

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH**
---o0o---

NGUYỄN VIỆT HÙNG

**VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ
TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN
QUẢN TRỊ VÀO CÁC DOANH NGHIỆP NHÀ
NƯỚC KINH DOANH ĐƯỜNG TẠI THÀNH
PHỐ HỒ CHÍ MINH**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

TP . HỒ CHÍ MINH -2004

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH
---o0o---

NGUYỄN VIỆT HƯNG

**VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ
TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN
QUẢN TRỊ VÀO CÁC DOANH NGHIỆP NHÀ
NƯỚC KINH DOANH ĐƯỜNG TẠI THÀNH
PHỐ HỒ CHÍ MINH**

Chuyên ngành : Kế toán, Tài vụ và Phân tích hoạt động kinh tế

Mã số : 5.02.11

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học: Tiến sĩ LÊ ĐÌNH TRỰC

TP . HỒ CHÍ MINH -2004

Mục lục

Mở đầu	1
CHƯƠNG 1	
CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	
1.1 Kế toán trách nhiệm	4
1.1.1 Dự toán tổng thể	5
1.1.1.1 Khái niệm về dự toán tổng thể	5
1.1.1.2 Mục đích của việc xây dựng dự toán tổng thể	5
1.1.1.3 Cách thức xây dựng dự toán tổng thể và các ví dụ về dự toán tổng thể	6
1.1.2 Phân tích chênh lệch kết quả thực tế và kế hoạch	13
1.1.2.1 Mục đích của phân tích chênh lệch	13
1.1.2.2 Tiến hành phân tích chênh lệch	13
1.2 Chỉ số tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)	15
1.2.1 Khái niệm về tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)	15
1.2.2 Mục đích sử dụng của tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)	15
1.2.3 Công thức ROI và một số nhân tố ảnh hưởng đến ROI	16
1.2.4 Một số điểm hạn chế của ROI	18
1.3 Lợi tức còn lại (Thu nhập tăng thêm Residual Income – RI)	19
1.3.1 Khái niệm về lợi tức còn lại (Thu nhập tăng thêm Residual Income – RI)	19
1.3.2 Mục đích sử dụng của chỉ số lợi tức còn lại	20
1.3.3 Công thức tính của RI	20
1.3.4 Hạn chế của RI	22
1.4 Phân tích báo cáo thành quả bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý	23
1.4.1 Khái niệm bộ phận đánh giá trách nhiệm quản lý	23
1.4.2 Đặc trưng của báo cáo bộ phận	23
1.4.3 Mục đích sử dụng phân tích báo cáo thành quả bộ phận	24
1.4.4 Lập báo cáo bộ phận và phân tích báo cáo bộ phận	25

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC KINH DOANH ĐƯỜNG Ở TP HCM

2.1 Đánh giá trách nhiệm tại Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp (GENECOFOV)	28
2.1.1 Giới thiệu chung về đơn vị	28
2.1.2 Vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại Công ty GENECOFOV	30
2.1.2.1 Công cụ Kế toán trách nhiệm	30
2.1.2.2 Công cụ ROI	36
2.1.2.3 Công cụ RI	38
2.1.2.4 Công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận	41
2.2 Đánh giá trách nhiệm quản lý tại Công ty Thực phẩm Công nghệ	44
2.2.1 Giới thiệu chung về đơn vị	44
2.2.2 Vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại Công ty Thực phẩm Công nghệ	46
2.1.2.1 Công cụ Kế toán trách nhiệm	46
2.1.2.2 Công cụ ROI	51
2.1.2.3 Công cụ RI	53
2.1.2.4 Công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận	53

CHƯƠNG 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN VIỆC VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC KINH DOANH MẶT HÀNG ĐƯỜNG

3.1 Các giải pháp về tổ chức quản lý nhằm vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm có hiệu quả	60
3.1.1 Khuyến khích xây dựng mục tiêu và kế hoạch của đơn vị bằng các lợi ích vật chất.	60

3.1.2 Xây dựng bộ máy kế toán quản trị nhằm xây dựng và vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm	61
3.1.3 Thay đổi cách quản lý từ chức năng phòng ban sang từng bộ phận có thu nhập và chi phí riêng giúp doanh nghiệp có thể vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm.	62
3.2 Các giải pháp về kỹ thuật nhằm vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm có hiệu quả.	63
3.2.1 Phân tích chi phí và doanh thu theo ứng xử của mức độ hoạt động	63
3.2.2 Xây dựng lại các phương pháp thống kê làm cơ sở xây dựng kế hoạch và đánh giá trách nhiệm quản lý	67
KẾT LUẬN	71
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	72

Mở đầu

1. Tính cấp thiết của luận văn

Trong nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa của Việt Nam, việc các công ty Việt Nam phải cạnh tranh giữ vững trên thị trường nội địa và phải vươn rộng ra ngoài nước là điều tất yếu khách quan. Tuy nhiên, để quản lý các bộ phận như thế nào có hiệu quả và đánh giá trách nhiệm quản lý như thế nào để quản lý tốt các nguồn lực trong doanh nghiệp là vấn đề cần quan tâm trong môi trường cạnh tranh khắc nghiệt như hiện nay. Điều này đòi hỏi phải phải có một hệ thống thông tin đánh giá cần thiết cho nhà quản lý quản lý cấp cao tại các doanh nghiệp. Môn kế toán quản trị ra đời có vai trò nhằm cung cấp các công cụ thông tin cho nhà quản lý theo yêu cầu này. Đặc biệt để đánh giá hiệu quả và trách nhiệm của từng thành viên quản lý trong tổ chức, thì hệ thống các công cụ đánh giá của kế toán quản trị được xây dựng nhằm giúp nhà quản lý có cách nhìn cụ thể hiệu quả của từng bộ phận và các nhân viên quản lý trong doanh nghiệp.

Với những yêu cầu khách quan như vậy, luận văn này được viết để nghiên cứu vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm nhằm nâng cao hiệu quả quản lý của các đơn vị đặc biệt là trong các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh.

2. Mục đích của luận văn

Mục đích của luận văn này là nghiên cứu nền tảng cơ sở lý luận của các công cụ đánh giá trách nhiệm của kế toán quản trị nhằm đánh giá thành quả quản lý và thành quả bộ phận. Bên cạnh đó, xem xét trong thực tế các công cụ này được sử dụng như thế nào và có những hạn chế gì cần khắc phục để quản lý có hiệu quả hơn.

3. Đối tượng nghiên cứu của luận văn

Đối tượng nghiên cứu của luận văn là các doanh nghiệp nhà nước trọng điểm trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh kinh doanh mặt hàng đường. Qua nghiên cứu những đối tượng này luận văn sẽ làm rõ những vấn đề sau :

- Cách thức vận dụng công cụ kế toán trách nhiệm để đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị. Việc vận dụng như vậy có những hạn chế gì và do nguyên nhân nào.
- Cách thức vận dụng công cụ chỉ số tỷ lệ hoàn vốn đầu tư để đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị. Việc vận dụng như vậy có những hạn chế gì và do nguyên nhân nào.
- Cách thức vận dụng công cụ lợi nhuận còn lại để đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị. Việc vận dụng như vậy có những hạn chế gì và do nguyên nhân nào..
- Cách thức vận dụng công cụ phân tích báo cáo bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị. Việc vận dụng như vậy có những hạn chế gì và do nguyên nhân nào.
- Từ đó đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện việc vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý cho các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường.

4. Phương pháp nghiên cứu

Để nhận thức được vấn đề hiện nay đang tồn tại ở các công ty kinh doanh mặt hàng đường, luận văn này sử dụng phương pháp quy nạp là nghiên cứu một số công ty trọng điểm, những công ty chiếm thị phần lớn kinh doanh mặt hàng đường để từ đó đưa ra một kết luận về các công ty kinh doanh đường trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh.

Trên cơ sở nghiên cứu sự vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý trong một thời kỳ tại các công ty để đánh giá. Luận văn đã sử dụng phương pháp

lịch sử và lôgic để đưa ra những kết luận về việc vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý.

Ngoài ra, luận văn đã vận dụng các phương pháp khác:

Phương pháp quan sát thí nghiệm,

Phương pháp hình thức hóa,

Phương pháp hệ thống cấu trúc trong luận văn.

5. Bố cục của luận văn

Để đạt được mục tiêu này kết cấu của luận văn sẽ như sau :

Chương I : Giới thiệu cơ sở lý luận về các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý của kế toán quản trị.

Chương II: Giới thiệu thực trạng vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý tại các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường.

Chương III: Giới thiệu các giải pháp nhằm hoàn thiện việc vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Trong chương một sẽ giới thiệu các công cụ mà các nhà quản lý cấp cao sử dụng để đánh giá trách nhiệm quản lý tại các bộ phận. Mỗi một công cụ được sử dụng tùy theo mỗi mục đích và mỗi công dụng khác nhau. Các công cụ đó là kế toán trách nhiệm, chỉ số hoàn vốn đầu tư, lợi tức còn lại và báo cáo thành quả bộ phận.

1.1 Kế toán trách nhiệm.

Kế toán trách nhiệm:

Là hệ thống thông tin dùng để đánh giá giữa kế hoạch (hay dự toán) với hoạt động thực tế được ghi nhận lại bằng các số liệu đã phát sinh tại trung tâm trách nhiệm hay các bộ phận của doanh nghiệp. Có bốn dạng trung tâm trách nhiệm chính:¹

Trung tâm chi phí – nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm về các khoản chi phí.

Trung tâm doanh thu – nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm về các khoản doanh thu.

Trung tâm lợi nhuận – nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm về các khoản chi phí và doanh thu.

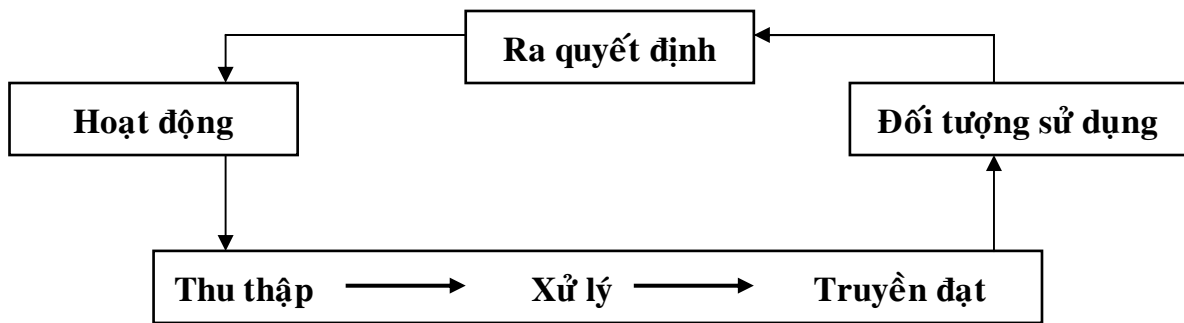
Trung tâm đầu tư – nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm về các khoản lợi nhuận và đầu tư.

Mục đích của kế toán trách nhiệm

Là dùng để thu thập, xử lý các thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng nhằm đánh giá kết quả hoạt động, tình hình hiện tại và ra quyết định trong tương lai.

¹ Charles T. Horngren, George Foster - *Cost Accounting, Managerial Emphasis*, Seventh Edition, Prentice Hall, Inc page 186

Bảng 1.1 Sơ đồ mô tả nội dung kế toán trách nhiệm



Như vậy qua định nghĩa về kế toán trách nhiệm cho thấy kế toán trách nhiệm đánh giá thành quả quản lý thông qua các bảng dự toán và phân tích chênh lệch giữa thực tế và dự toán để tìm ra các nguyên nhân tình hình hiện tại và ra quyết định (xem bảng 1.1). Trong hệ thống kế toán trách nhiệm có liên quan đến hệ thống dự toán và phân tích chênh lệch giữa kết quả và dự toán .

1.1.1 Dự toán tổng thể

1.1.1.1 Khái niệm về dự toán tổng thể

Dự toán tổng thể là một hệ thống các thông tin chỉ ra cách thức thực hiện một mục tiêu đã được thiết lập. Dự toán tổng thể đưa ra các mức hoạt động của các bộ phận nhằm hướng đến kết quả tài chính của toàn đơn vị.

1.1.1.2 Mục đích của việc xây dựng dự toán tổng thể

- Mục đích đầu tiên của việc thiết lập dự toán tổng thể là giúp nhà quản lý tại các bộ phận có phương hướng đạt các mục tiêu bộ phận để hướng đến mục tiêu chung của đơn vị. Dự toán tổng thể sẽ hoạch định chi tiết được doanh thu từng loại mặt hàng cần đạt, các chi phí cần kiểm soát tại các bộ phận, và chỉ ra kết quả ước đoán mong muốn trong tương lai.

- Mục tiêu kế tiếp của dự toán tổng thể làm thang thước đo đánh giá với kết quả thực tế đạt được giúp đánh giá kết quả quản lý tại bộ phận. Trên cơ sở các hoạt động dự tính của các bộ phận, dự toán sẽ làm thang thước đo đánh giá sự chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch đã đặt ra.

1.1.1.3 Cách thức xây dựng dự toán tổng thể và các ví dụ về dự toán tổng thể.

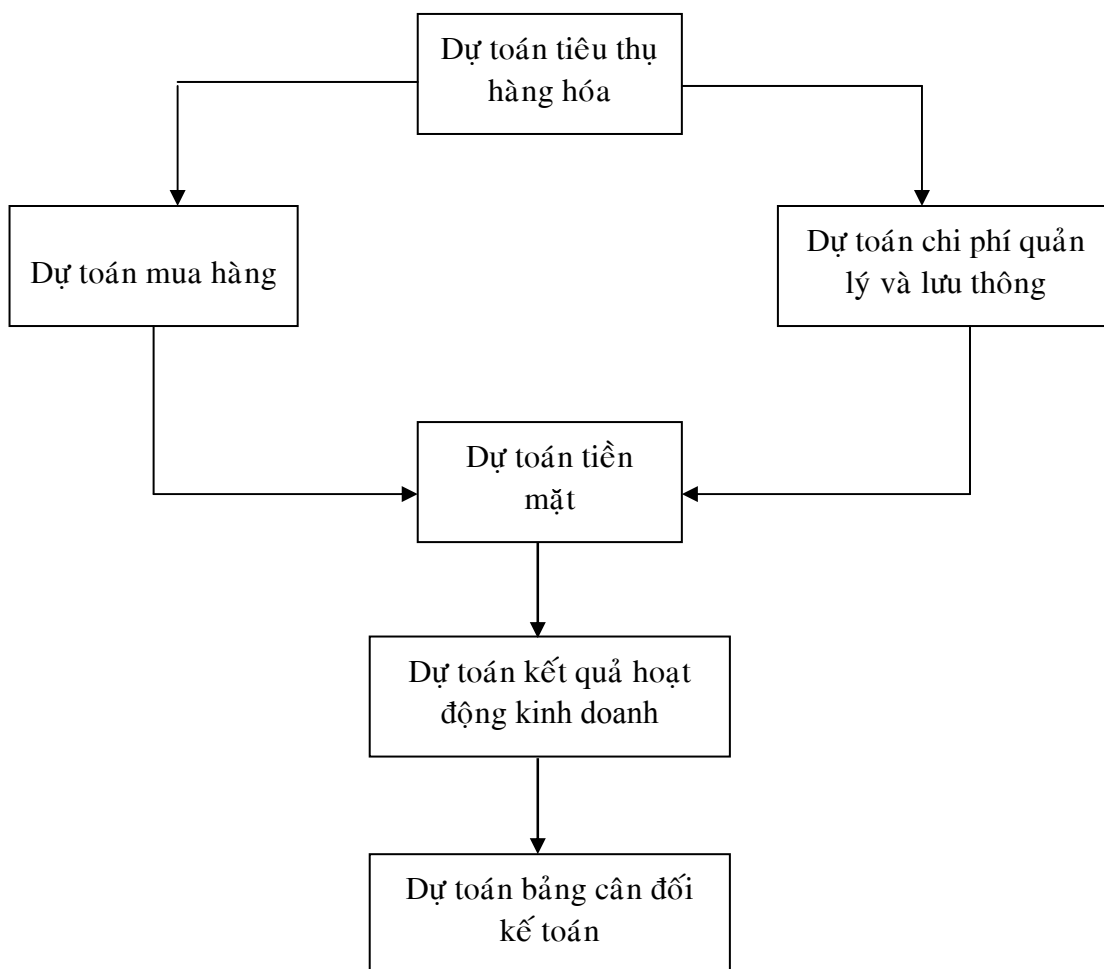
Để đánh giá được trách nhiệm của từng bộ phận quản lý thì các nhà quản lý từng bộ phận phải thiết lập cho từng bộ phận mình các dự toán theo các ứng xử hoạt động trong phạm vi kiểm soát của mình. Dự toán được thiết lập theo một trình tự nhất định bắt đầu từ đầu ra của doanh nghiệp, từ các bộ phận thuộc trung tâm doanh thu, đó là dự toán tiêu thụ sản phẩm, đến dự toán doanh thu, kế đến là các dự toán chuẩn bị đầu vào để đạt được doanh thu dự kiến, điều này ảnh hưởng trực tiếp đến trung tâm chi phí thiết lập cho mình các dự toán chi phí để có thể thực hiện công việc của bộ phận doanh thu. Dự toán chi phí này gồm dự toán về hàng tồn kho, dự toán mua hàng, dự toán về chi phí quản lý và lưu thông. Kế đến là dự toán về hoạt động tài chính nhằm đảm bảo các nguồn tiền phục vụ cho hoạt động. Trên cơ sở đó dự toán về báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và bảng cân đối tài sản sẽ được lập nhằm thể hiện kết quả hoạt động dự kiến và tình hình tài chính của doanh nghiệp trong tương lai.

Sự chuẩn bị cho dự toán hoạt động của một công ty sẽ phụ thuộc lớn vào cấu trúc tổ chức một công ty và quy mô phạm vi hoạt động của công ty đó, điều này ảnh hưởng tới chương trình hoạch định chiến lược công tác kinh doanh mà nó chứa đựng

Quy trình dự toán tổng thể :

Quá trình xây dựng dự toán mẫu được lựa chọn mô hình công ty thương mại để minh họa cho quá trình lập dự toán như sau (xem bảng 1.2)

Bảng 1.2 Sơ đồ mối quan hệ giữa các bảng dự toán trong công ty thương mại



Dự toán tiêu thụ :

Dự toán này là dự toán được lập đầu tiên để xây dựng các dự toán khác. Dự toán này xây dựng trên mức số lượng tiêu thụ ước tính và đơn giá bán dự kiến (xem bảng 1.3). Ngoài ra, còn dự kiến chi tiết kế hoạch thu tiền các quý trong kỳ kế hoạch, theo bảng này có thể hình thành dự toán tiền mặt thu về trong tương lai. Khoản thu tiền gồm các khoản nợ phải thu của kỳ trước cộng với khoản bán hàng trong kỳ dự kiến (xem bảng 1.4).

Ví dụ:

Bảng 1.3 Dự toán về tiêu thụ hàng hóa

ĐVT :1.000 VNĐ

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Số lượng tiêu thụ	24.000	51.000	60.000	30.000	165.000
Đơn giá bán dự kiến	*55	*55	*55	*55	*55
Doanh thu	1.320.000	2.805.000	3.300.000	1.650.000	9.075.000

Bảng 1.4 Bảng dự kiến lịch thu tiền

ĐVT :1.000 VNĐ

Khoản phải thu :					
Quý IV năm trước	200.000				200.000
Quý I	450.000	300.000			750.000
Quý II		1.683.000	1.122.000		2.805.000
Quý III			1.980.000	1.320.000	3.300.000
Quý IV				990.000	990.000
Tổng cộng	650.000	1.983.000	3.102.000	2.310.000	8.045.000

Giả định : chính sách bán hàng khi bán thu 60% trong quý hiện tại , 40% thu quý sau.

