

# Vận dụng kế toán trách nhiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam

 Cao Thị Huyền Trang\*  
Nguyễn Thị Hồng Nga\*

Nhận: 05/11/2019

Biên tập: 10/11/2019

Duyệt đăng: 15/11/2019

Kế toán trách nhiệm là một nội dung thuộc kế toán quản trị, một công cụ quản lý kinh tế hữu hiệu. Nghiên cứu này nhằm đóng góp quan điểm kế toán trách nhiệm và các nội dung kế toán trách nhiệm, đánh giá thực trạng vận dụng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp Việt Nam, từ đó, đưa ra định hướng vận dụng, tổ chức các nội dung kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp Việt Nam, nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động cho doanh nghiệp.

**Từ khóa:** Kế toán trách nhiệm, hội nhập kinh tế quốc tế, trung tâm trách nhiệm...

**Abstract:** Responsibility accounting is a major of management accounting. This is an effective economic management tool that helps firms improving the performance of businesses. This study contributes to the unification of Responsibility accounting and content of Responsibility accounting, assesses the practical application of Responsibility accounting in SMEs. Accordingly, this study aims to give the orientation of applying and organizing Responsibility accounting in Vietnamese enterprises in order to improve operational efficiency for businesses.

**Keywords:** Responsibility accounting, International economic integration, responsibility centre...

## 1. Giới thiệu

Trong hoạt động quản lý doanh nghiệp (DN), kiểm soát do lường biểu quả hoạt động luôn là vấn đề được các nhà quản lý quan tâm hàng đầu. Nhu cầu về thông tin kiểm soát chi phí, kiểm soát hoạt động cũng như hiệu quả quản lý của nhà quản lý các cấp chính là cơ sở phát triển của kế toán trách nhiệm (KTTN). 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 tổ chức - được đứng đầu bởi những nhà

quản lý có trách nhiệm cho kết quả hoạt động của đơn vị họ quản lý.

KTTN không chỉ giúp đánh giá biểu quả hoạt động, mà còn giúp cho các nhà quản lý trong việc ra quyết định quản lý như kiểm soát chi phí và lập kế hoạch lợi nhuận (Biswas, 2017). Đến nay, đã có rất nhiều nghiên cứu trên thế giới về KTTN như nghiên cứu của Bloomfield, Coombs, Cooper, & Rea (1992) nghiên cứu ứng dụng KTTN trong các bệnh viện ở Anh, trong các DN sản xuất thép ở Trung Quốc (Jun Lin & Yu, 2002), trong

các DN dệt may ở Bangladesh (Fakir, Islam, & Miah, 2015)...

Ở Việt Nam, đã có một số công trình nghiên cứu về KTTN như nghiên cứu trong các DN sản xuất sửa Việt Nam (Phuong, 2013), trong các DN sản xuất xi măng Việt Nam (Tuan, 2015)... Mặc dù việc vận dụng KTTN trong các DN mang lại nhiều lợi ích, nâng cao biểu quả quản lý của các DN nhưng hiện nay chưa có nhiều DN Việt Nam áp dụng công cụ quản lý này.

## 2. Khung lý thuyết về KTTN

### 2.1 Sự hình thành của KTTN và các quan điểm về KTTN

Kế toán quản trị xuất hiện đầu tiên ở Mỹ vào những năm đầu của thế kỷ XIX. Sự phát triển mạnh cả về quy mô và phạm vi hoạt động của các DN trong giai đoạn này đặt ra yêu cầu các nhà quản trị phải kiểm soát và đánh giá các hoạt động của chúng. Tuy nhiên, trong giai đoạn này, các nhà quản trị mới chỉ kiểm soát được chi phí sản xuất trực tiếp. Các giai đoạn tiếp theo, kế toán quản trị lần lượt tập trung vào nội dung như: lập kế hoạch và kiểm soát chi phí; giám hao phí các nguồn lực và từ năm 1990, kế toán quản trị tập trung vào gia tăng giá trị cho sản phẩm, dịch vụ.

