

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN



NGUYỄN THỊ MINH PHƯƠNG

**XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT SỮA VIỆT NAM**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN (KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VÀ PHÂN TÍCH)

MÃ SỐ: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH DOANH VÀ QUẢN LÝ

Người hướng dẫn khoa học:

PGS.TS. NGUYỄN MINH PHƯƠNG

HÀ NỘI, NĂM 2013

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận án này là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Số liệu sử dụng trong Luận án là trung thực. Những kết quả của Luận án chưa từng được công bố trong bất cứ công trình nào

Tác giả của Luận án

Nguyễn Thị Minh Phương

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
MỤC LỤC	ii
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT.....	v
DANH MỤC SƠ ĐỒ	vi
DANH MỤC BẢNG.....	vii
DANH MỤC ĐỒ THỊ	viii
LỜI MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN.....	5
1.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu nước ngoài	5
1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước	14
1.3. Phương pháp nghiên cứu của luận án	19
1.3.1. Thiết kế nghiên cứu	19
1.3.2. Phương pháp thu thập số liệu	20
1.3.3. Hệ thống dữ liệu thu thập	21
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	23
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP	24
2.1. Bản chất, vai trò và nhiệm vụ kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp..	24
2.1.1. Bản chất của kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.....	24
2.1.2. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp	27
2.2. Sự phân cấp quản lý và mối quan hệ với kế toán trách nhiệm	29
2.2.1. Sự phân cấp quản lý và các mô hình phân cấp quản lý	29
2.2.2. Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh	41
2.3. Hệ thống phương pháp sử dụng trong kế toán trách nhiệm.....	43
2.3.1. Hệ thống phương pháp dự toán	43
2.3.2. Hệ thống phương pháp cung cấp các thông tin thực hiện của các trung tâm trách nhiệm	46
2.3.3. Hệ thống phương pháp phân tích, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm	47

2.4. Nội dung kế toán trách nhiệm cho các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp	55
2.4.1. Trung tâm chi phí.....	55
2.4.2. Trung tâm doanh thu.....	59
2.4.3. Trung tâm lợi nhuận.....	61
2.4.4. Trung tâm đầu tư.....	64
2.5. Kế toán trách nhiệm của một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho doanh nghiệp Việt Nam	66
2.5.1. Kế toán trách nhiệm của một số nước trên thế giới.....	66
2.5.2. Bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam	71
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	73
CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT SỮA VIỆT NAM	74
3.1. Thực trạng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	74
3.1.1. Giới thiệu tổng quan về ngành sản xuất sữa Việt Nam	74
3.1.2. Đặc điểm cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	84
3.1.3. Thực trạng vận dụng các phương pháp kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	89
3.1.4. Thực trạng kế toán trách nhiệm các trung tâm trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	90
3.2. Đánh giá thực trạng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	95
3.2.1. Đánh giá cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	95
3.2.2. Đánh giá hệ thống phương pháp kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	97
3.2.3. Đánh giá thực trạng kế toán trách nhiệm các trung tâm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	98
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	100

CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT SỮA VIỆT NAM.....	101
4.1. Sự cần thiết xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	101
4.2. Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	103
4.2.1. Phù hợp với mô hình tổ chức quản lý.....	103
4.2.2. Phù hợp với yêu cầu và trình độ quản lý.....	103
4.2.3. Phù hợp và hài hòa giữa chi phí và lợi ích.....	104
4.2.4. Phù hợp với cơ chế quản lý của nền kinh tế.....	104
4.2.5. Phù hợp trong quá trình toàn cầu hóa.....	105
4.3. Vận dụng phương pháp kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	105
4.3.1. Xây dựng hệ thống định mức.....	105
4.3.2. Xây dựng hệ thống dự toán tương ứng các trung tâm trách nhiệm.....	110
4.3.3. Xây dựng hệ thống ghi chép chứng từ ban đầu, tài khoản và sổ kế toán phù hợp với hệ thống kế toán trách nhiệm.....	111
4.3.4. Áp dụng phương pháp bảng điểm cân bằng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	114
4.4. Xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm cho các trung tâm trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	117
4.4.1. Kế toán trách nhiệm trung tâm chi phí.....	117
4.4.2. Kế toán trách nhiệm trung tâm doanh thu.....	127
4.4.3. Kế toán trách nhiệm trung tâm lợi nhuận.....	129
4.4.4. Kế toán trách nhiệm trung tâm đầu tư.....	136
4.5. Điều kiện xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	142
4.5.1. Đối với nhà nước và các cơ quan chức năng.....	142
4.5.2. Đối với các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.....	143
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	148
KẾT LUẬN.....	149
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ.....	151
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	151

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Diễn giải
CP NVL TT	: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CP NCTT	: Chi phí nhân công trực tiếp
CP SXC	: Chi phí sản xuất chung
DNNN	: Doanh nghiệp nhà nước
ERP	: Enterprise Resource Planning (Hoạch định nguồn lực doanh nghiệp)
EVA	: Economic value added (Giá trị giá tăng)
GD	: Giám đốc
HĐQT	: Hội đồng quản trị
KH	: Kế hoạch
KTTC	: Kế toán tài chính
KTTN	: Kế toán trách nhiệm
KTQT	: Kế toán quản trị
LN	: Lợi nhuận
PX	: Phân xưởng
TT	: Thực tế
TSCĐ	: Tài sản cố định
SXKD	: Sản xuất kinh doanh
RA	: Responsibility Accounting (Kế toán trách nhiệm)
ROI	: Return on Investment (Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư)
RI	: Residual Income (Thu nhập còn lại)

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 2.1: Cơ cấu quản lý chức năng của doanh nghiệp	31
Sơ đồ 2.2: Cơ cấu tổ chức theo địa dư	32
Sơ đồ 2.3: Cơ cấu tổ chức theo sản phẩm	33
Sơ đồ 2.4: Cơ cấu tổ chức theo khách hàng	34
Sơ đồ 2.5: Cơ cấu tổ chức theo đơn vị chiến lược	35
Sơ đồ 2.6: Cơ cấu tổ chức kiểu ma trận	36
Sơ đồ 2.7: Cơ cấu quản lý trực tuyến của doanh nghiệp	37
Sơ đồ 2.8: Cơ cấu quản lý theo kiểu trực tuyến - chức năng	38
Sơ đồ 2.9: Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp	42
Sơ đồ 2.10: Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh	44
Sơ đồ 2.11: Trình tự lập dự toán	46
Sơ đồ 2.12: Mô hình phân tích Dupont	49
Sơ đồ 2.13: Cấu trúc của bảng điểm cân bằng	51
Sơ đồ 2.14: Mối quan hệ giữa phân cấp quản lý và các trung tâm trách nhiệm ở các doanh nghiệp châu Âu	68
Sơ đồ 3.1: Chuỗi giá trị giản đơn của ngành sữa	74
Sơ đồ 3.2: Bộ máy quản lý của Công ty Vinamilk	82
Sơ đồ 3.3: Bộ máy quản lý của Công ty sữa Hà nội	86
Sơ đồ 4.1: Các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất	118
Sơ đồ 4.2: Các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh	120
Sơ đồ 4.3: Các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý	121
Sơ đồ 4.4: Bộ máy kế toán kết hợp trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam ...	145

DANH MỤC BẢNG

Bảng 2.1: Môi quan hệ giữa chiến lược và cơ cấu tổ chức	40
Bảng 4.1: Hệ thống dự toán của các trung tâm trách nhiệm	111
Bảng 4.2: Bảng điểm cân bằng trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam	115
Bảng 4.3: Bảng phân tích biến động các nhân tố	123
Bảng 4.4: ROI của các trung tâm đầu tư	138
Bảng 4.5: Các chỉ tiêu của bộ phận miền Bắc	139
Bảng 4.6: Lợi nhuận còn lại của các trung tâm	140

DANH MỤC ĐỒ THỊ

Đồ thị 3.1: Sản lượng sữa hàng hóa	75
Đồ thị 3.2: Doanh số sữa của Việt Nam	77
Đồ thị 3.3: Tốc độ tăng doanh thu và lợi nhuận của Công ty Sữa Vinamilk	78
Đồ thị 3.4: Cơ cấu doanh thu của công ty Vinamilk 2010.....	79

LỜI MỞ ĐẦU

1. Lý do lựa chọn đề tài

Kế toán trách nhiệm là một trong những nội dung cơ bản của kế toán quản trị, nó là một trong những công cụ quản lý kinh tế tài chính có vai trò quan trọng trong việc quản lý, điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh doanh trong doanh nghiệp. KTTN giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá hoạt động của những bộ phận trong doanh nghiệp, đồng thời đánh giá trách nhiệm quản lý của nhà quản trị các cấp. Từ đó, giúp các nhà quản trị các cấp có những thông tin hữu ích trong việc ra quyết định để đạt được mục tiêu chung. Đồng thời KTTN cũng thúc đẩy, khuyến khích các nhà quản trị phát huy năng lực quản lý của mình góp phần nâng cao hiệu quả quản lý của doanh nghiệp. KTTN có vai trò quan trọng trong công tác quản lý của doanh nghiệp nhưng vẫn còn là nội dung tương đối mới không chỉ trong thực tế mà cả trong nghiên cứu đối với Việt Nam, mặc dù KTQT và KTTN đã được các nước trên thế giới đề cập và phát triển tương đối lâu.

Thị trường sữa tại Việt nam được đánh giá là thị trường có nhiều tiềm năng tăng trưởng trong tương lai, thống kê cho thấy giai đoạn 1997-2009, ngành sữa Việt Nam có tỷ lệ tăng trưởng cao nhất khu vực Đông Nam Á với mức tăng bình quân 24,7%/năm. Tuy nhiên, mức tiêu dùng sữa của người dân còn khá thấp chỉ khoảng 11,2 l/năm, thấp hơn nhiều so với các nước châu Á khác và các nước khác trên thế giới như Thái lan 23l/người/năm, Trung Quốc 25l/người/năm. Đây là cơ hội lớn cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phát triển và khẳng định mình. Hơn nữa, Việt nam là nước nông nghiệp, có nhiều nguồn lực cho ngành sản xuất và chăn nuôi bò sữa phát triển. Lợi thế cạnh tranh của ngành sữa thuộc về doanh nghiệp nào nắm được nguồn nguyên liệu bò sữa, tuy nhiên đây lại là điểm yếu của hầu hết các doanh nghiệp trong nước. Mặt khác, khi thị trường sữa hoàn toàn mở cửa theo lộ trình gia nhập WTO của Việt nam, cả nông dân nuôi bò sữa lẫn các doanh nghiệp sản xuất sữa nội địa sẽ phải đối mặt với cạnh tranh gay gắt của các công ty rất mạnh từ Úc và New Zealand... Để phát triển và tồn tại vẫn đề đặt ra đối với các doanh nghiệp sản

xuất sữa Việt Nam đó là phải đảm bảo chất lượng sản phẩm và đáp ứng nhu cầu tiêu dùng không chỉ đối với trong nước mà cả đối với tiêu dùng nước ngoài. Muốn như vậy, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phải có phương thức quản lý tốt từ khâu đầu vào đến sản xuất và tiêu thụ, tạo uy tín về thương hiệu cũng như chất lượng sản phẩm. Một trong những công cụ quản lý và kiểm soát hiệu quả hiện nay cho các doanh nghiệp là hệ thống KTTN.

KTTN là hệ thống kế toán tập hợp kết quả theo từng lĩnh vực, phạm vi khác nhau do một nhà quản trị chịu trách nhiệm giám sát và đánh giá kết quả theo từng bộ phận trong tổ chức. KTTN quan tâm đến việc các nhà quản trị được giao trách nhiệm kiểm soát và điều hành một hoạt động, bộ phận trong tổ chức. Để đảm bảo được việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực trong từng hoạt động đòi hỏi phải xây dựng mạng lưới trung tâm trách nhiệm. Một trung tâm trách nhiệm là một đơn vị của tổ chức với sự lãnh đạo của một nhà quản trị trung tâm chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của trung tâm mình với nhà quản trị cấp cao. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành trên cơ sở đặc điểm tổ chức bộ máy hoạt động cũng như đặc điểm ngành nghề kinh doanh và đặc điểm sản phẩm. KTTN phù hợp với các công ty, Tổng công ty, Tập đoàn có qui mô lớn và cơ cấu tổ chức của nó phải phân cấp, phân quyền. KTTN chỉ phát huy tác dụng và hoạt động có hiệu quả nhất trong các tổ chức có phân cấp quản lý. Chính vì vậy, trước vai trò quan trọng và cấp thiết của KTTN trong các doanh nghiệp Việt Nam đặc biệt là các doanh nghiệp sản xuất sữa luận án nghiên cứu đề tài "**Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam**".

2. Mục tiêu nghiên cứu

KTTN có vai trò quan trọng giúp nhà quản trị kiểm soát đánh giá hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp nhưng thực tế hiện nay việc áp dụng KTTN vào trong quản lý của các doanh nghiệp Việt Nam chưa thực sự được quan tâm. Trước tình hình đó, luận án tiến hành nghiên cứu hệ thống KTTN đã được hình thành tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam chưa? Hình thành đến đâu? Ở mức độ nào? Nếu hệ thống KTTN chưa thực sự có tác giả sẽ đưa ra mô hình KTTN

cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Với mục tiêu xây dựng hệ thống KTTN phù hợp trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị đánh giá hiệu quả kinh doanh và trách nhiệm quản lý của từng bộ phận để ra quyết định kinh doanh. Căn cứ vào mục tiêu nghiên cứu luận án xây dựng câu hỏi nghiên cứu.

3. Câu hỏi nghiên cứu

1, Các nhân tố nào ảnh hưởng đến mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam?

2, Mô hình KTTN ở các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đã được thiết lập hay chưa? Nếu có, đã xây dựng đến đâu, ưu nhược điểm là gì?

3, Mô hình KTTN cần được xây dựng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam như thế nào?

4. Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu

Luận án nghiên cứu về hệ thống KTTN tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, với cơ cấu tổ chức quản lý và sản xuất theo 2 hình thức: Khép kín và Mở. Hình thức sản xuất khép kín: Các doanh nghiệp có trang trại nuôi bò sữa cung cấp nguyên vật liệu cho nhà máy sản xuất sữa (Vinamilk, Mộc Châu...) và hình thức thứ hai là các doanh nghiệp không có trại chăn nuôi bò mà chỉ thu mua nguyên vật liệu đầu vào trên thị trường để sản xuất các sản phẩm từ sữa (Hanoimilk...).

5. Dự kiến các kết quả đạt được

Luận án Xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, có giá trị cả về lý thuyết và thực tiễn.

a, Về mặt lý luận: Luận án trình bày mô hình KTTN về mặt lý thuyết như: Lý thuyết về các trung tâm trách nhiệm như: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Nội dung các trung tâm trách nhiệm, hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá của từng trung tâm đến xây dựng hệ thống báo cáo KTTN cho từng trung tâm. Đồng thời, luận án trình bày hệ thống dự toán, hệ thống phương pháp cung cấp các thông tin thực hiện, hệ thống các phương pháp

kiểm soát và đánh giá kết quả, hiệu quả của các trung tâm trách nhiệm, đánh giá trách nhiệm quản lý của từng trung tâm trách nhiệm. Bên cạnh đó, luận án cũng trình bày hệ thống lý thuyết tổ chức quản lý, mối quan hệ giữa phân cấp quản lý và KTTN làm căn cứ và cơ sở lý thuyết cho việc xây dựng mô hình KTTN cho các doanh nghiệp cụ thể. Ngoài ra, luận án cũng rút ra bài học kinh nghiệm về xây dựng mô hình KTTN cho doanh nghiệp Việt Nam trên cơ sở mô hình KTTN tại một số nước trên thế giới.

b, Về mặt thực tiễn: Luận án trình bày tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước và thế giới có liên quan đến KTTN, từ đó tìm được "khoảng trống" cho hướng nghiên cứu của luận án. Đồng thời, thông qua phương pháp nghiên cứu định tính như khảo sát, phỏng vấn sâu các nhà quản lý của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt nam kết hợp với xin ý kiến chuyên gia. Tác giả tìm hiểu thực trạng KTTN tại các doanh nghiệp, tìm các nhân tố ảnh hưởng đến mô hình KTTN, mức độ quan tâm của các nhà quản trị đến hệ thống KTTN. Qua đó xây dựng mô hình KTTN phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị đánh giá hiệu quả và trách nhiệm quản lý của các trung tâm trách nhiệm góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh. Mô hình KTTN được xây dựng cho các doanh nghiệp sản xuất sữa từ việc xác định các trung tâm trách nhiệm, xây dựng hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá đến thiết lập hệ thống báo cáo KTTN cho phù hợp đảm bảo tính kiểm soát và hiệu quả trong quản lý. Bên cạnh đó, luận án cũng đưa ra các giải pháp cho phương pháp dự toán, phương pháp cung cấp thông tin và phương pháp phân tích đánh giá sử dụng trong KTTN.

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

1.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu nước ngoài

Nhu cầu về quản lý và kiểm soát thông tin kế toán một cách liên tục là cơ sở cho KTTN phát triển, Higgins (1952) định nghĩa: KTTN là sự phát triển của hệ thống kế toán được thiết kế để kiểm soát chi phí phát sinh liên quan trực tiếp cho các cá nhân trong tổ chức và người chịu trách nhiệm kiểm soát. Hệ thống kiểm soát này được thiết kế cho tất cả các cấp quản lý. KTTN như một công cụ để kiểm soát hoạt động và chi phí. [46]

Kiểm soát chi phí luôn là vấn đề hàng đầu của các nhà quản trị, để kiểm soát được chi phí đòi hỏi nhà quản trị phải có các công cụ quản lý tài chính phù hợp, KTTN chính là một công cụ hữu ích để quản lý. Hơn nữa, một nhà quản trị không thể thu tóm và phát huy được năng lực ở tất cả các lĩnh vực, bộ phận trong doanh nghiệp, mà cần phải có sự phân quyền để quản lý có hiệu quả. Tác giả Martin N. Kellogg (1962), đã nghiên cứu sự phát triển của KTTN trong mối quan hệ giữa KTTN với cơ cấu tổ chức, KTTN với kế toán chi phí, KTTN với ngân sách, KTTN với kiểm soát chi phí. KTTN có mối quan hệ chặt chẽ với phân cấp quản lý và với kế toán chi phí. Trước hết một tổ chức luôn có sự phân cấp, phân quyền quản lý, do vậy cơ cấu tổ chức luôn có sự thay đổi. Chính vì vậy, để thiết lập hệ thống KTTN cần đảm bảo một số nguyên tắc sau: (1) Phân tách tổ chức thành các bộ phận, đơn vị theo từng chức năng cụ thể. (2) Phân công trách nhiệm cụ thể cho mỗi bộ phận và đơn vị. (3) Mỗi bộ phận, đơn vị phải thực hiện báo cáo. (4) Thành lập các vị trí giám sát đối với từng cấp quản lý.