Dự toán mua hàng :

Căn cứ trên dự toán tiêu thụ mà nhu cầu hàng hóa của năm kế hoạch được xác định và trình bày trên bảng dự toán mua hàng (xem bảng 1.5 và bảng 1.6). Số lượng hàng hóa cần mua trong năm được xác định theo công thức

$$\text{Số lượng hàng cần mua} = \text{Nhu cầu kế hoạch tiêu thụ} + \text{Nhu cầu tồn kho cuối kỳ} - \text{Tồn kho hàng hóa đầu kỳ}$$

Doanh nghiệp cần lập kế hoạch tồn kho để chủ động và tránh tình trạng tồn kho quá nhiều làm ứ đọng vốn và sẽ phát sinh những chi phí không cần thiết. Mặt khác , lập kế hoạch tồn kho cũng để tránh thiếu hàng hóa kinh doanh trong năm sau.

Bảng 1.5 Dự toán số lượng hàng hóa cần mua

ĐVT:1.000 VNĐ

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Mức tiêu thụ kế hoạch	24.000	51.000	60.000	30.000	165.000
Cộng : tồn kho cuối kỳ	13.000	10.000	4.000	1.000	1.000
Tổng nhu cầu	37.000	61.000	64.000	31.000	166.000
Trừ :hàng hóa tồn kho đầu kỳ	16.000	13.000	10.000	4.000	16.000
Nhu cầu mua vào trong kỳ	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000

Giả định nhu cầu tồn kho cuối kỳ là 20% nhu cầu tiêu thụ của quý sau.

Bảng 1.6 Dự toán về chi phí mua hàng

ĐVT :1.000VNĐ

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Số lượng hàng cần mua	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000
Giá mua một đơn vị	40	40	40	40	
Giá mua hàng hóa	840.000	1.920.000	2.160.000	1.080.000	6.000.000
Chiết khấu dự tính	(10.950)	(343.500)	(442.950)	(147.150)	(944.550)
Số lần đặt hàng	7	16	18	9	
Chi phí cho một lần đặt hàng	1.500	1.500	1.500	1.500	
Chi phí mua hàng	10.500	24.000	27.000	13.500	75.000
Giá vốn hàng bán	850.500	1.944.000	2.187.000	1.093.000	6.074.500
Định phí sản xuất chung phân bổ	250.000	250.000	250.000	250.000	1.000.000
Tổng chi phí mua hoạt động	1.100.500	2.194.000	2.437.000	1.343.500	7.075.000
Trừ chi phí khấu hao	175.000	175.000	175.000	175.000	700.000
Chi tiền mặt mua hàng	925.500	2.019.000	2.262.000	1.168.500	6.375.000

Giả định : định phí kế hoạch cả năm phân bổ đều cho 4 quý

Dự toán chi phí lưu thông và quản lý

Dự toán chi phí lưu thông và quản lý bao gồm các chi phí dự tính sẽ phát sinh trong kỳ kế hoạch phục vụ cho việc quản lý và lưu thông hàng hóa. Dự toán này được lập theo tính chất ứng xử của chi phí đối với các mức độ hoạt động trong phạm vi hoạt động phù hợp về năng lực kinh doanh (xem bảng 1.7).

Bảng 1.7 Dự toán về chi phí quản lý và lưu thông

ĐVT:1.000VNĐ

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Khối lượng tiêu thụ kế hoạch	24.000	51.000	60.000	30.000	165.000
Biến phí lưu thông và q.lý (1sp)	*2	*2	*2	*2	*2
Biến phí dự toán	48.000	102.000	120.000	60.000	330.000
Định phí lưu thông dự toán	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
Quảng cáo	60.000	60.000	60.000	60.000	240.000
Lương quản lý	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
Tổng chi phí ước tính	178.000	232.000	250.000	190.000	850.000

Dự toán tiền mặt

Dự toán tiền mặt gồm 4 phần chính (xem bảng 1.8):

- *Phần thu*
- *Phần chi*
- *Phần cân đối thu chi*
- *Phần tài chính*

Phần thu: bao gồm tiền mặt tồn đầu kỳ cộng với các khoản thu được trong kỳ

Phần chi: gồm chi trả lương , mua tài sản , chi mua hàng hóa, các chi phí khác...
không gồm trả lãi vay

Phần cân đối thu chi : thể hiện lượng tiền trong hoạt động của cửa đơn vị. Nếu bội chi có thể vay ngân hàng hay tìm các nguồn huy động khác. Nếu bội thu có thể chuyển sang các hoạt động đầu tư ngắn hạn nhằm tăng thêm lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Phần tài chính: phản ánh chi tiết các khoản huy động, trả nợ vay , trả lãi trong kỳ.

Dự toán này có thời gian xây dựng càng ngắn càng tốt. Có thể lập từng tuần nhưng phổ biến là tháng và quý.

Bảng 1.8 Dự toán về lưu chuyển tiền

ĐVT: 1.000 VNĐ

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Tồn quỹ đầu kỳ	500.000	218.880	207.768	214.896	500.000
Cộng : thu trong kỳ	650.000	1.983.000	3.102.000	2.310.000	8.045.000
Cộng thu trong kỳ	1.150.000	2.201.880	3.309.768	2.524.896	9.186.544
Trừ các khoản chi					
Chi mua hàng	925.500	2.019.000	2.262.000	1.168.500	6.375.000
Chi phí quản lý và lưu thông	178.000	232.000	250.000	190.000	850.000
Thuế thu nhập	11.620	99.512	167.272	31.388	309.792
Cộng chi trong kỳ	1.115.120	2.350.512	2.679.272	1.389.888	7.534.792
Cân đối thu chi	34.880	(148.632)	630.496	1.135.008	1.651.752
Hoạt động tài chính					
Nợ năm trước chuyển sang	600.000				600.000
Vay trong kỳ	200.000	380.000			580.000
Trả nợ vay			(400.000)	(780.000)	(1.180.000)
Lãi suất 8%/năm	(16.000)	(23.600)	(15.600)	(4.400)	(59.600)
Tổng Cộng hoạt động tài chính	184.000	356.400	(415.600)	(784.400)	216.900
Tiền mặt tồn quỹ cuối kỳ	218.880	207.768	214.896	350.608	350.608

Giả định : tiền mặt tồn quỹ luôn phải bảo đảm trên mức 200.000.000 đồng

Giả định vay năm trước là : 600.000.000 đồng

	Q1	Q2	Q3	Q4
Nợ năm trước: 600.000.000				
Vay năm nay : 200.000.000		380.000.000		
Nợ vay lũy kế: 800.000.000		1.180.000.000	780.000.000	220.000.000
Trả nợ vay:			(400.000.000)	(780.000.000)
Lãi suất 8%:	0.02	0.02	0.02	0.02
Lãi vay:	16.000	23.600	15.600	4.400

(Chi phí lãi vay tính trên nợ lũy kế)

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một trong những dự toán chính của hệ thống dự toán. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một tài liệu phản ánh lợi nhuận ước tính thu trong năm kế hoạch, có tác dụng làm căn cứ so sánh, đánh giá quá trình thực hiện sau này của doanh nghiệp.

	ĐVT 1.000 VNĐ	
Doanh thu	9.075.000	
Trừ giá vốn hàng bán		<u>(7.075.000)</u>
Lãi gộp		2.000.000
Trừ chi phí quản lý, lưu thông		<u>(850.000)</u>
Lãi thuần từ hoạt động kinh doanh		1.150.000
Trừ chi phí trả nợ vay		(59.600)
Lãi thuần trước thuế		1.090.400
Trừ thuế thu nhập (28%) và thuế khác		<u>(325.792)</u>
Lãi thuần sau thuế		<u>883.808</u>

Dự toán bảng cân đối kế toán :

Căn cứ vào bảng tổng kết tài sản năm trước và các dự toán được lập ở trên, doanh nghiệp xây dựng bảng tổng kết tài sản cho năm kế hoạch. (xem bảng 1.9)

Bảng 1.9 Dự toán về bảng tổng kết tài sản

	ĐVT 1.000 VNĐ	
	Năm trước	Năm nay
A. Tài sản		
1. Tài sản lưu động	1.340.000	1.620.608
a. Tài sản lưu động sản xuất (hàng hóa)	640.000	40.000
b. Tiền mặt	500.000	350.608
c. Khoản phải thu	200.000	660.000
d. Phải thu khác	-	570.000
2. Tài sản cố định	2.220.000	1.520.000
a. Nhà xưởng	2.000.000	2.000.000
b. Máy móc thiết bị	1.200.000	1.200.000
c. Hao mòn	(980.000)	(1.680.000)
Tổng cộng tài sản	3.560.000	3.140.608
B. Công nợ và nguồn vốn		
Công nợ	1.380.000	76.800
a. Vay ngân hàng	600.000	
b. Các khoản phải trả	780.000	76.800
Nguồn vốn	2.180.000	3.063.808
a. Vốn cổ đông	1.530.000	1.530.000
b. Lãi để lại	650.000	1.533.808
Tổng cộng công nợ và nguồn vốn	3.560.000	3.140.608

1.1.2 Phân tích chênh lệch kết quả thực tế và kế hoạch

1.1.2.1 Mục đích của phân tích chênh lệch:

- Mục đích đầu tiên của phân tích chênh lệch là đánh giá hiệu quả đạt được của việc thực hiện so với kế hoạch đã đề ra. So sánh kết quả đạt được với kế hoạch để xem hiệu suất hoạt động đạt được. Từ đó làm cơ sở để đánh giá thành quả quản lý.

- Mục tiêu thứ hai của việc phân tích chênh lệch là tìm ra nguyên nhân của sự sai biệt giữa kế hoạch và thực tế nhằm tìm ra những nhược điểm cần khắc phục trong quá trình thực hiện kế hoạch. Hay khai thác những tiềm năng nhằm nâng cao kết quả lợi nhuận.

1.1.2.2 Tiến hành phân tích chênh lệch

Sau khi có báo cáo bộ phận thể hiện kết quả của quá trình hoạt động thực tế, kết quả này sẽ được đối chiếu với kết quả dự toán để tiến hành đánh giá trách nhiệm quản lý tại các bộ phận. Về thực chất kết quả so sánh đánh giá trách nhiệm quản lý tại các bộ phận là đánh giá mục tiêu được đề ra có hoàn thành và có những sai biệt gì đánh kể giữa thực tế so với dự toán đề ra. Để đánh giá kết quả ở các trung tâm ta có thể đánh giá trên hai mặt đó là giá (chi phí) và lượng. Đối với tất cả các trung tâm việc đánh giá đều có thể dựa vào kỹ thuật phân tích thống kê theo phương trình $\Delta \text{chênh lệch} = \Delta \text{lượng} + \Delta \text{giá}$.

Đối với trung tâm chi phí thì lượng là nhân tố số lượng hàng hóa được sử dụng để hoàn thành mục tiêu và giá chính là chi phí để mua hàng hóa đó. Việc đánh giá chênh lệch này thể hiện khả năng kiểm soát thực tế của nhà quản lý đối với các hoạt động thực tế. Hơn nữa còn thể hiện khả năng dự đoán chính xác tình hình trên bảng dự toán. Ngoài ra việc phân tích này còn giúp ích cho các nhà quản lý thấy được nguyên nhân nhằm rút ra các kinh nghiệm phân tích hoạt động trong các kỳ dự toán tiếp theo.

Đối với *trung tâm doanh thu*, về chênh lệch về lượng chính là chênh lệch về số lượng hàng bán ra trong kỳ dự toán. Và chênh lệch về giá chính là giá bán của hàng hóa đã tiêu thụ trong kỳ so với dự toán.

Với *trung tâm đầu tư và lợi nhuận* có thể dựa vào phân tích của trung tâm chi phí và doanh thu để đánh giá kết quả của trung tâm mình.

Công thức tính chênh lệch:

$$\begin{aligned}\Delta KQ &= KQ_1 - KQ_0 \\ KQ_1 &= Q_1 * P_1 \\ KQ_0 &= Q_0 * P_0\end{aligned}$$

ΔKQ : Chênh lệch kết quả giữa thực tế và dự toán.

KQ_1 : Kết quả thực tế

Q_1 : Số lượng thực tế

P_1 : Đơn giá thực tế

KQ_0 : Kết quả dự toán

Q_0 : Số lượng dự toán

P_0 : Đơn giá dự toán

$$\Delta KQ = \Delta Q + \Delta P = \Delta \text{lượng} + \Delta \text{giá}$$

$$\Delta Q = (Q_1 - Q_0) * P_0$$

$$\Delta P = (P_1 - P_0) * Q_1$$

ΔQ : Chênh lệch do nhân tố về lượng

ΔP : Chênh lệch do nhân tố về giá

Như vậy, kế toán trách nhiệm là hệ thống thu thập và xử lý thông tin nhằm xây dựng các kế hoạch hoạt động hướng đến mục tiêu của doanh nghiệp và thu thập các thông tin kế toán thực tế đã phát sinh nhằm đánh giá thành quả trách nhiệm của bộ phận. Trong đó hệ thống dự toán được xây dựng bắt đầu từ dự toán tiêu thụ đến dự toán mua hàng và dự toán chi phí quản lý và lưu thông. Từ kết quả trên dự toán lưu chuyển tiền được thiết lập và làm cơ sở để lập tiếp dự toán báo cáo kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán. Sau một kỳ hoạt động các bộ phận báo cáo kết

quả thực tế, kế toán trách nhiệm tiến hành thu thập và đánh giá sự chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch nhằm tìm ra nguyên nhân để cải thiện tình hình hoạt động tốt hơn.

Để đánh giá riêng cho hoạt động của một trung tâm đầu tư người ta còn dùng riêng hai công cụ để đánh giá thành quả quản lý bộ phận đó là chỉ số tỷ lệ hoàn vốn đầu tư, và lợi nhuận tăng thêm.

1.2 Chỉ số tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)

Đánh giá hoạt động của một tổ chức, hay một bộ phận của tổ chức họ luôn đánh giá kết quả của bộ phận đó đạt được. Và kết quả lợi nhuận của bộ phận mang lại thường được đánh giá cùng với giá trị đầu tư của bộ phận đó. Chỉ tiêu ROI là một đặc trưng đánh giá các bộ phận.

1.2.1 Khái niệm về tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)

Là tỷ số giữa lợi nhuận thuần trên vốn đầu tư đã bỏ ra, hay ROI còn được phân tích là tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu nhân với vòng quay của doanh thu trên vốn đã sử dụng.¹

1.2.2 Mục đích sử dụng của tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI)

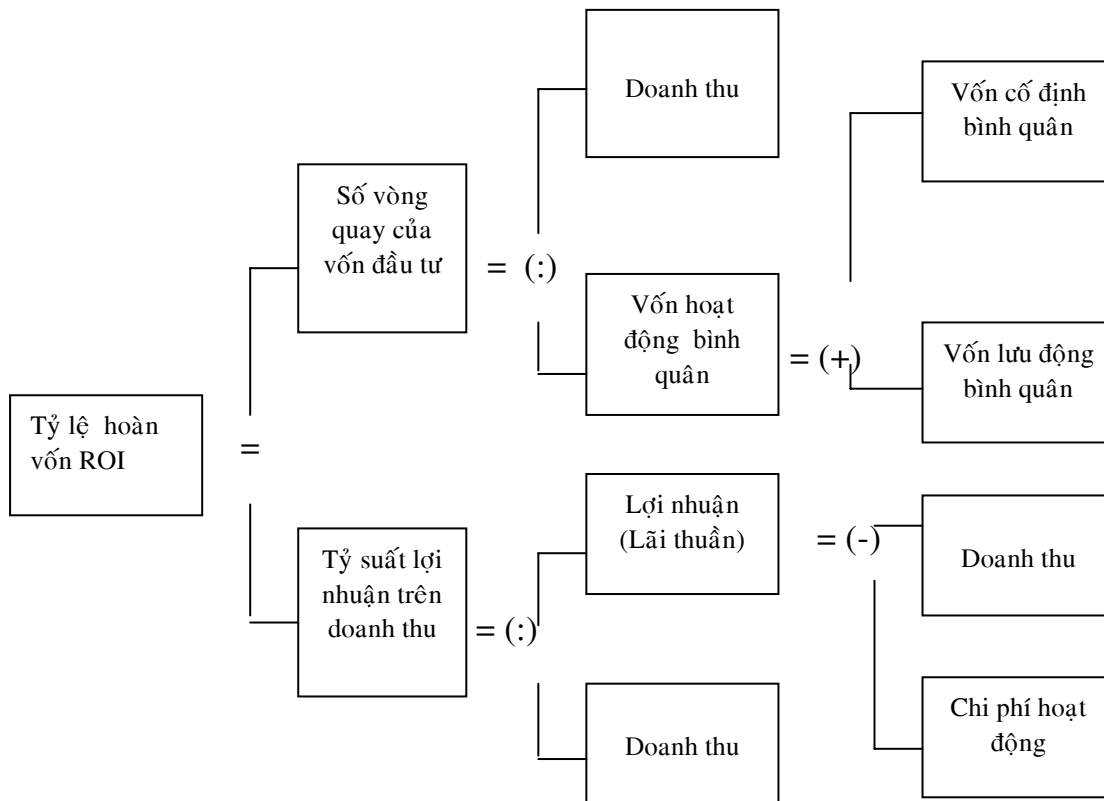
- Mục tiêu đầu tiên của việc sử dụng ROI là việc đánh giá hiệu quả đầu tư của các trung tâm đầu tư và các doanh nghiệp có các quy mô vốn khác nhau, để phân tích xem nơi nào đạt hiệu quả cao nhất. Từ đó làm cơ sở đánh giá thành quả quản lý.
- Mục tiêu thứ hai khi sử dụng ROI để tìm ra các nhân tố tác động đến hiệu quả quản lý nhằm tìm ra các giải pháp để kết quả hoạt động được tốt hơn. Đó là các biện pháp cải thiện doanh thu, kiểm soát chi phí hay tính lại cơ cấu vốn đầu tư.

¹ Ray H.Garrison và Eric W. Noreen - *Managerial Accounting*. 8th Edition, the Mc Graw Hill Companies Inc. USA 1997, page 534

1.2.3 Công thức ROI và một số nhân tố ảnh hưởng đến ROI

Cấu trúc của ROI như sau:¹ (xem bảng 1.10)

Bảng 1.10 Sơ đồ mô tả cấu trúc ROI



$$ROI = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

$$ROI = \text{Số vòng quay của vốn đầu tư} * \text{Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu}$$

Lợi nhuận được sử dụng trong công thức là lãi thuần trước thuế thu nhập. Lý do sử dụng lợi nhuận thuần là để phù hợp với doanh thu và vốn hoạt động đã tạo ra nó, và để xác định vòng quay vốn.

Vốn hoạt động vốn hoạt động được sử dụng trong ROI ở điều kiện bình thường là vốn bình quân giữa đầu năm và cuối năm. Nếu vốn trong năm biến động liên tục thì phải tính bình quân từng tháng.

¹ Phạm Văn Dực và Đặng Kim Cường - *Kế toán quản trị và Phân tích kinh doanh*. NXB Thống kê, trang 154

ROI được xem là chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm của nhà đầu tư.

Thí dụ: hoạt động của một doanh nghiệp như sau: vốn hoạt động bình quân 50 triệu, doanh thu trong năm là 100 triệu, lợi nhuận trong năm là 10 triệu

$$ROI = \frac{10}{100} * \frac{100}{50} = 10\% * 2 = 20\%$$

Các biện pháp làm tăng ROI

Dựa vào các thành tố cấu thành nên tỷ lệ ROI ta có thể tăng chỉ số ROI lên bằng cách tác động đến các nhân tố của chỉ số ROI về doanh thu, chi phí, hay điều chỉnh vốn đầu tư (xem bảng 1.11).

