

XÂY DỰNG HỆ THỐNG BÁO CÁO KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT VIỆT NAM

Th.s Nguyễn Thị Minh Phương, PGS.TS. Nguyễn Minh Phương

Đại học Kinh tế Quốc dân

Kế toán trách nhiệm (KTTN) là một trong những nội dung cơ bản của Kế toán quản trị (KTQT), nó là một công cụ quản lý kinh tế tài chính có vai trò quan trọng trong việc quản lý, điều hành và kiểm soát các hoạt động tài chính doanh nghiệp. Kết quả cuối cùng của hệ thống KTTN là hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm. Đây là hệ thống các báo cáo cung cấp thông tin hữu ích để nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp không những đánh giá hiệu quả kinh doanh từng bộ phận mà còn kiểm soát, đánh giá khả năng quản lý của các bộ phận khác nhau. Qua khảo sát sơ bộ, hiện nay, các công ty sản xuất Việt Nam chưa thực sự quan tâm đến hệ thống kế toán trách nhiệm nói chung hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm nói riêng. Chính vì vậy, việc xây dựng KTTN và hệ thống báo cáo trách nhiệm cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam hiện nay là cần thiết. Bài viết bàn về bản chất của KTTN, mối quan hệ của KTTN với tổ chức quản lý doanh nghiệp, từ đó xây dựng hệ thống báo cáo KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

1. Bản chất của kế toán trách nhiệm và mối quan hệ của kế toán trách nhiệm với tổ chức bộ máy quản lý doanh nghiệp

Trước hết chúng ta cần hiểu KTTN là gì? Kế toán trách nhiệm là một trong những công cụ quản lý quan trọng của doanh nghiệp. Nó được hình thành và phát triển trên cơ sở lý thuyết tổ chức và nhu cầu về quản lý, kiểm soát thông tin kế toán. Kế toán trách nhiệm được nhiều nhà nghiên cứu kinh tế đưa ra khái niệm, nhìn chung kế toán trách nhiệm được hiểu trên các nội dung sau:

KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT và là quá trình thu thập, tập hợp và báo cáo các thông tin tài chính và phi tài chính, được dùng để kiểm soát các quá trình hoạt động và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận trong một tổ chức.

KTTN là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận trong một tổ chức có quyền chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nhiệm vụ riêng biệt thuộc về phạm vi quản lý của họ nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận. Thực chất, kế toán trách nhiệm chính là thiết lập những quyền hạn, trách nhiệm cho mỗi bộ phận, cá nhân và một hệ thống chỉ tiêu, công cụ báo cáo kết quả của mỗi bộ phận.

Như vậy, KTTN là hệ thống kế toán tập hợp kết quả theo từng lĩnh vực, phạm vi khác nhau do một nhà quản trị chịu trách nhiệm giám sát và đánh giá kết quả theo từng bộ phận trong tổ chức. KTTN

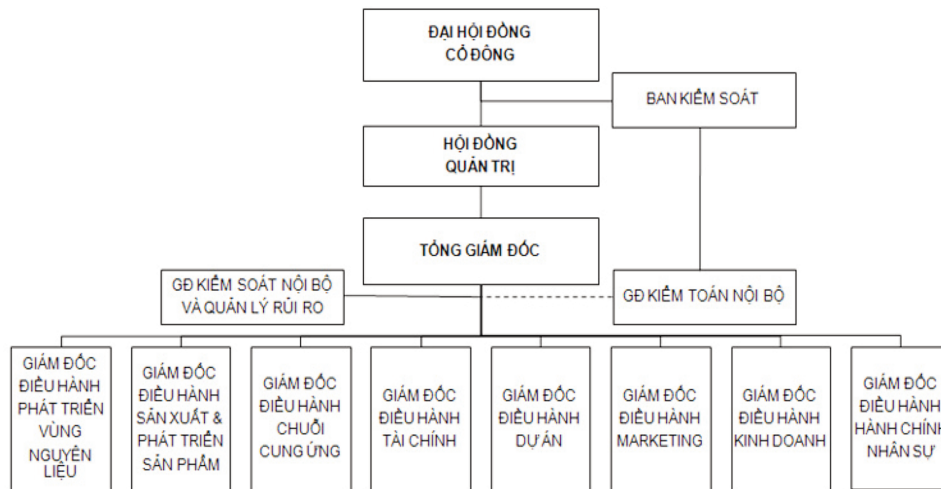
quan tâm đến việc các nhà quản trị được giao trách nhiệm kiểm soát và điều hành một hoạt động, bộ phận trong tổ chức. Để đảm bảo được việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực trong từng hoạt động đòi hỏi phải xây dựng mạng lưới trung tâm trách nhiệm. Một trung tâm trách nhiệm là một đơn vị của tổ chức với sự lãnh đạo của một nhà quản trị trung tâm chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của trung tâm mình với nhà quản trị cấp cao. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành trên cơ sở đặc điểm tổ chức bộ máy hoạt động cũng như đặc điểm ngành nghề kinh doanh và đặc điểm sản phẩm.