Ngoài ra, tác giả cũng đề cập đến hệ thống kế toán chi phí được sử dụng như là công cụ quản lý, trước hết phải gán trách nhiệm cho từng khoản chi phí. Điều này đặc biệt đúng trong các hệ thống chi phí tiêu chuẩn. KTTN là cần thiết để kiểm soát ngân sách, và đảm bảo nguyên tắc: (1) Ngân sách phải được lập và báo cáo gắn liền

với KTTC, không được điều chỉnh hay bổ sung. (2) Ngân sách được xác định phù hợp với quyền hạn và trách nhiệm. (3) Ngân sách phải được xây dựng đơn giản, trong giới hạn phạm vi sử dụng chính. KTTN kiểm soát chi phí với chức năng chính là giám sát ở các cấp từ phân xưởng đến ban quản trị. Để kiểm soát được chi phí theo tác giả cần tìm hiểu và xác định được nguồn gốc phát sinh chi phí, từ đó kiểm soát chi phí trên cơ sở đó. [65]

Đồng thời, KTTN cũng được tác giả Joseph P. Vogel (1962) đề cập đến phân trách nhiệm trong doanh nghiệp, cụ thể là công ty điện, trước hết KTTN được sử dụng để kiểm soát chi phí. Theo tác giả nếu không có hệ thống kế toán thống nhất, mỗi công ty sẽ xây dựng cho mình một hệ thống kế toán tự do, khi đó chi phí phát sinh. Để hạn chế chi phí bằng cách qui trách nhiệm cá nhân, trên cơ sở này xác định trách nhiệm cá nhân với mỗi loại chi phí. Tác giả đã đề cập đến việc xây dựng và thiết lập hệ thống KTTN trong doanh nghiệp, KTTN được thiết kế phù hợp với cơ cấu tổ chức của từng doanh nghiệp, tùy thuộc vào qui mô hoạt động mà phân cấp quản lý như: Chủ tịch hội đồng quản trị, ban GD, phòng ban, phân xưởng hay GD, trưởng phòng, quản đốc... KTTN phải được xây dựng trên cơ sở cấp quản lý nhằm thu thập thông tin cũng như kiểm soát thông tin tại các bộ phận từ đó cung cấp thông tin cho nhà quản trị có quyết định hiệu quả. Theo tác giả thiết kế và xây dựng một hệ thống KTTN không hề đơn giản, đây là một công việc lớn đòi hỏi thay đổi cả hệ thống ảnh hưởng đến các phòng ban của doanh nghiệp, việc thay đổi diễn ra đồng bộ có như vậy mới thành công. [55]

Phân cấp quản lý, cũng được tác giả N. J. Gordon (1963) đề cập đến trong lý thuyết của hệ thống KTTN. Cơ sở của hệ thống KTTN là thuyết kinh tế và tổ chức, KTTN chỉ phát huy hiệu quả khi doanh nghiệp có phân cấp và tổ chức. Lý thuyết tổ chức được quan tâm trong mối quan hệ với phân quyền. Như vậy khi nghiên cứu đến KTTN là nghiên cứu đến cả hai vấn đề kinh tế và xã hội, nếu bỏ qua một trong hai yếu tố trên việc thiết lập KTTN sẽ thất bại. Các nhà kinh tế chỉ quan tâm đến hiệu quả kinh tế mà không quan tâm đến thái độ, quản lý và động viên cấp dưới. Theo tác giả tổ chức hiệu quả nhất có ứng dụng trong việc thiết kế và sử dụng một

hệ thống KTTN. Một hệ thống bao gồm: (1) một tập hợp các tiểu doanh nghiệp, tức là trung tâm chi phí và trung tâm lợi nhuận; (2) thiết lập các quy tắc xác định giá hàng hoá và dịch vụ mỗi công ty con ; (3) thiết lập quyền và trách nhiệm với người quản lý của mỗi công ty; và (4) cấu trúc một phần thưởng khuyến khích hoạt động của người quản lý. Trong hoạt động hệ thống cung cấp xác định các chi phí phát sinh và giá trị sản lượng của mỗi người quản lý. Sự khác biệt giữa hai số lượng này có thể được gọi là lợi nhuận mà người quản lý sản xuất. Thiết kế một hệ thống quản lý sao cho mỗi người quản lý hoạt động trong lợi ích của mình gắn chặt với những hoạt động lợi nhuận cao nhất của công ty. Ngoài ra tác giả đề cập đến chi phí tiêu chuẩn trong việc xây dựng hệ thống KTTN. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn đã phát triển đầy đủ nhất trong sự kiểm soát của bộ phận tham gia vào sản xuất theo các giả định đơn giản liên quan đến trách nhiệm của người quản lý bộ phận . Tóm lại, đầu tiên bằng cách sử dụng lý thuyết, pháp luật của kinh tế, KTTN có thể được mở rộng đến các khu vực mới, mở rộng của nó đến bộ phận thu mua. Phân tích tương tự có thể dẫn đến trách nhiệm báo cáo hiệu quả hơn cho hoạt động bán hàng và báo cáo toàn diện hơn cho các bộ phận sản xuất. Thứ hai, kiến thức về mối quan hệ và hành vi của con người trong các tổ chức trong các lĩnh vực của tâm lý học xã hội có thể cung cấp câu trả lời đáng tin cậy về một số vấn đề lâu đời trong KTTN chẳng hạn như mức độ chính xác của các tiêu chuẩn cần phải có, trình độ quản lý hệ thống kế toán chính thức trách nhiệm nên được sử dụng, và thiết kế và sử dụng thích hợp của hệ thống tại mỗi mức độ. [66]

Ahmed Belkaoui (1981), đã đi sâu nghiên cứu từ khái niệm, điều kiện thực hiện KTTN trong tổ chức với phương pháp nghiên cứu cụ thể. Nhu cầu về quản lý và kiểm soát thông tin kế toán một cách liên tục là cơ sở cho KTTN phát triển, theo Higgins (1952) có 4 điều kiện để thực hiện KTTN: (1) Các trung tâm trách nhiệm được xây dựng phù hợp với cơ cấu tổ chức; (2) Các trung tâm được quản lý bởi một nhà quản trị, chịu trách nhiệm và kiểm soát trung tâm đó; (3) Các thông tin có ý nghĩa cho từng khu vực trách nhiệm được nhấn mạnh trong báo cáo thực hiện; (4) Thủ trưởng các đơn vị có trách nhiệm tham gia trong việc chuẩn bị ngân sách của họ. Họ phải cảm thấy rằng ngân sách là ngân sách của họ chứ không phải là một số

ngân sách không thực tế và không khả thi áp đặt (Higgins, 1952, p. 1.). Trong nghiên cứu này, tác giả sử dụng phương pháp định lượng với 55 mẫu gửi bảng câu hỏi cho các cá nhân bao gồm: nhân viên, nhà quản trị các cấp để đánh giá thái độ cá nhân với trách nhiệm cá nhân trong công việc, đánh giá nhân tố con người, thái độ cá nhân ảnh hưởng đến hệ thống KTTN như thế nào? KTQT là hệ thống kế toán được xây dựng thành các trung tâm và được quản trị bởi những nhà quản lý đứng đầu. Các nhà quản lý phải tự chịu trách nhiệm về hiệu quả hoạt động của trung tâm, bộ phận của mình chính vì vậy nhân tố con người, nhân tố cá nhân đóng vai trò quan trọng trong việc thành công của hệ thống KTTN. [28]

Theo tác giả Nahum Melumad, Dilip Mookherjee, Stefan Reichelstein (1992), một trong những bộ phận quan trọng cấu thành KTTN đó là các trung tâm. Các trung tâm được xây dựng phù hợp với cơ cấu tổ chức hoạt động của từng tổ chức. Trong nghiên cứu này, các tác giả đã đưa ra các lý thuyết về các trung tâm trách nhiệm, có 3 trung tâm trách nhiệm là trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và các trung tâm đầu tư. Thông thường với các loại trung tâm trách nhiệm khác nhau giao cho nhà quản lý nhất định để ra quyết định và luôn hướng tới mục tiêu tối ưu hóa. Theo Horngren và Foster (1991) xác định các trung tâm trách nhiệm là "bộ phận, các phân đoạn, hoặc các tiểu đơn vị của một tổ chức có nhà quản lý chịu trách nhiệm cho bộ phận cụ thể của hoạt động". Tác giả đã phân tích một mô hình chính thức cho các trung tâm trách nhiệm và so sánh chúng để sắp xếp cho các tổ chức khác nhau khác. Tác giả xem xét thiết lập đội ngũ sản xuất bao gồm một GD và hai đại lý. Chi phí sản xuất của mỗi đại lý chỉ được biết đến đại lý đó. Kết quả là, GD phải gánh chịu các chi phí cơ quan nhất định. Các trung tâm trách nhiệm có thể là một phương tiện hiệu quả tiết kiệm các chi phí đại lý đó. [67]

KTTN không chỉ được nghiên cứu ở mặt lý thuyết mà còn được nghiên cứu ứng dụng vào một số ngành cụ thể như: bệnh viện, ngân hàng. Các tác giả Brian P. Bloomfield Rod Coombs, David J. Cooper, David Rea (1992) đã nghiên cứu, phân tích hệ thống thông tin quản lý trong bệnh viện tại Anh với 3 bệnh viện và trong thời gian 3 năm. KTTN được xây dựng nhằm quản lý chi phí và các nguồn tài

nguyên. Từ quan điểm chính thống kế toán quản lý, quản lý tài nguyên RM (Resource Management) có thể được coi như một hệ thống KTTN phân cấp một số quyết định phân bổ nguồn lực, trong khi duy trì thông tin tập trung và kiểm soát về đánh giá hiệu suất và trách nhiệm. Do đó, ý định rõ ràng của các sáng kiến quản lý tài nguyên RMI (Resource Management Initiative) để phân cấp trách nhiệm ngân sách đến mức độ chuyên môn y tế trong bệnh viện, và thậm chí các bác sĩ cá nhân trong phạm vi đặc biệt. Đồng thời, một hệ thống đo lường hiệu suất được tạo ra cung cấp một khả năng nâng cao để theo dõi và kiểm soát tập trung được thực hiện giúp các bác sĩ chống lại khối lượng công việc và mục tiêu tài chính. [34]

Shih, Michael SH (1997) đã thực hiện quá trình điều tra làm thế nào các công ty thiết kế hệ thống đánh giá hiệu năng cho các nhà quản lý cây trồng. Những nhà quản lý có thể được đánh giá chủ yếu vào kiểm soát chi phí hoặc lợi nhuận. Điều này cho thấy các giả thuyết sau đây: xu hướng đánh giá một người quản lý cây trồng chủ yếu vào lợi nhuận chứ không phải là chi phí (1) giảm vai trò tiếp thị trong việc kích thích doanh số bán hàng, (2) Đề cao tầm quan trọng của chất lượng sản phẩm, kích thích doanh số bán hàng, (3) Nâng cao dịch vụ khách hàng trong việc thúc đẩy doanh số bán hàng, và (4) giảm các biện pháp cụ thể về mức độ quản lý được đánh giá chất lượng sản phẩm và dịch vụ khách hàng. Sử dụng một mô hình lợi nhuận, những giả thuyết này đã được thử nghiệm với các dữ liệu thu thập từ các công ty sản xuất lớn của Canada. Kết quả đã đạt được nhờ sự hỗ trợ mạnh mẽ của các giả thuyết. [73]

Nghiên cứu của Joe E. Dowd (2001), đã điều tra sự ảnh hưởng của hỗn hợp sản phẩm và công nghệ sản xuất đến việc thực hiện kế toán trên các khía cạnh: KTTN, phân loại các sản phẩm cho các mục đích quản lý chi phí và thực hiện tăng số lượng các khoản chi phí để tạo ra chi phí đồng nhất. Nghiên cứu tập trung vào các công ty điện lực, cụ thể dữ liệu được thu thập từ 31 công ty điện lực Texas. Với công ty điện lực sản phẩm không đồng nhất và công nghệ sản xuất sử dụng đa dạng hơn, lớn hơn mức độ phân chia sản phẩm cho các mục đích thu thập và báo cáo chi phí, các trung tâm chi phí nhiều và các khoản chi phí phát sinh lớn. [54]

Tác giả Z. Jun Lin and Zengbiao Yu (2002), giới thiệu hệ thống KTTN, hệ thống kiểm soát chi phí lắp đặt tại Công ty sắt và thép Han Dan trong nước Cộng hòa nhân dân Trung Quốc từ đầu những năm 1990. Dựa trên khuôn khổ lý thuyết, tác giả điều tra lý do tại sao các doanh nghiệp kinh doanh trong một quốc gia đang phát triển như Trung Quốc sẽ cần phải tìm kiếm cho các hoạt động kế toán sáng tạo. Và làm thế nào quản lý kế toán phương Tây tiên tiến có thể được áp dụng có hiệu quả trong môi trường kinh doanh cụ thể của Trung Quốc. Qua đi thực địa, phỏng vấn cá nhân, quan sát trên trang web. Tác giả thấy rằng hệ thống kiểm soát chi phí của Công ty sắt và thép Han Dan tập trung các mục tiêu chi phí trách nhiệm, có tích hợp một loạt các kỹ thuật kế toán phương Tây quản lý và thủ tục để nâng cao năng suất và lợi nhuận bằng cách giảm chi phí sản xuất đáng kể và liên tục. Đồng thời, thông qua một loạt các kỹ thuật hoặc các thủ tục KTQT trong hệ thống kiểm soát chi phí, bao gồm: chi phí mục tiêu, KTTN, chi phí tiêu chuẩn, dự toán ngân sách linh hoạt, chuyển giá nội bộ, động lực hành vi, đánh giá hiệu suất, phân tích phương sai. [76]

Kết quả nghiên cứu cho thấy, hệ thống KTTN kiểm soát chi phí là một công cụ hiệu quả để kiểm soát chi phí theo môi trường kinh doanh thay đổi ở Trung Quốc. Ngoài ra, nghiên cứu này làm sáng tỏ hiệu quả của thực hành KTQT theo hệ thống xã hội và kinh tế khác nhau. Tuy nhiên, việc áp dụng hiệu quả quản lý tiên tiến và thực hành kế toán từ các nước phát triển kết hợp với điều kiện kinh doanh cụ thể của địa phương sẽ góp phần nâng cao quản lý kinh doanh đáng kể, nâng cao hiệu quả hoạt động và lợi nhuận trong các nước kém phát triển. Han Dan trường hợp cung cấp bằng chứng thuyết phục phổ biến của đổi mới quản lý cho các nước kém phát triển. Kinh nghiệm Han Dan sẽ không chỉ được áp dụng cho các doanh nghiệp kinh doanh khác ở Trung Quốc, mà còn được áp dụng để cải thiện quản lý kinh doanh ở các nước khác. Tác giả đã chứng minh việc áp dụng KTTN để kiểm soát chi phí đã đóng góp tích cực làm giảm đáng kể trong chi tiêu hoặc chi phí sản xuất sản phẩm, và tăng cường năng suất và lợi nhuận của Công ty. Thể hiện trong các hồ sơ kế toán cho giai đoạn sau khi hệ thống chi phí mới đã được cài đặt, các

doanh nghiệp lần nữa có lãi liên tục từ năm 1991 đến 2000. Hầu hết, tất cả các chi phí của sản phẩm đã được kiểm soát, mặc dù giá nguyên liệu và các chi phí khác (ví dụ như điện, nước cung cấp) tiếp tục tăng mạnh trong năm qua. Hệ thống kiểm soát chi phí đã dẫn đến một cải tiến đáng kể về năng suất và lợi nhuận của Công ty. Công ty Han Dan đã đạt được một mức độ cao về tính hiệu quả trong việc giảm chi phí và cải thiện lợi nhuận mặc dù đa số của doanh nghiệp nhà nước ở Trung Quốc tiếp tục bị lỗ trong cùng thời kỳ. Ngày nay, Công ty Han Dan đã trở thành một điển hình về chuyển dịch cơ cấu kinh doanh của doanh nghiệp nhà nước cũng được công nhận bởi chính phủ và cộng đồng doanh nghiệp ở Trung quốc. Năng lực sản xuất của Công ty đã mở rộng liên tục thông qua đổi mới công nghệ và chuyển dịch cơ cấu dựa trên số lượng gia tăng của lợi nhuận từ các hoạt động. Hầu hết các chỉ số kỹ thuật và tài chính của Công ty về sản xuất sắt, thép là một trong các tiêu chuẩn công nghiệp hàng đầu ở Trung Quốc (Li, 1999). [76]

Kiểm soát tài chính là công cụ quản lý cực kỳ quan trọng đối với bất kỳ doanh nghiệp nào. Theo tác giả Freeman, L Neal (2004), cơ chế kiểm soát tài chính đảm bảo rằng các tổ chức vẫn tiếp tục để tiến tới đạt được các mục tiêu tài chính của mình. Kiểm soát tài chính hiệu quả cho phép các tổ chức để phát hiện các vấn đề ở giai đoạn sớm nhất có thể. Sử dụng các trung tâm trách nhiệm là một trong những kỹ thuật được thành lập và sử dụng rộng rãi trong kiểm soát tài chính. KTTN chia tách một tổ chức lớn thành những đơn vị, bộ phận nhỏ hơn, tạo điều kiện cho việc quản lý được dễ dàng, các bộ phận đơn vị nhỏ đó đượ gọi là các trung tâm trách nhiệm. Mỗi đơn vị được coi như một doanh nghiệp nhỏ, có người quản lý đứng đầu phải chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động tại các trung tâm tương ứng của họ. Các nguyên tắc của chức năng kiểm soát áp dụng cho KTTN, chức năng kiểm soát giả định cơ bản là mỗi đô la thu được hoặc đồng đô la chi tiêu đều đặt dưới sự kiểm soát của một nhà quản lý trực tiếp. Kế toán trách nhiệm đại diện cho sự phân cấp của một doanh nghiệp kinh doanh. Các trung tâm trách nhiệm được xây dựng hợp lý sẽ mang lại hiệu quả cao, có lợi cho tất cả các thành viên trong công ty. [40]

Những phát hiện của Sarkar và Yeshmin (2005) tại Bangladesh, nghiên cứu được "33% tổ chức bốn trung tâm trách nhiệm, 30% tổ chức theo ba trung tâm trách nhiệm. Các công cụ kế toán phổ biến nhất được sử dụng để đánh giá hiệu suất là dự toán ngân sách. Quản lý tại các trung tâm doanh thu cũng được đánh giá bằng cách sử dụng báo cáo lợi nhuận đóng góp. [70]

