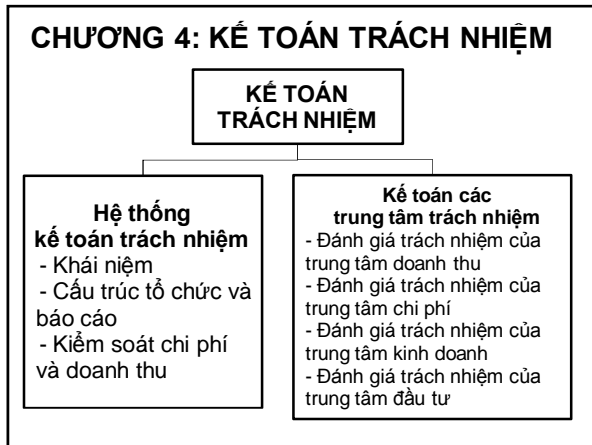


KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
Tp. HCM, tháng 3/2012



4.1. Hệ thống kế toán trách nhiệm

4.1.1. Khái niệm

Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận (thành viên, con người) trong một tổ chức có quyền chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nghiệp vụ riêng biệt thuộc về phạm vi quản lý của mình.

Sự phân cấp quản lý và ý nghĩa kế toán trách nhiệm

- Kế toán trách nhiệm là một phần thiết yếu của bất kỳ hệ thống kiểm soát ngân sách hiệu quả nào.

Báo cáo chi phí và doanh thu theo kế toán trách nhiệm khác lập ngân sách ở hai phương diện:

+ Sự phân biệt giữa các khoản mục có thể kiểm soát và không thể kiểm soát.

+ Các báo cáo hiệu quả chỉ chú trọng hoặc chỉ bao gồm các khoản mục có thể kiểm soát được bởi cá nhân nhà quản lý.

- Kế toán trách nhiệm áp dụng cho tất cả các tổ chức lợi nhuận và phi lợi nhuận.

Những thuận lợi và hạn chế của việc phân cấp quản lý:

Thuận lợi:

- Ban quản lý cấp cao có thể tập trung vào những công việc chiến lược, việc lập các kế hoạch dài hạn, đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu chung.

- Giúp nhà quản lý ở các cấp có sự độc lập tương đối trong điều hành công việc của mình.

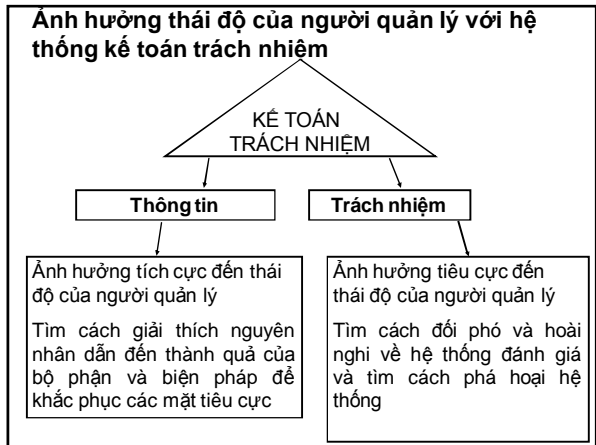
- Ngoài ra, sự phân cấp quản lý còn giúp cho nhà quản lý ở các cấp có sự hài lòng trong công việc

Hạn chế:

- Khó đạt được sự thống nhất và hướng đến mục tiêu chung.

- Các nhà quản lý thường quan tâm đến thành quả của bộ phận mình hơn là tính hiệu quả chung của toàn tổ chức.

Do đó, nhiệm vụ của kế toán quản trị trong việc thiết lập hệ thống kế toán trách nhiệm là cung cấp các chỉ tiêu, công cụ để làm **động cơ tích cực** cho các nhà quản lý các bộ phận trong tổ chức, hướng họ đến việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức.