KTTN chỉ có thể thực hiện được khi trong đơn vị có cơ cấu tổ chức quản lý được phân quyền rõ ràng. Hệ thống KTTN trong các tổ chức khác nhau được xây dựng đa dạng phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức quản lý, mức độ phân quyền trong tổ chức và mục tiêu cũng như quan điểm, phong cách của nhà quản trị trong doanh nghiệp, môi trường quản lý của doanh nghiệp... Một hệ thống KTTN phải phù hợp với mỗi một tổ chức cụ thể, phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh phù hợp với cơ cấu tổ chức quản lý và phù hợp với mục tiêu quản lý của nhà quản trị.

Các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam hiện nay, chủ yếu có cơ cấu tổ chức, quản lý theo mô hình như ở sơ đồ 1.

Với cơ cấu tổ chức quản lý như vậy, có thể xây

Sơ đồ tổ chức và cơ cấu quản lý của công ty cổ phần sữa Việt Nam (Vinamilk)



dụng các trung tâm trách nhiệm như sau, thông thường có 4 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

2. Các trung tâm trách nhiệm và hệ thống báo cáo KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất

Để đánh giá trách nhiệm quản lý của những người đứng đầu các trung tâm trên, KTTN phải xây dựng các chỉ tiêu đánh giá và hệ thống báo cáo KTTN tương ứng. Hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm là báo cáo được thiết lập bởi các bộ phận trong đơn vị, nhằm cung cấp thông tin giúp cho nhà quản trị cấp cao có cơ sở đánh giá, đo lường hiệu quả hoạt động của từng trung tâm đồng thời đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị các cấp. Luồng thông tin mà hệ thống báo cáo KTTN cung cấp từ các cấp quản trị cấp thấp lên cấp cao.

Để xây dựng hệ thống báo cáo KTTN cần thực hiện các nội dung sau:

Trước hết, tùy thuộc vào cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp và nhu cầu cần thông tin của nhà quản trị mà xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm quản lý của những người đứng đầu các trung tâm cho phù hợp.

Sau đó, lựa chọn các thông báo và cơ sở dữ liệu để xác định các chỉ tiêu và phân tích các chỉ tiêu của các trung tâm.

Cuối cùng, xây dựng danh mục nội dung của hệ thống báo cáo trách nhiệm.

Trung tâm chi phí (Cost Center) 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, trực tiếp tạo ra sản phẩm, dịch

vụ như phân xưởng sản xuất. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ như:

- Thực hiện kế hoạch, sản xuất sản phẩm (quản lý, thời gian, chất lượng sản phẩm).
- Thực hiện dự toán chi phí.