Việc áp dụng các nguyên tắc kiểm soát để loại bỏ các yếu tố bên ngoài vẫn còn có vấn đề trong thực tế. Một vấn đề quan trọng liên quan đến thực tế rằng người quản lý có thể nhận được một số tín hiệu trước khi quyết định căn cứ vào môi trường bên ngoài và có thể sử dụng thông tin này để giảm nhẹ hoặc khuếch đại tác động của nó. Câu hỏi được phân tích trong một mô hình tổ chức đa nhiệm, trong đó các trung tâm có trách nhiệm hữu hạn. Dưới những điều kiện nhất định, nó được chứng minh rằng phương án tối ưu chỉ được chọn lọc khi loại bỏ tác động của môi trường. Larmande, François và Ponsard, Jean Pierre (2007). [61]

KTTN - (RA) được sử dụng để quản lý các mối quan hệ ngang giữa các trách nhiệm một số trung tâm (RC) quản lý bao gồm cả những người làm việc trong các ủy ban hoặc các nhóm đa chức năng. Có những bằng chứng lý thuyết phù hợp là mục tiêu đồng dạng thiết kế hoặc thiết kế lại của kế toán và tham gia thực hành nói chung, và của RA đặc biệt, phụ thuộc vào độ lớn, phạm vi và tốc độ thay đổi quá trình tổ chức. Khi có sự thay đổi trong mức độ, phạm vi và tốc độ thay đổi quá trình tổ chức, các đo lường của RC quản lý tài chính hiệu suất có thể thay đổi, và cũng thấy rằng bằng cách sử dụng KTTN để quản lý các trung tâm trách nhiệm là một cơ chế quan trọng để đạt được mục tiêu chung của tổ chức (Rowe, Casey và các cộng sự, 2008). [67]

Những phát hiện của Fowzia (2009), cho rằng tất cả các yếu tố của mô hình KTTN là quan trọng cho sự hài lòng của hệ thống KTTN và sự hài lòng về hệ thống KTTN của các ngân hàng được liệt kê ở Bangladesh duy trì ở mức độ thỏa đáng. Những phát hiện cho thấy hầu hết các tổ chức tài chính phi ngân hàng đang sử dụng tiêu chuẩn truyền thống trong hệ thống KTTN. Chỉ trong phân công trách nhiệm và thực hành của trung tâm trách nhiệm họ mới thích cách tiếp cận hiện đại. Trong các

yếu tố khác như điểm chuẩn để đo lường hiệu suất, kỹ thuật đo lường hiệu suất hệ thống khen thưởng, chủ yếu làm theo kỹ thuật truyền thống. Yếu tố phân tích cho thấy rằng trung tâm trách nhiệm là yếu tố hiệu quả nhất tiếp theo là kỹ thuật đo lường hiệu suất, hệ thống khen thưởng, điểm chuẩn đo lường hiệu suất và phân công trách nhiệm về các tổ chức tài chính phi ngân hàng. [42]

Trong một nghiên cứu khác (Fowzia, 2010), tác giả đã thực hiện điều tra trên cơ sở thuận tiện tổng số 68 tổ chức sản xuất được liệt kê theo năm. Một bản câu hỏi khảo sát theo cấu trúc đã được sử dụng cho mục đích thu thập dữ liệu chính. Dữ liệu đã được phân tích bằng cách sử dụng các công cụ thống kê mô tả như tỷ lệ phần trăm và trung bình. Những phát hiện cho thấy rằng không có tổ chức sản xuất nào tách biệt giữa hệ thống KTTN và hệ thống kế toán dựa trên chức năng, hoạt động dựa trên chiến lược và trách nhiệm. Và mức độ hài lòng tổng thể của các loại hình tổ chức sản xuất là ở giữa mức độ trung lập và hài lòng. Tiếp theo tác giả cũng nghiên cứu tổng cộng 93 tổ chức niêm yết đã được điều tra trên cơ sở thuận tiện. Trong đó, 43 tổ chức dịch vụ sản xuất đã được xem xét. Những phát hiện từ các số liệu thống kê mô tả cho thấy các tổ chức sản xuất và dịch vụ chủ yếu thực hiện theo các tiêu chí truyền thống trong hệ thống KTTN, họ cũng thích tiêu chí hiện đại nhưng tỷ lệ phần trăm của nó là không đáng kể. [43]

Như vậy, KTQT nói chung và KTTN nói riêng là công cụ quản lý và kiểm soát rất hiệu quả, đã được các tác giả nghiên cứu nhiều ở các góc độ khác nhau. Trên cơ sở các nghiên cứu trên thế giới tác giả có sự kế thừa và phát triển KTTN để phù hợp với điều kiện thực tế ở các doanh nghiệp Việt Nam. Luận án kế thừa các lý luận về KTTN như khái niệm, bản chất, mối quan hệ giữa KTTN và sự phân cấp quản lý trong tổ chức, các phương pháp, công cụ sử dụng trong KTTN và nội dung của các trung tâm trách nhiệm. Trên thế giới KTTN đã được áp dụng thành công trong nhiều lĩnh vực như ngân hàng, bệnh viện và các doanh nghiệp sản xuất khác như điện lực, đóng tàu, sản xuất thép, đặc biệt các doanh nghiệp Trung Quốc đã áp dụng hệ thống KTTN tương đối hiệu quả. Nhưng ở Việt Nam chưa có nghiên cứu nào xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa, chính vì

vậy, mô hình KTTN rất cần được thiết lập và triển khai trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Đây cũng là “khoảng trống” mà tác giả tìm thấy trong các nghiên cứu trên thế giới về KTQT nói chung và KTTN nói riêng.

1.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước

KTTN nói riêng và KTQT nói chung mới được đề cập và nghiên cứu tại Việt Nam 25 năm gần đây, khi nền kinh tế thị trường ngày một phát triển đòi hỏi hệ thống kế toán cần được hoàn thiện, trong khi đó KTQT ở một số nước phát triển đã được sử dụng như một công cụ quản lý từ rất lâu. Trước sự phát triển của nền kinh tế thị trường và sự ra nhập nhiều tổ chức quốc tế hệ thống kế toán Việt Nam nói chung và KTQT nói riêng đã được nhiều tác giả nghiên cứu đưa ra các giải pháp và hướng hoàn thiện thông qua luận án, tạp chí và các đề tài nghiên cứu khoa học. Cụ thể như sau:

Một trong những nghiên cứu đầu tiên đề cập đến đồng thời KTQT và Kế toán tài chính, khi đó chưa có doanh nghiệp nào sử dụng KTQT làm công cụ quản lý, mới đang được ban chỉ đạo trung ương triển khai nghiên cứu soạn thảo. Tác giả Phạm Văn Dược (năm 1997) trong luận án phó tiến sỹ đã so sánh về mặt lý luận sự giống và khác nhau của KTQT và kế toán tài chính. KTQT cung cấp thông tin cho các đối tượng bên trong nội bộ doanh nghiệp đó là những nhà quản trị còn kế toán tài chính cung cấp thông tin cho đối tượng bên ngoài là chủ yếu thông qua hệ thống báo cáo tài chính. Xuất phát từ vai trò ý nghĩa cung cấp thông tin của KTQT tác giả trình bày rõ vai trò, nội dung và các kỹ thuật nghiệp vụ của KTQT. Trên cơ sở lý thuyết và thực tiễn tác giả đưa ra 5 giải pháp vĩ mô và 6 giải pháp vi mô. Nhìn lại lịch sử năm 1997 nền kinh tế Việt nam mới bước vào kinh tế thị trường, KTQT còn rất mới mẻ, luận án của tác giả trong thời kỳ đó đã có giá trị đóng góp khá lớn trong việc phát triển KTQT ở Việt Nam. Tác giả đã bước đầu khởi xướng cho sự nghiên cứu về KTQT làm cơ sở và định hướng cho những nghiên cứu sau này. Các giải pháp mang tính đúng đắn, thiết thực và thực sự rất cần thiết cho sự phát triển của KTQT ở Việt nam. Tuy nhiên đây là những nghiên cứu ban đầu về KTQT nói chung và KTTN nói riêng ở Việt Nam nên các giải pháp của tác giả mới mang tính

chất định hướng, chung chung, chưa đi cụ thể vào từng ngành nghề. Trong giải pháp vĩ mô thứ 5 của tác giả cũng có nêu "Xây dựng mô hình KTQT theo ngành kinh doanh" [8]. Đây là hướng nghiên cứu mở ra để các tác giả sau này nghiên cứu và phát triển về KTQT nói chung và KTTN nói riêng.

Xây dựng mô hình KTQT theo ngành kinh doanh là yêu cầu cấp thiết. Cần xây dựng mô hình KTQT chung theo ngành kinh doanh theo đó các doanh nghiệp trong ngành làm cơ sở xây dựng mô hình riêng cho mình. Do đặc điểm chức năng hoạt động của mỗi ngành, nghề khác nhau nên đòi hỏi phải xây dựng cho mỗi ngành một mô hình KTQT riêng từ đó có thể đánh giá trách nhiệm quản lý của mỗi ngành. Tiếp tục nghiên cứu KTQT theo hướng trên nên năm 2002 luận án tiến sĩ của 4 tác giả Giang Thị Xuyên, Trần Văn Dung, Lê Đức Toàn và Phạm Quang đã đi sâu vào nghiên cứu với các nội dung: Tổ chức KTQT và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp nhà nước, Tổ chức KTQT chi phí và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam, KTQT và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp và Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo KTQT và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam.

Trong các luận án năm 2002 nêu trên, tác giả Trần Văn Dung và tác giả Lê Đức Toàn đã đề cập đến vấn đề liên quan đến KTTN, cụ thể. Tác giả Trần Văn Dung trình bày cơ sở lý luận KTQT chi phí sản xuất và giá thành kết hợp với đánh giá thực trạng của công tác kế toán tại một số doanh nghiệp đại diện cho các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam Công ty 319- Xí nghiệp 11, Công ty XDCT giao thông 810, Công ty Dệt kim, Công ty Bia Hà nội, Bia Nghệ an, Công ty bánh kẹo Hải Hà, Bánh kẹo Hải Châu. Tác giả đã đưa ra các đề xuất về tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Một số đề xuất như: Xây dựng trung tâm phí cho doanh nghiệp sản xuất nói chung, tác giả mới nghiên cứu xác định 2 trung tâm là trung tâm chính và trung tâm phụ.

Trung tâm chính: Thực hiện nhiệm vụ chính của doanh nghiệp hay còn gọi là trung tâm chuyên nghiệp bao gồm: trung tâm cung cấp (trung tâm tiếp liệu): trung tâm này thuộc quá trình mua hàng của doanh nghiệp, tập hợp chi phí theo quá trình

mua hàng. Trung tâm sản xuất (trung tâm chế tạo): là nơi tổ chức sản xuất sản phẩm, đây là trung tâm quan trọng nhất, tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất. Trung tâm thương mại: thuộc quá trình tiêu thụ và cung cấp sản phẩm ra bên ngoài.

Trung tâm phụ: Là trung tâm quản lý và điều hành SXKD trong doanh nghiệp như: trung tâm hành chính, quản trị, kinh doanh, nhân sự.

Trong các trung tâm chi phí đều phải lập dự toán, KTQT hệ thống thông tin theo các chỉ tiêu cụ thể trong dự toán để tính giá phí thực tế và có thể so sánh với dự toán, kế hoạch và định mức. Cách phân chia trung tâm trách nhiệm của luận án xuất phát từ chức năng hoạt động của doanh nghiệp.[6] Tác giả mới đưa ra 2 trung tâm chi phí và chưa có số liệu cụ thể hay kỹ thuật phân tích để đánh giá hiệu quả kinh doanh của các trung tâm.

Nếu như tác giả Trần Văn Dung đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất nói chung, đến tác giả Lê Đức Toàn đã đề xuất xây dựng mô hình KTQT với hai mô hình kết hợp và mô hình tách rời áp dụng cho ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam. Tác giả trình bày các vấn đề về tổ chức mô hình KTQT, chi tiết hóa các tài khoản, tổ chức xây dựng thông tin, tổ chức sử dụng thông tin để ra các quyết định, xây dựng các chứng từ, sổ sách, báo cáo đặc thù...Luận án đã phân tích và đánh giá trách nhiệm của các trung tâm quản trị, trung tâm trách nhiệm đã được chia thành 4 trung tâm: Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Đồng thời đánh giá trách nhiệm của 2 trung tâm thông qua các chỉ tiêu như: Trung tâm chi phí: tác giả đánh giá mức độ hoàn thành định mức và dự toán chi phí, tỷ lệ chi phí trên doanh thu. Trung tâm đầu tư: được đánh giá thông qua 2 chỉ tiêu ROI, RI và phân tích báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của từng bộ phận. [20] So với các nghiên cứu trước tác giả đã đề cập đầy đủ các trung tâm trách nhiệm song nội dung về KTTN chưa sâu chưa cụ thể. Mới chỉ đưa ra một số chỉ tiêu đánh giá 2 trung tâm chi phí và trung tâm đầu tư và báo cáo bộ phận chưa phân tích cụ thể cho ngành đặc thù ảnh hưởng bởi cơ cấu quản lý của đặc điểm hoạt động của ngành đó.

Trong nền kinh tế thị trường với nhiều cạnh tranh đòi hỏi các lĩnh vực kinh doanh, các doanh nghiệp cần xây dựng cho mình một mô hình KTQT riêng phù hợp với đặc điểm kinh doanh và yêu cầu quản lý. Trước yêu cầu trên từ năm 2002 - cho đến nay các nghiên cứu đã đi sâu vào cụ thể từng ngành như: Tác giả Phạm Thị Kim Vân (năm 2002) nghiên cứu "Tổ chức KTQT chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch", Tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga (năm 2004) nghiên cứu "Hoàn thiện tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam", Tác giả Dương Thị Mai Hà Trâm (năm 2004) nghiên cứu "Xây dựng hệ thống KTQT trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam". Tác giả Nguyễn Thanh Quý (năm 2004) nghiên cứu "Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông". Tác giả Phạm Thị Thủy (năm 2007) nghiên cứu "Xây dựng mô hình KTQT chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam". Tác giả Nguyễn Quốc Thắng "Tổ chức KTQT chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam", hầu hết các tác giả nghiên cứu về các nội dung của KTQT, cụ thể đó là nội dung về chi phí, giá thành, định mức sản xuất còn KTTN chưa được các tác giả đề cập và phân tích sâu. Nếu có, mới chỉ trình bày về phân tích và đánh giá báo cáo bộ phận, đây chỉ là một nội dung nhỏ trong KTTN.

Tác giả Hoàng Văn Tường (năm 2010) "Tổ chức KTQT với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam". Trong luận án tác giả nghiên cứu đến các trung tâm trong các doanh nghiệp xây lắp với 4 trung tâm: Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Đồng thời xây dựng hệ thống các báo cáo KTTN tương ứng cho các trung tâm trách nhiệm trong các doanh nghiệp xây lắp. [21] Đây chỉ là giải pháp nhỏ trong nghiên cứu của tác giả, các trung tâm trách nhiệm được trình bày ở góc độ phân công trách nhiệm, chưa xây dựng hệ thống chỉ tiêu hay hệ thống báo cáo hoàn chỉnh cho các trung tâm trách nhiệm để đánh giá hiệu quả hoạt động cũng như trách nhiệm quản lý của từng trung tâm trách nhiệm. Những đề xuất của tác giả mới chỉ dừng lại ở mức độ đề xuất nhỏ chưa xây dựng cụ thể và chi tiết cho từng bộ phận từ

khâu cung cấp thông tin đến xây dựng báo cáo và cung cấp thông tin để kiểm soát đánh giá và ra quyết định kinh doanh của từng trung tâm.

Nhìn chung các nghiên cứu từ năm 2002 trở lại đây các tác giả đã nghiên cứu những vấn đề cơ bản của hệ thống KTQT và đề xuất phương hướng ứng dụng KTQT vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của các đề tài. Chưa có nghiên cứu chuyên sâu nào đề cập tới việc xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Mặc dù ngành sữa là ngành có rất nhiều triển vọng và đóng vai trò khá quan trọng trong nền kinh tế, đang rất cần có những thông tin hữu ích về KTTN để phục vụ cho các nhà quản lý ra quyết định kinh doanh. KTTN được xây dựng dựa trên cơ cấu quản lý, phân cấp phân quyền trong doanh nghiệp, doanh nghiệp sữa là một trong những doanh nghiệp có cơ cấu quản lý được xem là tương đối phù hợp. Việc xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đang là vấn đề cấp thiết.

Ngoài ra, năm 2009 tác giả Phạm Văn Dược có đề tài cấp bộ “Thiết kế hệ thống báo cáo KTTN bộ phận cho các nhà quản trị trong doanh nghiệp sản xuất Việt Nam” trong đề tài này tác giả đã xây dựng chi tiết hệ thống báo cáo KTTN cho từng trung tâm trách nhiệm với các qui trình lập báo cáo cụ thể và điều kiện để thực hiện được các qui trình đó. Đây là một nghiên cứu có giá trị cả về lý luận và thực tiễn, mở ra cho một hướng nghiên cứu mới về KTTN, và cho thấy vị trí và vai trò quan trọng của KTTN trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

Tóm lại, thông qua nghiên cứu tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến KTTN trong nước và trên thế giới, tác giả đã nhìn nhận tầm quan trọng cũng như giá trị của KTTN đối với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp sản xuất sữa nói riêng. KTTN ngày một phát triển và được quan tâm, việc nghiên cứu KTTN sẽ ngày càng chuyên sâu và cụ thể cho từng ngành, từng lĩnh vực hoạt động. Trên cơ sở những nghiên cứu trên tác giả phát triển hệ thống KTTN về cả mặt lý thuyết và thực tiễn đảm bảo việc xây dựng mô hình KTTN được phù hợp và hiệu quả. Luận án kế thừa các kinh nghiệm xây dựng hệ thống KTTN tại các nước Trung quốc, Bangladet, về các lĩnh vực như bệnh viện, ngân hàng, sản

xuất thép...Kết hợp với thực trạng SXKD và quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Luận án đưa ra các giải pháp xây dựng mô hình KTTN ứng dụng cho các doanh nghiệp sản xuất sữa một cách phù hợp và linh hoạt, có chọn lọc.