Có thể thấy rằng, giai đoạn 2 chính là giai đoạn hình thành của KTTN, là một trong những kỹ thuật

\* Đại học Công nghiệp Hà Nội

của kế toán quản trị (từ những năm 1950) nhằm thực hiện nội dung là lập kế hoạch và kiểm soát chi phí. Từ đó đến nay, có rất nhiều quan điểm về KTTN được đưa ra, có chi ra một số quan điểm nổi bật như sau:

*Thứ nhất, KTTN được coi là công cụ kiểm soát chi phí theo các cấp quản trị*

Một trong những nghiên cứu đầu tiên đề cập đến KTTN có thể kể đến là Ailman (1950). Tác giả định nghĩa, KTTN là sự ràng buộc hệ thống kiểm soát và xác định với tổ chức, trách nhiệm của người quản lý và giám sát bộ phận. KTTN được tạo ra nhằm thu thập chi phí và đánh giá hiệu suất quản trị

Theo Corr & Parris (1976), hệ thống KTTN sẽ cung cấp phương tiện để xác định chi phí kiểm soát, trách nhiệm về chi phí phát sinh, cải thiện ngân sách và xác định chi phí với một cơ sở cụ thể. Mặt khác, KTTN là một phần kế toán chi phí, thực hiện mục tiêu chính của quản lý chi phí là tìm ra giải pháp tối ưu giữa các nguồn lực được sử dụng và kết quả đạt được.

*Thứ hai, KTTN được coi là sự mở rộng và phát triển của ngân sách*

Bắt đầu từ quan điểm của tác giả Kellogg (1962) cho rằng, KTTN như ngân sách mở rộng, vượt ra ngoài trách nhiệm bình thường và các cơ quan quản lý tài chính. Ngay từ đầu, một chương trình để phát triển các điều kiện kế toán quản trị cần được công nhận là trách nhiệm chính của quản lý chung mà quản lý kế toán cung cấp hỗ trợ kỹ thuật, chương trình thông qua việc phân loại hoàn toàn mục tiêu và trách nhiệm của việc tổ chức kinh doanh ở mọi cấp độ.

Đồng quan điểm trên, tác giả Gordon (1963) nhận định, KTTN là việc sử dụng các chi phí tiêu chuẩn, ngân sách chi phí biến đổi - cố định - hỗn hợp, giá chuyển nhượng và các kỹ thuật khác để

tạo báo cáo thu nhập và báo cáo tương tự cho các đơn vị tổ chức của công ty.

Như vậy, theo những quan điểm này, KTTN là một công cụ lập kế hoạch toàn diện, lập kế hoạch toàn diện bắt đầu với các mục tiêu mong muốn được phân tích với các yếu tố hạn chế.

*Thứ ba, KTTN là một công cụ đánh giá hiệu suất quản lý*

Nhóm tác giả Antle & Smith (1986) cho rằng, KTTN là một quá trình lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá các cấp quản lý trong DN. Một hệ thống KTTN bao gồm cả các chức năng hỗ trợ quyết định cho các nhà quản lý cấp thấp và các chức năng đánh giá hiệu năng cho quản lý cấp trên có thể cải thiện động cơ của người quản lý bằng cách giảm sự không chắc chắn hoạt động và chỉ đạo các hành động thông qua hệ thống khen thưởng mục tiêu.

KTTN là hệ thống kế toán có chức năng thu thập, tổng hợp và báo cáo về thông tin kế toán liên quan đến chi phí, thu nhập và dữ liệu hoạt động theo từng phạm vi trách nhiệm hoặc đơn vị trong tổ chức. Hệ thống đó sẽ cung cấp thông tin để đánh giá trách nhiệm và hiệu suất của từng người quản lý. KTTN sẽ tạo các báo cáo chứa các đối tượng, nội dung có thể hoặc không thể kiểm soát được theo cấp quản lý.

Như vậy, với các quan điểm khác nhau về KTTN, có thể thấy, KTTN không chỉ dừng lại như là một phần của kế toán chi phí với chức năng kiểm soát chi phí theo trách nhiệm cá nhân, chức năng này được phát triển và mở rộng và bao trùm hơn, đó là chức năng đo lường, đánh giá thành quả, hiệu suất của nhà quản trị các cấp trong DN.

## 2.2 Nội dung KTTN trong các DN

Nhiều nhà nghiên cứu đã chỉ ra các nội dung KTTN trong các DN.