- Doanh thu không đổi, chi phí giảm xuống:

Đây là cách thường làm vào những năm 70 của thế kỷ 20 của các nhà quản trị kinh doanh. Khi các nhà quản trị cố gắng xây dựng một hệ thống kiểm soát chi phí thấp với mức doanh thu không đổi làm cho mức lợi nhuận tăng lên. Điều này tạo nên tử số trong phân tích ROI tăng lên giúp chỉ số này tăng lên.

- Doanh thu tăng lên, chi phí không đổi, hay chi phí giảm xuống:

Việc gia tăng doanh thu với chi phí không đổi hay giảm xuống làm mức lợi nhuận mang lại từ các khoản gia tăng doanh thu tăng lên (hay từ chi phí giảm) điều này làm cho ROI tăng lên do lợi nhuận được gia tăng.

- Doanh thu giảm với tốc độ giảm chậm hơn tốc độ giảm chi phí:

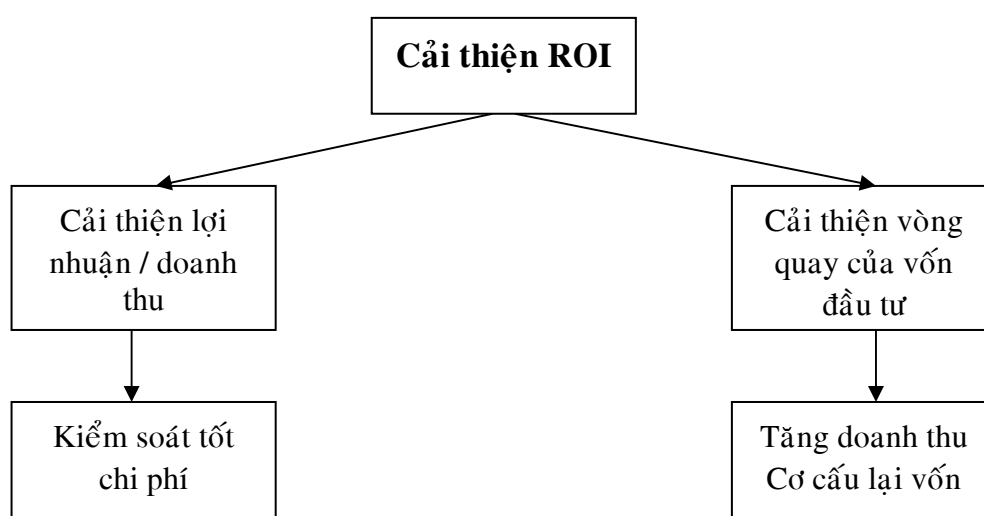
Giải pháp này là từ các quyết định cắt giảm các hoạt động không hiệu quả, hay giảm bớt sản xuất các mặt hàng không mang lại hiệu quả cao. Mức lợi nhuận trong trường hợp này có giảm đi do doanh thu giảm nhưng lại tăng lên do cắt giảm được các chi phí tạo gánh nặng cho công ty, điều này là mức lợi nhuận lại tăng lên và chỉ số ROI gia tăng hơn so với lúc chưa ra các quyết định trên.

- Điều chỉnh vốn hoạt động:

Đây cũng là các giải pháp ngắn hạn của công ty, nếu xét thấy việc đầu tư hiện nay vào một số lĩnh vực không hiệu quả. Khi xem xét lại hoạt động và phân tích có

thể cho thấy trong một thời kỳ các diễn biến của thị trường có tính bất lợi cho sản phẩm, công ty có thể rút vốn điều chỉnh hoạt động từ lĩnh vực này sang lĩnh vực khác nhằm bảo toàn mức lợi nhuận mang lại cho công ty. Và có thể duy trì hay thay đổi mức ROI trong các quyết định ngắn hạn đó.

Bảng 1.11 Sơ đồ mô tả cải thiện chỉ tiêu ROI



1.2.4 Một số điểm hạn chế của ROI

Tuy ROI là chỉ số quan trọng giúp cho các nhà quản lý phân tích hoạt động và thiết lập mục tiêu nhưng ROI cũng có những hạn chế nhất định có thể dẫn đến sai lầm khi chỉ dựa vào ROI đưa ra quyết định. Bản chất của chỉ số ROI là số tương đối cho nên ROI chỉ giúp so sánh một quả này so với một kết quả khác, nhưng nó không thể hiện được mức độ tăng thêm, hay cải thiện là bao nhiêu (cho biết số tuyệt đối) khi tiến hành các giải pháp tăng ROI. Chỉ số ROI chỉ cho thấy phần trăm lợi nhuận so với vốn đầu tư thay đổi, nhưng không thể hiện được mức thay đổi chính xác là bao nhiêu, có vượt mức lợi nhuận mong đợi không và vượt là bao nhiêu. Điều này đã che mờ khả năng khuyến khích gia tăng đầu tư mang lại lợi nhuận trên con số tuyệt đối cần đạt được, đây là mục đích cuối cùng mà nhiều công ty mong muốn có được.

Có thể lấy ví dụ làm minh họa về hạn chế của ROI

Một bộ phận tổ chức lao động cần đầu tư mua hệ thống máy tính chi phí đầu tư là 150.000.000 đồng và sẽ tiết kiệm cho công ty 57.600.000 đồng

$$\text{ROI đầu tư mới} = \frac{\text{Lợi nhuận tăng thêm}}{\text{Vốn đầu tư tăng thêm}} = \frac{57.600.000}{150.000.000} = 38.4\%$$

Chi phí lãi vay cần thiết để mua hệ thống máy tính là 20% khoảng 0.2 đồng cho một đồng vốn vào tài sản hoạt động.

Giám đốc có đầu tư thêm không nếu hiện nay ROI của công ty cao hơn.

$$\text{ROI}_{\text{hiện tại}} = \frac{\text{Lợi nhuận hiện tại}}{\text{Vốn hiện tại}} = \frac{500.000.000}{1.100.000.000} = 46\%$$

$$\text{ROI}_{\text{gia tăng}} = \frac{\text{Lợi nhuận hiện tại} + \text{Lợi nhuận gia tăng}}{\text{Vốn hiện tại} + \text{Vốn gia tăng}} = \frac{500.000.000 + 57.600.000}{1.100.000.000 + 150.000.000}$$

$$\text{ROI}_{\text{gia tăng}} = 44.68\% < 46\%$$

Do những hạn chế này mà đòi hỏi khi xem xét đánh giá thành quả bộ phận, hay có nên đầu tư thêm nữa không vào các bộ phận người ta cần xem xét thêm một chỉ tiêu khác là **Lợi nhuận còn lại – RI** để đánh giá hoạt động đầu tư có hiệu quả không.

1.3 Lợi tức còn lại (Thu nhập tăng thêm Residual Income – RI)

1.3.1 Khái niệm về lợi tức còn lại (Thu nhập tăng thêm Residual Income – RI)

Lợi tức còn lại là khoản thu nhập của bộ phận hay toàn doanh nghiệp được trừ đi chi phí sử dụng vốn mong đợi đã đầu tư vào bộ phận đó. Chỉ số này nhấn mạnh

thêm khả năng sinh lời vượt trên chi phí vốn đã đầu tư vào một bộ phận hay toàn doanh nghiệp.¹

1.3.2 Mục đích sử dụng của chỉ số lợi tức còn lại

- Mục tiêu thứ nhất của việc sử dụng chỉ số RI là 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 trên.
- Mục tiêu thứ hai của việc sử dụng chỉ số RI là cho biết có nên đầu tư gia tăng khi sử dụng chỉ số ROI không đủ cơ sở để quyết định.

1.3.3 Công thức tính của RI:

$$RI = P - R$$

Với $R = \sum r_i * C_i$

RI : Lợi tức còn lại (Residual Income)

P : Lợi tức của trung tâm đầu tư (Profit)

R : Chi phí sử dụng vốn bình quân.

C_i : Vốn đầu tư (Capital) huy động từ nguồn i.

r_i : Tỷ suất sinh lời mong muốn tối thiểu của nguồn i.

Hay

Lợi tức còn lại (RI) = Lợi tức của trung tâm đầu tư - Vốn đầu tư * Lãi suất ước tính

Trở lại ví dụ trên để xem xét việc sử dụng RI giúp cho nhà quản lý ra quyết định có nên đầu tư vào hệ thống máy tính mới hay không (xem bảng 1.12).

¹ Milton F.Usry, Lawrence H.Hammervà Adolph Matz - *Cost Accounting Planning and Control*. 9th Edition South – Western Publishing Company. Cincinnati Ohio 1988, page 858

Bảng 1.12 *Bảng tính về việc đầu tư vào hệ thống máy tính mới.*

Chỉ tiêu	Trước khi đầu tư	Sau khi đầu tư
Số người lao động tại phòng	10	7
Số giờ bình quân 1 người/năm	1.920	1.920
Số giờ lao động tại bộ phận	19.200	13.440
Chi phí tiền lương 1 giờ	8.000	8.000
Chi phí tiền lương (đồng/năm)	192.000.000	134.400.000
Tiết kiệm được chi phí	-	57.600.000
Chi phí đầu tư hệ thống vi tính	-	150.000.000
Tỷ lệ hoàn vốn dự kiến 20%	-	(30.000.000)
Lợi tức còn lại (RI)		27.600.000

Qua bảng phân tích cho thấy nhà quản lý tại bộ phận lao động đã tiết kiệm được chi phí lao động tại bộ phận mình góp phần gia tăng lợi nhuận của công ty.

Hay một ví dụ khác minh họa để cho thấy các nhà quản lý tại trung tâm đầu tư ra quyết định tăng thêm¹

Giả sử một bộ phận chế biến tại một công ty thực phẩm S có thể mua một máy chế biến thực phẩm mới trị giá 500.000 ngàn đồng sẽ làm gia tăng năng suất giúp tạo thêm một khoản lợi nhuận là 80.000 ngàn đồng. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư của thiết bị mới này là 16%

$$ROI_{\text{đầu tư mới}} = \frac{\text{Lợi tức bộ phận tăng thêm}}{\text{Vốn đầu tư tăng thêm}} = \frac{80.000}{500.000} = 16\%$$

Nhưng bây giờ nếu xét về chỉ số ROI, thì các nhà quản lý thất là khó quyết định khi đầu tư thiết bị mới.

$$\text{Vì nếu chưa có thiết bị mới } ROI = \frac{3.600.000}{18.000.000} * 100\% = 20\%$$

¹ Tập thể tác giả khoa kế toán kiểm toán Trường Đại học Kinh tế Tp HCM- *Kế toán quản trị*. NXB Tài Chính Tp HCM 1997, trang 134 – 136

Nếu mua thêm thiết bị mới ROI lại giảm xuống $\frac{3.600.000 + 80.000}{18.000.000 + 500.000} * 100\% < 20\%$

Nếu sử dụng chỉ số RI sẽ giúp nhà quản trị tại trung tâm đầu tư dễ dàng ra quyết định như sau (xem bảng 1.13)

Bảng 1.13 *Bảng tính đầu tư vào thiết bị mới hay không*

Chỉ tiêu	Không đầu tư mới	Đầu tư mới
Lợi tức bộ phận	3.600.000	3.680.000
<i>(Trừ chi phí lãi ước tính)</i>		
Vốn đầu tư	18.000.000	18.500.000
Tỷ lệ lãi ước tính	12%	12%
Chi phí lãi ước tính	(2.160.000)	(2.220.000)
Lợi tức còn lại	1.440.000	1.460.000

Nhà quản lý tại trung tâm đầu tư này sẽ quyết định đầu tư vì sẽ làm gia tăng lợi tức còn lại của bộ phận ông ta (1.460.000 > 1.400.000). Như vậy, hướng đến mục tiêu chung sẽ đạt được nếu nhà kế toán quản trị sử dụng RI để đo lường thành quả bộ phận và trách nhiệm quản lý.

1.3.4 Hạn chế của RI

Sử dụng chỉ số RI khắc phục nhược điểm của ROI để trả lời cho câu hỏi có nên đầu tư gia tăng hay không. Tuy nhiên nếu chỉ sử dụng RI để ra quyết định đánh giá thành quả hoạt động thì đôi khi mang lại kết quả không toàn diện. Bản chất của RI là số tuyệt đối, cho nên không cho thấy sự so sánh thể hiện sự hiệu quả trong hoạt động. Nếu dùng RI đánh giá thì RI thường có khuynh hướng lạc quan nghiêng về những nơi có quy mô vốn lớn.

Lấy ví dụ sau để minh họa về hạn chế của RI¹. (xem bảng 1.14)

Bảng 1.14
So sánh về lợi tức còn lại của hai bộ phận A, G trong công ty S

	Bộ phận G	Bộ phận A
Lợi tức bộ phận	3.000.000	6.750.000
Trừ chi phí lãi ước tính		
Vốn đầu tư	20.000.000	45.000.000
(x) Tỷ lệ lãi ước tính	<u>0.12</u>	<u>0.12</u>
Chi phí lãi ước tính	<u>2.400.000</u>	<u>5.400.000</u>
Lợi tức còn lại	<u>600.000</u>	<u>1.350.000</u>

Lợi tức của bộ phận A lớn hơn bộ phận G ($6.750.000 > 3.000.000$) vì nó có quy mô vốn lớn hơn ($45.000.000 > 20.000.000$), chưa hẳn bộ phận G hoạt động kém hơn hơn bộ phận A. Nếu so sánh thì $ROI_G = \frac{3.000.000}{20.000.000} = 15\%$, $ROI_A = \frac{6.750.000}{45.000.000} = 15\%$

1.4 Phân tích báo cáo thành quả bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý

1.4.1 Khái niệm bộ phận đánh giá trách nhiệm quản lý

Bộ phận là bất cứ thành phần nào liên quan đến tổ chức mà có thể xác định riêng biệt được thu nhập và chi phí. Bộ phận có thể là từng khách hàng, từng đơn đặt hàng, từng khu vực, từng phân xưởng hay sản phẩm...

1.4.2 Đặc trưng của báo cáo bộ phận

- Hình thức số dư đảm phí, chi phí khả biến được tách ra khỏi doanh thu để tính được số dư đảm phí.
- Báo cáo thành quả của từng bộ phận tách ra chi tiết từng loại chi phí theo tính chất có thể kiểm soát riêng biệt từ bộ phận nhỏ đến bộ phận lớn. Tính kiểm soát được hiểu là khả năng quản lý ở cấp bộ phận đó có thẩm quyền tác động được.
- Báo cáo thu nhập bộ phận chỉ ra thu nhập của toàn công ty và từng bộ phận.

¹ Tập thể tác giả khoa kế toán kiểm toán Trường Đại học Kinh tế Tp HCM- *Kế toán quản trị*. NXB Tài Chính Tp HCM 1997, trang 137

1.4.3 Mục đích sử dụng phân tích báo cáo thành quả bộ phận

- Mục đích đầu tiên của việc phân tích báo cáo thành quả bộ phận là xem xét chi tiết các đối tượng, hay bộ phận đóng góp bao nhiêu trong thành quả chung.
- Mục tiêu thứ hai của việc phân tích báo cáo bộ phận là nhằm đánh giá được thành quả của từng bộ phận bằng cách xem xét số dư bộ phận.
- Mục tiêu kế đến là có thể xác định được thành quả quản lý của bộ phận.

Có thể lấy ví dụ về một báo cáo thành quả bộ phận và việc phân tích định phí thành các định phí có thể kiểm soát được đối với từng bộ phận (xem bảng 1.15)

Bảng 1.15¹ Cách tiếp cận theo hình thức số dư đảm phí: Báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận hàng tháng

	Công ty	Chia thành hai khu vực		Phân chia khu vực B theo sản phẩm				
		Khu vực A	Khu vực B	Không phân bổ	Sản phẩm1	Sản phẩm2	Sản phẩm3	Sản phẩm4
Doanh thu thuần	1.500	500	1.000		300	200	100	400
Biến phí sản xuất của hàng bán	780	200	580		120	155	45	260
Số dư đảm phí sản xuất	720	300	420		180	45	55	140
Biến phí bán hàng và quản lý	220	100	120		60	15	25	20
(1) Số dư đảm phí	500	200	300		120	30	30	120
-Định phí có thể kiểm soát của nhà quản lý bộ phận	190	110	80	45	10	6	4	15
(2) Số dư đảm phí có thể kiểm soát bởi nhà quản lý bộ phận	310	90	220	(45)	110	24	26	105
-Định phí có thể kiểm soát	70	20	50	20	3	15	4	8
(3) Số dư đảm phí bộ phận	240	70	170	(65)	107	9	22	97
-Chi phí không phân bổ	135							
(4) Lợi tức hoạt động	105							

Những chi phí này được nhận diện một cách rõ ràng với bộ phận sản phẩm được phân bổ

¹ Tập thể tác giả khoa kế toán kiểm toán Trường Đại học Kinh tế Tp HCM- Kế toán quản trị. NXB Tài Chính Tp HCM 1997, trang 143

1.4.4 Lập báo cáo bộ phận và phân tích báo cáo bộ phận

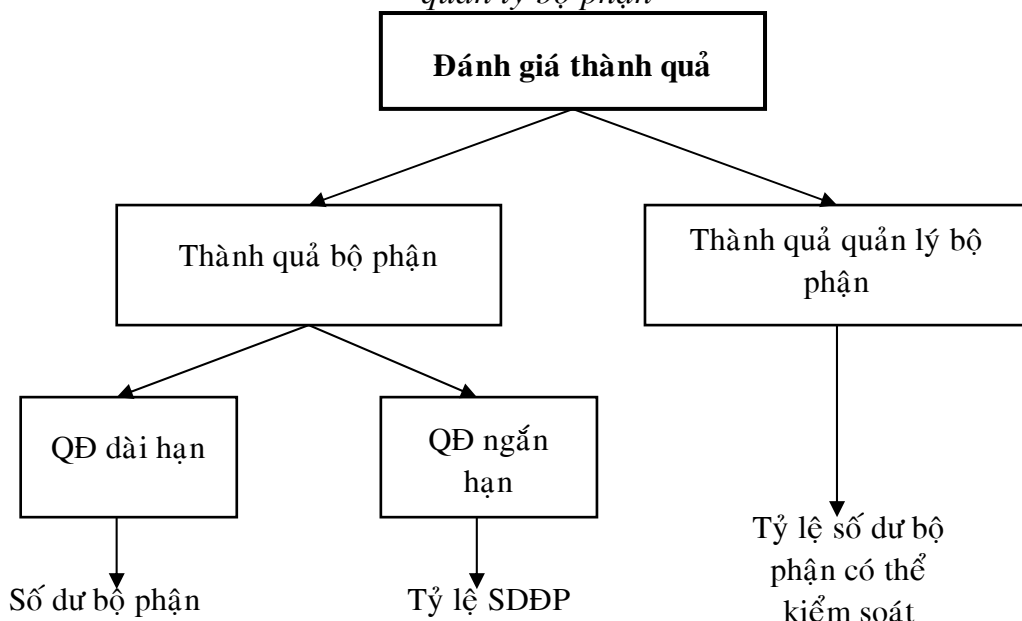
- Báo cáo thành quả bộ phận được bắt đầu từ việc thiết lập báo cáo thu nhập của toàn bộ công ty sang dạng báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí. Bước kế tiếp là phân tích các bộ phận lớn đóng góp vào thành quả thu nhập của doanh nghiệp. Từ những bộ phận lớn này tiếp tục phân tích thành các bộ phận nhỏ hơn đóng góp vào thành quả của bộ phận trên nó.

