



TỔ CHỨC KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

ThS. NGUYỄN THÁI AN, ThS. VƯƠNG THỊ BẠCH TUYẾT - Đại học Công nghệ Giao thông Vận tải

Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận 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. Họ phải xác định đánh giá và báo cáo cho tổ chức, thông qua đó cấp quản lý cao hơn sử dụng những thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức. Bài báo nghiên cứu khái niệm, phân loại trung tâm trách nhiệm, cơ sở hình thành trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp, nội dung kế toán của các trung tâm trách nhiệm đối với nhà quản trị các cấp trong tổ chức hoạt động.

• **Từ khóa:** Trung tâm, kế toán trách nhiệm, doanh nghiệp, nhà quản trị.

Khi quy mô hoạt động của DN tăng lên, nhà quản lý không thể giám sát tốt nhiều hoạt động diễn ra trong DN. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành để phân quyền trong quản lý DN. Mọi bộ phận trong một tổ chức có quyền kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận và vốn đầu tư được gọi là một trung tâm trách nhiệm. Một DN có thể có nhiều trung tâm trách nhiệm. Trung tâm trách nhiệm có thể là một thực thể pháp nhân hoặc không phải là một thực thể pháp nhân. Trung tâm trách nhiệm có thể thực hiện một hay nhiều mục tiêu để giúp đạt được mục tiêu và chiến lược chung của toàn DN.

Mỗi trung tâm trách nhiệm sử dụng các yếu tố đầu vào (nguyên vật liệu, lao động,...) để tạo ra đầu ra (sản phẩm hay dịch vụ). Đầu ra của một trung tâm trách nhiệm có thể được bán sang trung tâm trách nhiệm khác trong DN hay bán ra bên ngoài.

Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập nhằm thúc đẩy mục tiêu giữa các nhà quản trị trong các tổ chức phân quyền. Kế toán trách nhiệm được thực hiện trên nguyên tắc tập hợp và báo cáo những thông tin kế toán thực tế. Kế toán trách nhiệm 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.

Sự phân cấp trong quản lý

Hệ thống kế toán trách nhiệm gắn liền với sự phân cấp về quản lý. Hệ thống kế toán trách nhiệm chỉ tồn tại, hoạt động có hiệu quả nhất trong các tổ chức phân quyền, ở đó quyền ra quyết định và

trách nhiệm được trải rộng trong toàn tổ chức. Các cấp quản lý khác nhau được quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm với phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của họ. Sự phân cấp quản lý trải rộng việc quyết định cho nhiều cấp quản lý. Do đó, ban quản lý cấp cao hơn không phải giải quyết các vấn đề vụ việc chi tiết xảy ra hàng ngày, họ tập trung vào những công việc chiến lược, việc lập kế hoạch dài hạn và điều phối các hoạt động của các bộ phận trong tổ chức, đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu chung. Sự phân cấp quản lý còn giúp các nhà quản trị ở các cấp có sự độc lập tương đối trong điều hành công việc của mình, phát triển kỹ năng nâng cao kiến thức chuyên môn tăng khả năng ứng xử cá tính hướng để tăng tốc độ hoạt động của mỗi bộ phận. Sự phân cấp quản lý còn giúp nhà quản trị ở các cấp có sự hài lòng trong công việc.

Tuy nhiên, thách thức lớn nhất của sự phân cấp quản lý là đạt được sự thống nhất và hướng đến mục tiêu chung. Vì vậy, sự phân cấp tạo nên một sự độc lập tương đối ở các bộ phận, nên các nhà quản trị ở từng bộ phận thường không biết được các quyết định của họ ảnh hưởng như thế nào đến các bộ phận trong tổ chức. Để đạt được sự hướng tới mục tiêu chung, các nhà quản trị khác nhau trong tổ chức phải hướng đến mục tiêu của người quản lý cấp cao. Các nhà quản trị không những phải có động cơ tích cực để đạt được chúng. 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 trị các bộ phận trong tổ chức, hướng đến việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức.



Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu quản lý sản xuất kinh doanh

Các trung tâm trách nhiệm

Trong các tổ chức hoạt động, khi phân cấp quản lý tài chính mạnh mẽ, các nhà quản trị phát huy tính tư duy, sáng tạo trong các tình huống để tạo ra cái mới. Nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về các quyết định trong quyền hạn của mình. Trong các tổ chức phân cấp quản lý tài chính, mỗi một bộ phận thường được coi là một trung tâm trách nhiệm, sự hoạt động của các trung tâm gắn với trách nhiệm cụ thể của nhà quản trị.