Tác giả Gordon (1963) nhận định, nội dung tổ chức KTTN bao gồm: tập hợp các trung tâm chi phí và lợi nhuận; đưa ra hệ thống quy tắc để xác định giá mà hàng hóa và dịch vụ được tính phí và được ghi có cho từng công ty con; thiết lập hệ thống quy định hành chính đặt ra các giới hạn mà theo đó người quản lý của mỗi công ty con được tự do điều hành cửa hàng của mình; và một cấu trúc phân thưởng sẽ ảnh hưởng đến những gì mỗi người quản lý sẽ thực sự cố gắng hoàn thành trong việc điều hành cửa hàng của mình. Trong quá trình vận hành, hệ thống cung cấp chi phí phát sinh của mỗi người quản lý và xác định giá trị đầu ra của sản phẩm.

Nhóm tác giả Corr and Parris (1976) cho rằng, KTTN bao gồm 4 nội dung: chỉ định trách nhiệm; thiết lập chi phí tiêu chuẩn cho các trung tâm chi phí; kết hợp, xác định ngân sách với một mức độ hoạt động cụ thể; trên cơ sở định kỳ so sánh chi phí thực tế tích lũy với ngân sách để đánh giá hiệu suất của bộ phận.

Tác giả Sollenberger (1990) cho rằng, tổ chức KTTN có 6 nội dung: xác định các trung tâm chi phí; thiết lập biểu đồ tài khoản để mã hóa dữ liệu kế toán; thiết lập mục tiêu quản lý để tạo tiêu chí và mức độ hiệu suất được lên kế hoạch; tạo ra một kế hoạch lập kế hoạch để thiết lập trách nhiệm, liên quan đến tất cả các nhà quản lý trong việc tạo ra ngân sách và xem xét các chênh lệch ngân sách để sửa đổi kế hoạch. Một hệ thống được thiết kế tốt kết hợp các nhiệm vụ lập kế hoạch và kiểm soát.

Theo tác giả Hansen Don R. (2006), mô hình tổ chức KTTN được xác định bởi bốn yếu tố thiết yếu là: tổ chức phân công trách nhiệm; tổ chức thiết lập các biện pháp hiệu suất hoặc điểm chuẩn; tổ chức đánh giá hiệu suất và tổ chức phân công phần thưởng. Trên cơ sở các yếu tố này, trách nhiệm hệ

thống kê toán có ba loại: dựa trên chức năng, dựa trên hoạt động và dựa trên chiến lược hệ thống kế toán.

Như vậy, có thể khái quát lại nội dung KTTN trong DN bao gồm 4 nội dung chính: Phân chia và hình thành các trung tâm trách nhiệm tương ứng với các bộ phận trong tổ chức nhằm xác lập các mối quan hệ về nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm giữa các bộ phận; xác định các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá hiệu suất quản lý; liên kết hệ thống ngân sách với các trung tâm trách nhiệm, đánh giá hiệu suất quản lý; và thiết lập một hệ thống khen thưởng có liên quan đến mức độ đóng góp của các bộ phận đến việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức.

### **3. Thực trạng vận dụng KTTN trong các DN Việt Nam**

Những lợi ích của việc vận dụng KTTN đã khá rõ ràng, tuy nhiên, tại Việt Nam, việc vận dụng công cụ quản lý này vẫn còn nhiều hạn chế, có thể chỉ ra thực trạng vận dụng KTTN tại Việt Nam thông qua một số nghiên cứu tiêu biểu về việc ứng dụng KTTN sau:

Nghiên cứu của Nguyễn Thị Minh Phương (2013) đưa ra kết quả chỉ có 70% DN sản xuất sửa có bộ máy phân cấp quản lý rõ ràng, về cơ bản đã hình thành 4 loại trung tâm trách nhiệm: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Các DN đã xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán, tuy nhiên mức độ chính xác của hệ thống dự toán của từng DN khác nhau. Các DN chưa hình thành được các chi tiêu đánh giá hiệu suất quản lý cho từng trung tâm trách nhiệm, các bộ phận mới chỉ được đánh giá chung chung và mới chỉ dừng lại ở các chi tiêu tài chính xoay quanh doanh thu, chi phí, lợi nhuận, DN chưa vận dụng các chi tiêu phi tài chính trong đánh giá hiệu quả hoạt động.