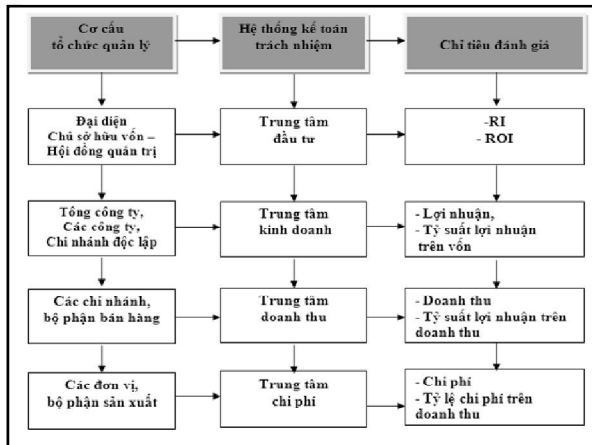


Do đó, **trong tâm của hệ thống kế toán trách nhiệm là thông tin**. Hệ thống kế toán trách nhiệm phải cung cấp thông tin cho người có trách nhiệm và người quản lý cấp cao hơn biết được nguyên nhân dẫn đến thành quả của các bộ phận.

Khi được sử dụng đúng đắn hệ thống kế toán trách nhiệm sẽ **không quá nhấn mạnh đến việc quy trách nhiệm**.

4.1.2. Cấu trúc tổ chức và báo cáo thành quả

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận phụ thuộc cơ cấu tổ chức quản lý của một tổ chức mà người quản lý ở đó có quyền và chịu trách nhiệm đối với kết quả tài chính của các hoạt động thuộc phạm vi mình quản lý.

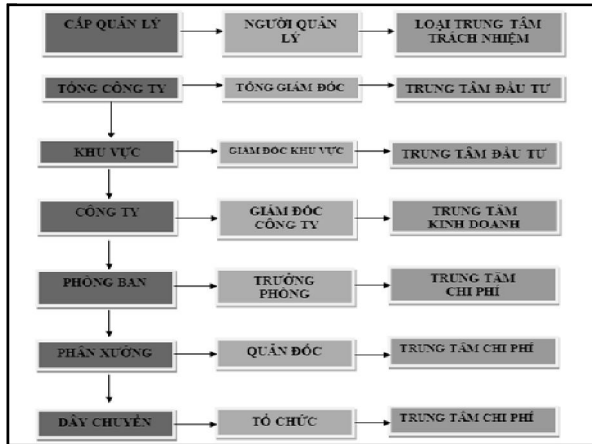


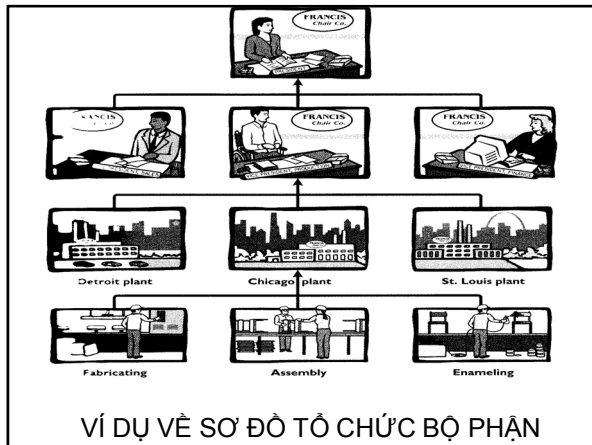
- **Trung tâm chi phí:** là một bộ phận phụ thuộc trong tổ chức mà các nhà quản lý ở đây có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với các chi phí phát sinh thuộc phạm vi quản lý của mình.

- **Trung tâm doanh thu:** là một bộ phận phụ thuộc trong tổ chức mà người có trách nhiệm quản lý ở đây có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với doanh thu đạt được trong phạm vi quản lý của mình.

- **Trung tâm kinh doanh:** là bộ phận phụ thuộc trong tổ chức mà người quản lý ở đây có quyền và trách nhiệm đối với lợi nhuận đạt được trong phạm vi quản lý của mình,

- **Trung tâm đầu tư:** là một bộ phận phụ thuộc trong tổ chức mà người quản lý ở đây có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với thành quả và hiệu quả của vốn đầu tư, đặc biệt là vốn đầu tư dài hạn.





Báo cáo thành quả (performance report)

Báo cáo thành quả là một báo cáo phản ánh kết quả về các chỉ tiêu tài chính chủ yếu đạt được ở từng trung tâm trách nhiệm trong một khoảng thời gian nhất định.

Báo cáo thành quả là báo cáo so sánh các chỉ tiêu **thực tế** với **dự toán** phù hợp với quyền hạn và phạm vi trách nhiệm tài chính các trung tâm trách nhiệm có liên quan.