1.3. Phương pháp nghiên cứu của luận án

1.3.1 Thiết kế nghiên cứu

Xuất phát từ mục đích và câu hỏi nghiên cứu của luận án là nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến KTTN và tìm hiểu mô hình KTTN đã được xây dựng tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam chưa? Nếu có thì mô hình KTTN đã được xây dựng như thế nào? Nếu chưa có thì cần xây dựng mô hình KTTN cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Tác giả đã sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, cụ thể là phỏng vấn sâu, gọi điện thoại, điều tra khảo sát thực địa tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam để tìm hiểu về thực trạng KTTN và các vấn đề có liên quan đến KTTN. Như cơ cấu tổ chức phân cấp quản lý, phương thức quản lý, đặc điểm sản xuất kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, chu trình công nghệ, hệ thống kế toán và con người, chế độ đãi ngộ trong tổ chức... Từ đó đánh giá hệ thống KTTN trong các doanh nghiệp đã được xây dựng chưa? Xây dựng đến đâu?

Mặt khác, KTTN là nội dung còn tương đối mới đối với nhiều doanh nghiệp trong nước, và cụ thể còn mới đối với doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Chính vì vậy, tác giả cũng phỏng vấn trực tiếp hoặc qua điện thoại để lấy ý kiến chuyên gia (các nhà khoa học nghiên cứu có liên quan đến lĩnh vực KTTN hoặc chăn nuôi bò sữa và sản xuất sữa).

Đồng thời, tác giả cũng đã gửi phiếu câu hỏi qua email đến cho 2 đối tượng 10 doanh nghiệp và 50 nhà quản lý các cấp (chỉ nhận được 32 phiếu trả lời) trong các doanh nghiệp sản xuất với các nội dung chính sau:

- Đối với doanh nghiệp, tác giả gửi phiếu câu hỏi theo mẫu (Phụ lục 01A), với mục đích chính tìm hiểu các thông tin có liên quan đến đặc điểm sản xuất, mô hình tổ chức quản lý, phân cấp quản lý, bộ máy kế toán, hệ thống chứng từ, hình thức sổ, báo cáo kế toán, hệ thống định mức, dự toán trong doanh nghiệp. Phần này

cung cấp thông tin chung của doanh nghiệp làm cơ sở đánh giá hệ thống phương pháp sử dụng trong KTTN tại các doanh nghiệp.

- Đối với các nhà quản lý, tác giả gửi phiếu câu hỏi với 3 phần chính:

Phần 1: Tìm hiểu các trung tâm trách nhiệm về nội dung, các chỉ tiêu, phương pháp đánh giá và hệ thống báo cáo KTTN

Phần 2: Tìm hiểu về chế độ đãi ngộ hiện nay tại doanh nghiệp và mức độ ảnh hưởng của các hình thức đãi ngộ đến các nhà quản lý.

Phần 3: Đánh giá mức độ quan tâm của nhà quản trị đến hệ thống KTTN

1.3.2 Phương pháp thu thập số liệu

Để đánh giá thực trạng KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, tác giả sử dụng các phương pháp nghiên cứu cụ thể như:

Với phương pháp nghiên cứu định tính: Từ năm 2010- 2012, tác giả đã tiến hành phỏng vấn sâu (phỏng vấn phi cấu trúc) trực tiếp 20 nhà quản lý các cấp của các doanh nghiệp sản xuất Việt nam và xuống khảo sát thực địa tại các nhà máy sản xuất sữa Việt Nam 5 lần. Cụ thể, tác giả đã tiến hành phỏng vấn 01 Chủ tịch Hội đồng quản trị, 01 Tổng GD, 04 GD tài chính, 02 GD sản xuất, 05 kế toán trưởng, 05 các trưởng phòng ban, trưởng phân xưởng sản xuất và 02 nhân viên kế toán làm việc trực tiếp tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.

Trước hết tác giả xác định những nội dung cần quan tâm phục vụ cho nghiên cứu, ghi vấn tất nội dung cần hỏi. Sau đó tác giả tiến hành phỏng vấn theo nội dung đã chuẩn bị trước. Ngoài ra, tác giả cũng tiến hành phỏng vấn qua điện thoại các nhà quản lý các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Với phương pháp phỏng vấn được thực hiện là phỏng vấn phi cấu trúc, phụ thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, chủ yếu là đến doanh nghiệp sản xuất sữa để gặp. Các cuộc phỏng vấn cá nhân được thực hiện thường kéo dài trung bình 30- 40 phút với những câu hỏi linh hoạt.

Tác giả sử dụng băng ghi âm và bút để ghi lại các cuộc phỏng vấn và thống kê các thông tin hữu ích cho nghiên cứu vào máy tính. Sau đó, các thông tin thu thập từ các cuộc phỏng vấn được tiến hành nghe đi nghe lại tránh bỏ sót và giảm nguy cơ hiểu lầm, chọn lọc các thông tin quan trọng, phù hợp và cần thiết cho

ngiên cứu. Những cuộc phỏng vấn thường cách nhau, cuộc phỏng vấn ban đầu mang tính gợi mở, khảo sát tổng thể, các cuộc phỏng vấn sau nhằm bổ sung thông tin còn thiếu của các cuộc phỏng vấn trước. Hầu hết các cuộc phỏng vấn đều tập trung vào giải quyết câu hỏi nghiên cứu như: Tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống KTTN như bộ máy quản lý, mục tiêu quản lý, nhu cầu thông tin, nhu cầu đánh giá trách nhiệm của các nhà quản trị các cấp; Các nội dung có liên quan đến KTTN để biết thực tế KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đã tồn tại và được xây dựng chưa? Xây dựng đến đâu?;

Ngoài ra do hạn chế về thời gian, kinh phí và phương tiện đi lại nên các doanh nghiệp ở xa và không có điều kiện hoặc khó có thể phỏng vấn trực tiếp và qua điện thoại. Để giảm bớt tính chủ quan trong thông tin thu thập tác giả đã nghiên cứu thêm bằng 02 bảng câu hỏi qua email với mẫu phiếu điều tra được thiết kế theo Phụ lục 01A, 01B.

Sau khi có dữ liệu của các cuộc phỏng vấn và 02 bảng câu hỏi, tác giả tiến hành phân loại thông tin theo nhóm, nhân tố ảnh hưởng đến mô hình KTTN. Tiếp đó tiến hành phân tích tổng hợp thông tin, tính tỷ lệ phiếu sau đó thống kê với kết quả trong phụ lục 01C.

1.3.3. Hệ thống dữ liệu thu thập

Để thực hiện nghiên cứu này, tác giả đã sử dụng cả hai bộ số liệu đó là dữ liệu sơ cấp và dữ liệu thứ cấp. Dữ liệu sơ cấp là những dữ liệu chính để hoàn thành nghiên cứu, bao gồm thông tin trong các cuộc phỏng vấn sâu và các cuộc khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Còn dữ liệu thứ cấp là thông tin được thu thập ở các nguồn khác nhau như trên báo chí, mạng internet, dữ liệu của cơ quan thống kê.

1.3.3.1. Hệ thống dữ liệu sơ cấp

Hệ thống dữ liệu sơ cấp được thu thập thông qua các cuộc phỏng vấn sâu, Các thông tin tác giả cần thu thập và đã tiến hành phỏng vấn trên các nội dung sau:

- Cơ cấu tổ chức quản lý tại doanh nghiệp như thế nào? Có phân cấp quản lý không? Phân cấp như thế nào?

- Đặc điểm sản xuất kinh doanh, qui trình công nghệ, đặc điểm sản phẩm?
 - Các phương thức quản lý mà hiện nay doanh nghiệp đang sử dụng.
 - Hệ thống các phương pháp liên quan đến KTTN như:
 - + Hệ thống phương pháp dự toán: Doanh nghiệp có lập không, lập như thế nào có thường xuyên không?
 - + Hệ thống phương pháp cung cấp các thông tin thực hiện gồm: hệ thống chứng từ ban đầu, sổ sách kế toán, hệ thống phương pháp hạch toán chi phí đến hệ thống báo cáo. Các nội dung này được các doanh nghiệp thực hiện như thế nào?
 - + Hệ thống các phương pháp phân tích và đánh giá trách nhiệm: như phương pháp so sánh, loại trừ, mô hình Dupont, phương pháp bảng điểm cân bằng. Các doanh nghiệp có sử dụng các phương pháp này trong đánh giá trách nhiệm tại các trung tâm trách nhiệm hay không?
 - Hệ thống hạch toán kế toán và kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận của doanh nghiệp thực hiện ra sao? có hiệu quả không?
 - Nội dung, các chỉ tiêu và phương pháp đánh giá các trung tâm trách nhiệm. Các trung tâm trách nhiệm đã hình thành trong doanh nghiệp chưa? hình thành đến đâu?
- Qua các thông tin thu thập trên tác giả phân tích đánh giá để biết các doanh nghiệp đã có hệ thống KTTN hay chưa? Nếu có đã xây dựng đến đâu? Đồng thời, thu thập các thông tin là các yếu tố sẽ ảnh hưởng đến việc xây dựng mô hình KTTN như bộ máy quản lý, phân cấp phân quyền, hệ thống các phương pháp KTTN và nội dung hạch toán các phần hành kế toán liên quan trực tiếp đến các trung tâm trách nhiệm. Căn cứ vào các thông tin thu được theo nội dung trên tác giả tiến hành phân tích đánh giá làm cơ sở cho việc xây dựng mô hình KTTN.

1.3.3.2. Hệ thống dữ liệu thứ cấp

Các dữ liệu thứ cấp được sử dụng trong luận án chủ yếu được lấy trên internet, các bài báo, các công trình nghiên cứu khoa học, luận án tiến sỹ trong nước và trên thế giới. Từ các cơ sở dữ liệu sẵn có đó, tác giả trình bày tổng quan nghiên cứu và tạo ra hệ thống lý thuyết góp phần đi sâu vào phát triển nghiên cứu trong lĩnh vực KTTN còn đang rất mới. Đồng thời tác giả tiếp thu và phát triển những nội

dung có giá trị về mô hình KTTN của các nước trên thế giới, làm bài học kinh nghiệm cho việc xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp Việt Nam. Ngoài ra, hệ thống dữ liệu thứ cấp được thu thập từ các trang thông tin trong nước có liên quan đến các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, để tìm hiểu đặc điểm cũng như vai trò của ngành sữa trong nền kinh tế.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

KTTN có vai trò quan trọng trong việc quản lý và điều hành cũng như kiểm soát hoạt động của các nhà quản lý. KTTN đã được nhiều tác giả trên thế giới nghiên cứu về cả lý thuyết lẫn thực tiễn, nhưng ở Việt Nam đây vẫn đang là nội dung tương đối mới. Thông qua tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước và trên thế giới, luận án hệ thống các quan điểm, các nghiên cứu của các tác giả. Từ đó, luận án rút ra được “khoảng trống” tìm cho mình hướng nghiên cứu với đề tài “Xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam”. Đồng thời, luận án cũng đề cập đến phương pháp nghiên cứu đó là phương pháp nghiên cứu định tính. Nhằm phát hiện các vấn đề có liên quan đến KTT, tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến mô hình KTTN và đánh giá thực trạng KTTN đã được hình thành tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam chưa? Từ đó làm cơ sở cho việc xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp này cho phù hợp và có hiệu quả.

Để hoàn thành luận án, trên cơ sở kế thừa và phát huy các nghiên cứu của các tác giả đi trước. Luận án xác định các yếu tố của mô hình KTTN bao gồm: Sự phân cấp quản lý, hệ thống phương pháp sử dụng trong KTTN và nội dung các trung tâm trách nhiệm. Trước hết, để xây dựng được mô hình KTTN, luận án trình bày cơ sở lý luận và hệ thống lý thuyết có liên quan đến KTTN. Từ khái niệm, bản chất, vai trò nhiệm vụ của KTTN đến phân cấp quản lý, mối quan hệ giữa phân cấp quản lý, hệ thống các phương pháp sử dụng của KTTN và nội dung của các trung tâm trách nhiệm, bao gồm các chỉ tiêu và phương pháp đánh giá các trung tâm trách nhiệm. Đồng thời, tác giả trình bày mô hình KTTN của một số nước trên thế giới, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

2.1. Bản chất, vai trò và nhiệm vụ kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp

2.1.1. Bản chất của kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp

KTTN là một trong những nội dung cơ bản của KTQT, dựa trên cơ sở lý thuyết tổ chức và nhu cầu về quản lý, nhằm đo lường, kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận. Do vậy, quá trình hình thành và phát triển của KTTN gắn liền với quá trình hình thành và phát triển của KTQT. KTTN được đề cập đầu tiên vào những năm 1950 ở Mỹ. Từ đó đến nay, KTTN được nhiều tác giả quan tâm và nghiên cứu với các quan điểm khác nhau, cụ thể:

Trước hết nói đến tính kiểm soát, theo Higgins (1952): KTTN là sự phát triển của hệ thống kế toán được thiết kế để kiểm soát chi phí phát sinh liên quan trực tiếp cho các cá nhân trong tổ chức, người chịu trách nhiệm kiểm soát. Hệ thống kiểm soát này được thiết kế cho tất cả các cấp quản lý. KTTN như một công cụ để kiểm soát hoạt động và chi phí. [46]

Theo nhóm tác giả Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan và S. Mark Young (1997) KTTN là: Một hệ thống kế toán có chức năng thu thập, tổng hợp và báo cáo các dữ liệu kế toán có liên quan đến trách nhiệm của từng nhà quản lý riêng biệt trong một tổ chức. Nhằm cung cấp các thông tin liên quan đến chi phí, thu nhập và các số liệu hoạt động của từng khu vực trách nhiệm hoặc đơn vị trong tổ chức mà họ có quyền kiểm soát. Đồng thời, tạo ra các báo cáo bao gồm cả những đối tượng có thể kiểm soát được hoặc không kiểm soát được đối với một cấp quản lý. [27]

Tính kiểm soát trong KTTN còn được hai tác giả B. Venkatrathnam và Raji Reddy trình bày: KTTN là một hệ thống kiểm soát của nhà quản lý được dựa trên những nguyên tắc về ủy quyền và xác định trách nhiệm. Sự ủy quyền được giao phó theo trung tâm trách nhiệm, nhà quản lý phải chịu trách nhiệm theo từng phân khu,

các phân khu này có thể là các bộ phận, chi nhánh, hay khu vực, phòng ban, văn phòng.... Mục đích chính của KTTN là thực hiện sự kiểm soát của các nhà quản lý đối với bộ của mình chịu trách nhiệm. [33]

Ngoài tính kiểm soát của KTTN, các tác giả còn đề cập đến các trung tâm trách nhiệm, sự phân cấp trong quản lý và các chỉ tiêu chi phí, doanh thu và lợi nhuận. Charles T Horngreen (1952), định nghĩa “KTTN là hệ thống kế toán được nhìn nhận qua các trung tâm trách nhiệm khác nhau trong toàn bộ tổ chức và phản ánh các kết quả và hoạt động của mỗi trung tâm này bằng các chỉ tiêu về doanh thu và chi phí”. [47]

Cũng giống như tác giả Charles T Horngreen, nhóm tác giả Clive R. Emmanuel, David T. Otley, Kenneth A. Merchant (1990) đã có quan điểm về KTTN như sau: KTTN là sự thu thập tổng hợp và báo cáo những thông tin tài chính về những trung tâm khác nhau trong một tổ chức. KTTN còn được gọi là kế toán hoạt động hay kế toán khả năng sinh lời. Theo quan điểm này KTTN được xem xét từ chi phí, thu nhập, lợi nhuận đến những nhà quản lý riêng biệt, những người chịu trách nhiệm về việc đưa ra quyết định liên quan đến chi phí, thu nhập và lợi nhuận thực hiện. KTTN phù hợp với các tổ chức mà ở đó nhà quản lý cấp cao thực hiện chuyên giao quyền ra quyết định cho các cấp dưới thuộc thẩm quyền. Khi đó kết quả quản lý của mỗi cấp quản trị được đánh giá bởi việc họ đã quản lý những công việc được giao như thế nào? [36]

Theo nhóm tác giả Jerry J. Weygandt , Paul D. Kimmel , Donald E. Kieso (2008), KTTN là một bộ phận của kế toán quản trị, nó liên quan đến việc tích lũy, báo cáo về thu nhập và chi phí, trên cơ sở nhà quản lý có quyền đưa ra những quyết định trong hoạt động hàng ngày về các vấn đề đó. [74]

James R.Martin, “KTTN là hệ thống kế toán cung cấp thông tin và kết quả, hiệu quả hoạt động của các bộ phận, các đơn vị trong một doanh nghiệp. Đó là công cụ đo lường, đánh giá hoạt động của những bộ phận liên quan đến đầu tư lợi nhuận, doanh thu và chi phí mà mỗi bộ phận đó có quyền kiểm soát và chịu trách nhiệm tương ứng”. [49] Với quan điểm này, tác giả đã dựa trên cơ sở phân chia cơ cấu tổ

chức quản lý của một doanh nghiệp thành những trung tâm trách nhiệm, khi đó việc quản lý sẽ tốt hơn. Điều này có ý nghĩa to lớn cho những tổ chức lớn đa dạng về ngành nghề kinh doanh. Trong quá trình quản lý, các cá nhân, các bộ phận được giao quyền ra quyết định và trách nhiệm để thực hiện một phần hay toàn bộ công việc nào đó. Việc phân quyền trong tổ chức tạo nên cơ cấu phân cấp nhiều cấp bậc và đòi hỏi phải theo dõi và đánh giá kết quả của các cấp dưới. KTTN được xây dựng để theo dõi kết quả, hiệu quả sử dụng các nguồn lực ở từng bộ phận trong một doanh nghiệp.