Nghiên cứu của Trần Tuấn Tuấn (2015) đã đánh giá thực trạng

vận dụng KTTN trong các DN sản xuất xi măng về thực hiện phân chia tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm; phân quyền quản lý; nội dung dự toán để kiểm soát, đánh giá; lập báo cáo và hệ thống khen thưởng. Kết quả phân tích thống kê đã chỉ ra mức độ áp dụng KTTN tại các DN sản xuất xi măng ở mức độ vừa phải. Để đáp ứng yêu cầu quản trị hoạt động sản xuất - kinh doanh ngày càng cao, các DN cần phải có các biện pháp nâng cao áp dụng các khía cạnh KTTN.

Tác giả Nguyễn Hữu Phú (2014) cũng đã nhận định: Các DN xây dựng trong thời gian qua, các tổng công ty xây dựng đầu tư ngoài ngành hiệu quả thấp... gây lãng phí, thất thoát. Việc kiểm soát tình hình thực hiện, đánh giá trách nhiệm quản lý... tại các bộ phận trong đơn vị còn khó khăn. Thông tin cho nhà quản trị trong quá trình quản lý, điều hành hoạt động sản xuất - kinh doanh thường chung chung. Các tổng công ty thường chủ trọng lợi nhuận trong ngắn hạn nhiều hơn trong dài hạn vì nhiều nguyên nhân khách quan lẫn chủ quan. Công tác kế toán tài chính và KTTN nói riêng trong các tổng công ty xây dựng gần như chưa được triển khai thực hiện.

Như vậy, có thể nói, việc đánh giá hiệu quả hoạt động thông qua vận dụng KTTN trong các DN Việt Nam vẫn còn nhiều hạn chế, bất cập. Các DN nhìn chung chưa có sự phân cấp, phân quyền quản lý rõ ràng, chưa xây dựng được các chi tiêu đánh giá theo các cấp quản lý, hệ thống dự toán còn chung chung, chưa được xây dựng cụ thể cho từng bộ phận và chưa có sự kết hợp với các chi tiêu phi tài chính trong đánh giá hiệu quả hoạt động. Như vậy, cần có những nghiên cứu định hướng cho các DN Việt Nam trong việc tổ chức KTTN nhằm đánh giá và nâng cao hiệu quả hoạt động cho DN.

### **4. Định hướng tổ chức KTTN trong các DN Việt Nam**

Các DN Việt Nam hoạt động trong điều kiện cạnh tranh cao cần sử dụng nhiều công cụ kế toán quản trị để nâng cao thành quả hoạt động của DN mình. Mặt khác, nhà quản trị trong các DN có sự phân cấp quản lý thường có nhiều quyền hạn và nhiệm vụ hơn trong việc hoạch định và kiểm soát, nên thường có khuynh hướng sử dụng các công cụ kế toán quản trị hiện đại để nâng cao chất lượng thông tin dùng cho các hoạt động của mình. Bên cạnh đó, việc vận dụng kế toán quản trị sẽ thúc đẩy nâng cao thành quả hoạt động tài chính và phi tài chính của DN (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2016). Như vậy, có thể nói rằng, một trong những công cụ quản lý đặc lực hiện nay trong quá trình quản lý, điều hành và kiểm soát hoạt động kinh doanh của nhà quản trị DN chính là hệ thống kế toán quản trị; trong đó, KTTN là một nội dung quan trọng. Dựa trên nghiên cứu về thực trạng việc vận dụng KTTN trong các DN Việt Nam, có thể định hướng các nội dung tổ chức KTTN trong các DN như sau:

#### **Thứ nhất, tổ chức nhận diện và phân loại các trung tâm trách nhiệm**

Các tổ chức phi tập trung cần một hệ thống KTTN để liên kết các bộ phận trong tổ chức. Trung tâm trách nhiệm là một đơn vị phân cấp quản lý của một tổ chức mà nhà quản trị đơn vị được quyền điều hành, chịu trách nhiệm về thành quả hoạt động của bộ phận mình trong việc hướng vào mục tiêu chung của tổ chức.