Về phương diện tài chính, các báo cáo thành quả thường thể hiện những vấn đề tài chính sau:

- Kết quả tài chính thực hiện được so với kế hoạch về mặt quy mô
- Kết quả tài chính thực hiện được so với kế hoạch về mặt hiệu suất (hiệu quả)

Ngoài ra, trong mỗi báo cáo thành quả còn phải **giải thích các nguyên nhân** gây nên thành quả nhằm làm sáng tỏ hơn những vấn đề cần quan tâm quản lý, khắc phục để có thể hướng các trung tâm về mục tiêu chung của tổ chức.

Trung tâm trách nhiệm	Loại báo cáo
Trung tâm chi phí	Báo cáo tình hình thực hiện chi phí
Trung tâm doanh thu	Báo cáo tình hình thực hiện doanh thu
Trung tâm kinh doanh	Báo cáo thu nhập theo hình thức số dư đảm phí
Trung tâm đầu tư	Báo cáo thu nhập theo hình thức số dư đảm phí

Ví dụ báo cáo thành quả trung tâm chi phí

Công ty sản xuất Minh Thiện Bộ phận Thành phẩm Báo cáo thành quả chi phí sản xuất chung			
	Đơn vị: 1.000 VNĐ		
Chi phí kiểm soát được	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
NVLgián tiếp	13.500	14.000	- 500
Nhân công Gián tiếp	18.000	17.000	+ 1.000
Chi phí điện nước	4.500	4.600	-100
Chi phí Giám sát	4.000	4.000	-0-
	40.000	39.600	+ 400

Ví dụ báo cáo thành quả trung tâm kinh doanh

Công ty sản xuất Minh Thiện Bộ phận bán lẻ Báo cáo thành quả ngày 31/12/200x			
	Đơn vị: 1.000 đồng		
	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
Doanh thu	1.200.000	1.150.000	- 50.000
Biến phí			
Chi phí trị giá vốn hàng bán	500.000	490.000	+10.000
Chi phí BH và QLDN	160.000	156.000	+4.000
Tổng biến phí	660.000	646.000	+14.000
Số dư đảm phí	540.000	504.000	-36.000
Định phí có thể kiểm soát			
Chi phí bán hàng	100.000	100.000	-0-
Chi phí QLDN	80.000	80.000	-0-
Tổng định phí	180.000	180.000	-0-
Số dư có thể kiểm soát	\$360.000	\$324.000	+ 36.000

4.1.3. Kiểm soát chi phí và doanh thu

- Mọi chi phí vào doanh thu có thể kiểm soát được tại một số mức trách nhiệm trong công ty.
- Khi cấp quản lý càng cao thì sẽ có thể kiểm soát được càng nhiều chi phí hơn.
- Thời gian càng dài thì chi phí càng dễ kiểm soát hơn. Khoản chi phí phát sinh trực tiếp do một cấp trách nhiệm thì chịu sự kiểm soát của cấp trách nhiệm đó.
- Khoản chi phí nào phát sinh gián tiếp và được phân bổ cho cấp trách nhiệm thì được coi là không thuộc phạm vi kiểm soát của cấp đó.

4.2. Kế toán các trung tâm trách nhiệm
4.2.1. Đánh giá trách nhiệm của trung tâm doanh thu

- **Tổng doanh thu:** Chỉ tiêu này cho thấy quy mô tài chính trong hoạt động và phạm vi trách nhiệm của trung tâm doanh thu.

- **Tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu:** chỉ tiêu này cho thấy hiệu suất tài chính của trung tâm doanh thu.

Chênh lệch doanh thu = Doanh thu phí thực tế - Doanh thu dự toán

$$\text{Chênh lệch tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu} = \frac{\text{Lợi nhuận thực tế}}{\text{Doanh thu ước tính}} - \frac{\text{Lợi nhuận dự toán}}{\text{Doanh thu dự toán}}$$

Đánh giá trung tâm doanh thu qua các chỉ tiêu:

Chỉ tiêu	Thành quả

Trách nhiệm của trung tâm doanh thu đối với mục tiêu chung được thể hiện qua những khía cạnh sau:

4.2.2. Đánh giá trách nhiệm của trung tâm chi phí

- **Tổng chi phí:** chỉ tiêu này cho thấy quy mô tài chính trong hoạt động và phạm vi trách nhiệm của trung tâm chi phí.
- **Tỷ lệ chi phí trên doanh thu:** chỉ tiêu này cho thấy hiệu suất tài chính của trung tâm doanh thu.