- Điểm mấu chốt trong phân tích báo cáo thành quả bộ phận là tách được từ định phí chung nhất thành các định phí có thể kiểm soát được đối các bộ phận phân chia để làm rõ được thành quả quản lý của bộ phận, và thành quả của bộ phận. Định phí bộ phận liên quan trực tiếp đến bộ phận đó, nếu bộ phận không còn thì định phí đó cũng không tồn tại. Việc đánh giá thành quả quản lý bộ phận và thành quả bộ phận chủ yếu dựa vào xem xét số dư của bộ phận. Và số dư bộ phận chính là phần còn lại của số dư đảm phí sau khi trang trải toàn bộ định phí bộ phận.

- Phân tích và đánh giá thành quả bộ phận dựa vào tỷ lệ số dư đảm phí (trong trường hợp với các quyết định ngắn hạn) và số dư bộ phận (trong trường hợp với quyết định dài hạn) (xem bảng 1.16)

- Phân tích và đánh giá thành quả quản lý bộ phận là việc xem xét tỷ lệ số dư đảm phí có thể kiểm soát được đối với nhà quản lý đó.

Bảng 1.16 Sơ đồ mô tả phân tích và đánh giá báo cáo thành quả bộ phận và thành quả quản lý bộ phận



Kết luận chương 1

Trong chương 1, các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý được trình bày để hướng tới việc đo lường thành quả của bộ phận và quản lý bộ phận. Các công cụ được giới thiệu là kế toán trách nhiệm, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI), lợi nhuận còn lại (RI), và phân tích báo cáo bộ phận.

Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thu thập và xử lý thông tin nhằm đưa ra kết quả cho quản trị cấp cao thấy được các kết quả dự báo về lợi nhuận và hoạt động của đơn vị qua hệ thống dự toán. Bên cạnh đó kế toán trách nhiệm còn phân tích các sai biệt giữa thực tế và kế hoạch nhằm tìm ra nguyên nhân và đề ra các giải pháp để các hoạt động được cải tiến hơn trong tương lai.

Để đánh giá trách nhiệm quản lý riêng đối với trung tâm đầu tư người ta còn dùng hay chỉ số **ROI**, **RI** để đánh giá. **ROI** giúp cho các nhà quản trị thấy được hiệu quả sử dụng đồng vốn bằng cách lấy lợi nhuận chia cho vốn đầu tư. **ROI** giúp cho các nhà quản trị thấy được việc sử dụng hiệu quả đồng vốn ở các quy mô khác nhau. Tuy nhiên, **ROI** có hạn chế là không khuyến khích việc gia tăng đầu tư vì bản chất của **ROI** là số tương đối, cho nên không chỉ rõ các lợi nhuận tăng thêm do đầu tư mới mang lại. Để khắc phục nhược điểm này các nhà quản trị sử dụng chỉ số **RI**.

RI cho biết lợi nhuận còn lại sau khi lấy lợi nhuận trừ đi chi phí sử dụng vốn. Tuy nhiên **RI** có nhược điểm là cho kết quả lạc quan đối với những bộ phận có quy mô vốn lớn. Do đó khi xem xét đánh giá trung tâm đầu tư thường phải xem xét cả ROI và RI mới cho một cách nhìn khách quan về hiệu quả hoạt động của các trung tâm đầu tư.

Công cụ thứ tư được sử dụng để đánh giá trách nhiệm quản lý là ***phân tích báo cáo thành quả bộ phận***. Với việc phân tích thu nhập và chi phí cho từng đối tượng khả dĩ, công cụ này giúp đánh giá trách nhiệm quản lý chi tiết hơn. Báo cáo kết quả của các bộ phận thường được lập với hình thức số dư đảm phí và định phí chung được tách ra chi tiết thể hiện khả năng kiểm soát được ở từng bộ phận. Chính điều này đã giúp các nhà quản trị cấp cao đánh giá thành quả quản lý của bộ phận qua số dư bộ phận và thành quả quản lý bộ phận thông qua số dư bộ phận có thể kiểm soát được.

Tóm lại mỗi công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý, đều có phạm vi ứng dụng nhất định. Chúng giúp cho các nhà quản trị cấp cao thấy được hiệu quả hoạt động ở mỗi trung tâm hoạt động và mỗi bộ phận. Nhưng hiệu quả của mỗi công cụ được phát huy tác dụng như thế nào thì cần phải xem xét chùng trong thực tế được ứng dụng ra sao.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC KINH DOANH ĐƯỜNG Ở TP HCM

Trong Chương 1 đã cung cấp các kiến thức cơ bản về các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý. Trong Chương 2 sẽ nghiên cứu thực trạng vận dụng các công cụ quản lý để đánh giá trách nhiệm quản lý như thế nào tại các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường. Trong chương này chủ yếu nghiên cứu hai doanh nghiệp lớn kinh doanh mặt hàng đường tại thành phố Hồ Chí Minh.

2.1 Đánh giá trách nhiệm tại Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp (GENECOFOV)

2.1.1 Giới thiệu chung về đơn vị

Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp được hình thành từ năm 1987 trên quyết định của của Bộ Thương Mại sát nhập ba tổng công ty: Tổng công ty Thực phẩm, Công ty Thực phẩm Nam Trung Bộ, Công ty Xuất Nhập Khẩu Thực phẩm và Dịch vụ tại TP HCM. Chức năng kinh doanh chủ yếu của công ty theo Bộ Thương Mại là kinh doanh điều phối và bình ổn giá mặt hàng đường trong toàn khu vực phía Nam từ Bình Định đến Kiên Giang. Bên cạnh đó công ty còn được kinh doanh các mặt hàng sữa và rượu để tăng hiệu quả của công ty.

Tổ chức bộ máy của công ty gồm có (xem bảng 2.1)

Giám đốc phụ trách chung : Được bổ nhiệm theo quyết định của Bộ Thương Mại, chịu trách nhiệm sắp xếp tổ chức bộ máy quản lý, sản xuất kinh doanh, xây dựng điều lệ tổ chức hoạt động của bộ công ty trình Bộ Thương Mại duyệt.

Phó giám đốc:

Giúp việc cho giám đốc, được uỷ nhiệm giải quyết một số vấn đề khi giám đốc

vắng mặt và chịu trách nhiệm trước giám đốc về những công việc được phân công.

Các phòng ban chức năng :

- **Phòng tổ chức cán bộ tiền lương** : gồm một trưởng phòng và một nhân viên có nhiệm vụ giúp cho giám đốc về công tác quản lý nhân sự ,lập bảng lương thưởng theo chế độ quản lý của nhà nước. Ngoài ra còn có nhiệm vụ nâng cao nghiệp vụ CBCNV để giúp cho công ty có được đội ngũ cán bộ có năng lực phục vụ cho việc phát triển công ty.

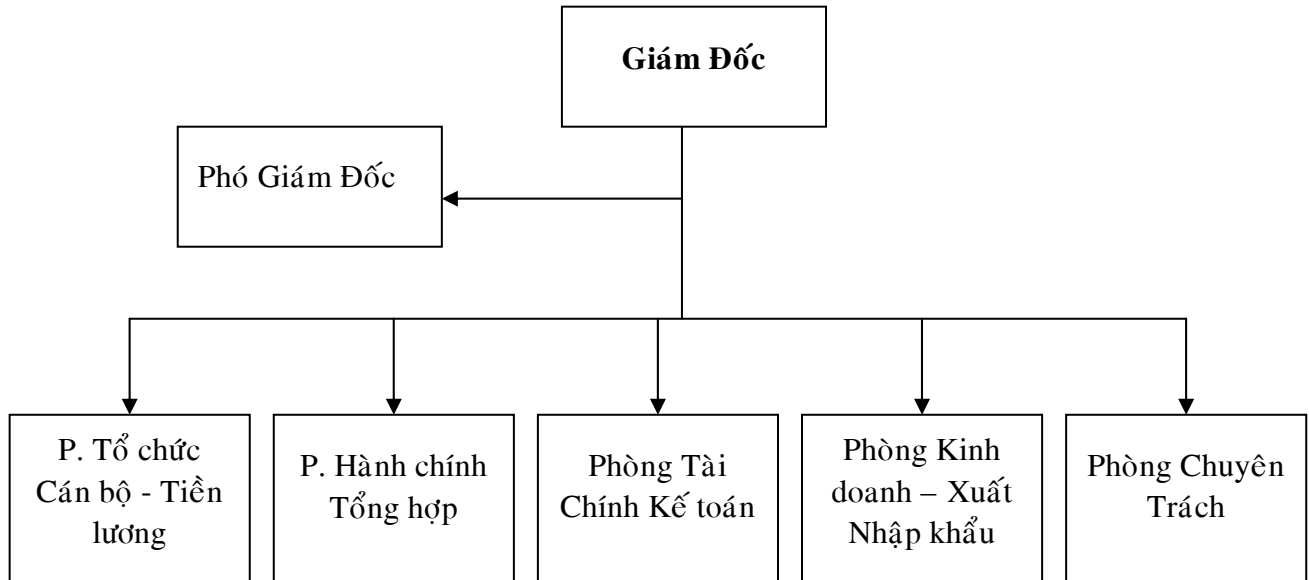
- **Phòng hành chính tổng hợp**: gồm một trưởng phòng và 15 nhân viên là cầu nối giữa các phòng ban, thực hiện công tác về các chức năng hành chính như giao nhận lưu giữ công văn các hồ sơ tài liệu và con dấu. Phòng cũng thực hiện công tác văn thư, đánh máy, điều xe, tiếp khách và tổ chức các cuộc họp.

- **Phòng tài chính kế toán** : gồm một trưởng phòng, một phó phòng và 5 nhân viên. Tổ chức tiến hành ghi chép, lưu trữ các dữ liệu kế toán. Xây dựng các kế hoạch vay vốn cho quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Lập các báo cáo báo biểu cho các đơn vị quản lý công ty.

- **Phòng kinh doanh xuất nhập khẩu** : một trưởng phòng, 2 phó phòng và 11 nhân viên có trách nhiệm xây dựng kế hoạch mua hàng, đặc biệt khai thác thế mạnh hàng nhập khẩu, mở rộng công ty bằng cách tìm các phương hướng, biện pháp tăng doanh số bán các mặt hàng đang kinh doanh và ổn định thị trường tiêu thụ trong nước.

- **Phòng chuyên trách (thanh tra ,bảo vệ)**: bộ phận này có nhiệm vụ thanh tra, kiểm tra việc chấp hành các chính sách, luật lệ của nhà nước trong lĩnh vực thương mại từ văn phòng công ty đến các XN và các đơn vị trực thuộc. Ngoài ra còn bảo đảm an toàn trong công tác chữa cháy, đồng thời giữ gìn an ninh trật tự.

Bảng 2.1
Sơ đồ tổ chức của Công ty GENECOFOV



2.1.2 Vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại Công ty GENECOFOV

2.1.2.1 Công cụ Kế toán trách nhiệm

Hiện trạng của hệ thống kế toán trách nhiệm

- Về mặt xây dựng kế hoạch hoạt động:

Hàng năm công ty thường tổ chức đánh giá tình hình hoạt động cuối năm. Trên bảng báo cáo thể hiện những thuận lợi và khó khăn của năm đã qua, kết quả cuối năm đã đạt được, từ đó xây dựng các chỉ tiêu cho năm hoạt động tiếp theo. Chỉ tiêu kế hoạch cho năm tiếp theo được trình duyệt lên Bộ Thương Mại duyệt làm cơ sở hoạt động cho những năm tiếp theo. Các chỉ tiêu kế hoạch thường được sắp xếp theo trình tự các khoản thuế phải nộp vào ngân sách, giá trị kim ngạch xuất nhập khẩu, doanh thu, lợi nhuận và chỉ tiêu lao động, tiền lương. Các chỉ tiêu này thường được xây dựng trên cơ sở kinh nghiệm ước đoán về doanh thu, các thống kê tổng chi phí

trung bình các năm hoạt động, từ đó ước đoán ra lợi nhuận kế hoạch của năm kế tiếp. Doanh thu và lợi nhuận được trình bày trên bảng kế hoạch là doanh thu và lợi nhuận gộp chung các các loại mặt hàng kinh doanh.¹

- ***Về mặt phân tích đánh giá chênh lệch nhằm tìm nguyên nhân:***

Kết quả hoạt động được lập thành báo cáo của công ty được lập hàng quý, trong báo cáo quý chỉ đưa ra doanh thu của các bộ phận (phòng kinh doanh và các cửa hàng) đạt bao nhiêu phần trăm so với kế hoạch. Công ty không phân tích những chênh lệch về lượng và giá biến động trong kỳ đã hoạt động. Và chỉ họp giao ban cuối quý đề nghị các bộ phận chưa đạt kế hoạch về doanh thu cần cố gắng để đạt mức hoạt động bình quân của các quý đã phân bổ trong năm. Các báo cáo không nêu nguyên nhân cụ thể vì sao có sự chênh lệch mà chủ yếu đưa ra các nguyên nhân khách quan – do thị trường biến động, giá đường giảm... (nếu không đạt kế hoạch) và các nguyên nhân chủ quan – do sự phấn đấu nỗ lực của nhân viên, do nghiên cứu tìm hiểu nguồn hàng...(nếu thuận lợi). Và không nêu ra được chênh lệch biến động do những nguyên nhân đã phân tích như thế nào.²

Hạn chế của hệ thống kế toán trách nhiệm

- ***Về xây dựng kế hoạch hoạt động*** (xem bảng 2.2)

Kế hoạch hoạt động của công ty chỉ đưa ra các chỉ tiêu do đó chỉ có tính định hướng chung không được rõ ràng, chưa thể định hướng hoạt động cho doanh nghiệp. Kế hoạch hoạt động của công ty chỉ nêu lên kế hoạch cần đạt không chỉ rõ làm cách nào để đạt được số doanh thu đã được nêu ra, và cụ thể là doanh thu của những mặt hàng đường nào. Và kế hoạch đó không chỉ rõ số lượng hàng hóa cần bán là bao nhiêu. Từ đó công ty không thể phân tích được lượng hàng hóa cần bán và tiêu thụ là bao nhiêu, khả năng dự trữ hàng, khả năng thu hồi công nợ. Một điểm hạn chế lớn

¹ Phụ lục 2 Bộ Thương Mại - *Chỉ tiêu kế hoạch năm 2004*, Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp, Hà Nội 2003.

² Phụ lục 1 Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp – *Báo cáo tổng kết tình hình hoạt động SXKD năm 2003 và Phương hướng hoạt động năm 2004*. Tp HCM 02/2004

khác làm cho kế hoạch hoạt động của Công ty không rõ ràng là không chỉ rõ được các chi phí cần thiết là bao nhiêu để đạt được doanh thu kế hoạch. Trong kế hoạch không nêu rõ được giá vốn mua hàng, các khoản nợ mua hàng là bao nhiêu, chi phí quản lý và lưu thông hàng hóa không được nêu ra do đó lợi nhuận kế hoạch của Công ty thiếu tính khoa học để thuyết phục. Các khoản ước đoán về chi phí chỉ mang tính bình quân qua các năm không thể hiện được tính liên kết giữa doanh thu và chi phí như thế nào.

Kế hoạch của công ty còn thiếu tính logic về mặt thời gian làm cho bảng kế hoạch không có tính khoa học. Trong bảng kế hoạch chỉ nêu ra các con số cần đạt được về doanh thu, lợi nhuận, chỉ tiêu tiền lương mà không ghi rõ quý nào cần đạt là bao nhiêu. Hơn nữa, trong bản kế hoạch hoạt động không nêu lên được thời gian nào kinh doanh cao điểm nhất, cần vốn nhất do đó không chỉ được các thời điểm cần thiết điểm huy động vốn.

Kết cấu của bảng kế hoạch không phù hợp với tính logic. Theo các chỉ tiêu kế hoạch của Công ty thì thuế và các khoản nộp ngân sách lại được đưa lên đầu tiên sau đó mới đến doanh thu và lợi nhuận. Điều này không hợp lý vì phải xuất phát từ các khoản doanh thu, rồi mới đến chi phí như vậy ta mới có cơ sở để xác định được các khoản phải nộp ngân sách. Như cách làm của công ty hiện nay là không có sở để xác định các khoản nộp ngân sách. Và cách bố trí như vậy cũng không hợp lý vì các khoản nộp ngân sách không phải là mục đích cuối cùng của hoạt động của doanh nghiệp.

Từ ba hạn chế trên Công ty không thể đánh giá chính xác được khả năng đạt được doanh thu, chi phí là bao nhiêu. Điều này dẫn đến việc ước đoán kết quả lợi nhuận không chính xác và không thể xây dựng được bảng cân đối tài sản dự kiến để thể hiện tình hình tài chính của Công ty trong tương lai.

Bảng 2.2 So sánh bảng thiết kế kế hoạch giữa cơ sở lý luận và thực tế tại Công ty Genecofov

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TIỄN NGHIÊN CỨU
KẾ HOẠCH	KẾ HOẠCH
I. Mục tiêu Doanh thu, Chi phí, Lợi nhuận	Mục tiêu
II. Cách thức đạt mục tiêu	<ul style="list-style-type: none"> - Thuế, nộp ngân sách - Doanh thu - Lợi nhuận - Tiền lương, lao động
<ul style="list-style-type: none"> - Cơ cấu mặt hàng. - Giá bán, lượng bán - Chi tiết các khoản chi phí - Tạo nguồn vốn để đáp ứng 	
III. Thời gian đạt các mục tiêu.	
<ul style="list-style-type: none"> - Chi tiết từng quý, - Chi tiết từng tháng 	

- Về mặt phân tích đánh giá chênh lệch tìm nguyên nhân. (xem bảng 2.3)

Do không phân tích được biến động về lượng và giá cho nên công ty không tìm ra được nguyên nhân trong quá trình thực hiện. hiện nay công ty chỉ tiến hành so sánh về mức doanh thu của các bộ phận kinh doanh mà không phân tích kết quả bên trong. Với công ty doanh thu của các bộ phận sẽ được chia đều cho 4 quý và các bộ phận được đánh giá doanh thu thực hiện với doanh thu kế hoạch, công ty không phân tích doanh thu không đạt hay vượt chỉ tiêu do việc hiệu quả tiếp thị bán hàng hay giá tăng mà chỉ quan tâm đến việc doanh thu đạt mục tiêu. Điều này không khuyến khích được tinh thần hoàn thành trách nhiệm và nỗ lực kinh doanh của các bộ phận.

Do không tiến hành phân tích công ty không tìm ra được các biện pháp cải tiến hoạt động của mình để nâng cao mục tiêu hoạt động. Điều này có thể chứng minh theo thực tế là mục tiêu xây dựng của Công ty qua các năm không có sự thay đổi nhiều. Công ty không thể xác định được các nhân tố dẫn đến được kết quả của công ty một cách rõ ràng. Do đó kế hoạch của Công ty không được chi tiết và các mục tiêu

xây dựng chỉ mang tính ước đoán kinh nghiệm và phỏng chừng. Hiệu quả làm việc không được nâng cao vì không tìm hiểu được các yếu tố thúc đẩy đạt đến thành công của công việc.

Do không tìm ra được các nguyên nhân hạn chế các rủi ro có thể xảy ra. Điều này đã xảy ra trong năm 2000 và 2001, khi Công ty không tiến hành phân tích những yếu tố biến động và dự báo cho nên có những biến động làm giá đường giảm thấp và lượng hàng mua bị chững lại cho nên, trong những năm này công ty bị thiệt hại khi kinh doanh mặt hàng đường. Và đặc biệt do không phân tích được cơ cấu biến động của mặt hàng cho nên có một số loại hàng đường thứ cấp của công ty (rỉ đường, mật đường và đường vàng) bị tồn kho lâu gây ra việc ứ đọng vốn.