Trung tâm chi phí thường được chia làm hai dạng:

Trung tâm chi phí tiêu chuẩn: Là trung tâm chi phí mà các yếu tố chi phí và các mức hao phí về nguồn lực để sử dụng sản xuất một đơn vị sản phẩm, dịch vụ đều được xây dựng định mức cụ thể. Tại trung tâm chi phí, nhà quản trị trung tâm chi phí có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh đảm bảo chi phí phát sinh theo đúng định mức chi phí đơn vị sản phẩm. Đối với trung tâm chi phí, nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về tính hiệu quả và tính hiệu suất trong phạm vi hoạt động của trung tâm. Tính hiệu quả được đo lường bằng mức độ trung tâm đạt được sản lượng mong muốn tại những mức độ về chất lượng và thời gian nhất định, còn tính hiệu suất được đo lường bằng mối liên hệ giữa đầu vào và đầu ra. Trung tâm chi phí tiêu chuẩn thường gắn với cấp quản trị cơ sở và có thể là các nhà máy sản xuất, các phân xưởng sản xuất, các tổ, đội sản xuất...

Khi đánh giá kết quả của trung tâm căn cứ trên hai nội dung: Khối lượng sản xuất có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không? Chi phí sản xuất thực tế phát sinh có vượt quá định mức tiêu chuẩn hay không? Sau đó tiến hành phân tích, xác định các biến động về lượng và biến động về giá.

Biến động về lượng = (Lượng thực tế - Lượng định mức) x Giá định mức

Biến động về giá = (Giá thực tế - Giá định mức) x Lượng thực tế

Biến động về lượng: Phản ánh mức tiêu hao vật

chất và lượng thời gian hao phí để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi như thế nào.

Biến động về giá: phản ánh giá của một đơn vị nguyên liệu hay của một đơn vị thời gian để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi ra sao.

Phân tích biến động chi phí đúng và tìm hiểu rõ nguyên nhân ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí sẽ giúp nhà quản trị có cái nhìn cụ thể và chính xác, từ đó có những biện pháp đúng đắn và kịp thời để hạn chế rủi ro hay phát huy thế mạnh, tạo điều kiện tốt nhất cho doanh nghiệp đạt được mục đích tối thiểu hóa chi phí.

Trung tâm chi phí dự toán: Là trung tâm chi phí mà các yếu tố được dự toán và đánh giá căn cứ trên nhiệm vụ được giao chung, không thể xác định cụ thể cho từng đơn vị sản phẩm hoặc cho từng công việc cụ thể của trung tâm. Nhà quản trị của trung tâm này có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh sao cho phù hợp với chi phí dự toán, đồng thời đảm bảo hoàn thành đúng nhiệm vụ được giao. Các trung tâm này bao gồm: phòng kế toán, phòng quản trị nhân sự, hành chính, phòng kinh doanh, phòng marketing,... Đặc điểm của các trung tâm chi phí này là các đầu ra không thể đo lường bằng các chỉ tiêu tài chính hoặc không có so sánh rõ ràng kết quả đầu ra với chi phí đầu vào.

Giống như trung tâm chi phí tiêu chuẩn, nhà quản trị trung tâm chịu trách nhiệm điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, đánh giá kết quả hoạt động của trung tâm có hoàn thành kế hoạch đặt ra không. Chi phí phát sinh có vượt dự toán (kế hoạch) không và tìm ra các nhân tố ảnh hưởng từ đó có những biện pháp hạn chế nhằm tối thiểu hóa chi phí. Để đánh giá trách nhiệm của trung tâm chi phí dự toán, thông thường, người ta sử dụng so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán đã định. Tuy nhiên, các so sánh này chỉ cho kết quả tương đối, nên cần kết hợp với một số các chỉ tiêu phi tài chính về mức độ và chất lượng của dịch vụ mà trung tâm này cung cấp, cụ thể các chỉ tiêu sau:

* *Chênh lệch chi phí* = *Chi phí thực tế* - *Chi phí dự toán*

* *Tỷ lệ thực Chi phí thực tế*

hiện chi phí = -----

dự toán Chi phí dự toán

Chỉ tiêu này chỉ ra: Trung tâm chi phí có thực hiện được định mức chi phí theo mục tiêu chung trong kỳ kế hoạch hay không. Những nguyên nhân tác động và trách nhiệm cá nhân, bộ phận khi thực hiện mục tiêu chi phí của trung tâm chi phí trong kỳ kế hoạch. Mức lợi nhuận đóng góp cho mục tiêu chung trong kỳ kế hoạch.