Chênh lệch chi phí	=	Chi phí thực tế	-	Chi phí dự toán
Chênh lệch tỷ lệ chi phí trên doanh thu	=	$\frac{\text{Chi phí thực tế}}{\text{Doanh thu ước tính}}$	-	$\frac{\text{Chi phí dự toán}}{\text{Doanh thu dự toán}}$

Đánh giá trung tâm chi phí qua các chỉ tiêu:

Chỉ tiêu	Thành quả

Trách nhiệm của trung tâm chi phí đối với mục tiêu chung được thể hiện qua những khía cạnh sau:

4.2.3. Đánh giá trách nhiệm của trung tâm kinh doanh

Trung tâm kinh doanh là tổng hợp của trung tâm doanh thu và trung tâm chi phí, nên ngoài các chỉ tiêu được sử dụng ở hai trung tâm trên còn sử dụng các chỉ tiêu như sau:

- **Tổng lợi nhuận:** chỉ tiêu này đo lường quy mô và phạm vi trách nhiệm trung tâm kinh doanh.

- **Tỷ suất lợi nhuận trên vốn phân cấp:** chỉ tiêu này thể hiện hiệu suất của trung tâm kinh doanh.

Chênh lệch lợi nhuận	=	Lợi nhuận thực tế	-	Lợi nhuận dự toán
Chênh lệch tỷ lệ lợi nhuận trên vốn	=	$\frac{\text{Lợi nhuận thực tế}}{\text{Vốn hoạt động ước tính}}$	-	$\frac{\text{Lợi nhuận dự toán}}{\text{Vốn hoạt động dự toán}}$

Đánh giá trung tâm chi phí qua các chỉ tiêu:

Chỉ tiêu	Thành quả
Chênh lệch lợi nhuận > 0	Đáp ứng tốt mục tiêu
Chênh lệch tỷ lệ lợi nhuận trên vốn > 0	
Chênh lệch lợi nhuận < 0	Không tốt
Chênh lệch tỷ lệ lợi nhuận trên vốn < 0	

Như vậy, trách nhiệm ở trung tâm kinh doanh cần phải hoàn thành các vấn đề sau:

- Đảm bảo mức lợi nhuận
- Đảm bảo được sự gia tăng tốc độ lợi nhuận cao hơn sự gia tăng tốc độ về vốn
- Ngoài ra, đối với trung tâm kinh doanh trách nhiệm còn thể hiện việc hoàn thành trách nhiệm về chi phí, doanh thu như ở trung tâm chi phí và trung tâm doanh thu như ở trên.

4.2.4. Đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư

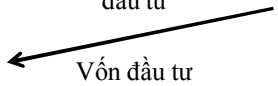
Trung tâm đầu tư với quyền hạn và trách nhiệm với những vấn đề về thành quả và hiệu quả vốn đầu tư. Để đánh giá trách nhiệm về thành quả, hiệu quả vốn đầu tư, có thể sử dụng nhiều chỉ tiêu khác nhau nhưng về cơ bản có thể kết hợp hai chỉ tiêu sau:

- Lợi nhuận để lại RI (Residual Income)
- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI (Return on Investment)

a. Chỉ tiêu lợi nhuận để lại (RI – Residual Income)

$$\begin{matrix} \text{Lợi nhuận} & & \text{Lợi nhuận} & & \text{Chi phí} \\ \text{để lại} & = & \text{trung tâm} & - & \text{vốn sử} \\ \text{RI} & & \text{đầu tư} & & \text{dụng} \end{matrix} \quad (1)$$