Bảng 2.3 So sánh giữa lý luận và thực tế về hoạt động phân tích tại Công ty Genecofov

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TIỄN NGHIÊN CỨU
<p>PHÂN TÍCH CHÊNH LỆCH GIỮA THỰC TẾ VÀ KẾ HOẠCH</p> <p>I. Phân tích hoạt động</p> <ul style="list-style-type: none"> - Phân tích biến động về lượng (Doanh số, tiêu thụ...) - Phân tích biến động về giá (Giá mua vào, giá bán ra...) <p>II. Nhận xét và kết luận</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rút ra nguyên nhân nhằm có những giải pháp thích hợp 	<p>PHÂN TÍCH CHÊNH LỆCH GIỮA THỰC TẾ VÀ KẾ HOẠCH</p> <p>I. So sánh</p> <ul style="list-style-type: none"> - Doanh thu thực hiện và doanh thu kế hoạch. <p>II. Kết luận</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hướng dẫn mệnh lệnh phải đạt doanh thu đã phân bổ đều trong các quý

Nguyên nhân của những hạn chế trên.

– Xây dựng kế hoạch không đạt được tính khoa học và rõ ràng.

Nguyên nhân đầu tiên có thể kể đến là do các chỉ tiêu kế hoạch đang xây dựng không bắt nguồn từ yêu cầu thực tế quản lý tại đơn vị. Theo quan điểm quản lý của đơn vị là mỗi năm là sao nộp được các khoản ngân sách nhà nước theo đúng các

chỉ tiêu được giao là hoàn thành nhiệm vụ. Cho nên mục tiêu chính của đơn vị là hoàn thành kế hoạch nộp ngân sách. Điều này chứng minh là tại sao mục tiêu kế hoạch nộp ngân sách được đưa ra đầu tiên sau đó mới đến các mục tiêu khác trong kế hoạch của đơn vị.

Nguyên nhân thứ hai có thể kể đến là các mẫu văn bản kế hoạch là mẫu văn bản được quy định từ đơn vị cấp trên do đó không thể hiện được cách tự xây dựng mục tiêu của đơn vị. Văn bản này được Bộ Thương Mại gửi xuống cho Công ty yêu cầu phải xây dựng nên kế hoạch trên, tuy nhiên trong bảng kế hoạch này lại không hướng dẫn cụ thể quy trình lập các chỉ tiêu theo logic xuất phát từ doanh thu, chi phí, lợi nhuận và đến các khoản nộp ngân sách mà chủ yếu tập trung vào các khoản nộp ngân sách đầu tiên.

_ Xây dựng kế hoạch không đạt được tính chi tiết về mặt thời gian.

Điều này là do công ty không tiến hành tốt công tác thống kê báo cáo về tình hình biến động theo các mùa vụ kinh doanh. Công tác thống kê của đơn vị chủ yếu tập trung vào thời điểm cuối kỳ của mỗi quý và chủ yếu là cộng về doanh thu. Nếu công ty thống kê chi tiết theo từng tháng và số lượng và giá bán tăng giảm nhưng thế nào công ty mới có thể tìm ra được quy luật bán hàng. Ví dụ tháng gần tết là tháng 11, 12 và tháng 1 nhu cầu tiêu thụ đường sẽ các nhất vì phục vụ các ngày lễ hội cuối năm cho nên lượng hàng hóa và doanh thu sẽ cao nhất. Hơn nữa công ty cũng cần phân tích thời điểm trong năm các nhà máy đường tạm ngưng hoạt động để tính được lượng hàng cần mua trước để tránh bị động về giá và vốn thu mua hàng. Điều này sẽ giúp cho việc xây dựng kế hoạch của công ty chi tiết hơn về mặt thời gian hoạt động. Mặt khác việc thống kê này cũng giúp được kế hoạch hoạt động của Công ty có tính logic và rõ ràng hơn.

- Không tiến hành phân tích các nguyên nhân gây ra những sai biệt giữa kế hoạch và thực tế.

Nguyên nhân là do công ty không phân tích được ứng xử của doanh thu và chi phí theo mức độ hoạt động do đó công ty không có cơ sở để tìm ra nguyên nhân. Do công ty không chú trọng đến việc phân tích này cho nên các chi phí của công ty không thể tách biệt được chi tiết các khoản phí và dự đoán được chúng sẽ thay đổi như thế nào khi thay đổi mức độ hoạt động. Điều này dẫn đến việc công ty rất lúng túng khi tiến hành phân tích nguyên nhân tại sao có những thay đổi sai biệt với kế hoạch.

2.1.2.2 Công cụ ROI

Hiện trạng của sử dụng chỉ số ROI đánh giá trung tâm đầu tư

Để đánh giá hiệu quả sử dụng vốn, hiện nay công ty không dùng chỉ tiêu ROI để đánh giá. Đánh giá hiệu quả đầu tư từ trung tâm đầu tư không được Công ty quan tâm. Việc đánh giá hiệu quả đầu tư chỉ được Công ty thể hiện một phần trên bảng thuyết minh báo cáo tài chính¹. Trong bảng báo cáo này có yêu cầu lập 2 chỉ tiêu tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, và tỷ suất lợi nhuận trên tổng tài sản. Hai chỉ tiêu này chỉ một phần thể hiện được hiệu suất sử dụng vốn của doanh nghiệp. Tuy nhiên hai chỉ tiêu này chưa phải là nội dung đích thực của chỉ tiêu ROI. (xem bảng 2.4)

Hạn chế của sử dụng chỉ số ROI đánh giá trung tâm đầu tư

Việc không sử dụng chỉ tiêu ROI đánh giá hiệu quả hoạt động cho nên công ty chưa khai thác hết các tài sản hiện có của mình. Điều này có thể chứng minh được trên bảng tổng kết tài sản của Công ty. Giá trị tài sản của Công ty tương đối lớn, tuy nhiên tài sản của Công ty thường là những hiện vật có giá trị cao (do định giá bàn giao tài sản của cấp trên giao xuống) nhưng giá trị sử dụng lại thấp. Các loại xe ô tô thường cũ và lỗi thời, ít sử dụng nhưng giá trị trên bảng tài sản vẫn còn. Hay các kho bãi ít được đầu tư đưa vào khai thác hiệu quả nhưng giá trị của chúng vẫn nằm trên bảng cân đối tài sản nhưng lại ít sinh lời. Vì vậy, việc không sử dụng chỉ số ROI làm

¹ Phụ lục 4, Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp – Báo cáo Tài Chính Quý II năm 2004, Tp HCM 07/2004

cho Công ty chưa nhận thức lại việc cơ cấu lại vốn để sử dụng lại đồng vốn cho có hiệu quả nhất.

Do không sử dụng chỉ tiêu ROI cho nên Công ty không có giải pháp nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và kết quả kinh doanh. Đây cũng là một hạn chế nữa đối với công ty khi không sử dụng ROI để cải tiến hoạt động kinh doanh. Việc sử dụng ROI có thể giúp cho đơn vị những gợi ý về đẩy nhanh vòng quay hoạt động. Đó là những gợi ý về làm thế nào để nâng mức doanh thu so với hiện nay bằng việc khuyến mãi, thay đổi hình thức bán hàng... Nhưng do hiện nay Công ty không sử dụng chỉ số ROI để phân tích cho nên các giải pháp kinh doanh của Công ty hiện nay chưa hữu hiệu và chưa thể hiện tính nhất quán trong mục tiêu và có tính hệ thống.

Nguyên nhân của những hạn chế trên.

- Không sử dụng ROI là công cụ đánh giá hiệu quả hoạt động trong doanh nghiệp

Chưa sử dụng ROI vì chưa nhận thức được bản chất của chỉ số ROI giúp quản lý hiệu quả. Về thực chất, các nhà quản lý, lãnh đạo của Công ty vẫn chưa nhìn nhận được vai trò của chỉ số ROI đối với việc cung cấp thông tin đánh giá hiệu quả hoạt động, và chưa nhận thức được chỉ số ROI có thể nêu ra được các giải pháp nhằm cải thiện hiệu suất hoạt động của công ty.

- Chưa nhận diện được việc áp dụng chỉ số ROI tại bộ phận nào

Công ty vẫn chưa nhận thức được khái niệm về trung tâm đầu tư và đo lường hiệu quả của trung tâm đầu tư cho nên khó khăn trong việc áp dụng chỉ số này. Về mặt nhận thức công ty coi phòng kinh doanh là một đơn vị kinh doanh (đầu tư) duy nhất, do đó Công ty không có bộ phận nào khác để so sánh và đánh giá. Bên cạnh đó, về khái niệm về trung tâm đầu tư là quá mới so với đơn vị cho nên đơn vị không biết nên sử dụng thước đo ROI để đánh giá.

Bảng 2.4 So sánh việc sử dụng chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng vốn đầu tư tại Công ty Genecofov

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ SỬ DỤNG VỐN ĐẦU TƯ	ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ SỬ DỤNG VỐN ĐẦU TƯ
<p>I. Chỉ tiêu ROI Tỷ suất sinh lời trên doanh thu * Số vòng quay vốn đầu tư</p> <p>II. Giải pháp tăng ROI - Kiểm soát chi phí - Tăng doanh thu - Cơ cấu lại vốn đầu tư</p>	<p>- Đánh giá theo 2 chỉ tiêu pháp lệnh (thuyết minh báo cáo tài chính): Lợi nhuận /Doanh thu Lợi nhuận /Tổng tài sản</p> <p>- Chưa thật sự quan tâm đánh giá hoạt động đầu tư. - Không có sự phân tích và đưa ra giải pháp.</p>

2.1.2.3 Công cụ RI

Hiện trạng của sử dụng chỉ số RI đánh giá trung tâm đầu tư

Thực tế hiện nay công ty chưa sử dụng đúng việc sử dụng chỉ số RI để đánh giá hoạt động đầu tư của đơn vị. Bản chất của RI là lấy lợi nhuận trừ đi chi phí sử dụng vốn để đánh giá khả năng đầu tư vượt các khoản chi phí sử dụng vốn nhằm đạt được lợi nhuận mong muốn. Hiện nay Công ty cũng đánh giá hiệu quả hoạt động đầu tư bằng cách tính toán khác. Do hầu hết các khoản vốn để kinh doanh đường là Công ty đi vay cho nên khi lập phương án vay đều có phần chiết tính hiệu quả.¹ Trong phần chiết tính hiệu quả cũng có phần chi phí sử dụng vốn là phần lãi vay ngân hàng. Tuy nhiên, chi phí lãi vay này Công ty không sử dụng theo công thức tính RI mà coi phần lãi vay này như một khoản chi phí để tính lợi nhuận cuối cùng của đơn vị. Mặt khác,

¹ Phụ lục 3 Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp – Phương án kinh doanh 500 tấn đường Hiệp Hòa, tháng 5/2004

Công ty hiện nay không tổng hợp các khoản lợi nhuận kinh doanh đường định kỳ từ các phương án kinh doanh mà gộp chung lợi nhuận từ tất cả các phương án và các hoạt động khác để ra lợi nhuận cuối cùng của doanh nghiệp.

Hạn chế của sử dụng chỉ số RI đánh giá trung tâm đầu tư (xem bảng 2.5)

Như vậy trên thực tế Công ty đã không sử dụng đúng bản chất của RI để đánh giá hoạt động đầu tư điều này dẫn đến Công ty chưa thể đánh giá lựa chọn phương án đầu tư giữa các phương án kinh doanh đường. Bản chất RI dùng để thuyết phục có nên đầu tư gia tăng hay không giữa các phương án đề ra khi mà RI cung cấp dữ liệu về lợi nhuận còn lại. Ngoài ra, RI còn cho biết lãi ròng thực tế, hay còn gọi là lợi nhuận kinh tế, của đơn vị sau khi trừ đi tất cả các chi phí gồm cả chi phí sử dụng vốn. Lợi nhuận kinh tế này giúp việc đánh giá hiệu quả thực chất của quá trình đầu tư của một đơn vị trong một thời điểm.

Nguyên nhân của những hạn chế trên.

- Công ty chưa nhận thức được cần phải sử dụng chỉ số RI đánh giá như thế nào.

Đây có thể coi là nguyên nhân đầu tiên mà việc chưa sử dụng công cụ RI đánh giá các hoạt động đầu tư của doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp khái niệm sử dụng RI còn mới, và chưa được áp dụng. Khái niệm đo lường lợi nhuận kinh tế thực tế của doanh nghiệp chưa được đặt ra. Do đó chỉ tiêu RI chưa được sử dụng tại Công ty Genecofov.

- Hiện nay công ty không sự phân biệt rõ bộ phận hay phương án đầu tư nào nên dùng RI để so sánh, đánh giá.

Bên cạnh việc chưa nhận thức được việc sử dụng RI như thế nào, thì hiện nay nếu có đưa khái niệm này vào quản lý thì cũng gặp bất cập khi doanh nghiệp chưa phân biệt được các bộ phận hay phương án đầu tư riêng biệt để áp dụng chỉ tiêu RI đánh giá và so sánh. Vì hiện nay Công ty chỉ gộp chung lại các phương án đầu tư và

hoạt động động các bộ phận để đánh giá kết quả cuối cùng nhằm so sánh với các mục tiêu đã đề ra trong kế hoạch.

- Do Công ty không sử dụng chỉ tiêu ROI cho nên không có nhu cầu sử dụng chỉ tiêu RI.

Một trong những nguyên nhân chính trong việc không sử dụng chỉ tiêu RI đánh giá thành quả quản lý là do không sử dụng chỉ tiêu ROI. Có thể nói việc sử dụng chỉ tiêu ROI là tiền đề đầu tiên để sử dụng chỉ tiêu RI vì ROI cung cấp sự so sánh sử dụng hiệu quả vốn giữa các bộ phận (số tương đối), còn RI cung cấp mức lợi nhuận có được (số tuyệt đối) nhằm đưa ra cách nhìn toàn diện về các quyết định quản lý đầu tư tại đơn vị.

Bảng 2.5 So sánh việc đánh giá hiệu quả đầu tư và ra quyết định đầu tư giữa lý luận và thực tế tại Công ty Genecofov

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
<p>ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ</p> <p>I. Chỉ tiêu RI $RI = P - R$ $R = \sum r_i * C_i$</p> <p>II. Kết luận - Đánh giá lợi nhuận kinh tế mang lại. - Lựa chọn đầu tư giữa các dự án .</p>	<p>ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ</p> <p>- Có đánh giá hiệu quả theo các phương án đầu tư theo kinh nghiệm quản lý. Nhưng không tổng hợp hiệu quả của các phương án. Và không sử dụng RI để đánh giá. - Không quan tâm nhiều đến lợi nhuận kinh tế. - Không đánh giá lựa chọn phương án đầu tư.</p>

2.1.2.4 Công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận

Hiện trạng của sử dụng công cụ phân tích báo cáo thành quả bộ phận

Việc sử dụng công cụ phân tích báo cáo thành quả bộ phận chính là việc phân tích thu nhập và chi phí riêng của từng bộ phận nhằm xác định số dư bộ phận để đánh giá hiệu quả hoạt động. Tuy nhiên, tại đơn vị đang nghiên cứu việc phân tích như vậy không được diễn ra theo cơ sở lý luận đã nghiên cứu. Để đánh giá thành quả của bộ phận doanh nghiệp chỉ quan tâm đến doanh thu thực hiện của các phòng ban, các cửa hàng trực thuộc so với kế hoạch đề ra. Mặt khác Công ty, ra sức siết chặt các chi phí phát sinh bằng các định mức chi phí và các giải trình về chi phí của các đơn vị cấp dưới nhằm gia tăng mức lợi nhuận được đánh giá cuối cùng của toàn doanh nghiệp.

Mặt khác, đối với các phương án kinh doanh đường, có thể coi như là từng bộ phận có thể phân tích báo cáo thành quả bộ phận, thì doanh nghiệp tổng hợp thành kết quả kinh doanh đường trong một quý hay một năm, mà doanh nghiệp chỉ phân tích theo từng phương án riêng lẻ.¹

Do vậy có thể nói rằng Công ty không sử dụng công cụ phân tích báo cáo thành quả bộ phận để đánh giá hoạt động của các bộ phận trực thuộc công ty trong quá trình hoạt động.

Hạn chế của sử dụng công cụ phân tích báo cáo bộ phận (xem bảng 2.6)

Do không sử dụng báo cáo thành quả của từng bộ phận công ty không đánh giá được chính xác thành quả hoạt động của từng bộ phận trực thuộc. Công ty không thể phân tích và đánh giá tỷ lệ đóng góp thành quả hoạt động của từng bộ phận đối với thành quả chung của toàn doanh nghiệp. Điều này dẫn đến việc công ty không thể có những biện pháp thúc đẩy các nhân tố tạo thành quả tích cực của các bộ phận trực thuộc, hay cắt giảm hoạt động của các bộ phận nào hoạt động không hiệu quả. Bên cạnh đó, với cách làm như hiện nay Công ty không thể đánh giá thành quả

¹ Phụ lục 3 Công ty Thực phẩm và Dịch vụ Tổng hợp – *Phương án kinh doanh 500 tấn đường Hiệp Hòa*, tháng 5/2004

quản lý của các nhà quản trị cấp dưới vì không phân tích được tỷ lệ số dư bộ phận có thể kiểm soát được của các bộ phận trực thuộc.

Và một hạn chế khác nảy sinh từ những hạn chế trên là doanh nghiệp không thể xác định được mức thưởng khuyến khích cho các bộ phận hoạt động tích cực nhất, có hiệu quả nhất trong việc đóng góp đến mục tiêu chung của đơn vị. Chính vì điều này mà hiện nay mức thưởng cho việc hoàn thành nhiệm vụ thường bị tính bình quân cho các bộ phận, điều này đang kìm hãm động lực phát triển của đơn vị như hiện nay.

Nguyên nhân của những hạn chế trên

- Nhận thức về khái niệm bộ phận hoạt động là chưa có

Hiện nay, các nhà quản trị cấp cao của đơn vị vẫn chưa có khái niệm phân tích toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp ra thành hoạt động của từng bộ phận để đánh giá thành quả của từng bộ phận. Doanh nghiệp hiện nay chủ yếu gộp chung tất cả hoạt động từ các bộ phận để đánh giá chung thành hoạt động của cả Công ty. Chính vì lẽ đó mà việc phân tích báo cáo bộ phận chưa được đặt ra.

- Chưa phân tích được báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

Một trong những nguyên nhân mà đơn vị không thể áp dụng dụng được việc phân tích báo cáo bộ phận là việc phân tích báo cáo thu nhập của đơn vị thành báo cáo theo dạng số dư đảm phí. Điều này là do đơn vị không tách được các chi phí theo ứng xử của mức độ hoạt động. Và hơn nữa các khái niệm về số dư đảm phí, số dư bộ phận là các khái niệm quá mới so với nhận thức quản lý hiện tại của đơn vị hiện nay.

- Chưa tách biệt chi phí có thể kiểm soát tại các bộ phận

Đây có thể coi là nguyên nhân quan trọng trong việc không áp dụng được việc phân tích báo cáo thành quả bộ phận. Hiện nay, do cách thức quản lý của công ty hiện tại là quản lý tập trung, các định mức chi phí được thiết lập bằng các tờ trình

khi có nhu cầu chi phí. Và mặt khác các chi phí được siết chặt bằng các giải trình đối với các bộ phận trực thuộc, do đó việc phân tích các chi phí có thể kiểm soát được chưa được rõ ràng tại các bộ phận cấp dưới. Việc này ảnh hưởng lớn đến việc thiết lập báo cáo bộ phận tại đơn vị.