Nhà quản trị ở trung tâm chi phí luôn mong muốn bộ phận mình hoạt động ở mức chi phí thấp nhất để tối đa hóa lợi nhuận. Để đạt được mục tiêu này nhà quản trị cần biết được nguồn gốc của chi phí từ đó tìm ra nguyên nhân và giải pháp để kiểm soát chi phí. Để đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh của trung tâm chi phí, cần phân biệt hai trung tâm chi phí, trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán. Hệ thống báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí được lập tùy thuộc vào yêu cầu của việc đánh giá trung tâm trách nhiệm, báo cáo có thể chi tiết hoặc theo khoản mục. Căn cứ vào các báo cáo này, nhà quản trị sẽ đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch chi phí cũng như trách nhiệm của nhà quản trị đối với hoạt động của trung tâm chi phí.

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí là bảng so sánh chi phí thực hiện và chi phí dự toán, đồng thời có thể phân tích ảnh hưởng theo từng nhân tố cấu thành chi phí. Báo cáo trung tâm chi phí được tách biệt thành báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí tiêu chuẩn (gắn với khối sản xuất, khối thu mua nguyên vật liệu...) có **Báo cáo trách nhiệm của các phân xưởng sản xuất** (Phụ lục 1) và báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí dự toán (gắn với khối quản lý, khối kinh doanh) **Báo cáo trách nhiệm của các phòng ban** (Phụ lục 2). Các báo cáo của trung tâm chi phí được trình bày theo các cấp quản lý tương ứng với các bộ phận của trung tâm. Báo cáo được thực hiện theo luồng thông tin từ dưới lên trên và trách nhiệm chi tiết đến từng bộ phận tùy theo cơ cấu quản lý của từng doanh nghiệp cụ thể.

Dựa vào việc đánh giá biến động về lượng và giá của các chi phí sản xuất phân tích việc sản xuất tốt hay xấu, nguyên nhân của việc tăng giảm chi phí là do giá nguyên vật liệu đầu vào thay đổi hay do khối lượng sản xuất thay đổi. Từ đó có những biện pháp khắc phục nhằm tối thiểu hóa chi phí và tối đa hóa lợi nhuận. Có thể theo dõi biến động trên 2 báo cáo: **Báo cáo chi phí sản xuất** (Phụ lục 3) và **Báo cáo nhân tố ảnh hưởng** (Phụ lục 4).

Trung tâm doanh thu (Revenue centers), là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chịu trách nhiệm về doanh thu 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, tạo doanh thu cho doanh nghiệp. Trung tâm này, thường gắn với cấp quản lý trung gian như phòng kinh doanh, các chi nhánh tiêu thụ, khu vực tiêu thụ... Trong một số trường hợp, trung tâm doanh thu không được tách biệt mà ghép chung với trung tâm lợi nhuận, bởi đôi khi việc khuyến khích tăng doanh

thu nhằm tạo ra lợi nhuận.

Trách nhiệm của nhà quản trị trong trung tâm doanh thu là tổ chức hoạt động tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ sao cho đạt được doanh thu lớn nhất. Xuất phát từ mục tiêu của nhà quản trị, hệ thống chỉ tiêu được xây dựng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm này là: So sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán của bộ phận, trên cơ sở đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu tiêu thụ.

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

$$\text{Tỷ lệ thực hiện doanh thu} = \frac{\text{Doanh thu thực hiện}}{\text{Doanh thu dự toán}}$$

Các chỉ tiêu này nhằm đánh giá xem doanh thu của trung tâm có đạt được mức doanh thu như dự toán hay không; Tìm hiểu các nguyên nhân gây lên, tác động đến việc thực hiện mục tiêu, xác định mức lợi nhuận đóng góp vào mục tiêu chung của trung tâm.

Việc đánh giá hiệu năng của trung tâm doanh thu là tương đối khó, bởi đầu ra của trung tâm là doanh thu, nhưng đầu vào của trung tâm không thể xác định tương ứng với doanh thu được. Vì vậy, để đánh giá hiệu năng của trung tâm cần so sánh giữa chi phí thực tế phát sinh và chi phí dự toán của trung tâm.