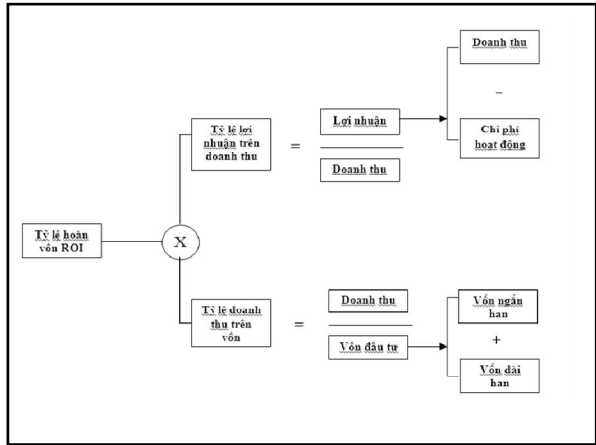
$$\begin{matrix} \text{Chi phí} & & \text{Vốn đầu tư} & & \text{Tỷ lệ} \\ \text{vốn sử} & = & \text{của trung} & \times & \text{lãi suất} \\ \text{dụng} & & \text{tâm đầu tư} & & \end{matrix} \quad (2)$$



Nhược điểm của việc dùng chỉ tiêu RI

b. Chỉ tiêu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI – Return on Investment

Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI (Return on Investment) = $\frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư bình quân}}$



Ví dụ:

- Vốn hoạt động	20.000.000
- Doanh thu	16.000.000
- Biến phí	11.000.000
- Số dư đảm phí	5.000.000
- Định phí	1.000.000
- Lợi nhuận	4.000.000

$$ROI_A = \frac{4.000.000}{20.000.000} (\%) = 20\%$$

$$ROI_A = \frac{4.000.000}{16.000.000} \times \frac{16.000.000}{20.000.000} = 20\%$$

Các nhà đầu tư thường có khuynh hướng tăng nhanh tỷ lệ ROI.
 Điều này thường được thực hiện qua các giải pháp sau:

- Tăng doanh thu
- Giảm chi phí hoạt động
- Giảm vốn hoạt động

Đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư đối với mục tiêu chung:

- xem xét mức chênh lệch trong việc thực hiện chỉ tiêu RI, ROI giữa thực tế so với kế hoạch.
- Trung tâm đầu tư được xem là hoàn thành trách nhiệm trong kỳ quản lý khi:
 - Đạt được mức chênh lệch dương về sự thực hiện chỉ tiêu RI, ROI.
 - Kiểm soát và hạn chế được những hạn chế trong khi xem xét, đánh giá từng chỉ tiêu RI, ROI trong nhiệm kỳ quản lý.

Ví dụ báo cáo thành quả của trung tâm đầu tư của công ty Minh Thiện Với giả định rằng vốn hoạt động là 2.000.000 (ngàn đồng).

Công ty sản xuất Minh Thiện Bộ phận bán lẻ Báo cáo thành quả Hết 31/12/1999			
	Đơn vị: 1.000 VND		
	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
Doanh thu	1.200.000	1.150.000	- 50.000
Biến phí			
Giá vốn hàng bán	500.000	490.000	+10.000
Biến phí BH và QLDN	160.000	156.000	+4.000
Tổng biến phí	660.000	646.000	+14.000
Số dư đảm phí	540.000	504.000	-36.000
Định phí có thể kiểm soát			
Chi phí hàng bán	100.000	100.000	-0-
Chi phí QLDN	80.000	80.000	-0-
Các định phí khác	60.000	60.000	-0-
Tổng định phí	240.000	240.000	-0-
Số dư có thể kiểm soát	300.000	264.000	-36.000
Tỷ lệ thu hồi vốn	15%	13,2%	- 1,8%

Kế toán chi phí sản xuất bộ phận phục vụ

- Khái niệm
- Phương pháp phân bổ chi phí bộ phận phục vụ
 - PP1: Phương pháp phân bổ trực tiếp
 - PP2: Phương pháp phân bổ bậc thang
 - PP3: Phương pháp phân bổ lẫn nhau

47

Khái niệm

Bộ phận phục vụ: là bộ phận thực hiện các hoạt động sản xuất sản phẩm hoặc cung ứng dịch vụ phục vụ cho các bộ phận chức năng như sản xuất nguyên vật liệu, cung ứng dịch vụ sửa chữa, bảo hành, kỹ thuật, quản lý,...

48

Đặc điểm

- Bộ phận phục vụ không thể hiện về quy mô, năng lực, trình độ quản lý và bộ mặt của doanh nghiệp.
- Tuy nhiên, hoạt động, thành quả, hiệu quả của bộ phận phục vụ chi phối khá quan trọng đến hoạt động, thành quả, hiệu quả của bộ phận chức năng.