Bảng 2.6 So sánh hoạt động đánh giá hiệu quả của các bộ phận giữa lý thuyết và thực tế tại Công ty Genecofov

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
<p data-bbox="384 875 850 954">ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ BỘ PHẬN VÀ QUẢN LÝ BỘ PHẬN</p> <p data-bbox="368 1003 770 1037">I. Thiết lập báo cáo bộ phận</p> <ul data-bbox="368 1048 866 1205" style="list-style-type: none">- Hình thức theo số dư đảm phí.- Lập chi tiết cho các bộ phận.- Tách các chi phí có thể kiểm soát được cho các bộ phận. <p data-bbox="368 1216 818 1249">II. Đánh giá thành quả bộ phận</p> <ul data-bbox="368 1261 866 1462" style="list-style-type: none">- Đánh giá theo số dư bộ phận có thể kiểm soát được.- Đánh giá tỷ lệ số dư có thể kiểm soát được.- Đánh giá tỷ lệ số dư đảm phí	<p data-bbox="962 875 1428 954">ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ BỘ PHẬN VÀ QUẢN LÝ BỘ PHẬN</p> <ul data-bbox="946 1003 1444 1384" style="list-style-type: none">- Không đánh giá thành quả của từng bộ phận mà đánh giá chung hoạt động của cả công ty.- Không tách được chi phí có thể kiểm soát tại các bộ phận.- Không có khái niệm số dư bộ phận và số dư đảm phí.

2.2 Đánh giá trách nhiệm quản lý tại Công ty Thực phẩm Công nghệ

2.2.1 Giới thiệu chung về đơn vị

Theo quyết định 329/QĐ-UB Ủy ban nhân dân thành phố ngày 25/05/1976 cho phép thành lập Công ty Thực phẩm II là tiền thân của Công ty. Đến ngày 29/09/1992 theo nghị định 338/HĐBT của Hội Đồng Bộ Trưởng về việc thành lập các Doanh nghiệp nhà nước, Công ty Thực phẩm II được đổi tên thành công ty Thực phẩm công nghệ. Công ty được phép kinh doanh thương mại các mặt hàng trong đó chủ yếu là mặt hàng đường trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Trong đó việc kinh doanh đường là mặt hàng chủ lực của Công ty tại địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Về cơ cấu tổ chức của công ty (xem bảng 2.7)

Giám đốc công ty: là người lãnh đạo điều hành công ty trong mọi hoạt động. Giám đốc được bổ nhiệm từ quyết định của Tổng Công ty Thương mại Sài Gòn.

Phó giám đốc kinh doanh: chịu trách nhiệm trước Giám đốc về toàn bộ hoạt động kinh doanh của công ty. Trực tiếp điều hành mọi hoạt động kinh doanh của công ty, tham mưu cho Ban Giám Đốc về các quyết định kinh doanh.

Phó giám đốc nội chính: là người phụ trách về công tác đảng, công tác chính trị, các hoạt động nhân sự, tổ chức quản lý lao động và lãnh đạo trực tiếp phòng Tổ chức hành chính.

Cơ cấu tổ chức của công ty được chia thành 4 phòng ban:

Phòng Tổ chức Hành chính:

Có trách nhiệm tổ chức sắp xếp bộ máy trong công ty và các đơn vị trực thuộc. Quản lý hồ sơ cán bộ, công nhân viên, giấy tờ, văn thư, tuyển dụng và quản lý lao động tiền lương. Thực hiện các chính sách bồi dưỡng nghiệp vụ, đào tạo, điều động nhân sự. Thực hiện công tác kiểm tra, phòng cháy chữa cháy, điều động các phương tiện vận chuyển.

Phòng Kế hoạch Kinh doanh:

Lập các kế hoạch kinh doanh trong năm, xem xét khả thi các thương vụ và mua bán do các bộ phận khác đưa ra. Tham mưu cho Ban Giám Đốc các hoạt động kinh doanh. Điều phối hàng hóa cho các cửa hàng và đơn vị trực thuộc. Trực tiếp triển khai các hợp đồng mua bán hàng hóa, phối hợp với các phòng ban khác theo dõi và thực hiện kế hoạch kinh doanh.

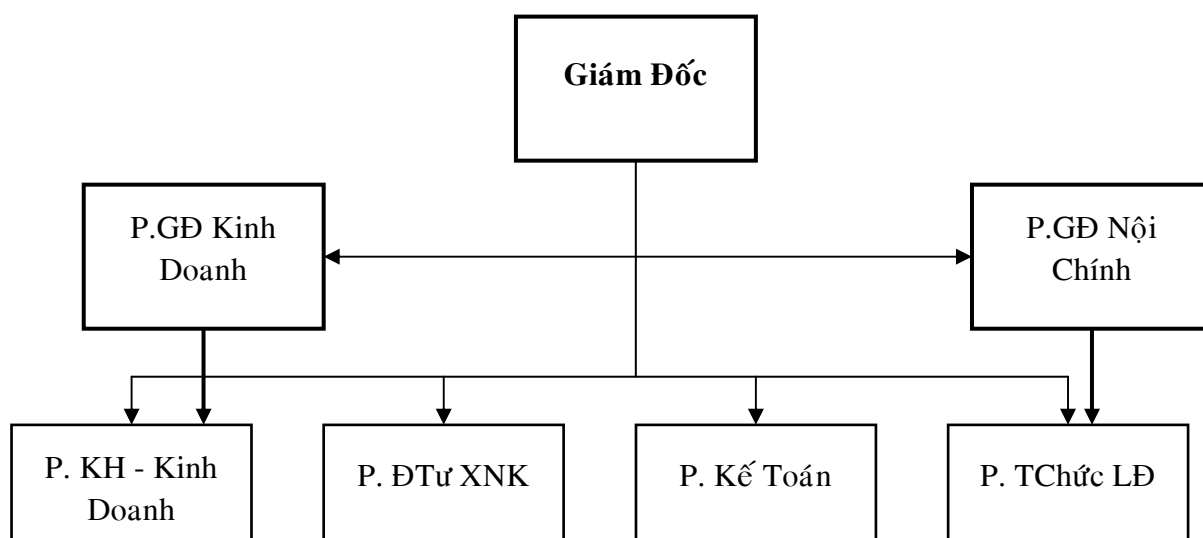
Phòng Đầu tư xuất nhập khẩu:

Có chức năng là tìm kiếm , khai thác các khách hàng trong lĩnh vực xuất khẩu hàng hóa. Tham mưu cho Ban Giám Đốc các hợp đồng ngoại thương. Theo dõi tình hình biến động giá cả trên thị trường quốc tế và khu vực về các mặt hàng chiến lược của công ty. Phòng cũng có chức năng kinh doanh các mặt hàng theo kế hoạch của Ban Giám Đốc giao.

Phòng Kế toán:

Quản lý mọi kế hoạch tài vụ, cân đối thu chi ngân sách được vạch ra cho toàn công ty nhằm đảm bảo hỗ trợ tích cực trong việc thực hiện kế hoạch đã đề ra. Quản lý tài sản, các nguồn vốn của công ty trên cơ sở chấp hành nghiêm chỉnh các nguyên tắc quản lý tài vụ. Tổ chức thanh toán đầy đủ các khoản phải trả, và thu hồi các khoản công nợ. Hướng dẫn các báo biểu báo cáo, lập và lưu trữ các thông tin kế toán.

Bảng 2.7 Sơ đồ tổ chức của Công ty Thực Phẩm Công Nghệ



2.2.2 Vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại Công ty Thực phẩm Công nghệ

2.2.2.1 Công cụ Kế toán trách nhiệm

Hiện trạng của sử dụng công cụ Kế toán trách nhiệm tại đơn vị

- *Về công tác xây dựng kế hoạch* (xem bảng 2.8)

Hằng năm, vào cuối quý 3, công ty tiến hành họp sơ kết hoạt động của 3 quý đầu năm, đồng thời ước đoán hoạt động cho quý 4 và đề ra kế hoạch hoạt động cho năm sau. Công ty xây dựng kế hoạch trên cơ sở dựa vào mức độ hoạt động của năm nay, đồng thời kết hợp các phân tích biến động của thị trường để đưa ra các dự đoán cho năm sau. Các dự đoán này thường dựa vào kinh nghiệm hoạt động qua nhiều năm. Bảng kế hoạch của công ty bắt đầu bằng việc ước đoán doanh thu hoạt động căn cứ vào số lượng hàng hóa và giá bán sẽ tiêu thụ cho năm kế hoạch. Bảng kế hoạch cũng tính toán số lượng hàng hóa cần phải mua trong kỳ kế hoạch dựa vào bảng cân đối lưu chuyển hàng hóa ước tính. Trên cơ sở doanh thu kế hoạch ước tính công ty ước tính các chi phí hoạt động (gồm chi phí giá vốn, chi phí quản lý và lưu thông) để ước đoán ra lợi nhuận kế hoạch. Trên cơ sở có lợi nhuận kế hoạch, dựa vào các văn bản quy định trích lập quỹ tiền lương, công ty tính toán khoản chi phí tiền lương phải trả cho doanh nghiệp. Bên cạnh đó, bộ phận kế toán cũng tính toán nhu cầu về vốn hoạt động cho năm kế hoạch và các khoản nộp ngân sách dự kiến. Ngoài ra, bảng kế hoạch cũng thể hiện hoạt động đầu tư vào tài sản của đơn vị (sửa chữa kho bãi, xây dựng mới nhà xưởng) nhằm thực hiện được mục tiêu đã đề ra.

- *Về mặt phân tích đánh giá chênh lệch nhằm tìm nguyên nhân* (xem bảng 2.9)

Do mô hình tổ chức quản lý, cho nên hoạt động phân tích và đánh giá chênh lệch của Công ty khác so với cơ sở lý luận. Căn cứ vào kế hoạch đề ra công ty phân bổ chỉ tiêu hoạt động bình quân cho các tháng trong năm. Trên cơ sở chỉ tiêu hàng tháng, hàng tuần Công ty tổ chức họp giao ban để đánh giá hoạt động thực tế đã diễn

ra và đồng thời đưa ra các phương hướng kinh doanh nhằm đạt được kế hoạch hoạt động của từng tháng. Các buổi họp giao ban này thường so sánh kết quả đạt được trong tuần với kế hoạch từng tháng, dựa vào phân tích hoạt động thị trường từ đó ban giám đốc đưa ra các chỉ đạo cho các bộ phận trực thuộc. Và cuối mỗi quý Công ty tiến hành lập báo cáo tổng hợp hoạt động để đánh giá kết quả thực hiện nhằm điều chỉnh hoạt động để đạt được kế hoạch của cả năm.

Hạn chế của việc sử dụng công cụ Kế toán trách nhiệm tại đơn vị

- Về công tác xây dựng kế hoạch hoạt động.

Công tác xây dựng kế hoạch của công ty đã đưa ra được mục tiêu hoạt động và cách thức thực hiện các mục tiêu đó nhưng bên cạnh đó cũng còn có một số điểm hạn chế. Thứ nhất, kế hoạch chưa thể hiện chi tiết cơ cấu mặt hàng cần tiêu thụ trong thời gian tới. Ví dụ trong bảng kế hoạch của đơn vị có chỉ rõ phải thực hiện 120.000 tấn đường trong năm 2004¹, nhưng trong không chi tiết được đó là các loại đường nào, bên cạnh đó việc đưa ra giá tiêu thụ cũng chỉ là giá bình quân không chi tiết cho mặt hàng đường nào. Thứ hai, trong bảng kế hoạch không chi tiết được hoạt động của từng tháng hay quý, do đó một số chỉ tiêu kế hoạch khác cũng không có tính chính xác. Vì không xây dựng kế hoạch chi tiết cho nên công ty không xác định nhu cầu vốn cần thiết vào các thời điểm, do đó việc tính chi phí sử dụng vốn (lãi vay ngân hàng, và lãi phải trả các nguồn huy động khác) không được thể hiện chính xác. Thứ ba, các khoản chi phí trên bảng kế hoạch chỉ là các dự đoán chưa mang tính hợp lý và chính xác cao. Do công ty chưa chi tiết được mức độ hoạt động của từng tháng vì vậy công ty chưa tính toán được chi phí cần thiết để hoạt động là bao nhiêu. Chi phí hoạt động của doanh nghiệp đưa ra chỉ là ước đoán kinh nghiệm do đó có sai số tương đối lớn so với thực tế là cho kết quả lợi nhuận thực hiện chưa đúng với kế hoạch.

¹ Phụ lục 5, Công ty Thực phẩm Công nghệ – Kế hoạch hoạt động năm 2004, tháng 10 năm 2003

- **Về hoạt động phân tích và đánh giá chênh lệch.**

Về hoạt động phân tích chênh và đánh giá chênh lệch của công ty tương đối có hiệu quả. Hoạt động thực tế luôn có sự điều chỉnh liên tục bằng các buổi giao ban để đạt được kế hoạch đã đề ra, tuy nhiên hoạt động này cũng có một số điểm hạn chế nhất định. Thứ nhất, các phân tích và đánh giá chênh lệch của đơn vị chủ yếu dựa vào kinh nghiệm quản lý chủ quan do đó đôi khi chưa thể hiện được tính hợp lý và khoa học. Các phân tích và đánh giá chủ yếu dựa vào kinh nghiệm để chỉ đạo đôi khi có những quyết định không thể hiện sự lôgic và thuyết phục. Thứ hai, hoạt động phân tích và đánh giá không tổng hợp thành các văn bản lưu trữ do đó các lỗi gặp phải có thể lặp lại trong tương lai. Thứ ba, là hoạt động phân tích và đánh giá đôi khi chưa tổng hợp thành các nguyên nhân chính để đánh giá vào dự đoán cho hoạt động tương lai. Điều này đã gây bất lợi cho doanh nghiệp trong việc kinh doanh đường trong năm 2001 và 2002 gây ra thua lỗ lớn vì không dự đoán được các biến động của thị trường và không có các biện pháp chống lại rủi ro.

Bảng 2.8 So sánh công tác xây dựng kế hoạch giữa lý luận và thực tế tại Công ty Thực phẩm Công nghệ

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
KẾ HOẠCH	KẾ HOẠCH
I. Mục tiêu	I. Mục tiêu
- Doanh thu, chi phí, lợi nhuận	- Doanh thu, chi phí, lợi nhuận, nộp NS.
II. Cách thức đạt mục tiêu (dự toán)	II. Cách thức đạt mục tiêu
- Chi tiết cơ cấu mặt hàng	- Chưa chi tiết cơ cấu mặt hàng
- Chi tiết giá bán, lượng bán	- Chưa chi tiết giá bán, lượng bán
- Chi tiết các khoản chi phí	- Chưa chi tiết các khoản chi phí.
- Các hoạt động huy động vốn	- Chưa tính được nguồn vốn huy động và chi phí lãi vay.
III. Thời gian thực hiện mục tiêu	III. Thời gian thực hiện mục tiêu
- Chi tiết hoạt động từng tháng	- Chưa chi tiết được mục tiêu của tháng
- Chi tiết hoạt động từng quý	- Chưa chi tiết mục tiêu của quý

Nguyên nhân của những hạn chế trên

- Về công tác xây dựng kế hoạch tại đơn vị

Công tác thống kê của Công ty chưa hữu hiệu để có thể chi tiết hoạt động.

Điều này có thể thấy được khi công ty không thể xây dựng chi tiết cơ cấu về số lượng của các loại mặt hàng đường và giá bán của các mặt hàng đường. Các chỉ tiêu kế hoạch chỉ đưa ra số lượng tổng quát và chung nhất. Nếu công ty thống kê chi tiết biến động của từng tháng và từng quý về lượng và giá của từng mặt hàng đường Công ty có thể xây dựng kế hoạch được chi tiết và cụ thể hơn.

Công ty chưa vận dụng được phân tích ứng xử của chi phí và doanh thu theo mức độ hoạt động.

Đây là chính là nguyên nhân khi công ty không thể tính toán chi tiết được các khoản chi phí và doanh thu trong phần kế hoạch. Các khoản chi phí mua hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí lưu thông không được tách chi tiết cho nên trong phần kế hoạch chỉ đưa con số ước lượng. Do vậy bảng kế hoạch hoạt động chưa có tính thuyết phục, thiếu tính lôgic và tính khoa học.

Công ty chưa có những nghiên cứu và ứng dụng về việc lập dự toán thực hiện mục tiêu.

Điều này đã dẫn đến báo cáo kế hoạch tuy có chi tiết nhưng các bảng báo cáo kế hoạch chưa có tính liên kết đến nhau. Hơn nữa, bảng kế hoạch vẫn chưa chỉ rõ được thời gian thực hiện các hoạt động và chưa xây dựng được các báo cáo tài chính thể hiện kết quả tài chính là tài sản của đơn vị trong tương lai. Bên cạnh đó, việc chưa ứng dụng cách thức lập dự toán tổng thể cho nên doanh nghiệp không thể xây dựng được thời gian chi tiết hoạt động bằng các mục tiêu chi tiết cho tháng hoặc quý. Và đó cũng là nguyên nhân vì sao đơn vị chưa thể hiện được dự toán về các hoạt động tài chính cần thiết để thực hiện mục tiêu đã đề ra làm cơ sở để đánh giá và điều chỉnh hoạt động.

- Về công tác phân tích và đánh giá chênh lệch

Việc xây dựng kế hoạch chưa chuẩn cho nên việc phân tích và đánh giá còn có hạn chế.

Việc xây dựng kế hoạch chưa thể hiện là các hướng dẫn thực hiện mục tiêu và thước đo đánh giá hoạt động, cho nên việc phân tích và đánh giá hoạt động thể hiện tính chủ quan. Và điều này cũng là việc không giúp cho Công ty tổng hợp nguyên nhân thường phát sinh, giúp doanh nghiệp có thể dự đoán tình hình trong tương lai.

Bảng 2.9 So sánh công tác phân tích chênh lệch và đánh giá giữa lý thuyết và thực tế tại Công ty Thực phẩm Công nghệ

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO NGHIÊN CỨU TẠI CÔNG TY
<p data-bbox="319 1164 829 1243">PHÂN TÍCH CHÊNH LỆCH GIỮA THỰC TẾ VÀ KẾ HOẠCH</p> <p data-bbox="319 1288 638 1332">I. Phân tích hoạt động</p> <ul data-bbox="319 1332 766 1500" style="list-style-type: none">- Phân tích biến động về lượng (Doanh số, tiêu thụ...)- Phân tích biến động về giá (Giá mua vào, giá bán ra...) <p data-bbox="319 1500 670 1545">II. Nhận xét và kết luận</p> <ul data-bbox="319 1545 829 1635" style="list-style-type: none">- Rút ra nguyên nhân nhằm có những giải pháp thích hợp	<p data-bbox="877 1164 1436 1243">PHÂN TÍCH CHÊNH LỆCH GIỮA THỰC TẾ VÀ KẾ HOẠCH</p> <p data-bbox="877 1288 1244 1332">I. Phân tích hoạt động</p> <ul data-bbox="877 1332 1436 1456" style="list-style-type: none">- Theo kinh nghiệm quản lý chủ quan.- Chủ yếu phân tích theo định tính, không phân tích định lượng. <p data-bbox="877 1456 1276 1500">II. Nhận xét và kết luận.</p> <ul data-bbox="877 1500 1436 1668" style="list-style-type: none">- Các kết luận chưa tìm ra các nguyên nhân chính của vấn đề.- Không tổng hợp thành các văn bản để hướng dẫn về sau.