KTTN không chỉ được đề cập đến các trung tâm trách nhiệm ở góc độ về chi phí, thu nhập, lợi nhuận hay tính kiểm soát mà KTTN còn được các tác giả David F. Hawkins, V.G Narayanan, Jacob Cohen, Michele Jurgens đưa ra: KTTN là một hệ thống tạo ra những thông tin tài chính và phi tài chính có liên quan, về những hoạt động thực tế và lập kế hoạch của những trung tâm trách nhiệm của một công ty. Trung tâm trách nhiệm là những đơn vị thuộc tổ chức có những nhà quản lý đứng đầu chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động của đơn vị của họ. Những bộ phận chủ yếu bao gồm: Hệ thống dự toán ngân sách, các báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo biến động, giá chuyển giao nội bộ... KTTN đi sâu vào việc so sánh việc thực hiện với kế hoạch của các trung tâm trách nhiệm, xác định giá chuyển giao giữa các trung tâm. Cũng giống quan điểm này Anthony cho rằng KTTN "là loại hình kế toán thu thập và báo cáo cả hai thông tin kế toán kế hoạch và thực tế về các trung tâm trách nhiệm." [27]

Như vậy, hiện tại có rất nhiều quan điểm khác nhau về KTTN, các quan điểm thể hiện cách nhìn của mỗi tác giả ở các góc độ khác nhau về đặc điểm, ý nghĩa, cơ chế tổ chức KTTN ở trong doanh nghiệp. Sự khác nhau đó không mang tính đối nghịch nhau mà chúng bổ trợ cho nhau tạo một cái nhìn toàn diện về KTTN. Bản chất của KTTN được thể hiện như sau: *KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT và là quá trình thu thập, tập hợp và báo cáo các thông tin tài chính và phi tài chính, được dùng để kiểm soát các quá trình hoạt động và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận trong một tổ chức. Thực chất KTTN chính là thiết lập những quyền hạn, trách nhiệm cho mỗi bộ phận, cá nhân và một hệ thống chỉ tiêu, công cụ báo cáo kết quả của mỗi bộ phận.*

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

2.1.2. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp

KTTN thực hiện việc phân chia cấu trúc của một tổ chức thành những trung tâm trách nhiệm khác nhau để đo lường biểu hiện của chúng. Nó là công cụ để đo lường kết quả hoạt động của từng khu vực bộ phận trong tổ chức, qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị ở các cấp khác nhau. Do vậy vai trò của KTTN thể hiện qua những nội dung sau:

KTTN giúp xác định sự đóng góp của từng đơn vị bộ phận vào lợi ích toàn tổ chức. Cung cấp một cơ sở cho việc đánh giá chất lượng về kết quả hoạt động của những nhà quản lý bộ phận. Đồng thời, KTTN được sử dụng để đo lường kết quả hoạt động của các nhà quản lý do đó nó ảnh hưởng đến cách thức thực hiện hành vi của các nhà quản lý này. Ngoài ra, KTTN thúc đẩy các nhà quản lý bộ phận điều hành bộ phận của mình theo hướng phù hợp với mục tiêu chung của toàn tổ chức.

Như vậy, KTTN có vai trò quan trọng trong công tác kiểm soát và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận trong tổ chức. Cũng giống như KTQT, KTTN có đối tượng sử dụng thông tin là các nhà quản trị từ cấp cao, cấp trung và cấp cơ sở. Ở mỗi cấp quản trị khác nhau, KTTN thể hiện vai trò và có mục đích cung cấp thông tin khác nhau cụ thể:

- KTTN cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao trong việc thực hiện chức năng tổ chức và điều hành của toàn doanh nghiệp. KTTN xác định các trung tâm trách nhiệm, qua đó nhà quản trị có thể hệ thống hóa các công việc của từng trung tâm mà thiết lập các chỉ tiêu đánh giá. KTTN giúp nhà quản trị đánh giá và điều chỉnh kế hoạch của các bộ phận cho phù hợp.

- Còn ở cấp quản trị trung gian, KTTN cung cấp thông tin cho việc thực hiện chức năng kiểm soát quản lý và kiểm soát tài chính. Thông qua KTTN, nhà quản trị

có thể phân tích, đánh giá thực hiện của từng bộ phận với các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí và lợi nhuận.[38] Thông tin KTTN cho biết việc thực hiện kế hoạch của các bộ phận ra sao? nhận diện những vấn đề còn tồn tại nhằm khắc phục các hạn chế để có sự điều chỉnh các chiến lược mục tiêu cho phù hợp và mang lại hiệu quả kinh doanh cao nhất về mặt đầu tư, chi phí, doanh thu và lợi nhuận.

- Cuối cùng với nhà quản trị cấp cơ sở, KTTN khuyến khích nhà quản lý hướng đến mục tiêu chung của tổ chức. Mục tiêu hoạt động của các trung tâm trách nhiệm phải gắn liền với mục tiêu chung của tổ chức.[38] Để đạt được như vậy, đòi hỏi các nhà quản trị cấp cơ sở phải có đầy đủ thông tin để quản lý bộ phận của mình theo đúng hướng hoặc phải điều chỉnh cho phù hợp. Các thông tin đó được KTTN cung cấp bao gồm: Nguồn lực của bộ phận: Các thông tin về tài chính, nguyên vật liệu, nhân lực máy móc, thời gian yêu cầu hoàn thành công việc...Mức tiêu hao các nguồn lực đó: mức độ phát sinh chi phí, mức tiêu hao nguyên vật liệu...Các nguồn lực đó sử dụng như thế nào? Có hiệu quả hay không? Mức độ hoàn thành ra sao?

Trong một tổ chức, nhiệm vụ của các nhà quản trị là xác định mục tiêu, chiến lược kinh doanh, xây dựng kế hoạch và thực hiện đạt mục tiêu đề ra. Đồng thời thường xuyên kiểm tra đánh giá việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức thông qua các chỉ tiêu phân tích, tính toán hiệu quả của các hoạt động các bộ phận, sản phẩm,... Từ nhiệm vụ đó của nhà quản trị, hệ thống KTTN được thiết lập để ghi nhận, đo lường kết quả hoạt động của từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm trong một tổ chức, nhằm giúp nhà quản trị kiểm soát hoạt động của từng bộ phận, đồng thời đánh giá trách nhiệm quản lý của các cấp. Một hệ thống KTTN tốt không chỉ cung cấp thông tin cho các nhà quản lý cần, mà KTTN còn được sử dụng để kiểm soát. [31]

Theo Hansen và Mowen (2005), mô hình KTTN được xác định bởi bốn yếu tố cần thiết đó là: 1) Phân công trách nhiệm 2) Thiết lập các biện pháp thực hiện hoặc các tiêu chuẩn 3) Đánh giá hiệu suất và 4) Giao phần thưởng. Trên cơ sở các yếu tố hệ thống KTTN có thể có ba loại dựa trên chức năng, hoạt động và chiến lược [47]. Xuất phát từ bản chất vai trò và nhiệm vụ của KTTN kết hợp với tổng

quan các công trình đã nghiên cứu trong và ngoài nước, tác giả lần lượt trình bày các nội dung (yếu tố) của mô hình KTTN trong doanh nghiệp bao gồm: Sự phân cấp quản lý, hệ thống phương pháp sử dụng trong KTTN và các trung tâm kế toán trách nhiệm.

2.2. Sự phân cấp quản lý và mối quan hệ với kế toán trách nhiệm

Hệ thống KTTN gắn liền với sự phân cấp về quản lý. Thật vậy, nếu không có sự phân cấp quản lý sẽ không tồn tại hệ thống KTTN và hệ thống KTTN sẽ không có ý nghĩa. Hệ thống KTTN chỉ tồn tại và hoạt động đạt hiệu quả tối ưu trong các tổ chức phân quyền. Sự phân quyền trong tổ chức xuất phát từ lý thuyết tổ chức và chức năng tổ chức, trong phần này tác giả trình bày nội dung về các cơ cấu tổ chức và các mô hình tổ chức làm cơ sở trong việc chia, thiết lập các bộ phận trong tổ chức để hình thành các trung tâm trách nhiệm quản trị trong doanh nghiệp.

2.2.1. Sự phân cấp quản lý và các mô hình phân cấp quản lý

2.2.1.1. Phân cấp quản lý trong doanh nghiệp

Bất kỳ một doanh nghiệp nào, ngay sau khi thành lập, đều phải xác định cơ cấu tổ chức, phân chia trách nhiệm và quyền hạn cho các cá nhân và bộ phận trong tổ chức. Mục tiêu của chức năng tổ chức là tạo nên một môi trường nội bộ thuận lợi cho mỗi cá nhân, mỗi bộ phận phát huy được năng lực và nhiệt tình của mình, đóng góp tốt nhất vào việc hoàn thành mục tiêu chung của tổ chức

Phân quyền là hiện tượng tất yếu khi tổ chức đạt tới quy mô và trình độ phát triển nhất định làm cho một người hay một cấp quản trị không thể đảm đương được mọi công việc quản trị. Những nguy cơ tiềm ẩn của phân quyền là sự thiếu nhất quán trong chính sách, tình trạng mất khả năng kiểm soát của cấp trên đối với cấp dưới, tình trạng cát cứ của các nhà quản trị bộ phận. Phân quyền ở mức độ cao, những nhà quản trị trở thành những người điều hành độc lập trong các bộ phận, dẫn đến tình trạng trùng lặp chức năng, gây thiệt hại về tài chính cho tổ chức. [11]

Mức độ phân quyền trong tổ chức: Việc xác định cần tập trung hay phân tán quyền lực chịu ảnh hưởng của những nhân tố chủ yếu sau:

+ Chi phí của các quyết định. Nếu quyết định càng tạo ra nhiều chi phí cho tổ chức thì càng được tập trung vào các quản trị gia cấp cao và ngược lại. Do vậy, đây là yếu tố quan trọng nhất trong việc xác định mức độ tập trung.

+ Sự thống nhất về chính trị, chính sách. Các chính sách thống nhất cho phép so sánh tính hiệu quả của từng bộ phận của tổ chức và đó là cơ sở để quyết định uỷ quyền hay tập trung

+ Nền văn hoá của doanh nghiệp. Yếu tố này có vai trò rất quan trọng đối với việc có nên tập trung quyền lực hay không. Trong những tổ chức có bầu không khí cởi mở, nhân viên được khuyến khích tham gia vào quá trình ra quyết định có ảnh hưởng tới họ.

+ Sự sẵn sàng của các nhà quản trị. Đối với những tổ chức coi kinh nghiệm thực tế là cách huấn luyện tốt nhất để phát huy tiềm năng quản trị thì họ có thể sẵn sàng chấp nhận những lỗi lầm của các nhà quản trị. Do đó, cấp trên có thể sẵn sàng uỷ quyền và giao nhiệm vụ cho cấp dưới

+ Cơ chế kiểm soát. Chỉ có những doanh nghiệp có cơ chế kiểm soát hữu hiệu mới có thể áp dụng chính sách uỷ quyền rộng rãi và ngược lại

+ Ảnh hưởng của môi trường. Các yếu tố bên trong và bên ngoài đều có thể tác động đến mức độ tập trung của doanh nghiệp

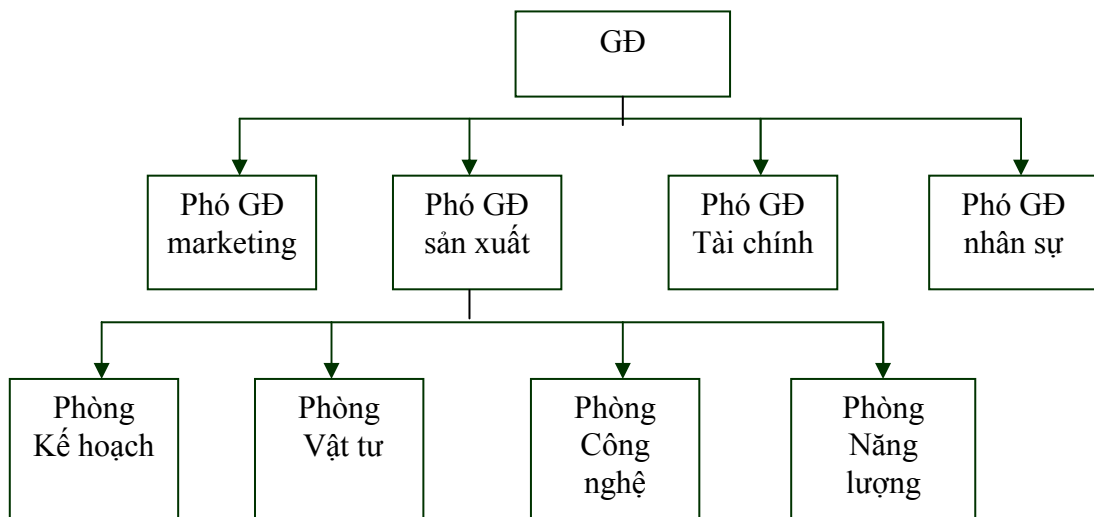
2.2.1.2. Cơ cấu tổ chức và các mô hình cơ cấu tổ chức

Để quản trị - điều hành mọi hoạt động trong một tổ chức, cần có một bộ máy gồm các cấp, các khâu, các bộ phận liên kết và phụ thuộc với nhau theo quan hệ dọc và ngang; có những chức năng, quyền hạn và trách nhiệm xác định. Cơ cấu tổ chức bộ máy doanh nghiệp là tổng hợp các bộ phận (đơn vị và cá nhân) khác nhau có mối liên hệ và quan hệ phụ thuộc lẫn nhau. Được chuyên môn hoá và có những trách nhiệm quyền hạn nhất định, được bố trí theo những cấp, những khâu khác nhau nhằm đảm bảo thực hiện các chức năng quản trị và phục vụ mục đích chung đã xác định của doanh nghiệp. Các mô hình cơ cấu được phân loại theo nhiều tiêu chí khác nhau.

Theo phương thức hình thành các bộ phận (nhờ chuyên môn hoá và hợp nhóm các công việc, nhiệm vụ, chức năng để tạo nên các bộ phận) có các kiểu cơ cấu sau:

Cơ cấu đơn giản: Là phương thức tổ chức đơn giản nhất. Trong tổ chức không hình thành nên các bộ phận. Người lãnh đạo trực tiếp quản trị tất cả các thành viên trong tổ chức. Người lao động được tuyển để thực hiện những nhiệm vụ cụ thể. Các tổ chức nhỏ như hộ kinh doanh cá thể, trang trại thường có cấu trúc loại này. Theo cơ cấu này, trong doanh nghiệp không phân chia trách nhiệm quản lý do vậy không hình thành nên các trung tâm trách nhiệm.

Kiểu cơ cấu quản lý chức năng: Là cơ cấu được tổ chức dựa trên chuyên môn hoá theo chức năng công việc. Những nhiệm vụ quản trị của doanh nghiệp được phân chia cho các đơn vị riêng biệt, từ đó mà hình thành những người lãnh đạo đảm nhận thực hiện một chức năng nhất định. Trong kiểu cơ cấu này tại sơ đồ 2.1, các đơn vị chức năng có quyền chỉ đạo các đơn vị trực tuyến, do đó mỗi người cấp dưới có thể có nhiều cấp trên trực tiếp của mình.



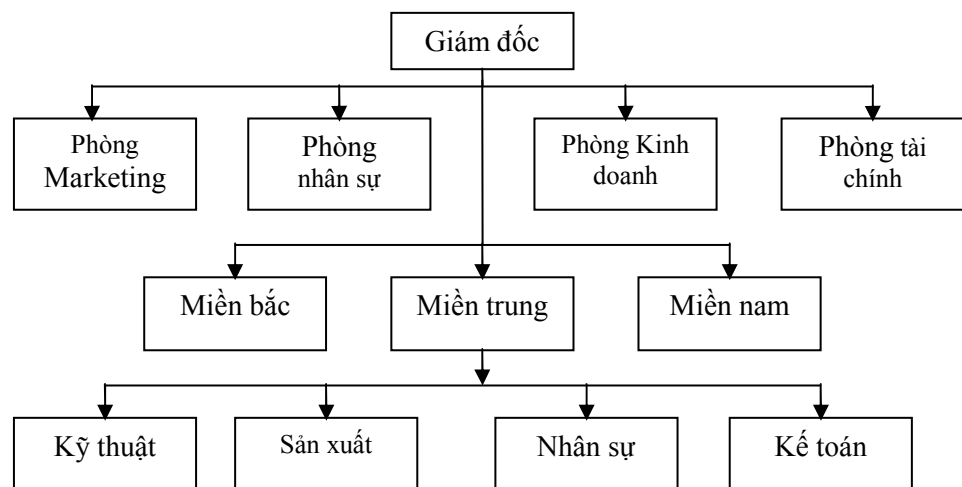
Sơ đồ 2.1: Cơ cấu quản lý chức năng của doanh nghiệp [11]

Trong cơ cấu này, những người thừa hành nhiệm vụ ở cấp dưới chẳng những nhận mệnh lệnh từ người lãnh đạo doanh nghiệp, mà cả từ người lãnh đạo các chức năng khác nhau. Bởi vậy, vai trò của người lãnh đạo doanh nghiệp là phải phối hợp cho được sự ăn khớp giữa những người lãnh đạo chức năng, đảm bảo sự thống nhất trong chỉ đạo, tránh tình trạng mâu thuẫn, trái ngược nhau.

Kiểu cơ cấu này có ưu điểm là: Phản ánh logic các chức năng; Tuân theo nguyên tắc chuyên môn hoá ngành nghề; Phát huy được sức mạnh và khả năng của

đội ngũ cán bộ theo từng chức năng; Giảm chi phí và rút ngắn thời gian đào tạo; Không đòi hỏi người quản trị phải có kiến thức toàn diện; Dễ đào tạo và dễ tìm nhà quản trị; Tạo ra các biện pháp kiểm tra chặt chẽ của cấp cao nhất. Tuy nhiên, cơ cấu quản lý theo chức năng có thể dẫn tới tình trạng chông chéo về chức năng, nhiệm vụ giữa các cá nhân và bộ phận với nhau; Các quyết định được đưa ra đôi khi bị chậm; Sự phối hợp giữa lãnh đạo và các phòng ban chức năng gặp nhiều khó khăn; Khó xác định trách nhiệm và hay đổ trách nhiệm cho nhau; Có thể dễ dẫn tới tình trạng nhầm lẫn, người thực hiện nhận nhiều mệnh lệnh khác nhau.

Cơ cấu tổ chức phân chia theo địa dư: Mục đích của phân chia theo địa dư là nhằm khuyến khích sự tham gia của địa phương, những ưu thế trong các hoạt động ở địa phương. Đây là phương pháp khá phổ biến ở các doanh nghiệp hoạt động trên một phạm vi địa lý rộng. Các bộ phận của tổ chức được hình thành nhờ hợp nhóm theo từng khu vực và giao cho một người quản lý lãnh đạo khu vực đó, cơ cấu tổ chức này được thể hiện trong sơ đồ 2.2.