Với mục tiêu của nhà quản trị trong trung tâm doanh thu là tăng doanh thu bán hàng, hệ thống báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu nhằm đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động của trung tâm doanh thu trên cơ sở so sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán và phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ. Báo cáo kết quả hoạt động của trung tâm doanh thu có thể được phân thành những bộ phận khác nhau theo chi nhánh, khu vực, địa lý, vùng miền, theo cửa hàng hoặc theo nhóm sản phẩm tiêu thụ phù hợp với yêu cầu quản lý của nhà quản trị.

Mặt khác, tùy theo cơ cấu quản lý của doanh nghiệp mà nhà quản trị chịu trách nhiệm về trung tâm doanh thu có thể là: Phó Tổng giám đốc kinh doanh, giám đốc kinh doanh, trưởng phòng kinh doanh, cửa hàng trưởng... mức độ chi tiết phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức và yêu cầu thông tin của doanh nghiệp. Nhìn chung, báo cáo trung tâm doanh thu được thể hiện trong **Báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu** (Phụ lục 5).

Trung tâm lợi nhuận (Profit Centers): Người quản lý trung tâm này chịu trách nhiệm về cả doanh

thu, chi phí, và thường là các Tổng giám đốc khu vực, các giám đốc công ty thành viên. Đối với trung tâm lợi nhuận, chỉ tiêu lợi nhuận được sử dụng để đo lường kết quả. Trong một số trường hợp, chỉ có chi phí trực tiếp được sử dụng để xác định con số lợi nhuận của trung tâm, một số trường hợp khác việc tính toán lợi nhuận bao gồm một số hoặc tất cả các chi phí gián tiếp.

Mục tiêu của trung tâm lợi nhuận là tối đa hóa lợi nhuận, tăng doanh thu đồng thời giảm chi phí. Do vậy, trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận không chỉ dừng ở doanh thu mà có trách nhiệm về cả chi phí. Đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị trong trung tâm lợi nhuận thường đi theo các nội dung: So sánh mức lợi nhuận thực hiện với kế hoạch về số tương đối và tuyệt đối:

* *Chênh lệch lợi nhuận = LN thực tế - LN kế hoạch*

$$\text{Tỷ lệ thực hiện kế hoạch LN} = \frac{\text{Lợi nhuận thực tế}}{\text{Lợi nhuận kế hoạch}}$$

Ngoài ra, cần xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến lợi nhuận với hai nhân tố doanh thu và chi phí, với chi phí đánh giá giống như trung tâm chi phí còn doanh thu cần đánh giá các nội dung sau: Trung tâm có đạt được mức tiêu thụ dự toán không, giá bán và cơ cấu sản phẩm có được đảm bảo thực hiện đúng như dự toán không. Đồng thời, để đánh giá trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận có thể sử dụng các chỉ tiêu: Lợi nhuận bộ phận, tỷ lệ lợi nhuận bộ phận trên doanh thu bộ phận...

Lợi nhuận bộ phận = Lợi nhuận góp - Định phí bộ phận

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận} = \frac{\text{Lợi nhuận bộ phận}}{\text{Doanh thu bộ phận}}$$

Hai chỉ tiêu này thể hiện mức đóng góp lợi nhuận của bộ phận vào lợi nhuận của toàn doanh nghiệp. Để đánh giá việc thực hiện và trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận, người ta thường dựa vào báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo mức độ hoạt động, nghĩa là chi phí chia thành biến phí và định phí để xác định lợi nhuận góp và lợi nhuận bộ phận. Từ đó, xác định và đánh giá mức lợi nhuận của từng bộ phận vào lợi nhuận của chung của doanh nghiệp. Ngoài ra, để đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm lợi nhuận, người ta có thể so sánh kết quả thực hiện với dự toán hoặc so sánh tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu với tỷ lệ chung của toàn đơn vị hay ngành. Báo cáo trách nhiệm của trung tâm lợi

nhuận được thể hiện trong **Báo cáo kết quả kinh doanh của trung tâm lợi nhuận** (Phụ lục 6).