2.2.2.2 Công cụ ROI

Hiện trạng của sử dụng công cụ ROI tại đơn vị (xem bảng 2.10)

Trong công tác xây dựng kế hoạch của đơn vị có xây dựng chỉ tiêu ROI (Bảng cân đối chỉ tiêu tiền lương 2004, mục hiệu quả cuối cùng)¹ để đánh giá hiệu quả đầu tư. Hơn nữa, để thể hiện các hoạt động đầu tư trong phần kế hoạch hoạt động công ty có xây dựng riêng biểu dự kiến kế hoạch đầu tư. Tuy nhiên việc xây dựng chỉ tiêu ROI của đơn vị không nhằm mục tiêu phân tích và đánh giá hoạt động đầu tư tại doanh nghiệp. Vì chỉ tiêu này được xây dựng theo mẫu của đơn vị chủ quản là Tổng Công ty Thương Mại Sài Gòn quy định, như vậy chỉ tiêu này không thực sự là chỉ tiêu yêu cầu đánh giá hoạt động đầu tư tại đơn vị. Ngoài ra, biểu dự kiến kế hoạch đầu tư của đơn vị chủ yếu thể hiện tiến độ các công trình xây dựng cơ bản, và nhu cầu vốn, nguồn vốn cung cấp, không thể hiện việc đánh giá hoạt động của các trung tâm đầu tư của đơn vị. Và việc đánh giá hoạt động đầu tư cũng được doanh nghiệp phản ánh theo 2 chỉ tiêu pháp lệnh trong bảng thuyết minh báo cáo tài chính, đó là lợi nhuận trên doanh thu và lợi nhuận trên tổng tài sản. Tuy nhiên, hai chỉ tiêu này cũng không được phân tích và đánh giá.

Hạn chế của sử dụng công cụ ROI tại đơn vị

Do doanh nghiệp không sử dụng việc phân tích chỉ số ROI cho nên doanh nghiệp không thể đưa ra các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động đầu tư. Công ty chỉ xây dựng chỉ số ROI và đưa ra kết quả theo đúng mẫu biểu hướng dẫn, việc phân tích chỉ số ROI thành các nhân tố về số vòng quay của vốn và tỷ lệ sinh lời trên doanh thu nhằm có cách giải pháp về quản lý tài chính tại đơn vị. Ngoài ra, việc không đánh giá chỉ tiêu ROI gây nên việc không thể đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong đơn vị.

¹ Phụ lục 5, Công ty Thực phẩm Công nghệ – Kế hoạch hoạt động năm 2004, tháng 10 năm 2003.

Bảng 2.10 So sánh sử dụng công cụ ROI để đánh giá hoạt động đầu tư giữa lý thuyết và thực tế tại Công ty Thực phẩm Công nghệ

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ SỬ DỤNG VỐN ĐẦU TƯ	ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ SỬ DỤNG VỐN ĐẦU TƯ
<p>I. Chỉ tiêu ROI Tỷ suất sinh lời trên doanh thu * Số vòng quay vốn đầu tư</p> <p>II. Giải pháp tăng ROI - Kiểm soát chi phí - Tăng doanh thu - Cơ cấu lại vốn đầu tư</p>	<p>I. Chỉ tiêu ROI - Có xây dựng theo yêu cầu của cơ quan quản lý cấp trên. $ROI = \text{Lợi nhuận} / \text{Vốn đầu tư}$</p> <p>II. Giải pháp tăng ROI - Không phân tích và đưa ra giải pháp.</p>

Nguyên nhân của những hạn chế trên

- Công ty chưa phân định được các trung tâm đầu tư để sử dụng ROI đánh giá.

Đây có thể coi là nguyên nhân cơ bản khi Công ty không sử dụng ROI để đánh giá hoạt động đầu tư. Thực chất theo cách nghĩ hiện nay của Công ty chỉ chia các bộ phận theo phòng ban chức năng, không tách các bộ phận thành các trung tâm để quản lý. Và Công ty coi hoạt động đầu tư là quyết định chung của toàn doanh nghiệp và trách nhiệm của Ban Giám Đốc.

- Công ty chưa thực sự hiểu và vận dụng chỉ tiêu ROI như một công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý.

Đây cũng là một nguyên nhân chính khi Công ty không sử dụng ROI làm cơ sở đánh giá. Do Công ty chưa thực sự có các nhu cầu thiết lập và xây dựng các chỉ tiêu tài chính để phân tích đánh giá hoạt động tại doanh nghiệp. Ngoài ra, đa số các lãnh đạo chủ chốt của doanh nghiệp được đào tạo trong thời kỳ bao cấp, do đó kiến thức quản lý mới vẫn chưa có điều kiện cập nhật để thay đổi cách điều hành.

2.2.2.3 Công cụ RI

Hiện trạng của sử dụng công cụ RI tại đơn vị (xem bảng 2.11)

Việc sử dụng công cụ RI để đánh giá trách nhiệm tại công ty là chưa thực hiện. Các hoạt động kinh doanh của công ty chủ yếu dựa vào kinh nghiệm kinh doanh để thực hiện. Các phương án kinh doanh đa số được thực hiện sau khi được thảo luận về hiệu quả sơ bộ mà được ước tính theo kinh nghiệm. Việc đánh giá các hoạt động đầu tư tăng thêm cũng chỉ dựa vào kinh nghiệm mà tiến hành, ít được phân tích và đánh giá. chính điều này sinh ra nhiều hạn chế trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động đầu tư

Hạn chế của sử dụng công cụ RI tại đơn vị

Việc không sử dụng công cụ RI để đánh giá gây cho Công ty mất nhiều thời gian để thảo luận và ra quyết định. Vì Công ty không có các công cụ để đánh giá và làm cơ sở cho việc ra các quyết định đầu tư. Bên cạnh đó, điều này cũng gây hạn chế trong việc đánh giá, so sánh và lựa chọn các phương án đầu tư tại công ty.

Bảng 2.11 So sánh sử dụng công cụ RI để đánh giá trách nhiệm quản lý và ra quyết định đầu tư

THEO LÝ LUẬN CƠ SỞ	THEO NGHIÊN CỨU THỰC TẾ
ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ	ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ VÀ RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ
I. Chỉ tiêu RI $RI = P - R$ $R = \sum r_i * C_i$	- Không sử dụng công cụ RI để đánh giá.
II. Kết luận - Đánh giá lợi nhuận kinh tế mang lại. - Lựa chọn đầu tư giữa các dự án .	- Các quyết định đầu tư thường được thảo luận rất lâu. - Chủ yếu việc quyết định đầu tư dựa theo kinh nghiệm quản lý.

Nguyên nhân của những hạn chế trên

- Khái niệm sử dụng công cụ RI để đánh giá còn mới so với nhu cầu quản lý tại đơn vị.

Đối với công ty hiện nay việc, sử dụng công cụ RI để đánh giá trách nhiệm quản lý còn quá mới. Nguyên nhân là các nhà quản lý cấp cao hiện nay vẫn chưa biết được khái niệm về công cụ RI. Đối với họ việc đánh giá hoạt động đầu tư hiện nay dựa vào kinh nghiệm quản lý vẫn có thể ra các quyết định. Chính vì vậy mà công cụ RI vẫn chưa được sử dụng tại Công ty .

- Do chưa vận dụng chỉ tiêu ROI tốt, cho nên không có nhu cầu thực tế dùng công cụ RI.

Có thể nói công cụ ROI và công cụ RI có quan hệ mật thiết với nhau. Công cụ ROI cung cấp việc đánh giá hiệu quả đầu tư giữa các quy mô vốn khác nhau. Công cụ RI cho thấy mức lợi nhuận thực tế gia tăng mang lại khi quyết định tăng thêm đầu tư . Nếu thiếu công cụ ROI để đánh giá trách nhiệm quản lý thì việc sử dụng công cụ RI không có ý nghĩa toàn diện khi quyết định đầu tư. Chính vì lẽ đó mà hiện nay công cụ RI vẫn chưa được sử dụng tại đơn vị.

2.2.2.4 Công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận

Hiện trạng sử dụng công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận tại đơn vị

Việc phân tích báo cáo bộ phận tại Công ty Thực phẩm và Công nghệ hiện nay vẫn chưa được áp dụng. Việc đánh giá thành quả của các bộ phận đối với công ty vẫn chưa được đặt ra. Hoạt động đánh giá thành quả vẫn được xét trên quy mô toàn công ty. Công ty chưa tách biệt các bộ phận có chi phí và thu nhập riêng biệt để đóng góp đến thành quả chung. Do vậy điều này đã gây một số hạn chế trong việc đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị. (xem bảng 2.12)

Hạn chế sử dụng công cụ Phân tích báo cáo thành quả bộ phận tại đơn vị

Do việc không phân tích báo cáo thành quả của từng bộ phận đã hạn chế hiệu quả làm việc tại đơn vị. Việc sử dụng phân tích báo cáo bộ phận cho doanh nghiệp bộ phận nào hoạt động hiệu quả cần khuyến khích và các bộ phận nào hoạt động kém hiệu quả cần có các giải pháp khắc phục đã không được ứng dụng trong công ty. Cho nên việc đánh giá hiệu quả quản lý của bộ phận và trách nhiệm quản lý cá nhân tại công ty không thể thực hiện được.

Bảng 2.12 *So sánh sử dụng công cụ phân tích báo cáo bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý*

THEO CƠ SỞ LÝ LUẬN	THEO THỰC TẾ NGHIÊN CỨU
ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ BỘ PHẬN VÀ QUẢN LÝ BỘ PHẬN I. Thiết lập báo cáo bộ phận <ul style="list-style-type: none">- Hình thức theo số dư đảm phí.- Lập chi tiết cho các bộ phận.- Tách các chi phí có thể kiểm soát được cho các bộ phận. II. Đánh giá thành quả bộ phận <ul style="list-style-type: none">- Đánh giá theo số dư bộ phận có thể kiểm soát được.- Đánh giá tỷ lệ số dư có thể kiểm soát được.- Đánh giá tỷ lệ số dư đảm phí	ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ BỘ PHẬN VÀ QUẢN LÝ BỘ PHẬN <ul style="list-style-type: none">- Không đánh giá riêng cho từng bộ phận, mà đánh giá chung cho toàn công ty.- Không sử dụng hình thức báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí.- Không tách chi phí kiểm soát được cho các bộ phận.

Nguyên nhân của những hạn chế trên

- *Nhu cầu quản lý chưa đòi hỏi phải tách thành quả cho các bộ phận.*

Theo quan niệm quản lý của công ty hiện nay, thành quả hoạt động là thành quả chung của tất cả các phòng ban chức năng. Vì vậy việc phân tích và đánh giá chi tiết cho các bộ phận hiện nay là chưa cần thiết. Hơn nữa, công ty cho rằng cách quản

lý hiện nay vẫn có hiệu quả cho nên không cần tách biệt và chi tiết hóa các hoạt động vì điều này có thể làm vấn đề trở nên rắc rối.

- ***Công ty chưa xây dựng được hình thức báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí.***

Điều này là do hiện nay công ty chưa thể phân tích chi phí và doanh thu theo ứng xử mức độ hoạt động. Và quan trọng hơn là nhận thức quản lý của doanh nghiệp chưa tiếp cận được với các kiến thức về kế toán quản trị cho nên việc xây dựng báo cáo này còn hạn chế như hiện nay.

- ***Công ty chưa tách được chi phí có thể kiểm soát tại các bộ phận.***

Theo quan niệm quản lý của doanh nghiệp hiện nay các phòng ban chức năng hoạt động cùng hướng đến mục đích chung của doanh nghiệp. Cho nên các chi phí phục vụ cho các hoạt động đấy không thể tách rời được. Các chi phí đều được kiểm soát trực tiếp bởi Ban Giám Đốc cho nên việc tách riêng các chi phí cho các bộ phận hoạt động là chưa cần thiết và chưa phục vụ được yêu cầu quản lý tại đơn vị.

Kết luận chương 2

Trong chương 2, luận văn đã trình bày việc nghiên cứu thực trạng vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm tại hai doanh nghiệp nhà nước có vị thế lớn trong hoạt động kinh doanh đường tại thành phố Hồ Chí Minh. Qua thực tế cho thấy, các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý được vận dụng còn nhiều hạn chế có thể khái quát như sau.

Công cụ kế toán trách nhiệm.

Trong công cụ này có hai mảng khi vận dụng để đánh giá trách nhiệm quản lý còn nhiều hạn chế, hai mảng đó là xây dựng kế hoạch và phân tích và đánh giá chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch được dùng để đánh giá trách nhiệm quản lý.

Về việc xây dựng kế hoạch, các doanh nghiệp vẫn chưa thực sự xây dựng kế hoạch hoạt động từ chính nhu cầu quản lý thực tế của đơn vị. Đa số kế hoạch được xây dựng chưa thể hiện được tính chi tiết cụ thể của từng hoạt động, chưa thể hiện được thời gian cụ thể để đạt được mục tiêu đề ra. Các chỉ tiêu trong kế hoạch chưa liên kết chặt chẽ với nhau để thể hiện kế hoạch là kim chỉ nam hướng dẫn hoạt động của doanh nghiệp. Điều này là do công tác thống kê của doanh nghiệp chưa được coi trọng để phục vụ việc lập kế hoạch. Bên cạnh đó, các mẫu văn bản kế hoạch chưa thực sự được xây dựng từ nhu cầu quản lý thực tế của đơn vị do đó không thể hiện được là công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý của đơn vị.

Về việc đánh giá và phân tích chênh lệch giữa kế hoạch và hoạt động thực tế đa số không được các đơn vị coi trọng. Do đó việc rút kinh nghiệm và có những giải pháp kinh doanh có hiệu quả là chưa nhiều. Nguyên nhân của vấn đề này là công tác kế hoạch chưa xây dựng được tốt cho nên thiếu cơ sở để đánh giá. Bên cạnh đó là do các doanh nghiệp chưa thể phân tích được những thay đổi chi phí và doanh thu theo mức độ hoạt động. Do đó làm hạn chế trong việc phân tích và tìm ra nguồn gốc của sự khác biệt.

Công cụ ROI

Về việc sử dụng công cụ ROI để đánh giá hiệu quả của hoạt động đầu tư chưa được các doanh nghiệp quan tâm nhiều. Điều này làm cho việc đánh giá phân tích hoạt động đầu tư và đưa ra các giải pháp thuộc phạm vi tài chính còn rất nhiều hạn chế tại các đơn vị. Nguyên nhân chủ yếu của vấn đề này là bộ phận tài chính kế toán tại đơn vị chưa giúp ban lãnh đạo hiểu ý nghĩa và phương pháp vận dụng công cụ này. Hơn nữa, các tổ chức quản lý hiện nay của các đơn vị chưa thật sự phù hợp với việc vận dụng công cụ ROI để đánh giá trách nhiệm quản lý các hoạt động đầu tư tại đơn vị.

Công cụ RI

Còn công cụ RI dùng để đánh giá trách nhiệm quản lý trong hoạt động đầu tư cũng rất ít được quan tâm. Cho nên các quyết định đầu tư của đơn vị rất nhiều thời gian để bàn bạc vì thiếu công cụ đánh giá và làm cơ sở ra quyết định. Nguyên nhân chính là do ban lãnh đạo chưa thực sự hiểu về ý nghĩa của công cụ đánh giá này và phạm vi áp dụng của nó. Bên cạnh đó còn phải kể đến một nguyên nhân khác là do công cụ ROI không được sử dụng cho nên việc dựa vào công cụ RI để đánh giá trách nhiệm quản lý còn rất hạn chế.

Công cụ phân tích báo cáo bộ phận

Với công cụ phân tích báo cáo bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý cũng ít được sử dụng. Do đó việc nhận định các bộ phận nào hoạt động có hiệu quả cần được hỗ trợ, hay cần thay đổi cách quản lý đối các bộ phận kém hiệu quả hiện nay là rất khó khăn với các doanh nghiệp. Nguyên nhân chính là các doanh nghiệp vẫn chưa nhận thức được bộ phận cần quản lý là gì. Bên cạnh đó, các giải pháp kỹ thuật tính toán hiện nay của đơn vị chưa giúp được ban lãnh đạo lập báo cáo thu nhập theo hình thức số dư đảm phí. Và còn phải kể đến là cách tổ chức quản lý hiện nay chưa giúp doanh nghiệp tính được chi phí có thể kiểm soát tại các bộ phận.

Tóm lại, yêu cầu sử dụng các công cụ để đánh giá trách nhiệm quản lý tại các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh mặt hàng đường là bức thiết. Tuy nhiên, các đơn vị chưa thực sự hiểu được ý nghĩa và phương pháp vận dụng các công cụ này như thế nào, do đó việc đánh giá hiệu quả quản lý tại các doanh nghiệp còn nhiều hạn chế. Để vận dụng được các công cụ như đã trình bày trong chương một đòi hỏi phải có các giải pháp thiết thực để việc đánh giá trách nhiệm quản lý được hiệu quả hơn.

CHƯƠNG 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN VIỆC VẬN DỤNG CÁC CÔNG CỤ ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC KINH DOANH MẶT HÀNG ĐƯỜNG

Trong Chương 2, đã cho thấy hiện trạng vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý tại các doanh nghiệp kinh doanh mặt hàng đường trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Tuy mỗi doanh nghiệp có sử dụng một phần nào về các công cụ đánh giá này, nhưng hệ thống đánh giá trách nhiệm của các đơn vị còn nhiều bất cập. Để đánh giá trách nhiệm tốt hơn, chương 3 sẽ đưa ra một số giải pháp về việc hoàn thiện việc vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý.

3.1 Các giải pháp về tổ chức quản lý nhằm vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm có hiệu quả.

3.1.1 Khuyến khích xây dựng mục tiêu và kế hoạch của đơn vị bằng các lợi ích vật chất.

Với giải pháp này thông qua tác động vào các quyền lợi vật chất để khuyến khích các nhà quản trị các cấp cố gắng tự xây dựng các kế hoạch hoạt động, và tìm ra các giải pháp hoàn thiện việc kinh doanh thông qua việc phân tích và đánh giá tìm các nguyên nhân chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch.

Việc khuyến khích vật chất bằng cách trích lập các phần giá trị tăng thêm do các nhà quản trị các cấp tạo ra trong quá trình hoạt động. Đối với trung tâm chi phí, phần giá trị tăng thêm được trích lập thưởng cho các nhân viên chính là việc quản trị tốt các chi phí. Các chi phí được tiết kiệm mà vẫn đảm bảo mục tiêu đề ra, vì do các nhà quản trị các cấp tiến hành hoạch định các công việc có hiệu quả hơn và phân tích tìm ra các nguyên nhân giúp giảm thiểu chi phí để tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Đối với trung tâm doanh thu, phần giá trị tăng thêm được trích lập là các

khoản doanh thu tăng thêm do việc tìm thêm các thị phần và khách hàng mới cho đơn vị. Các khoản trích thưởng này tạo động lực cho các nhân viên và nhà quản trị cố gắng tìm thêm thị trường, xây dựng kế hoạch bảo vệ thị phần hiện có. Bên cạnh đó, sẽ khuyến khích họ cố gắng tìm hiểu các khách hàng thông qua việc phân tích và đánh giá các biến động của thị trường.

Còn với trung tâm lợi nhuận và đầu tư, phần trích lập các khoản khuyến khích vật chất chính là các khoản lợi nhuận tăng thêm do quản lý tốt các hoạt động so với dự kiến đề ra.

Phần giá trị dùng để khuyến khích vật chất chính là phần vượt của kết quả đạt được với các dự kiến hay định mức khi chưa áp dụng giải pháp khuyến khích vật chất. Tuy nhiên, giải pháp này không thể áp dụng kéo dài và duy nhất mà phải có sự kết hợp với các giải pháp khác được nêu ra trong phần sau.