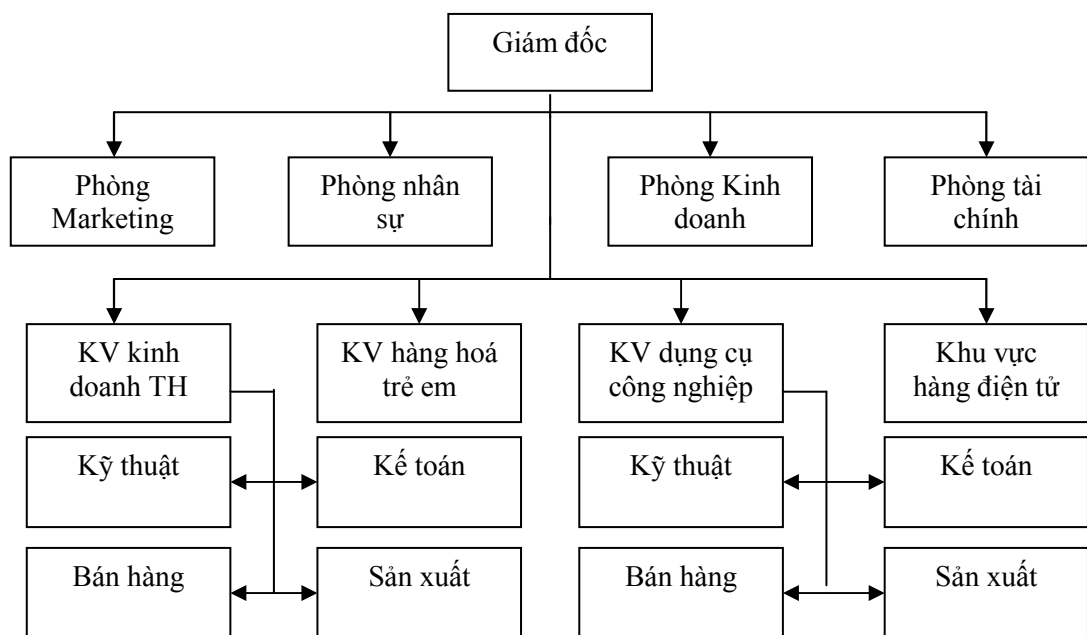


Sơ đồ 2.2: Cơ cấu tổ chức theo địa dư [11]

Ưu điểm của cơ cấu này là: Giao trách nhiệm cho cấp thấp hơn; Chú ý các thị trường và những vấn đề địa phương; Tăng cường sự kết hợp theo vùng; Tận dụng được tính hiệu quả của các hoạt động tại địa phương; Cung cấp cơ sở đào tạo có giá trị cho cấp tổng quản lý; Có sự thông tin trực tiếp tốt hơn với những đại diện cho lợi ích địa phương; Tuy nhiên trong cơ cấu này tồn tại một số nhược

điểm như: Cần nhiều người có thể làm công việc tổng quản lý; Có khuynh hướng làm cho việc duy trì các dịch vụ trung tâm về kinh tế khó khăn hơn và có thể còn cần đến những dịch vụ như là nhân sự hoặc mua sắm ở cấp vùng; Vấn đề kiểm soát của cấp quản lý cao nhất khó khăn hơn

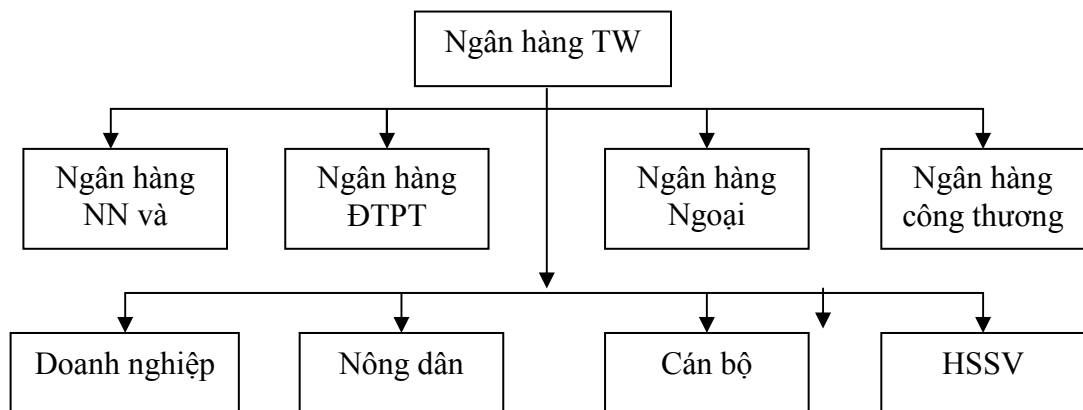
Cơ cấu tổ chức phân chia theo sản phẩm (sơ đồ 2.3): Trong các doanh nghiệp quy mô lớn với nhiều dây chuyền công nghệ, việc nhóm các hoạt động theo sản phẩm hoặc tuyến sản phẩm từ lâu đã có vai trò ngày càng gia tăng và phát triển. Những doanh nghiệp điển hình áp dụng hình thức này đều được tổ chức theo các chức năng của doanh nghiệp. Cùng với sự phát triển của hãng, người quản lý sản xuất, quản lý bán hàng và dịch vụ, uỷ viên quản trị kỹ thuật phải tính đến các vấn đề về quy mô. Công việc quản lý ngày càng trở nên phức tạp và tầm quản lý đã hạn chế khả năng tăng thêm số người quản lý thuộc cấp trực tiếp của họ. Khi đó, việc tổ chức dựa vào các bộ phận sản phẩm đã được đưa ra. Chiến lược này đã cho phép ban quản trị cao nhất trao các quyền hạn lớn hơn cho ban quản lý bộ phận theo các chức năng sản xuất, bán hàng, dịch vụ và kỹ thuật liên quan đến một sản phẩm hay dây chuyền sản phẩm cho trước và chỉ rõ mức trách nhiệm chính về lợi nhuận của người quản lý mỗi bộ phận này



Sơ đồ 2.3: Cơ cấu tổ chức theo sản phẩm [11]

Với cơ cấu tổ chức này, có ưu điểm như: Hướng sự chú ý và nỗ lực vào tuyến sản phẩm; Đặt trách nhiệm về lợi nhuận cho cả cấp khu vực; Cải thiện việc phối hợp các hoạt động chức năng; Tạo ra những cơ sở đào tạo có ý nghĩa đối với nhà tổng quản trị; Cho phép phát triển và đa dạng hoá sản phẩm, dịch vụ. Nhưng cũng tồn tại nhược điểm là: Cần có nhiều người có năng lực quản lý chung; Có xu thế làm cho việc duy trì các dịch vụ kinh tế tập trung trở nên khó khăn; Làm nảy sinh những vấn đề khó khăn đối với việc kiểm soát của cấp quản lý cao nhất

Cơ cấu tổ chức phân chia theo khách hàng (sơ đồ 2.4): Để phục vụ khách hàng một cách hữu hiệu, người ta chia khách hàng thành từng nhóm nhỏ có những vấn đề giống nhau về nhu cầu và được giải quyết bởi chuyên viên của ngành đó.

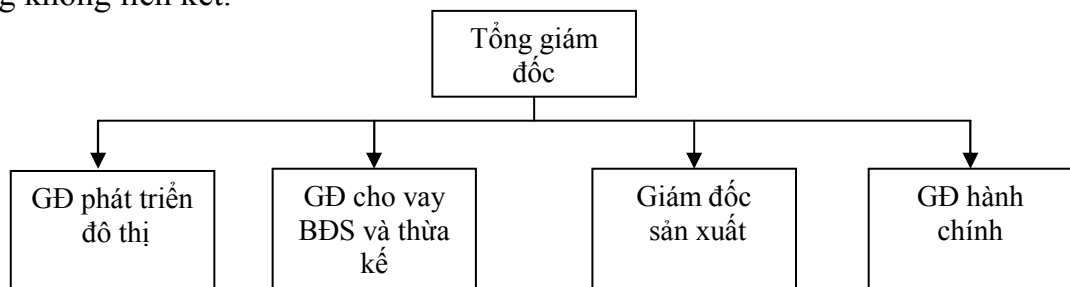


Sơ đồ 2.4: Cơ cấu tổ chức theo khách hàng [11]

Với cơ cấu theo khách hàng, ưu điểm: Khuyến khích sự chú ý đến đòi hỏi của khách hàng; Tạo cho khách hàng cảm giác họ có những người cung ứng (ngân hàng) hiểu biết; Phát triển sự chuyên sâu về khu vực khách hàng; Bên cạnh đó tồn tại nhược điểm như: Có thể khó kết hợp hoạt động giữa các nhu cầu khách hàng trái ngược nhau; Cần có người quản lý và chuyên gia tham mưu về các vấn đề của khách hàng; Các nhóm khách hàng có thể không phải luôn xác định rõ ràng

Cơ cấu tổ chức bộ phận theo đơn vị chiến lược (SBU) (sơ đồ 2.5): Khi mối quan hệ giữa các bộ phận trong tổ chức đã trở nên quá phức tạp, ngăn cản sự phối hợp, các nhà lãnh đạo cấp cao sẽ tìm cách tạo nên các đơn vị chiến lược mang tính độc lập cao, có thể tiến hành các hoạt động thiết kế, sản xuất phân phối sản phẩm của mình. Mỗi đơn vị chiến lược là một phân hệ độc lập đảm

nhận một hay một số ngành nghề hoạt động khác nhau, có thể cạnh tranh với các đơn vị khác trong cùng tổ chức. Đặc trưng cơ bản để phân biệt đơn vị chiến lược với tổ chức độc lập là người lãnh đạo đơn vị chiến lược phải báo cáo với cấp lãnh đạo cao nhất của tổ chức. Cơ cấu tập đoàn như General Electric, General Foods và Armco Steel... là một dạng của mô hình tổ chức theo đơn vị chiến lược, với hình thức đặc biệt nhất là các công ty mẹ nắm giữ cổ phần, quy tụ những hoạt động không liên kết.



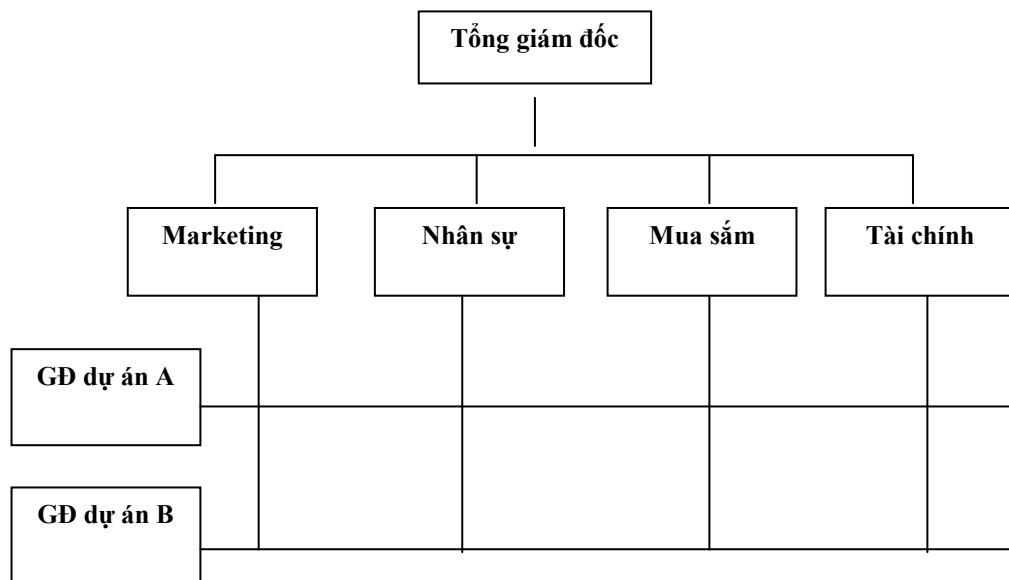
Sơ đồ 2.5: Cơ cấu tổ chức theo đơn vị chiến lược [11]

Ưu điểm của mô hình tổ chức bộ phận theo đơn vị chiến lược là : Xây dựng trên cơ sở phân đoạn chiến lược nên giúp đánh giá được vị trí của tổ chức trên thị trường, đối thủ cạnh tranh và diễn biến của môi trường; Hoạt động dựa vào những trung tâm chiến lược, cho phép tiến hành kiểm soát trên một sơ sở cùng thống nhất; có những đơn vị đủ độc lập với những mục tiêu rõ ràng và điều này cho phép tăng cường phối hợp bằng phương thức giảm thiểu nhu cầu phối hợp. Ngoài ra, cơ cấu này tồn tại một số nhược điểm như: Có khả năng xuất hiện tình trạng cục bộ khi lợi ích của đơn vị chiến lược lấn át lợi ích của toàn tổ chức; Chi phí cho cơ cấu tăng do tính trùng lặp của công việc; Những kỹ năng kỹ thuật không được chuyển giao dễ dàng vì các kỹ thuật gia và chuyên viên đã bị phân tán trong các đơn vị chiến lược; Công tác kiểm soát của cấp quản trị cao nhất có thể gặp khó khăn.

Cơ cấu tổ chức quản lý theo ma trận: Mô hình này là sự kết hợp của hai hay nhiều mô hình tổ chức khác nhau thể hiện trong sơ đồ 2.6. Ví dụ, mô hình tổ chức theo chức năng kết hợp với mô hình tổ chức theo sản phẩm. Ở đây, các cán bộ quản trị theo chức năng và theo sản phẩm đều có vị thế ngang nhau. Họ chịu trách

nhệm báo cáo cho cùng một cấp lãnh đạo và có quyền ra quyết định thuộc lĩnh vực mà họ phụ trách.

Theo cơ cấu này, ưu điểm là: Định hướng theo kết quả cuối cùng; Kết hợp được năng lực của nhiều cán bộ quản trị và chuyên gia; Tạo ra các nhà quản trị có thể thích ứng với các lĩnh vực quản trị khác nhau; Tập trung nguồn lực vào khâu xung yếu; Cho phép cùng lúc thực hiện nhiều dự án, sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau; Đáp ứng được tình hình sản xuất kinh doanh nhiều biến động; Việc hình thành và giải thể dễ dàng, nhanh chóng; Ít tốn kém, sử dụng nhân lực có hiệu quả.



Sơ đồ 2.6: Cơ cấu tổ chức kiểu ma trận [11]

Tuy nhiên, hạn chế của cơ cấu này là: Có sự mâu thuẫn về quyền hạn trong tổ chức, dễ xảy ra tranh chấp ảnh hưởng giữa người lãnh đạo và các bộ phận; Cơ cấu này đòi hỏi nhà quản trị phải có ảnh hưởng lớn; Phạm vi ứng dụng còn hạn chế vì đòi hỏi một trình độ nhất định; Quyền lực và trách nhiệm của các nhà quản trị có thể trùng lặp nhau tạo ra các xung đột và khoảng cách trong nỗ lực giữa các cá nhân và đơn vị;

Trong thực tế ngoài những mô hình kể trên, các bộ phận của cơ cấu còn có thể được hình thành theo quá trình công nghệ, theo các dịch vụ hỗ trợ, theo nhóm... Mô hình được lựa chọn phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau trong mỗi hoàn cảnh nhất định. Các yếu tố này bao gồm các loại công việc phải làm, cách thức tiến hành

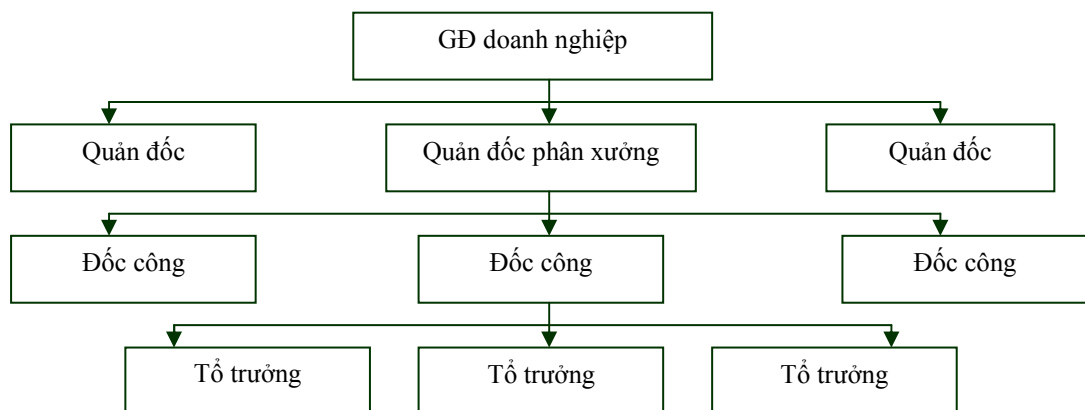
công việc, những người tham gia thực hiện công việc, công nghệ được sử dụng, đối tượng phục vụ, phạm vi phục vụ... Để mô hình tổ chức có thể giúp đạt được mục tiêu của tổ chức một cách hiệu quả, phần lớn các tổ chức đều sử dụng hình thức phân chia bộ phận hỗn hợp, trong đó kết hợp hai hay nhiều cơ sở thuần túy ở trên.

Ưu điểm lớn nhất của mô hình hỗn hợp là sự kết hợp nhiều mô hình cho phép tổ chức phát huy được các ưu thế của mô hình tổ chức chính và hạn chế được ảnh hưởng của các nhược điểm của nó. Mô hình này giúp xử lý được các tình huống phức tạp, có tác dụng tốt đối với các tổ chức lớn, và cho phép chuyên môn hoá một số cơ cấu tổ chức. Tuy nhiên, mô hình hỗn hợp có thể làm cho cơ cấu tổ chức phức tạp, hình thành những bộ phận hay phân hệ quá nhỏ làm tăng thêm nhược điểm của mỗi loại mô hình thuần túy.

Theo mối quan hệ quyền hạn được sử dụng, cơ cấu tổ chức chia làm các loại:

Cơ cấu quản lý trực tuyến: Cơ cấu quản lý trực tuyến là một kiểu tổ chức bộ máy mà một cấp quản lý chỉ nhận mệnh lệnh từ một cấp trên trực tiếp, được thể hiện qua sơ đồ 2.7. Hệ thống trực tuyến hình thành một đường thẳng rõ ràng về quyền ra lệnh và trách nhiệm từ lãnh đạo cấp cao đến cấp cuối cùng. Cơ cấu kiểu này đòi hỏi người quản lý ở mỗi cấp phải có những hiểu biết tương đối toàn diện về các lĩnh vực.