Trung tâm đầu tư (Investment Centers): Trung tâm đầu tư là nơi nhà quản trị kiểm soát cả về doanh thu, chi phí, lợi nhuận và đầu tư tài sản. Các công ty lớn thường bao gồm nhiều trung tâm đầu tư và trung tâm lợi nhuận. Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá kết quả của trung tâm đầu tư gồm:

* *Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI): Là tỷ số giữa lợi nhuận thuần trên vốn đầu tư đã bỏ ra.*

$$* \text{Tỷ lệ hoàn vốn} = \frac{\text{Lợi nhuận đầu tư (ROI)}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá hai nội dung: Thứ nhất, đánh giá hiệu quả đầu tư của các trung tâm đầu tư và các doanh nghiệp có vốn đầu tư khác nhau, từ đó phân tích hiệu quả sử dụng vốn. Thứ hai, sử dụng chỉ tiêu ROI để tìm ra các nhân tố tác động đến hiệu quả quản lý, nhằm tìm ra các giải pháp cho kết quả kinh doanh tốt hơn.

Chỉ tiêu ROI được sử dụng tương đối phổ biến, ưu điểm cơ bản của ROI là có thể so sánh kết quả của các bộ phận khác nhau về qui mô, số vốn. Mặt khác, chỉ tiêu ROI là cơ sở cho việc lựa chọn đầu tư, ví dụ: khi có quyết định mở rộng đầu tư nên ưu tiên bộ phận có ROI cao. Tuy nhiên, chỉ tiêu ROI cũng tồn tại một số hạn chế như: Nếu nhà quản trị chỉ chú trọng đến ROI thì sẽ dễ dàng bỏ qua nhiều cơ hội có lợi cho doanh nghiệp về lâu dài. Ngoài ra, ROI còn có một hạn chế nữa là khi vốn sử dụng bình quân có xu hướng giảm dần, do tài sản được tính căn cứ vào giá trị còn lại sau khi đã trừ đi khấu hao hàng năm, nên dù lợi nhuận không thay đổi nhưng giá trị ROI qua các năm sẽ tăng lên. Điều này làm cho nhà quản trị nếu chỉ quan tâm đến lợi nhuận và ROI cao sẽ bỏ qua nhiều cơ hội kinh doanh tốt mà ROI có thể thấp hơn. Để khắc phục các nhược điểm của ROI và khuyến khích các nhà quản trị các trung tâm đầu tư tận dụng cơ hội kinh doanh, chỉ tiêu Lợi nhuận còn lại - RI được xét đến.

Lợi nhuận còn lại (Residual Income– RI): Là khoản thu nhập của bộ phận hay toàn doanh nghiệp sau khi trừ đi chi phí sử dụng vốn mong muốn đã đầu tư vào bộ phận đó.

Lợi nhuận còn lại = Lợi nhuận – (Vốn đầu tư x ROI mong muốn)

Với chỉ tiêu RI, có thể đánh giá đúng kết quả của trung tâm đầu tư, vì chỉ tiêu này cho biết lợi nhuận thực tế đã mang về là bao nhiêu sau khi trừ đi các

khoản chi phí sử dụng vốn để có được lợi nhuận. Ngoài ra, nếu chỉ xét chỉ tiêu ROI không sẽ không đủ chính xác cho nhà đầu tư quyết định nên đầu tư vào trung tâm hay không? không những vậy, sử dụng chỉ tiêu RI còn khuyến khích các nhà quản trị bộ phận chấp nhận những cơ hội kinh doanh nếu ROI cao hơn ROI bình quân. Bên cạnh các ưu điểm của RI, RI cũng có những nhược điểm như: RI là chỉ tiêu tuyệt đối nên không thể so sánh, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm đầu tư có số vốn, tài sản đầu tư khác nhau. Chính vì vậy, để đánh giá kết quả của trung tâm đầu tư, nhà quản trị cần phải biết sử dụng kết hợp hai chỉ tiêu ROI, RI để có được thông tin hữu ích phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư. Ngoài hai chỉ tiêu ROI, RI một chỉ tiêu được xem xét đến đó là chỉ tiêu Giá trị kinh tế tăng thêm.