3.1.2 Xây dựng bộ máy kế toán quản trị nhằm xây dựng và vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm

Với giải pháp này nhằm mục tiêu là xây dựng một bộ máy trợ giúp cho ban giám đốc thu thập và xử lý các thông tin có ích nhằm giúp cho các lãnh đạo sử dụng được các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý có hiệu quả tại các đơn vị. Bên cạnh đó bộ phận này có thể giúp các nhà quản trị đưa ra các giải pháp sau khi đánh giá và phân tích nhằm cải tiến hiệu suất kinh doanh.

Để thực hiện được việc xây dựng bộ máy kế toán quản trị tại các đơn vị vấn đề cần quan tâm đầu tiên là vấn đề nhân sự. Nhân sự của bộ máy này nên được tuyển chọn từ phòng kế toán và phòng kinh doanh hiện có tại các đơn vị. Những nhân viên được tuyển chọn này sẽ có khả năng nắm được việc xử lý các dữ liệu về kế toán và nắm bắt được hoạt động thị trường từ đó có thể vận dụng được các kiến thức trong việc sử dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý. Bên cạnh đó, các nhân viên

này cần phải được thường xuyên huấn luyện và tập huấn nhằm bổ sung kiến thức và hoàn thiện các kỹ năng để cung cấp các thông tin đã xử lý có giá trị.

Về mối quan hệ làm việc của bộ phận này với các phòng ban khác trong đơn cũng phải thay đổi. Bộ phận kế toán quản trị được tách rời như một phòng ban độc lập. Bộ phận này có trách nhiệm cung cấp thông tin cho các bộ phận khác và chỉ sự chỉ đạo trực tiếp từ ban giám đốc.

Như vậy, bộ phận kế toán quản trị được xây dựng có chức năng thu thập, xử lý các thông tin kế toán để giúp cho ban lãnh đạo các doanh nghiệp có những thông tin đánh giá trách nhiệm quản lý tại các bộ phận bằng việc sử dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý tại đơn vị.

3.1.3 Thay đổi cách quản lý từ chức năng phòng ban sang từng bộ phận có thu nhập và chi phí riêng giúp doanh nghiệp có thể vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm.

Một trong những khó khăn hiện nay không vận dụng được các công cụ đánh giá trách nhiệm tại các doanh nghiệp là việc quản lý các bộ phận theo chức năng hoạt động của các phòng ban. Các nhà quản lý chưa thay đổi được cách nhìn quản lý theo từng bộ phận hoạt động đóng góp vào thành quả chung. Việc thay đổi nhận thức quản lý này sẽ giúp cho các nhà quản lý phân tích đánh giá trách nhiệm quản lý hoạt động của từng bộ phận một cách chính xác.

Doanh nghiệp nên thay đổi việc đánh giá hiệu quả chung của toàn doanh nghiệp thành phân tích đánh giá trách nhiệm quản lý của từng hoạt động tạo nên doanh thu, thu nhập cho đơn vị. Bằng cách chi tiết đánh giá kết quả hoạt động của từng loại mặt hàng kinh doanh sẽ cho biết các mặt hàng nào có chi phí và doanh thu như thế nào. Từ đó có các giải pháp riêng để thúc đẩy hiệu quả hoạt động kinh doanh của riêng từng mặt hàng.

Ngoài ra doanh nghiệp có thể quản lý hiệu quả hoạt động bộ phận theo từng nhóm khách hàng hay khu vực kinh doanh. việc tách biệt từ thu nhập chung theo từng đối tượng khách hàng hay theo từng vùng địa lý giúp cho việc đánh giá trách nhiệm quản lý được chi tiết và sát với hoạt động thực tế. Từ đó ban lãnh đạo doanh nghiệp có thể đánh giá chi tiết hoạt động của từng cá nhân từng bộ phận để có những giải pháp thích hợp.

Như vậy, việc tách thu nhập và chi phí từ quy mô toàn doanh nghiệp sang từng bộ phận nhỏ hơn sẽ giúp cho các nhà quản lý vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý được cụ thể và chi tiết hơn.

3.2 Các giải pháp về kỹ thuật nhằm vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm có hiệu quả.

3.2.1 Phân tích chi phí và doanh thu theo ứng xử của mức độ hoạt động

Trong thực tế hiện nay, các đơn vị chưa sử dụng được tốt các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý là do những doanh nghiệp này chưa phân tích được doanh thu và chi phí thay đổi theo mức độ hoạt động. Muốn vận dụng được các công cụ này một trong những vấn đề cần giải quyết chính là phân tích doanh thu và chi phí của các đơn vị theo ứng xử của các mức độ hoạt động. Công việc này sẽ giúp cho các đơn vị lập được các báo cáo thu nhập theo hình thức số dư đảm phí. Bên cạnh đó, nó còn giúp phân tích và tìm ra nguyên nhân sự thay đổi giữa thực tế và kế hoạch của chi phí và doanh thu tại các doanh nghiệp. Như vậy để thực hiện giải pháp này cần phải sử dụng các phương pháp phân tích doanh thu và chi phí thay đổi theo mức độ hoạt động.

Phân tích sự thay đổi của doanh thu theo mức độ hoạt động

Đối với doanh thu, việc phân tích ứng xử của hoạt động đối với doanh thu tương đối dễ dàng.

$$S = Q * P$$

Trong đó :

S: Doanh thu theo mức độ hoạt động (sales)

Q: Số lượng hàng tiêu thụ (quantity)

P: Giá bán mà thị trường có thể chấp nhận (price)

Như vậy doanh thu thay đổi và do giá bán và lượng hàng bán ra. Một trong hai yếu tố đó thay đổi thì doanh thu sẽ thay đổi. Việc phân tích doanh thu cần phải đặt vào trong điều kiện tính chất của thị trường (thị trường cạnh tranh hoàn hảo, thị trường độc quyền cạnh tranh...) để xét độ co giãn của thị trường. Vì điều này sẽ ảnh hưởng rất nhiều đến giá bán và lượng tiêu thụ của từng doanh nghiệp.

Phân tích sự thay đổi của chi phí theo mức độ hoạt động

Việc phân tích chi phí theo mức độ hoạt động sẽ phức tạp hơn doanh thu. Vì chi phí sẽ được tách ra thành nhiều loại để phân tích theo mức độ hoạt động. Có ba loại chi phí được phân tích.

Chi phí khả biến

Chi phí bất biến

Và chi phí hỗn hợp

Chi phí khả biến

Chi phí khả biến là loại chi phí thay đổi cùng chiều với việc tăng giảm sản lượng của công ty. Tuy nhiên với chi phí này sẽ không thay đổi nếu tính trên một đơn vị sản phẩm trong phạm vi hoạt động phù hợp của doanh nghiệp. Chi phí này là các chi phí mua hàng hóa, nhiên liệu hoạt động...

Chi phí bất biến:

Là chi phí mà tổng số của nó không thay đổi mặc dù mức độ hoạt động thay đổi. Do vậy khi mức độ tăng thì chi phí tính trên độ đơn vị hàng hóa sẽ giảm. Chi phí này thường được thể hiện dưới dạng tổng số. Chi phí này thường thể hiện bằng các

chi phí khấu hao theo đường thẳng, chi phí thuê mướn mặt bằng trả theo đơn vị thời gian...

Chi phí hỗn hợp:

Là loại chi phí vừa có tính chất biến phí và tính chất định phí. Phần bất biến của chi phí này thường phản ánh chi phí cơ bản, tối thiểu để duy trì, sẵn sàng hoạt động. Phần khả biến thường phản ánh chi phí thực tế hoặc chi phí sử dụng quá định mức. Nhằm đánh giá trách nhiệm và phạm vi trách nhiệm của nhà quản lý vì vậy cần phải tách được tính chất khả biến và bất biến trong loại chi phí này. Trong phạm vi hoạt động phù hợp của doanh nghiệp thường chi phí này có dạng phương trình tuyến tính:

$$Y = bx + A$$

Trong đó

b : là chi phí khả biến cho một đơn vị hoạt động

x : là số lượng đơn vị hoạt động

A : là phần chi phí bất biến. Y là chi phí hỗn hợp.

Để tách được phần khả biến và phần bất biến trong chi phí hỗn hợp có một số cách sau:

Phương pháp cực đại cực tiểu:

Trong phương pháp này đòi hỏi sự thống kê các chi phí phát sinh ở mức độ cao nhất và thấp nhất, để xác định phần khả biến trong chi phí hỗn hợp người ta lấy chênh lệch giữa phần chi phí hoạt động cao nhất và chi phí hoạt động thấp nhất. Lấy phần chênh lệch này chia cho phần chênh lệch mức độ hoạt động.

$$b = \frac{\Delta CF}{\Delta KQ}$$

b : là chi phí khả biến đơn vị

ΔCF : là chênh lệch về chi phí

ΔKQ : là chênh lệch về mức độ hoạt động

$$A = CF_{\max(\min)} - b * KQ_{\max(\min)}$$

A: Chi phí bất biến

$CF_{\max(\min)}$: Tổng chi phí mức cao nhất (thấp nhất)

b: là chi phí khả biến đơn vị

$KQ_{\max(\min)}$: Mức độ hoạt động cao nhất (thấp nhất)

Theo phương pháp này thì cách xác định các thành phần trong chi phí hỗn hợp tương đối đơn giản tuy nhiên hạn chế của phương pháp này là tính chính xác không cao. Nó có thể áp dụng cho doanh nghiệp có mức độ hoạt động ít biến động và chênh lệch mức độ biến động không nhiều hay các khoản mục chi phí có thể dễ dàng xác định phần định phí trong thành phần chi phí hỗn hợp này.

Phương pháp chấm điểm trên đồ thị (Phương pháp đồ thị phân tán)

Phương pháp đồ thị chấm điểm là đánh dấu các chi phí theo các mức độ lên đồ thị. Kẻ một đường biểu diễn chia các điểm đánh dấu thành hai phần bằng nhau. Đường biểu diễn sẽ cắt trục tung tại điểm được xác định là chi phí bất biến. Lấy tổng chi phí trừ đi chi phí bất biến sẽ được tổng chi phí khả biến và từ đây xác định chi phí khả biến bằng cách chia cho mức hoạt động.

Phương pháp này dễ thực hiện vì trực quan hơn, tuy nhiên việc áp dụng sẽ cho nhiều sai số. Phương pháp này chỉ thích hợp các loại chi phí ít phát sinh và có giá trị nhỏ.

Phương pháp bình phương bé nhất

Khái niệm về bình phương bé nhất có nghĩa là tổng các bình phương của các độ lệch giữa các điểm với đường hồi quy là bé nhất so với bất kỳ đường biểu diễn nào khác. Thống kê các chi phí hỗn hợp tại các đơn vị trong một thời kỳ, ta được các mức chi phí hỗn hợp khác nhau theo các mức độ hoạt động khác nhau. Dùng phương trình hồi quy để phân tích chi phí hỗn hợp như sau

$$\sum xy = A \sum x + b \sum x^2 \quad (1)$$

$$\sum y = nA + b \sum x \quad (2)$$

Mối quan hệ của x và y như sau: $y = b \cdot x + A$

Trong đó:

x: là mức độ hoạt động sinh ra chi phí

y: là chi phí hỗn hợp

A: phần định phí trong chi phí hỗn hợp

b: là hệ số thay đổi của chi phí

Giải hệ phương trình này ta được các biến số A và b với A là chi phí cố định của hàm chi phí hỗn hợp và b là chi phí khả biến cho một đơn vị hoạt động.

Phương pháp bình phương bé nhất có ưu điểm là chính xác hơn các phương pháp trên tuy nhiên đòi hỏi các nhân viên phải có trình độ để xử lý thông tin.

3.2.2 Xây dựng lại các phương pháp thống kê làm cơ sở xây dựng kế hoạch và đánh giá trách nhiệm quản lý.

Một trong những hạn chế không vận dụng được công cụ kế toán trách nhiệm để đánh giá trách nhiệm quản lý tại các đơn vị là do công tác thống kê còn chưa được coi trọng. Hiện nay doanh nghiệp không theo dõi và dự báo được chính xác những thay đổi về doanh thu hoạt động trong từng tháng quý năm để đề ra các giải pháp kinh doanh.

Để có thể dự báo tương đối chính xác về doanh thu và chi phí hoạt động trong kỳ tương lai doanh nghiệp có thể sử dụng phương pháp thống kê dự báo theo thời vụ kinh doanh. Phương pháp này giúp doanh nghiệp có thể dự đoán tình hình doanh thu và chi phí chi tiết cho từng tháng, quý trên kế hoạch dựa vào việc theo dõi thống kê của số liệu kế toán của các năm trước.

Phương pháp thống kê dự báo theo thời vụ có hai phương pháp là phương pháp thống kê dự báo thời vụ giản đơn và dự báo thời vụ phức tạp. Phương pháp dự báo thời vụ giản đơn được sử dụng khi phân tích và thống kê cho thấy tình hình biến động giữa các tháng, quý không có sự chênh lệch nhiều. Lợi điểm của phương pháp

này là số liệu thống kê thu thập để dự đoán có thể ít, nhưng hạn chế là cung cấp thông tin dự báo có sai số.

Còn khi giữa các tháng và quý có sự chênh lệch nhiều thì không thể dùng phương pháp trên mà phải dùng phương pháp thống kê dự báo theo thời vụ phức tạp. Phương pháp này đòi hỏi việc thu thập các số liệu thống kê nhiều hơn, chi tiết hơn nhưng sẽ cho kết quả dự báo tương đối chính xác.

Kết luận chương 3

Trong chương hai nghiên cứu thực trạng về vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm quản lý tại các đơn vị cho thấy còn nhiều hạn chế. Để khắc phục các nguyên nhân tạo ra hạn chế trong việc vận dụng các công cụ trong thực tế, chương ba đã đưa ra hai nhóm giải pháp chính, đó là nhóm giải pháp về tổ chức quản lý và nhóm giải pháp kỹ thuật.

Các giải pháp tổ chức quản lý nhằm thay đổi nhận thức trong việc quản lý tạo điều kiện để vận dụng được các công cụ đánh giá trách nhiệm. Để có thể vận dụng được các công cụ này trước nhất cần khuyến khích các bộ phận tự xây dựng mục tiêu và tự có nhu cầu sử dụng các thước đo tự đánh giá hiệu quả hoạt động của mình. Để tạo động lực nhằm khuyến khích nên sử dụng các biện pháp tác động vào lợi ích vật chất đến từng nhân viên và bộ phận. Bên cạnh đó, cũng cần xây dựng một bộ phận chuyên môn là bộ phận kế toán quản trị giúp ban lãnh đạo và các bộ phận khác xử lý thông tin và hướng dẫn việc vận dụng các thước đo đánh giá. Ngoài ra, để đánh giá trách nhiệm quản lý một cách chi tiết hơn cũng phải cần thay đổi cách quản lý từng quy mô toàn doanh nghiệp sang quản lý đánh giá chi tiết từng bộ phận hoạt động có thu nhập và chi phí được tách biệt.

Các giải pháp về kỹ thuật chủ yếu nhằm giúp đơn vị có thể thống kê và dự báo nhằm xây dựng kế hoạch chính xác và chi tiết hơn. Giải pháp là việc vận dụng phương pháp thống kê dự báo thời vụ. Với phương pháp này có thể giúp doanh nghiệp dự báo doanh thu, chi phí chi tiết cho từng tháng từng quý. Nếu việc dự đoán này được triển khai tốt nó sẽ trở thành thước đo đánh giá trách nhiệm quản lý khi được so sánh và phân tích với các hoạt động thực tế. Bên cạnh đó, nhóm giải pháp này còn đưa ra công cụ nhằm phân tích các chi phí, doanh thu thay đổi theo mức độ hoạt động để phục vụ cho công tác phân tích báo cáo thành quả bộ phận,.

Mỗi giải pháp chỉ khắc phục một hay vài nguyên nhân dẫn đến hạn chế trong thực trạng vận dụng các công cụ tại các doanh nghiệp. Nếu sử dụng riêng rẽ, việc vận dụng các công cụ đánh giá sẽ còn nhiều hạn chế. Vì vậy các giải pháp được trình bày phải được vận dụng phối hợp với nhau để khắc phục triệt để các nguyên nhân.

KẾT LUẬN

Như vậy, khi Việt Nam tham gia vào các tổ chức kinh tế trong khu vực và trên thế giới thì các doanh nghiệp Việt Nam đều bị cạnh tranh quyết liệt. Làm thế nào để đánh giá trách nhiệm quản lý để cải tiến các hoạt động kinh doanh có hiệu quả hơn làm một nhu cầu trở nên bức bách. Trong chương một luận văn này đã trình bày các công cụ để đánh giá trách nhiệm quản lý. Đó là các công cụ kế toán trách nhiệm, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI), lợi nhuận còn lại (RI) và phân tích báo cáo bộ phận. Mỗi công cụ sẽ cung cấp một loại thông tin riêng để giúp cho các nhà quản lý cấp cao đánh giá được trách nhiệm quản lý tại các bộ phận.

Bên cạnh đó, trong chương hai của luận văn đã nghiên cứu tình hình thực tế việc vận dụng các công cụ này tại các doanh nghiệp kinh doanh đường trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Việc nghiên cứu này cho thấy đa số các công ty nhà nước trên địa bàn thành phố chưa vận dụng được tốt các công cụ đánh giá nhằm đưa ra các giải pháp cải tiến hoạt động kinh doanh. Nguyên nhân chủ yếu vẫn là việc chưa nhận thức được ý nghĩa của các công cụ này trong việc phân tích và đánh giá trách nhiệm. Bên cạnh đó còn có nguyên nhân khác là mô hình tổ chức quản lý hiện nay chưa phù hợp với việc vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm.

Để hoàn thiện việc đánh giá trách nhiệm tại các đơn vị nhà nước kinh doanh mặt hàng đường, chương ba đã đề ra hai nhóm giải pháp chính nhằm khắc phục các nguyên nhân gây hạn chế trong việc đánh giá trách nhiệm quản lý. Đó là nhóm giải pháp tổ chức nhằm tạo các điều kiện cần thiết để vận dụng các công cụ đánh giá trách nhiệm. Và các nhóm giải pháp kỹ thuật nhằm hoàn thiện kỹ thuật phân tích và đánh giá của các công cụ.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Masaaki Imai - *Kaizen – Chìa khóa của sự thành công về quản lý của Nhật Bản*, NXB Tp Hồ Chí Minh 1992
2. Micheal Hammer và James Champy - *Tái lập công ty* do Vũ Tiến Phúc dịch. NXB Tp Hồ Chí Minh, Saigon Timegroup VAPEC 1996
3. Phạm Văn Dược và Đặng Kim Cường - *Kế toán quản trị và Phân tích kinh doanh*. NXB Thống kê.
4. Tiến sĩ Phan Dũng - *Phương pháp luận sáng tạo Khoa học - Kỹ thuật*. Sở Khoa học, Công nghệ, Môi trường 1994.
5. Tập thể tác giả khoa kế toán kiểm toán Trường Đại học Kinh tế Tp HCM- *Kế toán quản trị*. NXB Tài Chính Tp HCM 1997.
6. Tủ sách business edge - *Thiết lập và sử dụng quyền lực để quản lý hiệu quả hơn*. NXB Trẻ 2004.
7. Robert S. Kaplan và Anthony A. Atkinson - *Advanced Management Accounting*. Third Edition, Prentice Hall International , Inc. New Jersey 1998.
8. Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell - *Principle of Accounting*. Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, Boston 1990.
9. Charles T. Horngren, George Foster - *Cost Accounting, Managerial Emphasis*, Seventh Edition, Prentice Hall.Inc
10. Ray H.Garrison và Eric W. Noreen - *Managerial Accounting*. 8th Edition, the Mc Graw Hill Compaies Inc. USA 1997.
11. Milton F.Usry, Lawrence H.Hammervà Adolph Matz - *Cost Accounting Planning and Control*. 9th Edition South – Western Pulishing Company. Cincinnati Ohio 1988