Trung tâm chi phí

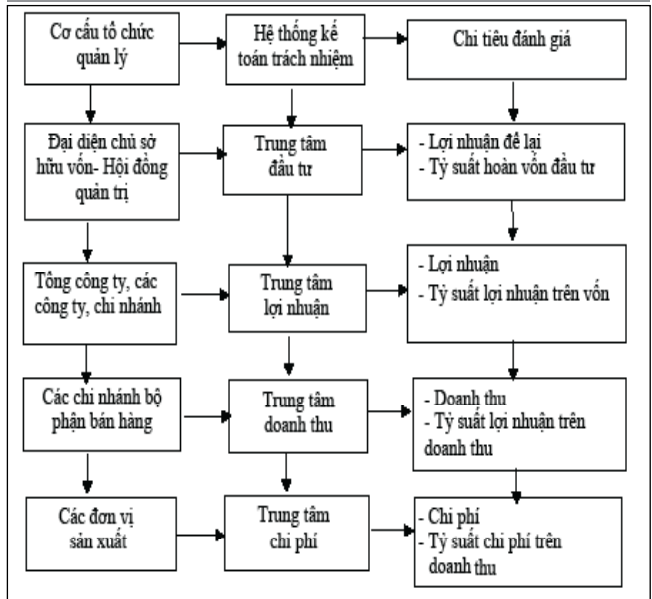
Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chỉ có quyền điều hành quản lý các chi phí phát sinh thuộc bộ phận mình quản lý. Trung tâm chi phí có thể là bộ phận (phân xưởng, đội, tổ...), hoặc từng giai đoạn hoạt động (giai đoạn làm thô, giai đoạn cắt gọt, giai đoạn đánh bóng...).

Trung tâm chi phí có đặc điểm là đầu vào có thể lượng hóa, đo lường được theo đơn vị tiền tệ. Đầu ra thông thường được đo lường bằng đơn vị hiện vật hoặc mục tiêu hoạt động. Nhà quản lý trung tâm chi phí có quyền quyết định cơ cấu các yếu tố đầu vào để tạo ra đầu ra. Do vậy, trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm, hoặc chỉ có quyền kiểm soát về chi phí không có quyền kiểm soát về doanh thu, lợi nhuận hay đầu tư. Trung tâm chi phí gắn liền với cấp quản lý mang tính chất tác nghiệp. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ là lập dự toán chi phí; phân loại chi phí thực tế phát sinh; so sánh mức độ hoàn thành chi phí với kế hoạch hay dự toán. Trung tâm chi phí thường được chia làm hai dạng là trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán.

Trung tâm doanh thu

Trung tâm doanh thu là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chỉ chịu trách nhiệm về doanh thu cần tạo ra, không chịu trách nhiệm về lợi nhuận hay vốn đầu tư. Các quyết định liên quan đến nhà quản trị trong trung tâm này thường là quyết định công việc bán hàng, xác định giá bán. Trung tâm doanh thu có đặc điểm là đầu vào và đầu ra được đo lường bằng đơn vị tiền tệ. Trung tâm này thường gắn với cấp quản lý cơ sở như 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 doanh thu có thể phân biệt với trung tâm lợi nhuận

HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG MỐI QUAN HỆ VỚI CƠ CẤU TỔ QUẢN LÝ



Nguồn: Tác giả tổng hợp

bởi trên thực tế trung tâm doanh thu chỉ chịu trách nhiệm một phần nhỏ trong tổng chi phí sản xuất và chi phí bán hàng, trong khi đó trung tâm lợi nhuận chịu trách nhiệm hết tất cả các chi phí bao gồm chi phí sản xuất và các chi phí có liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu của đơn vị.

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. Khi xác định chỉ tiêu đánh giá trung tâm doanh thu, cần xem xét đến giá vốn của hàng hóa, sản phẩm... tiêu thụ để khuyến khích trung tâm này tạo ra lợi nhuận chứ không chỉ đơn thuần là tạo ra doanh thu.

Trong quản lý điều hành, trung tâm doanh thu đóng vai trò không nhỏ trong việc quyết định giá bán của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ... đến sản lượng tiêu thụ, cơ cấu sản phẩm tiêu thụ... của DN. Đây chính là cơ sở quan trọng để các nhà quản trị lên kế hoạch và lập dự toán tiêu thụ sao cho sát với năng lực hoạt động của DN và tình hình thị trường.

Trung tâm lợi nhuận

Trung tâm lợi nhuận là loại trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về tạo ra doanh thu, lập kế hoạch và kiểm soát tất cả các chi phí. Trung tâm lợi nhuận có đặc điểm là cả đầu vào và đầu ra đều có thể lượng hóa được bằng đơn vị tiền tệ. Mục tiêu của giám đốc trung tâm lợi nhuận là tối đa hóa thu nhập thuần của trung tâm. Trung tâm lợi nhuận là một bộ phận độc lập của DN, giám đốc trung tâm lợi nhuận có quyền mua các yếu tố đầu vào tại mức giá hợp lý nhất và bán



sản phẩm tại mức giá tối đa hóa doanh thu.