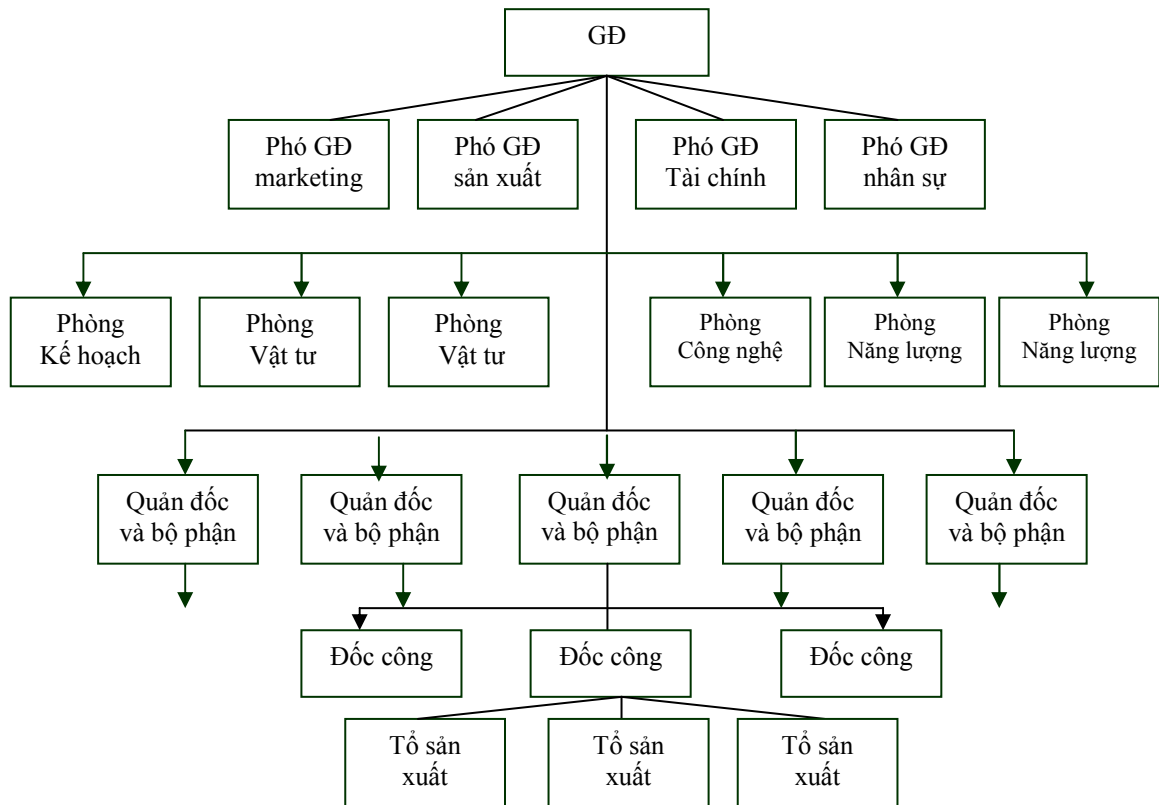
Hệ thống quản lý theo kiểu trực tuyến phù hợp với các doanh nghiệp nhỏ vì một người quản lý cấp trên có thể hiểu rõ được những hoạt động của cấp dưới và ra những mệnh lệnh trực tiếp một cách đúng đắn cho cấp dưới không cần qua một cơ quan giúp việc theo chức năng nào. Đối với những doanh nghiệp hoặc tổ chức lớn, người đứng đầu tổ chức khi ra mệnh lệnh cần tham khảo ý kiến của các bộ phận chức năng.



Sơ đồ 2.7: Cơ cấu quản lý trực tuyến của doanh nghiệp [11]

Theo cơ cấu này, ưu điểm là: Các quyết định được đưa ra và tổ chức thực hiện nhanh chóng, kịp thời; Thực hiện tốt chế độ quản lý một thủ trưởng; Cơ cấu tổ chức đơn giản gọn nhẹ, dễ linh hoạt. Tuy nhiên, hạn chế của cơ cấu trực tuyến như: Dễ dẫn đến tình trạng độc đoán, quan liêu; Công việc dễ bị ùn tắc; Đòi hỏi người quản lý phải có khả năng toàn diện về mọi mặt; Không nhận được những ý kiến đóng góp tích cực của các bộ phận trung gian.

Cơ cấu trực tuyến - chức năng: Do cơ cấu tổ chức quản lý theo kiểu trực tuyến và cơ cấu quản lý theo chức năng có những ưu nhược điểm riêng nên hiện nay nhiều doanh nghiệp và tổ chức lựa chọn kiểu cơ cấu quản lý theo kiểu trực tuyến - chức năng, tức là một kiểu cơ cấu quản lý kết hợp theo sơ đồ 2.8.



Sơ đồ 2.8: Cơ cấu quản lý theo kiểu trực tuyến - chức năng [11]

Về nguyên tắc, trong hệ thống trực tuyến - chức năng, quan hệ quản lý trực tuyến từ trên xuống dưới vẫn tồn tại, vẫn có các phòng ban chức năng nhưng chỉ đơn thuần về chuyên môn, không có quyền chỉ đạo các đơn vị trực tuyến. Những người lãnh đạo trực tuyến chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động và được toàn quyền quyết định trong đơn vị mình phụ trách. Để giúp cho người quản lý ra các

quyết định đúng đắn, có các bộ phận chức năng giúp việc trong các lĩnh vực như xây dựng kế hoạch, quản lý nhân sự, marketing, tài chính - kế toán, quản lý kỹ thuật - công nghệ sản xuất.

Như vậy, hầu hết các cơ cấu tổ chức quản lý (ngoại trừ cơ cấu đơn giản) đều có sự phân cấp và phân quyền, đây là cơ sở cho KTTN hình thành và phát triển. Để tổ chức và xây dựng cơ cấu tổ chức quản lý phù hợp cho mỗi doanh nghiệp cần căn cứ vào các nhân tố ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức quản lý, có như vậy mới phát huy được hết khả năng quản lý của các cấp quản lý trong doanh nghiệp.

2.2.1.3. Những nhân tố ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức quản lý

Khi xây dựng cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý doanh nghiệp, cần tính đến những nhân tố ảnh hưởng sau:

- **Nhóm các nhân tố thuộc đối tượng quản trị:** Trình độ phát triển của công nghệ sản xuất. Nhiều công trình nghiên cứu đã chứng minh rằng công nghệ sản xuất của doanh nghiệp là một yếu tố quan trọng có ảnh hưởng đến việc thiết kế bộ máy tổ chức. Những doanh nghiệp có công nghệ sản xuất, quy trình sản xuất phức tạp thường có cơ cấu tổ chức nhiều bậc với đặc điểm là mức độ giám sát và phối hợp công việc được thực hiện với cường độ cao. Cơ cấu phải được bố trí sao cho tăng cường được khả năng thích nghi của tổ chức trước sự thay đổi nhanh chóng về công nghệ. [11]

- **Nhóm những nhân tố thuộc về lĩnh vực quản trị:** Chiến lược hay những nhiệm vụ và mục tiêu mà doanh nghiệp phải hoàn thành. Chiến lược và cơ cấu tổ chức là hai mặt không thể tách rời trong quản trị hiện đại. Bất cứ chiến lược mới nào cũng được lựa chọn trên cơ sở phân tích các điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và đe dọa của môi trường trong đó cơ cấu đang tồn tại. Ngược lại, là công cụ để thực hiện các mục tiêu chiến lược, cơ cấu tổ chức phải được thay đổi khi có sự thay đổi chiến lược. [11]

Mục đích, chức năng hoạt động của doanh nghiệp quy định cơ cấu bộ máy. Ở các doanh nghiệp sản xuất, chức năng sản xuất là quan trọng và do đó bộ máy phải hướng vào phục vụ tốt nhất cho hoạt động sản xuất. Ở các doanh nghiệp dịch

vụ thì bộ phận tiếp xúc phục vụ khách hàng là quan trọng. Nghiên cứu mối liên hệ giữa chiến lược và cơ cấu tổ chức của 500 công ty hàng đầu nước Mỹ có kết quả trong bảng 2.1.

Bảng 2.1: Mối quan hệ giữa chiến lược và cơ cấu tổ chức [11]

Chiến lược	Cơ cấu tổ chức
- Kinh doanh đơn ngành nghề	- Chức năng
- Đa dạng hoạt động dọc theo dây chuyền sản xuất	- Chức năng với bộ phận phụ trợ vận hành như những đơn vị lợi ích.
- Đa dạng hoá các ngành nghề có mối quan hệ rất chặt chẽ	- Đơn vị chiến lược
- Đa dạng hoá các ngành nghề có mối quan hệ không chặt chẽ	- Cơ cấu hỗn hợp với nhiều phương thức tổ chức áp dụng cụ thể cho từng bộ phận
- Đa dạng hoá các hoạt động độc lập	- Công ty mẹ nắm giữ cổ phần

Quy mô và mức độ phức tạp trong hoạt động của tổ chức có ảnh hưởng lớn tới cơ cấu tổ chức. Tổ chức có quy mô lớn, thực hiện những hoạt động phức tạp thường có mức độ chuyên môn hoá, tiêu chuẩn hoá, hình thức hoá cao hơn, nhưng lại ít tập trung hơn các tổ chức nhỏ thực hiện những hoạt động không quá phức tạp.

Trình độ, sở thích, thói quen, quan niệm riêng của người quản trị và năng lực của đội ngũ lao động. Thái độ của lãnh đạo cấp cao có thể tác động đến cơ cấu tổ chức. Các cán bộ quản trị theo phương thức truyền thống thường thích sử dụng những hình thức tổ chức theo chức năng với hệ thống thứ bậc mà ít sử dụng các hình thức tổ chức theo ma trận hay mạng lưới, hay những mô hình phân tán với các đơn vị chiến lược. Nhân lực có trình độ, kỹ năng cao thường hướng đến các mô hình quản trị mở. Các nhân viên cấp thấp và công nhân kỹ thuật có tay nghề cao thường thích mô hình tổ chức có nhiều tổ đội, bộ phận được chuyên môn hoá vì những mô hình như vậy có sự phân định rõ nhiệm vụ và tạo cơ hội để liên kết với những đối tượng có chuyên môn tương đồng.

Môi trường kinh doanh, đây là những yếu tố bên trong và bên ngoài tác động đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Những tính chất của môi trường như tính tích cực, tính phức tạp và mức độ thay đổi có ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức.

Ngoài ra hình thức pháp lý của doanh nghiệp; quan hệ sở hữu tồn tại trong doanh nghiệp; Các phương tiện phục vụ quản trị; Chính sách đãi ngộ của doanh nghiệp đối với đội ngũ cán bộ quản trị cũng có ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp.

Như vậy, cơ cấu tổ chức quản lý hình thành nên những bộ phận trong công ty, xác lập mối quan hệ giữa quyền hạn và trách nhiệm giữa các bộ phận đó. Cơ cấu tổ chức của các doanh nghiệp sẽ khác nhau tùy thuộc vào các nhân tố ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức. Mỗi cơ cấu tổ chức đều phân chia thành các bộ phận với sự phân quyền khác nhau tại mỗi bộ phận. Đây là cơ sở để hình thành nên các trung tâm trách nhiệm với quyền hạn khác nhau giữa các cấp.

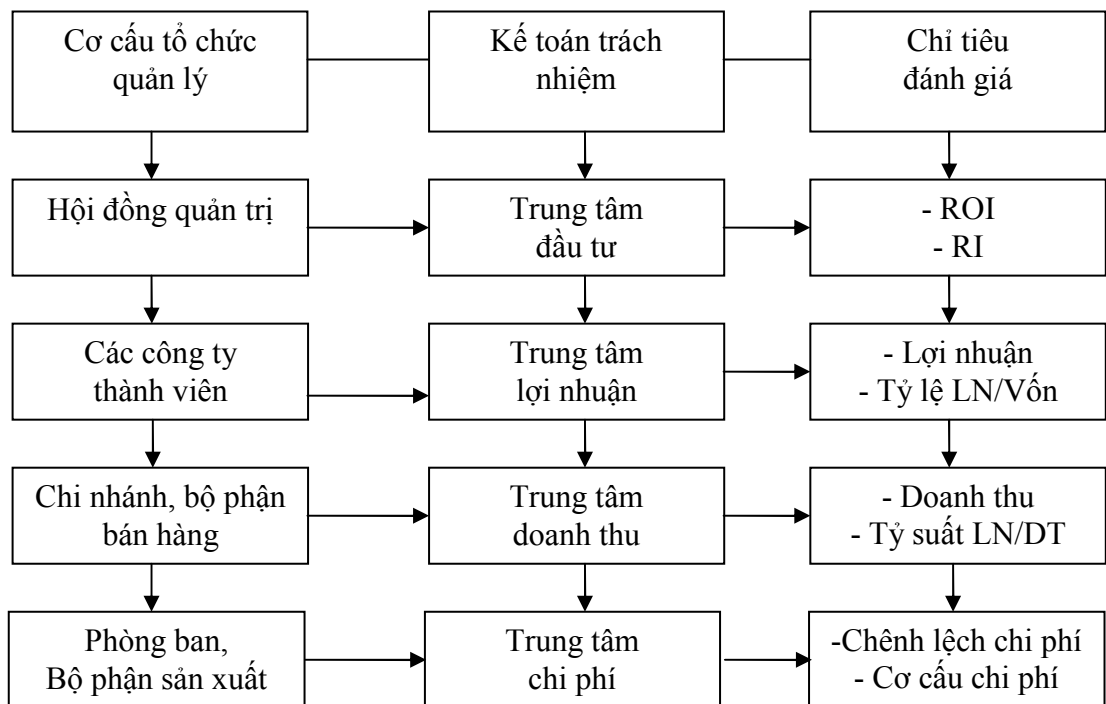
2.2.2. Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh

Các doanh nghiệp sản xuất lớn và bán nhiều sản phẩm, do tính chất phức tạp trong hoạt động của họ, việc kiểm soát hoạt động là rất khó khăn đối với các nhà quản trị. Chính vì vậy, việc phân chia một tổ chức thành các bộ phận riêng biệt, cho phép nhà quản trị có thể kiểm soát và quản lý dễ dàng hơn, bộ phận là cơ sở để hình thành các trung tâm trách nhiệm của KTTN.

Hệ thống KTTN gắn liền với sự tồn tại và phát triển của sự phân cấp về quản lý. Một tổ chức có sự phân quyền, khi đó quyền ra quyết định và trách nhiệm được trải rộng trong toàn tổ chức. Các cấp quản lý khác nhau được quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm với phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của họ. Hoạt động của tổ chức gắn liền với hệ thống quyền hạn, trách nhiệm của tất cả các bộ phận thành viên. [38]

Trong một tổ chức có sự phân quyền dẫn đến hình thành các trung tâm trách nhiệm. Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận phụ thuộc cơ cấu tổ chức quản lý của một tổ chức mà người quản lý ở đó có quyền và chịu trách nhiệm đối với kết quả tài

chính của các hoạt động thuộc phạm vi mình quản lý. Thật vậy, với sự phân quyền trong tổ chức đứng đầu doanh nghiệp là CT HĐQT, chịu trách nhiệm về vốn đầu tư, các hoạt động, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp. Tiếp theo là các doanh nghiệp thành viên, chịu trách nhiệm về lợi nhuận và phải báo cáo hoạt động của doanh nghiệp mình trước CT HĐQT. Đồng thời, các chi nhánh bộ phận bán hàng chịu trách nhiệm trước Tổng GD về doanh thu và cuối cùng các bộ phận khác chịu trách nhiệm về chi phí do các trưởng phòng chịu trách nhiệm trước GD. Với cơ cấu tổ chức như vậy, hệ thống KTTN sẽ hình thành tương ứng, thể hiện trong sơ đồ 2.9.



Sơ đồ 2.9: Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp [16]

Phân cấp có thể cải thiện được quá trình ra quyết định, các quyết định đáp ứng được tính nhanh chóng, kịp thời. Chất lượng của quyết định cũng được cải thiện vì quyết định được thực hiện bởi những người có trình độ, chuyên môn và quen thuộc tình hình nắm được toàn bộ các thông tin của bộ phận, lĩnh vực mình quản lý như về đặc điểm sản phẩm, qui trình sản xuất....

Ngoài ra, phân cấp và hình thành các trung tâm trách nhiệm tạo cho các nhà quản trị có tính tự chủ cao, quyền tự do nhất định, đây chính là những thách thức và

cơ hội cho nhà quản lý. Sự phân cấp quản lý còn khuyến khích tạo điều kiện phát huy khả năng lãnh đạo, năng lực quản trị của các cấp quản trị đồng thời phát triển kỹ năng, nâng cao, tập trung trình độ chuyên môn cho các nhà quản trị các cấp.

Một lý do quan trọng cho việc phân cấp quản lý nữa là, giải phóng cho nhà quản lý cấp cao nhất khỏi sự tham gia chi tiết các hoạt động hàng ngày, cho phép họ có nhiều thời gian, sức lực vào việc lập kế hoạch và chiến lược kinh doanh, kế hoạch dài hạn và điều phối hoạt động của các bộ phận trong tổ chức đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu chung.

Bên cạnh những ưu điểm trên, phân cấp quản lý cũng tồn tại hạn chế như khó thống nhất được mục tiêu chung. Bởi trong tổ chức bao gồm nhiều cấp quản lý có vị trí, vai trò khác nhau và do các cá nhân quản lý khác nhau, mỗi cá nhân có tính cách, mục tiêu, quyết định khác nhau vì mục tiêu riêng của bộ phận mình mà thường không quan tâm đến kết quả hay mục tiêu chung của tổ chức. Các bộ phận có thể cạnh tranh nhau gay gắt, mỗi nhà quản lý vì mục tiêu riêng của mình mà bất chấp làm ảnh hưởng đến mục tiêu của bộ phận khác, dẫn đến sự bất hòa trong nội bộ. Một vấn đề nữa đặt ra, với cấu trúc tổ chức phân cấp sẽ tốn chi phí hơn cấu trúc tập trung. Căn cứ vào những hạn chế trên, hệ thống KTTN cần phải được xây dựng phù hợp và linh hoạt đảm bảo tính hiệu quả cao, đồng thời khắc phục được những hạn chế nói trên.