Một trung tâm trách nhiệm có bản chất như một hệ thống, mỗi bộ phận được xác định để xử lý một công việc cụ thể. Có bốn loại trung tâm trách nhiệm chính: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Tuy nhiên, số lượng trung tâm trách nhiệm là 2,3 hay 4 loại còn tùy thuộc vào quy mô sản xuất, cơ

cấu quản lý và mức độ phân cấp quản lý của DN (Nguyễn Thị Minh Phương, 2013) (hình 1).

Trong tổ chức các trung tâm trách nhiệm các DN nói chung và các DN Việt Nam nói riêng cần tuân thủ một số nguyên tắc: thứ nhất, mỗi chức năng được gán cho một, và chỉ một đơn vị của tổ chức. Thứ hai, việc phân công trách nhiệm là cụ thể và dễ hiểu, không chồng chéo trách nhiệm. Thứ ba, mỗi vị trí của một tổ chức báo cáo cho một và chỉ một người giám sát. Thứ tư, thiết lập bộ phận phụ trách giám sát đối với từng nhóm hoạt động ở mỗi cấp quản lý (Kellog, 1962).

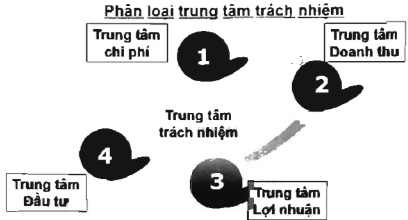
Sau khi phân loại và nhận diện các trung tâm trách nhiệm, các DN cần nắm vững nguyên tắc cơ bản nhất, đó là chỉ nên đánh giá kết quả quản lý thông qua những gì mà họ kiểm soát. KTTN có hai khía cạnh là kiểm soát và thông tin, cần có sự cân đối giữa hai khía cạnh này trong quá trình thực hiện. (Antle & Demski và cộng sự, 1988)

**Thứ hai, xác định các chỉ tiêu đánh giá thành quả quản lý tại các trung tâm trách nhiệm**

Để đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm, phải đánh giá theo chỉ tiêu tài chính và chỉ tiêu phi tài chính. Do đó, vấn đề đặt ra là các DN cần đánh giá trách nhiệm quản lý của từng loại trung tâm trách nhiệm thông qua hệ thống chỉ tiêu nào? Việc đánh giá này thể hiện đánh giá trách nhiệm quản trị của các cấp quản lý các trung tâm trách nhiệm.

Việc áp dụng KTTN trong các DN và các DN Việt Nam cần nắm vững nguyên tắc cơ bản nhất, đó là chỉ nên đánh giá kết quả quản lý thông qua những gì mà họ kiểm soát. KTTN có hai khía cạnh là kiểm soát và thông tin, cần có sự cân đối giữa hai khía cạnh này trong quá trình thực hiện (Antle & Demski, 1988) (bảng 1)

Hình 1



Bảng 1: Xác định các chỉ tiêu cơ bản đánh giá thành quả quản lý tại các trung tâm trách nhiệm