Nhà quản lý dựa vào hệ thống kế toán quản trị để đo lường hoạt động của trung tâm lợi nhuận. Hiệu quả của trung tâm được đánh giá dựa vào mức chênh lệch giữa lợi nhuận thực tế so với lợi nhuận dự toán. Đo lường lợi nhuận đơn giản nhưng xác định giá chuyển giao và phân bổ chi phí chung giữa các trung tâm là vấn đề tranh cãi của các nhà quản lý. Tuy nhiên, lợi nhuận được định nghĩa theo nhiều cách khác nhau được dùng để đo lường mức độ hoàn thành. Thông thường lợi nhuận được thiết lập theo dạng số dư đảm phí. Trên cơ sở đó xác định các nguyên nhân chủ quan và khách quan làm biến động lợi nhuận.

Trung tâm lợi nhuận thường gắn với 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 để đánh giá kết quả thực hiện của trung tâm này.

Trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chịu trách nhiệm cả về doanh thu, chi phí và cả việc xác định vốn hoạt động và những quyết định đầu tư vốn. Đặc trưng của việc đo lường trung tâm đầu tư là tỷ lệ hoàn vốn đầu tư và lợi nhuận còn lại. Phương pháp đo lường này chịu ảnh hưởng của cả doanh thu, chi phí và tài sản kinh doanh và vì vậy phản ánh trách nhiệm của nhà quản lý đối với lợi nhuận tính trên vốn đầu tư.

Trung tâm đầu tư đại diện cho mức độ quản lý cao nhất. Toàn đơn vị như một tổng thể gồm nhiều chi nhánh hoạt động, nhóm hoạt động, bộ phận. Nhà quản trị trung tâm đầu tư có trách nhiệm lập kế hoạch, tổ chức và kiểm soát mọi hoạt động sản xuất kinh doanh kể cả hoạt động đầu tư trong DN. Trong quản lý điều hành, tác dụng của trung tâm là đảm bảo việc đầu tư vào các lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của đơn vị có hiệu quả.

Báo cáo thành quả

Báo cáo thành quả là một bộ phận 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. Các trung tâm trách nhiệm, từ cấp quản lý thấp nhất phải lập báo cáo thành quả để

trình lên cấp quản lý cao hơn trong tổ chức, để quản lý cấp trên nắm được hoạt động của các bộ phận thuộc phạm vi trách nhiệm quản lý của mình trên cơ sở đó kiểm soát hoạt động của các đơn vị trực thuộc.

Trong một DN, báo cáo thành quả của các trung tâm trách nhiệm về phương diện tài chính thường được thể hiện gắn liền với từng trung tâm.

Các loại báo cáo trách nhiệm:

- Đối với trung tâm chi phí: Báo cáo tình hình thực hiện chi phí, giá thành sản phẩm,...
- Đối với trung tâm doanh thu: Báo cáo tình hình thực hiện doanh thu theo yêu cầu của kế toán quản trị.
- Đối với trung tâm lợi nhuận: Báo cáo kết quả kinh doanh theo lợi nhuận gộp.
- Đối với trung tâm đầu tư: Báo cáo kết quả kinh doanh theo lợi nhuận gộp, lợi nhuận gộp, lợi nhuận thuần.

Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập nhằm thúc đẩy mục tiêu giữa các nhà quản trị trong các tổ chức phân quyền. Kế toán trách nhiệm được thực hiện trên nguyên tắc tập hợp và báo cáo những thông tin kế toán thực tế là “công cụ” để đo lường kết quả hoạt động của một khu vực nào đó trong tổ chức.

Như vậy, các loại trung tâm trách nhiệm gắn liền với từng cấp quản trị trong một tổ chức. Mỗi loại trung tâm trách nhiệm sẽ xác định trách nhiệm hoặc quyền kiểm soát đối với từng đối tượng cụ thể của các nhà quản trị các cấp. Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập nhằm thúc đẩy mục tiêu giữa các nhà quản trị trong các tổ chức phân quyền. Để hệ thống kế toán trách nhiệm phát huy tác dụng trong tổ chức khi các thông tin kế toán nhấn mạnh vai trò của các nhà quản lý. Điều này có nghĩa là mục tiêu quan trọng của hệ thống kế toán trách nhiệm là cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để điều hành bộ phận của mình phụ trách một cách có hiệu quả.

Tài liệu tham khảo:

1. Phan Đức Dũng (2012), *Kế toán quản trị*, NXB Lao động xã hội;
2. Huỳnh Lợi (2012), *Kế toán quản trị*, NXB Phương Đông;
3. Nguyễn Thị Phương Hoa (2009), *Kiểm soát quản lý*, NXB Đại học kinh tế quốc dân;
4. Anthony A. Atkinson, Ravi D. Banker, S. Mark Young, Robert S. Kaplan (1997), *Management Accounting and Cases*, Prentice Hall;
5. Higgins, J. (1952), *Responsibility accounting*, in: *The Arthur Andersen chronicle*, Vol. 12 (Arthur Andersen, Chicago, IL);
6. Nsen Don R., Mowen Marynne M (2005), *Management Accounting*, 6th Edition. McGraw-Hill companies, Inc.