Giá trị kinh tế tăng thêm (Economic value added–EVA). Trong những năm 1990 chỉ tiêu RI được cải tiến và đổi tên thành giá trị kinh tế gia tăng EVA do tổ chức tư vấn gốc Stewart và họ đã đăng ký EVA là thương hiệu của họ. Một bài báo của tạp chí *Fortune* (1993) mô tả sự thành công rõ ràng rằng nhiều công ty đã xuất phát từ việc sử dụng EVA để động viên và đánh giá các nhà quản lý doanh nghiệp và tạp chí *The Economist* (1997) báo cáo rằng hơn 300 công ty trên toàn thế giới có thông qua EVA, bao gồm Coca-Cola, AT & T, ICL, Boots và Tập đoàn Burton. Một nghiên cứu bởi El-shishini và Drury (2001) báo cáo rằng 23% của các tổ chức đáp ứng được sử dụng EVA để đánh giá hiệu suất doanh nghiệp.

EVA = lợi nhuận phân chia thông thường ± điều chỉnh kế toán - chi phí vốn trên tài sản phân chia.

Đóng góp của EVA chính là mối liên kết của nó với NPV. Đặc biệt, giá trị hiện tại ròng của EVA hàng năm không khác hơn chính là NPV của nó. Cách tính của EVA được coi là ưu điểm hơn so với ROI, bởi ROI được tính trên lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh và tài sản công ty còn EVA xét đến chi phí sử dụng vốn. EVA có thể áp dụng rộng rãi vào các lĩnh vực của hoạt động sản xuất kinh doanh hiện đại, nó kết hợp được ba chức năng của quản trị tài chính là: đánh giá hoạt động kinh doanh của trung tâm đầu tư, hoạch định vốn và đánh giá năng lực trách nhiệm của nhà quản trị. Bên cạnh đó EVA cũng có những nhược điểm, chẳng hạn lạm phát cao sẽ làm giá trị EVA lệch lạc.

Như vậy, để đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư, nhà quản trị thường sử dụng báo cáo thông qua các chỉ tiêu cơ bản như ROI, RI, EVA... được thể hiện trong Báo cáo trách nhiệm của trung tâm

đầu tư (Phụ lục 7).

Xuất phát từ thực trạng hệ thống KTTN nói chung và hệ thống báo cáo KTTN nói riêng của các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam, việc xây dựng hệ thống báo cáo KTTN phải đảm bảo các quan điểm sau:

Hệ thống báo cáo KTTN phải phù hợp với cơ cấu tổ chức quản lý từng doanh nghiệp, không có hệ thống báo cáo có biểu mẫu, số lượng, nội dung thống nhất cho tất cả các doanh nghiệp sản xuất. Bởi, mặc dù đều là những doanh nghiệp sản xuất sửa nhưng mỗi doanh nghiệp có qui mô sản xuất khác nhau, có mục tiêu, chiến lược kinh doanh khác nhau và do các nhà quản trị khác nhau.

Xây dựng hệ thống KTTN nói chung và hệ thống báo cáo KTTN nói riêng phải phù hợp với yêu cầu, trình độ quản lý, cơ sở trang thiết bị của mỗi doanh nghiệp cụ thể. Thật vậy, mỗi doanh nghiệp sản xuất

có bộ máy tổ chức quản lý không hoàn toàn giống nhau, trình độ chuyên môn của mỗi nhà quản lý cũng khác nhau do vậy phải xây dựng hệ thống báo cáo KTTN cho phù hợp.

Hệ thống báo cáo KTTN phải đảm bảo thống nhất với hệ thống báo cáo kế toán của công ty, không đối nghịch nhau. Đồng thời, đảm bảo tính đơn giản, dễ hiểu cung cấp các thông tin hữu ích phục vụ cho nhà quản trị các cấp ra quyết định.