Loại trung tâm trách nhiệm	Bộ phận trong cơ cấu tổ chức DN	Nội dung đánh giá	Chỉ tiêu đánh giá
1. Trung tâm chi phí			
Trung tâm chi phí định mức	Bộ phận mua hàng, bộ phận sản xuất,...	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mức độ hoàn thành kế hoạch về sản lượng</li> <li>- Chi phí phát sinh có hay không vượt quá định mức.</li> <li>- Xác định các nguyên nhân ảnh hưởng: khách quan, chủ quan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chế độ lịch chi phí</li> <li>- Chế độ lịch tỷ lệ chi phí trên doanh thu</li> <li>- Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động chi phí.</li> </ul>
Trung tâm chi phí dự toán		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không</li> <li>- Mức chi phí phát sinh có vượt dự toán</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chế độ lịch chi phí thực tế và kế hoạch điều chỉnh theo khối lượng thực tế.</li> </ul>
2. Trung tâm doanh thu	Phòng kinh doanh, chi nhánh kinh doanh; cửa hàng, siêu thị trực thuộc,	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hoàn thành về dự toán tiêu thụ sản phẩm</li> <li>- Kiểm soát sự gia tăng chi phí trong mối quan hệ với doanh thu: Đảm bảo hiệu suất lợi nhuận trên doanh thu</li> <li>- Xác định các nguyên nhân khách quan, chủ quan ảnh hưởng đến việc thực hiện dự toán tiêu thụ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chế độ lịch doanh thu</li> <li>- Chế độ lịch tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu</li> </ul>
3. Trung tâm lợi nhuận	Chi nhánh công ty, công ty con,...	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Đảm bảo mức lợi nhuận.</li> <li>- Đảm bảo được sự gia tăng tốc độ lợi nhuận cao hơn sự gia tăng tốc độ về vốn.</li> <li>- Hoàn thành trách nhiệm về chi phí, doanh thu như ở trung tâm chi phí và trung tâm doanh thu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chế độ lịch lợi nhuận</li> <li>- Chế độ lịch tỷ lệ lợi nhuận trên vốn</li> </ul>
4. Trung tâm đầu tư	Tổng công ty,...	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Đánh giá hiệu quả đầu tư của các trung tâm đầu tư</li> <li>- Tim ra các nhân tố tác động đến hiệu quả quản lý</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI);</li> <li>- Lợi nhuận dư (RI);</li> <li>- Giá trị kinh tế tăng thêm (Economic value added – EVA)</li> </ul>

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

**Thứ ba, tổ chức vận dụng dự toán và đánh giá hiệu suất quản lý**

Dự toán cung cấp hướng dẫn thực hiện các hoạt động thực tế và phải là một phần của quá trình đánh giá hiệu suất. Khi nói đến vấn đề kiểm soát dự toán, một trong những nguyên tắc lâu đời nhất là nguyên tắc trách nhiệm và kiểm soát. Nguyên tắc này chỉ ra rằng, các nhà quản lý phải chịu trách nhiệm chỉ cho những kết quả mà họ có thể kiểm soát, do đó, dự toán linh hoạt có xu hướng được sử dụng (D. Otley, 1990).

Đối với các DN Việt Nam, đi cùng xu thế chung là sự thay đổi của môi trường kinh doanh thì việc vận dụng dự toán linh hoạt là điều tất yếu, bởi vì dự toán tính chi phí hợp để lập kế hoạch, nhưng không phù hợp để đánh giá chi phí được kiểm soát tốt như thế nào. Nếu mức độ hoạt động thực tế khác với những gì đã được lên kế hoạch, sẽ gây nhầm lẫn khi so sánh chi phí thực tế với dự toán tình. Nếu hoạt động cao hơn dự kiến, chi phí biến đổi phải cao hơn dự kiến; và nếu hoạt động thấp hơn dự kiến, chi phí biến đổi phải thấp hơn dự kiến.

Sau khi xác định được các chi tiêu để đánh giá hiệu suất quản lý tại các trung tâm trách nhiệm, KTTN cần thiết phải tổ chức hệ thống thu nhận, xử lý và phân tích thông tin so với dự toán linh hoạt theo các trung tâm trách nhiệm trước khi lập các báo cáo KTTN nhằm đánh giá hiệu suất quản lý.

**Thứ tư, tổ chức thiết lập hệ thống khen thưởng theo trách nhiệm quản lý**

Hiện nay, hầu hết các DN Việt Nam đang có xu hướng thiết lập hệ thống khen thưởng dựa trên kết quả hoạt động của từng nhà quản lý, từng bộ phận và thậm chí là từng nhân viên. Đây cũng chính là xu thế tất yếu và là bước cuối cùng trong nội dung KTTN được đưa ra.

Phần thưởng quản lý thường xuyên bao gồm các ưu đãi gắn liền

với hiệu suất. Mục tiêu là để khuyến khích các nhà quản lý sẽ hành động vì lợi ích tốt nhất của công ty. Bố trí phần thưởng quản lý để khuyến khích các nhà quản lý hướng đến và thực hiện mục tiêu chung của toàn công ty là một vấn đề quan trọng. Khen thưởng quản lý bao gồm tăng lương, tiền thưởng dựa trên thu nhập được báo cáo, lựa chọn cổ phiếu và phần thưởng không dùng tiền mặt (D Hansen, 2006).