49

Phân bổ chi phí bộ phận phục vụ hết sức quan trọng bởi vì:

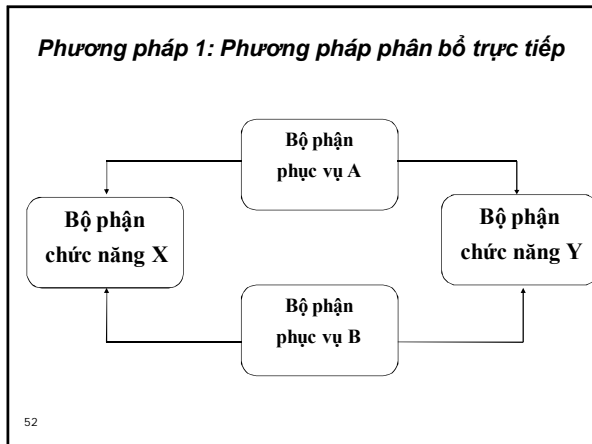
Chi phí của các bộ phận phục vụ phát sinh thường được chuyển vào chi phí bộ phận chức năng → thay đổi chi phí, lợi nhuận bộ phận chức năng tùy theo cách thức, phương pháp phân bổ chi phí bộ phận phục vụ.

Chi phí của các bộ phận phục vụ cũng là một trong những nguyên nhân có thể dẫn đến nhận thức, quyết định khác nhau về hoạt động bộ phận chức năng.

50

CÁC TIÊU THỨC PHÂN BỐ CHI PHÍ BỘ PHẬN PHỤC VỤ

Bộ phận phục vụ	Tiêu thức phân bổ
Căn tin	Số lượng nhân viên
Bảo vệ	Diện tích chịu trách nhiệm
Kỹ thuật kế hoạch	Số giờ lao động trực tiếp
Kế toán	Số giờ lao động, số lượng khách hàng phục vụ
Động lực	Năng lực phục vụ (kwh)
Điều động lao động	Số nhân viên
Giao nhận – kho vận	Số lượng vận đơn, số lượng hàng được bảo quản
Quản lý doanh nghiệp	Số giờ lao động
Bảo trì	Số giờ máy, số giờ lao động
...	...



- Ưu điểm: đơn giản, dễ tính toán, phân bổ so với các phương pháp phân bổ đại số, phương pháp phân bổ bậc thang.

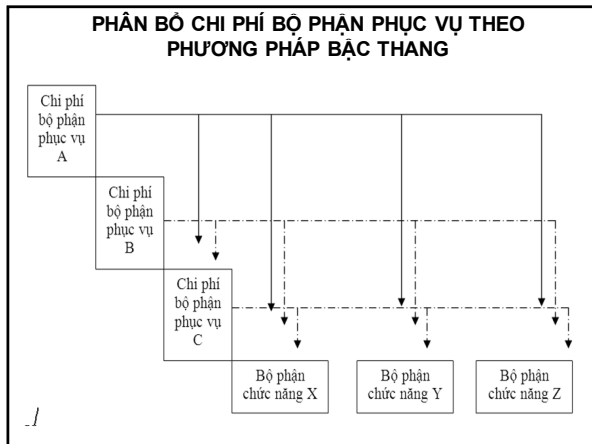
- Nhược điểm: không thể hiện được mức chi phí mà từng bộ phận gánh chịu vì vậy dẫn đến kết quả, trách nhiệm của bộ phận sai lệch và cả sự sai lệch chi phí phân bổ cho các bộ phận chức năng.

53

Phương pháp 2: Phương pháp phân bổ bậc thang

Bắt đầu từ bộ phận phục vụ cung cấp sản phẩm, dịch vụ có phạm vi ảnh hưởng lớn nhất → các bộ phận phục vụ khác, bộ phận chức năng và cuối cùng là bộ phận phục vụ cung cấp sản phẩm dịch vụ có phạm vi ảnh hưởng nhỏ nhất đến các bộ phận phục vụ khác, bộ phận chức năng.

