáp ứng yêu cầu quản trị kinh doanh.