Xây dựng hệ thống báo cáo KTTN cần xem xét đến tính hiệu quả, phải cân nhắc giữa chi phí bỏ ra và lợi ích thu được. Các nhà quản trị khi thực hiện việc xây dựng hệ thống KTTN nói chung và hệ thống báo cáo KTTN nói riêng cần cân nhắc chi phí bỏ ra với lợi ích đưa lại, luôn đảm bảo lợi ích thu được lớn hơn chi phí bỏ ra. □

Tài liệu tham khảo:

1. Nguyễn Tấn Bình, Phân tích quản trị tài chính, Nhà xuất bản Thống kê, 2009, TS. Phan Đức Dũng, Kế toán quản trị, Nhà xuất bản thống kê, 2009
2. PGS.TS Phạm Văn Dược, TS. Trần Văn Tùng, TS. Phạm Xuân Thành, TS. Trần Phước, Mô hình báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị công ty niêm yết, Nhà xuất bản Phương Đông,
3. Kaplan, R. S., 1998. Creating new management practice through innovation action research, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89—117.
4. Freeman, L Neal, 2004, Responsibility centers promote effective financial control, *Ophthalmology Times*; Aug 15, 29, 16.
5. Horngren, C. and G. Foster, 1991, *Cost accounting: A managerial emphasis*, 7th ed. (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ).
6. Higgins, J., 1952, Responsibility accounting, in: *The Arthur Andersen chronicle*, Vol. 12 (Arthur Andersen, Chicago, IL).
7. MARTIN N. KELLOGG *Apr 1962*, “Fundamentals of Responsibility Accounting” *National Association of Accountants*
8. N. J. GORDON Dec 1963 “Toward a Theory of Responsibility Accounting Systems” *National Association of Accountants*.

Phụ lục 1: Báo cáo trách nhiệm của các phân xưởng sản xuất

Tháng, quý, năm

Nội dung	Định mức	Thực tế	Chênh lệch
1. Chi phí sản xuất phân xưởng 1	x	x	x
2. Chi phí sản xuất phân xưởng 2	x	x	x
.....			
Tổng cộng	xx	xx	xx

Phụ lục 2: Báo cáo trách nhiệm của các phòng ban

Tháng, quý, năm

Nội dung	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
1. Chi phí phòng kinh doanh	x	x	x
2. Chi phí phòng kế toán	x	x	x
.....			
Tổng cộng	xx	xx	xx

Phụ lục 3: Báo cáo chi phí sản xuất

Chỉ tiêu	1 sản phẩm			Tổng chi phí		
	Thực tế	Định mức	Chênh lệch	Thực tế	Định mức	Chênh lệch
1. CP NVL						
2. CP NC						
3. CP SXC						
Tổng cộng						

Phụ lục 4: Báo cáo nhân tố ảnh hưởng

Chỉ tiêu	Định mức	Thực tế	Chênh lệch
I. Chi phí NVL			
1. Biến động về lượng			
2. Biến động về giá			
3. Biến động chi phí NVL			
II. Biến động Chi phí NC			
.....			

hoặc

Chi phí	Định mức	Thực tế	Biến động	Nguyên nhân	
				Lượng	Giá
1. Chi phí NVL trực tiếp					
2. Chi phí NC trực tiếp					
3. Chi phí sản xuất chung					
Tổng cộng					

Phụ lục 5: Báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu
Tháng, quý, năm

Nội dung	Doanh thu thực tế	Doanh thu dự toán	Chênh lệch	Biến động các nhân tố		
				Giá	S.lượng	CC tiêu thụ
CH 1						
CH 2						
...						
Cộng						

Phụ lục 6: Báo cáo kết quả kinh doanh của trung tâm lợi nhuận

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
1. Doanh thu			
2. Biến phí			
3. Lợi nhuận gộp (1-2)			
4. Định phí bộ phận			
5. Lợi nhuận bộ phận (3-4)			
6. Định phí chung			
7. Lợi nhuận (5-6)			

Phụ lục 7: Báo cáo kế toán trách nhiệm của trung tâm đầu tư

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
1. Tài sản			
2. Doanh thu			
3. Lợi nhuận			
4. Tỷ suất lợi nhuận (3/2)			
5. ROI (3/1)			
6. RI = (3-1x5)			
7. Chi phí cơ hội sử dụng vốn			
8. Chi phí vốn (1x6)			
9. EVA (3-7)			