54



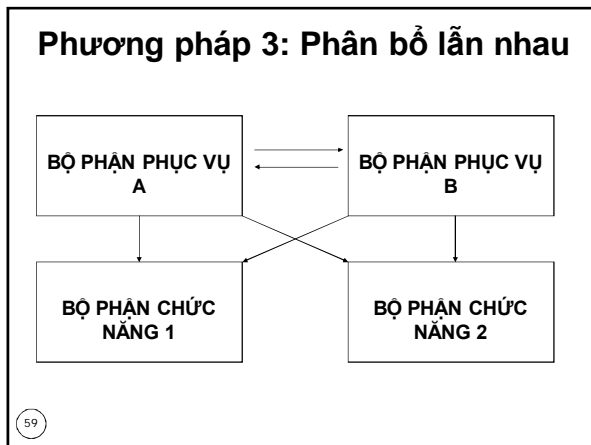
$$\begin{aligned}
 \text{CFSX đơn vị sản phẩm của bộ phận phục vụ cần phân bổ} &= \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất của bộ phận phục vụ} + \text{Chi phí sản xuất sản phẩm của bộ phận phục vụ trước phân bổ sang}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ của bộ phận phục vụ} - \text{Số lượng sản phẩm tiêu dùng nội bộ của bộ phận phục vụ} - \text{Số lượng sản phẩm cung ứng cho bộ phận phục vụ phân bổ trước}}
 \end{aligned}$$

Chi phí sản xuất sản phẩm bộ phận phục vụ phân bổ cho các bộ phận khác	=	Số lượng sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng cho các bộ phận khác	X	Chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm, của bộ phận phục vụ
---	---	--	---	--

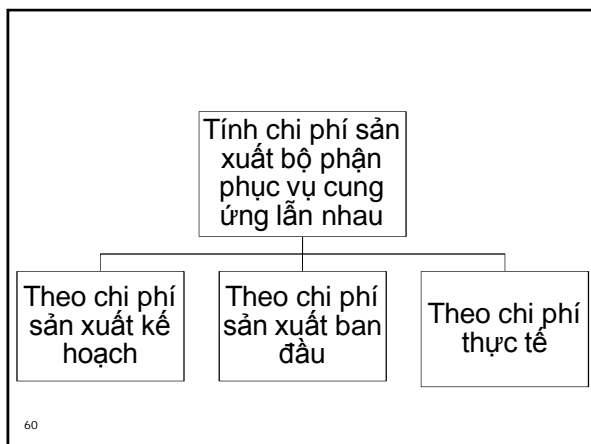
- **Ưu điểm:** Phương pháp phân bổ bậc thang đơn giản, dễ thực hiện hơn so với phương pháp đại số.

- **Nhược điểm:** phân bổ chi phí kém chính xác hơn so với phương pháp đại số, vì bỏ qua một phần giá trị phân bổ của bộ phận sau cho các bộ phận phục vụ trước đó.

58



59



60

Theo chi phí sản xuất kế hoạch

Chi phí sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng lẫn nhau	=	Số lượng sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng lẫn nhau	X	Giá thành kế hoạch đơn vị sản phẩm cung ứng lẫn nhau
---	---	--	---	---

61

Theo chi phí sản xuất ban đầu

Chi phí sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng lẫn nhau	=	Số lượng sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng lẫn nhau	X	Chi phí sản xuất ban đầu của mỗi đơn vị sản phẩm cung ứng lẫn nhau (a)
---	---	--	---	---

← **Chi phí sản xuất của bộ phận phục vụ**

a = $\frac{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ của bộ phận phục vụ}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu dùng nội bộ của bộ phận phục vụ}}$

62

Phương pháp đại số

Chi phí sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng lẫn nhau	=	Số lượng sản phẩm của bộ phận phục vụ cung ứng cho từng bộ phận	X	Chi phí sản xuất đơn vị thực tế của sản phẩm
---	---	--	---	---

63

Giải hệ phương trình sau

$$ax = by + c$$

$$a'y = b'x + c'$$

Trong đó:

a, a': số lượng sản phẩm hoàn thành ở bộ phận phục vụ đã trừ tiêu dùng nội bộ

x, y: chi phí sản xuất đơn vị thực tế sản phẩm ở các bộ phận

b, b': số lượng sản phẩm bộ phận khác cung ứng sang

c, c': Chi phí phát sinh tại các bộ phận phục vụ

KẾT THÚC CHƯƠNG 4 CHỨC CÁC BỘ PHẬN CÔNG