**5. Kết luận**

Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra những nội dung cơ bản cũng như định hướng vận dụng các nội dung KTTN vào các DN. Nhà quản trị DN trước hết phải hiểu rõ được ý nghĩa, mục đích cũng như tầm quan trọng của việc vận dụng KTTN, đồng thời cần khuyến khích đơn vị mình sử dụng công cụ này, góp phần nâng cao thành quả hoạt động của DN như kết quả của những nghiên cứu trước đã chỉ ra. Ở góc độ vi mô, cần có những chính sách phù hợp chỉ ra những ưu điểm của việc vận dụng các công cụ KTTN, từ đó khuyến khích các DN áp dụng KTTN, góp phần tăng năng lực cạnh tranh cho các DN Việt Nam cũng như thúc đẩy sự phát triển của kế toán quản trị nói chung và KTTN nói riêng ở Việt Nam.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được, nghiên cứu này cũng còn một số hạn chế nhất định. Nghiên cứu này chỉ được thực hiện dưới góc độ tổng hợp những công trình nghiên cứu trên thế giới cũng như ở Việt Nam, nhằm đóng góp sự thống nhất về mặt nghiên cứu các nội dung KTTN, nghiên cứu chưa chỉ ra được những yếu tố tác động đến việc tổ chức, vận dụng KTTN tại các DN Việt Nam nhằm gia tăng vận dụng KTTN tại các DN Việt Nam. Vì thế, những vấn đề này cần được tiếp tục làm rõ trong các nghiên cứu tiếp theo. ■

**Tài liệu tham khảo**

Aitman, H. B. (1950). Basic organizational planning to tie in with responsibility accounting. *National Association of Cost Accountants NACA Bulletin* (Pre-1986), 31(9), 1107 Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/190098357?accountid=63189>

Anle, R. & Smith, A. (1986). An empirical investigation of the relative performance evaluation of corporate executives *Journal of Accounting Research*, 1-39

Biswas, T. (2017). Responsibility Accounting: A review of related literature. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, Vol 4(8), 202-206.

Bloomfield, B. P., Coombs, R., Cooper, D. J., & Rea, D. (1992). *Machines and manoeuvres: Responsibility accounting and the construction of hospital information systems Accounting, Management and Information Technologies*, 2(4), 197-219. doi: [https://doi.org/10.1016/0959-8022\(92\)90009-H](https://doi.org/10.1016/0959-8022(92)90009-H)

Corr, A., & Parris, W. (1976). Responsibility accounting measure of management *Hospital financial management*, 30(1), 28-35

D Hansen, M. M., L Guan (January 1, 2006) *Cost Management Accounting & Control* (5th Hardcover ed.); thomson south-western.

Fakir, A. N. M. A., Islam, M. Z., & Miah, M. S. (2015). *The Use of Responsibility Accounting In Garments Industry in Bangladesh*. doi:DOI. 10.13140/RG.2.1.3430.8568

Gordon, M. J. (1963) *Toward a theory of responsibility accounting systems National Association of Accountants NAA Bulletin* (Pre-1986), 45(4), 3 Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/198783918?accountid=63189>

Kellog, M. N. (1962). *Fundamentals of responsibility accounting NAA Bulletin*, 8, 516

Otley, D. (1990). *Issues in accountability and control some observations from a study of colliery accountability in the British Coal Corporation Management Accounting Research*, 1(2), 101-123

Phu, N. H. (2014). *Tổ chức KTTN trong các Tổng công ty xây dựng thuộc Bộ giao thông vận tải Đại học kinh tế TP. Hồ Chí Minh*

Phuong, N. T. M. (2013). *Xây dựng mô hình KTTN trong các DN sản xuất của Việt Nam Trường đại học kinh tế quốc dân*

Sollenberger, H. M. (1990). *Responsibility accounting: Creating a framework for budgeting - part I, part II*

Tuấn, T. T. (2013). *Nghiên cứu KTTN trong các DN sản xuất xi măng Việt Nam Đại học kinh tế quốc dân*

Jun Lin, Z., & Yu, Z. (2002). *Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application Management Accounting Research*, 13(4), 447-467. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0200>