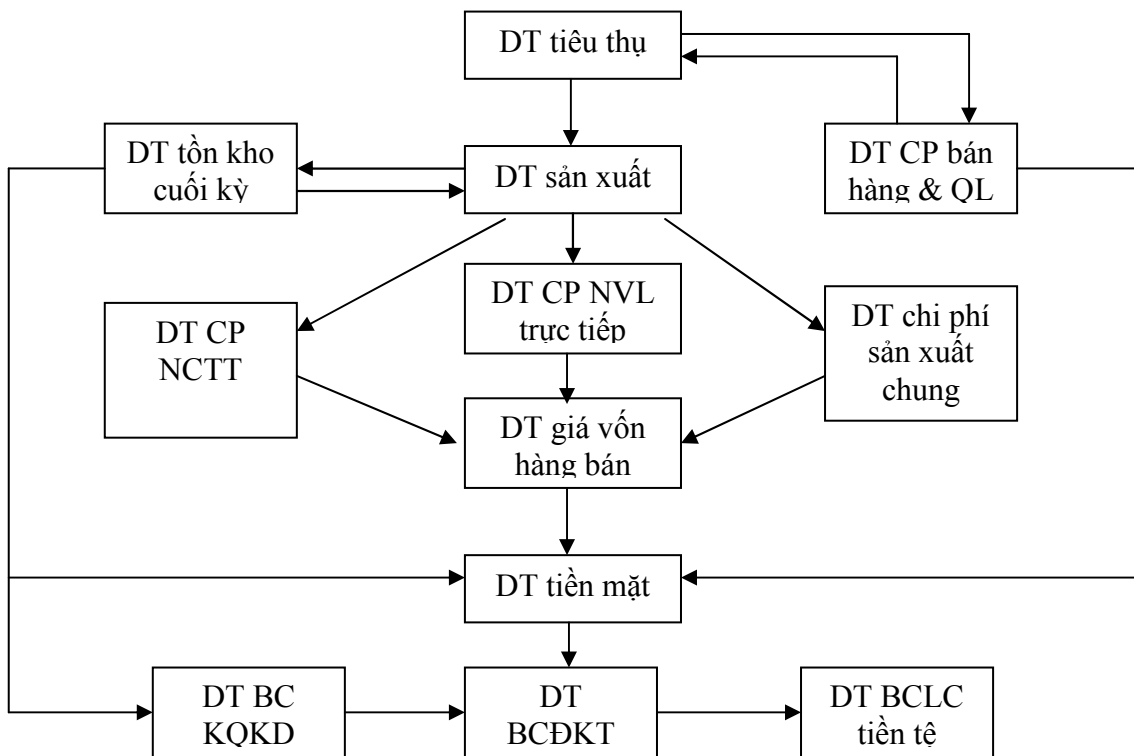
2.3. Hệ thống phương pháp sử dụng trong kế toán trách nhiệm

2.3.1. Hệ thống phương pháp dự toán

Khi tổ chức được phân cấp quản lý, hình thành các trung tâm trách nhiệm, mỗi trung tâm trách nhiệm được giao các chỉ tiêu kế hoạch và đánh giá trách nhiệm thông qua việc các chỉ tiêu so sánh giữa thực tế và kế hoạch để phán ánh mức độ hoàn thành, hiệu quả công việc. Điều này dẫn đến việc xác lập hệ thống dự toán trong các trung tâm trách nhiệm. Dự toán là 1 kế hoạch chi tiết về tình hình huy động và sử dụng các yếu tố sản xuất, các nguồn tài chính của một tổ chức kinh tế nhằm đảm bảo cho hoạt động kinh doanh diễn ra 1 cách bình thường. Có nhiều tiêu thức để phân loại dự toán như:

Căn cứ vào thời gian sử dụng và xây dựng dự toán, dự toán chia thành 2 dạng dự toán ngắn hạn và dự toán dài hạn. Đối với dự toán ngắn hạn, thường được xây dựng trong phạm vi dưới 1 năm bao gồm các dự toán: ngày, tuần, tháng. Dự toán ngắn hạn là căn cứ để đưa ra quyết định tác nghiệp và được xây dựng dựa trên cơ sở dự toán dài hạn. Còn dự toán dài hạn, thường được xây dựng trong phạm vi trên 1 năm để thực hiện các mục tiêu, chiến lược phát triển dài hạn của doanh nghiệp.

Căn cứ vào nội dung kinh tế của dự toán, (sơ đồ 2.10): Đây là tập hợp các dự toán liên quan bao trùm các hoạt động tiêu thụ, sản xuất, cung ứng, nhân lực, CPSXC, chi phí hành chính và các hoạt động tài chính. Cụ thể, bao gồm: Dự toán về khối lượng hàng hóa, sản phẩm tiêu thụ, doanh thu tiêu thụ, kế hoạch tiêu thụ của khách hàng. Dự toán về khối lượng sản phẩm, hàng hóa sản xuất thu mua, hàng dự trữ cuối kỳ. Dự toán về các khoản chi phí. Dự toán về tình hình cân đối thu chi tiền và dự toán về hệ thống báo cáo tài chính.



Sơ đồ 2.10: Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh [tr180, 16]

Căn cứ vào tính chất của dự toán, dự toán có thể chia thành 2 dạng là dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt: Dự toán tĩnh thường không thay đổi trong phạm vi của hoạt động kinh doanh, các dự toán đó thường thực hiện các khoản chi phí cố

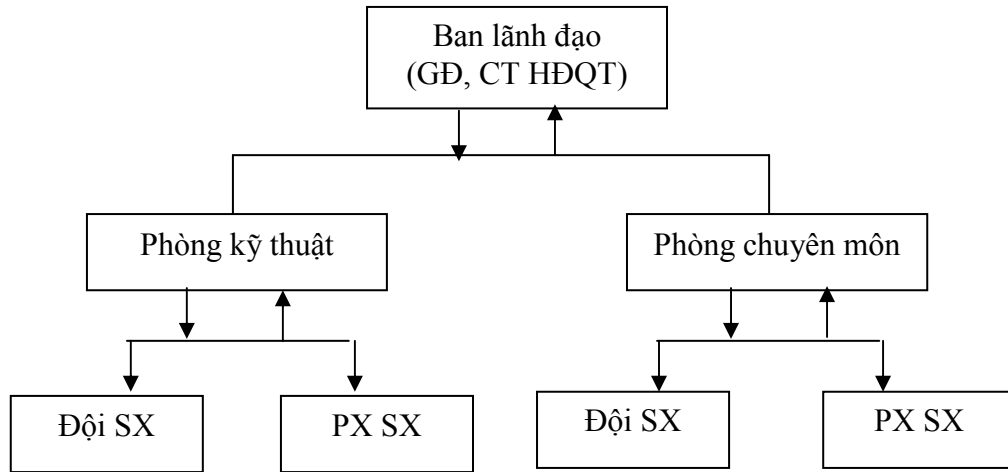
định như: *Dự toán chi phí quản lý trong doanh nghiệp*. Còn dự toán linh hoạt có thể thay đổi gắn với qui mô của hoạt động kinh doanh như: *Dự toán CP NVL trực tiếp*.

Đối với các nhà quản lý cấp cao, dự toán là cung cụ giúp truyền đạt thông tin về kế hoạch sản xuất kinh doanh đến các bộ phận nhằm phân bổ các nguồn lực cho quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Khi thực hiện, dự toán giúp nhà quản trị kiểm soát, đánh giá hoạt động của các bộ phận tìm hiểu nguyên nhân để có những quyết định kịp thời và phù hợp đảm bảo thực hiện mục tiêu chung. Cuối cùng dự toán là căn cứ để phân tích giữa kết quả thực hiện so với các dự toán đã xây dựng từ đó có những thông tin đánh giá về tính kế hoạch của dự toán đã xây dựng hoặc sự thay đổi bất thường của các yếu tố thuộc về điều kiện sản xuất cho từng bộ phận cụ thể làm cơ sở đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm trách nhiệm.

Ngoài ra dự toán tạo sự phối hợp đồng bộ của các yếu tố sản xuất để từ đó tạo ra sự nhịp nhàng trong quá trình sản xuất và giúp cho các nhà quản trị kinh doanh chủ động trong các quyết định. Dự toán là căn cứ để phê duyệt các quyết toán về kinh phí sử dụng và cấp phát giúp cho các nhà quản trị chủ động trong việc phân bổ các nguồn kinh phí, đồng thời góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng vốn.

Dự toán về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thường được xây dựng từ cấp cơ sở (phân xưởng, đội sản xuất) do các chuyên gia có trình độ chuyên môn trong từng hoạt động sẽ xây dựng phù hợp với đặc điểm kinh doanh của cơ sở sau đó thông qua các cấp chuyên môn (phòng, ban) đóng góp về tính khả thi của các dự toán. Sau đó gửi cho cấp cao nhất để xem xét phê duyệt tính khả thi của các dự toán. HĐQT căn cứ trên số liệu chi tiết của cấp dưới gửi lên, kết hợp với chiến lược mục tiêu của doanh nghiệp cũng như năng lực của doanh nghiệp xây dựng lên bảng dự toán có tính thống nhất và khả thi nhất. Cuối cùng bảng dự toán được gửi xuống cấp cơ sở để thực hiện, theo sơ đồ 2.11.

Theo trình tự này, dự toán có những ưu điểm như: Mọi cấp từ cơ sở đến cao nhất đều tham gia vào lập dự toán và được lập từ cấp cơ sở nên có độ tin cậy và tính chính xác cao. Đồng thời nâng cao trách nhiệm của các phòng ban cũng như cá nhân vào việc thực hiện dự toán. Ngoài ra, việc lập dự toán như vậy, cho phép các cấp chủ động và linh hoạt trong việc thay đổi và chỉnh sửa dự toán cho sát thực tế.



Sơ đồ 2.11: Trình tự lập dự toán [tr169, 16]

2.3.2. Hệ thống phương pháp cung cấp các thông tin thực hiện của các trung tâm trách nhiệm

Trước hết để vận dụng KTQT nói chung và KTTN nói riêng trong các doanh nghiệp đòi hỏi phải tuân thủ các quy định về hệ thống chứng từ kế toán và sổ sách kế toán áp dụng tại doanh nghiệp theo các quy định nhà nước ban hành. Ngoài ra, KTQT cũng như KTTN cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp, và nó mang tính linh hoạt. [1] Chính vì vậy, ngoài hệ thống chứng từ và sổ sách theo quy định của nhà nước còn có hệ thống chứng từ, sổ sách và báo cáo được thiết kế riêng cho từng doanh nghiệp cụ thể sử dụng trong nội bộ.

2.3.2.1. Hệ thống chứng từ ban đầu

Đối với hệ thống chứng từ ban đầu khi thiết kế đòi hỏi phải đảm bảo được yêu cầu phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, nghĩa là chi phí phải được chia thành biến phí và định phí. Chứng từ về doanh thu, lợi nhuận, vốn đầu tư cần ghi rõ theo phạm vi cũng như đối tượng cụ thể làm căn cứ cho việc cung cấp thông tin cho hệ thống KTTN trong doanh nghiệp. Đồng thời, chứng từ cần được chi tiết theo từng đối tượng cụ thể nhằm đáp ứng được yêu cầu kiểm soát của các nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp. Từ hệ thống chứng từ ban đầu có thể là cơ sở để xác định các chỉ tiêu định mức làm căn cứ lập dự toán, tập hợp chi phí theo bộ phận, theo từng trung tâm trách nhiệm.

2.3.2.2. Hệ thống tài khoản, sổ kế toán

Phương pháp tài khoản kế toán, là phương pháp kế toán sử dụng để phản ánh và theo dõi một cách liên tục và có hệ thống từng đối tượng riêng biệt, qua các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Số liệu được ghi trên các tài khoản kế toán là một trong những nguồn số liệu quan trọng nhất, là cơ sở để xây dựng các chỉ tiêu khi lập báo cáo kế toán. Hệ thống KTTN được xây dựng cần phải tổ chức hệ thống tài khoản kế toán phù hợp, đảm bảo việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có mối liên hệ với các bộ phận. Tạo điều kiện thuận lợi trong việc theo dõi, bóc tách dữ liệu cho hệ thống các trung tâm trách nhiệm.

Từ hệ thống chứng từ ban đầu là cơ sở để vào sổ sách kế toán, hệ thống sổ sách được thiết kế đảm bảo theo qui định của Nhà nước ban hành hoặc theo hệ thống chứng từ nội bộ mà doanh nghiệp sử dụng. Đồng thời phải đảm bảo sổ sách chi tiết về doanh thu, chi phí, lợi nhuận, đặc biệt các sổ sách thể hiện được số thực tế và số kế hoạch, chi phí phải được thành biên phí và định phí.

2.3.2.3. Hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm

Báo cáo KTTN nhằm cung cấp thông tin về kinh tế tài chính theo các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm và trách nhiệm quản lý của các cấp quản trị thông qua các chỉ tiêu. Tùy thuộc vào nhu cầu thông tin của các cấp quản trị mà hệ thống báo cáo KTTN được thiết kế phù hợp đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ và cần thiết cho các cấp quản trị. Hệ thống báo cáo KTTN được thiết kế nhằm đảm bảo nguyên tắc quản lý có thể kiểm soát được các trung tâm trách nhiệm. Căn cứ để lập báo cáo KTTN là hệ thống sổ sách.

2.3.3. Hệ thống phương pháp phân tích, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm

Để đánh giá hoạt động và kết quả của các trung tâm trách nhiệm hay trách nhiệm của các nhà quản trị các cấp cần sử dụng một số phương pháp để tính toán phân tích, đánh giá từ đó đưa ra các biện pháp cho phù hợp với nhu cầu, mục tiêu quản trị của các nhà quản lý.

2.3.3.1. Phương pháp so sánh

So sánh là một phương pháp nhằm nghiên cứu sự biến động và xác định mức độ biến động của chỉ tiêu phân tích. Để áp dụng phương pháp so sánh vào phân tích và đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp, trước hết phải xác định số gốc để so sánh. Mục tiêu sử dụng phương pháp so sánh trong phân tích và đánh giá hiệu quả của các trung tâm trách nhiệm là nhằm xác định mức độ hoàn thành như: So sánh giữa chi phí thực hiện với chi phí kế hoạch (dự toán), giữa lợi nhuận thực tế và lợi nhuận dự toán...

Để đảm bảo tính chất so sánh được của chỉ tiêu qua thời gian, cần đảm bảo thoả mãn các điều kiện so sánh: thống nhất về nội dung kinh tế, phương pháp tính, đơn vị tính của chỉ tiêu. Giá trị so sánh có thể chọn là số tuyệt đối, số tương đối, hoặc là số bình quân. [tr20,14]

Phương pháp so sánh là một trong những phương pháp rất quan trọng. Nó được sử dụng rộng rãi và phổ biến nhất trong bất kỳ một hoạt động phân tích nào của doanh nghiệp. Trong phân tích, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm, được sử dụng rất đa dạng và linh hoạt.

2.3.3.2. Phương pháp loại trừ

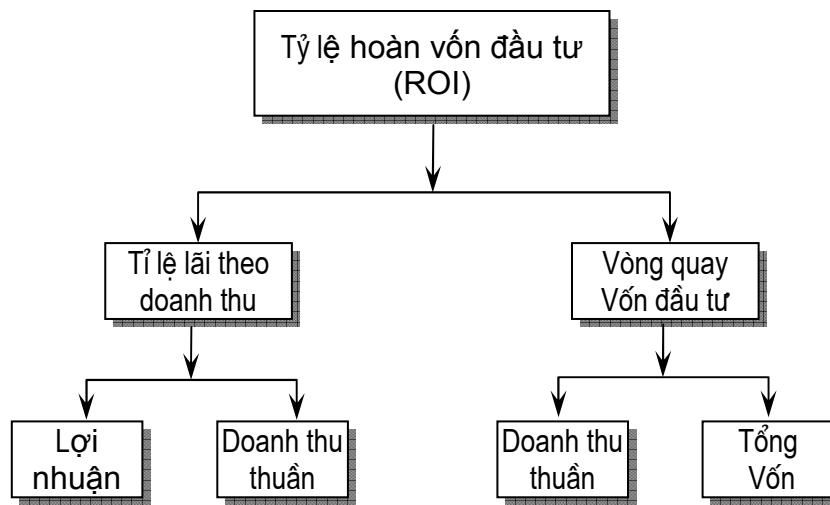
Loại trừ là một phương pháp nhằm xác định mức độ ảnh hưởng lần lượt từng nhân tố đến chỉ tiêu phân tích và được thực hiện bằng cách: khi xác định sự ảnh hưởng của nhân tố này thì phải loại trừ ảnh hưởng của các nhân tố khác.

Các nhân tố có thể làm tăng, có thể làm giảm, thậm chí có những nhân tố không có ảnh hưởng gì đến các kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nó có thể là những nhân tố khách quan, có thể là nhân tố chủ quan, có thể là nhân tố số lượng, có thể là nhân tố thứ yếu, có thể là nhân tố tích cực và có thể là nhân tố tiêu cực,...

Để xác định được mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến kết quả của các hoạt động tài chính, phương pháp loại trừ có thể được thực hiện bằng hai cách: Cách một: dựa vào sự ảnh hưởng trực tiếp của từng nhân tố và được gọi là "Phương pháp số chênh lệch" Cách hai: Thay thế sự ảnh hưởng lần lượt từng nhân tố và được gọi là "Phương pháp thay thế liên hoàn" [tr24,14]

2.3.3.3. Phương pháp phân tích theo Mô hình Dupont

Để phân tích hiệu quả sử dụng vốn, người ta thường vận dụng mô hình Dupont để phân tích mối liên hệ giữa các chỉ tiêu tài chính. Chính nhờ sự phân tích mối liên kết giữa các chỉ tiêu mà người ta có thể phát hiện ra những nhân tố đã ảnh hưởng đến chỉ tiêu phân tích theo một trình tự logic chặt chẽ. Chẳng hạn, vận dụng mô hình Dupont phân tích hiệu quả sử dụng vốn (ROI) của trung tâm đầu tư (sơ đồ 2.12).



Sơ đồ 2.12: Mô hình phân tích Dupont [tr36,14]

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}} \quad (2.1)$$

Từ mô hình phân tích tài chính Dupont ở trên cho thấy, số vòng quay của vốn đầu tư càng cao, điều đó chứng tỏ rằng sức sinh lời của vốn trong doanh nghiệp càng lớn. Do vậy, làm cho tỷ lệ hoàn vốn đầu tư càng cao. Để nâng cao số vòng quay của tài sản, một mặt phải tăng quy mô về doanh thu thuần, mặt khác phải sử dụng tiết kiệm và hợp lý về cơ cấu của vốn. Như vậy tổng doanh thu thuần và vốn đầu tư có quan hệ mật thiết với nhau, thông thường chúng có quan hệ cùng chiều.

Đồng thời, tỉ lệ lãi theo doanh thu thuần lại phụ thuộc vào hai nhân tố cơ bản. Đó là tổng lợi nhuận thuần và doanh thu thuần. Hai nhân tố này lại có quan hệ cùng chiều. Nghĩa là nếu doanh thu thuần tăng thì cũng làm cho lợi nhuận thuần tăng. Để tăng quy mô về doanh thu thuần ngoài việc phải giảm các khoản

giảm trừ doanh thu, còn phải giảm chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm, bao gồm cả chi phí ngoài sản xuất và chi phí sản xuất sản phẩm. Đồng thời cũng phải thường xuyên nâng cao chất lượng sản phẩm để tăng giá bán, góp phần nâng cao tổng mức lợi nhuận.

Phân tích hiệu quả sử dụng vốn của trung tâm đầu tư bằng phương pháp mô hình Dupont có ý nghĩa rất lớn, cung cấp thông tin một cách sâu sắc và toàn diện. Đồng thời, đánh giá đầy đủ và khách quan đến những nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của trung tâm đầu tư. Từ đó, giúp nhà quản trị cấp cao đưa ra các quyết định phù hợp, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp

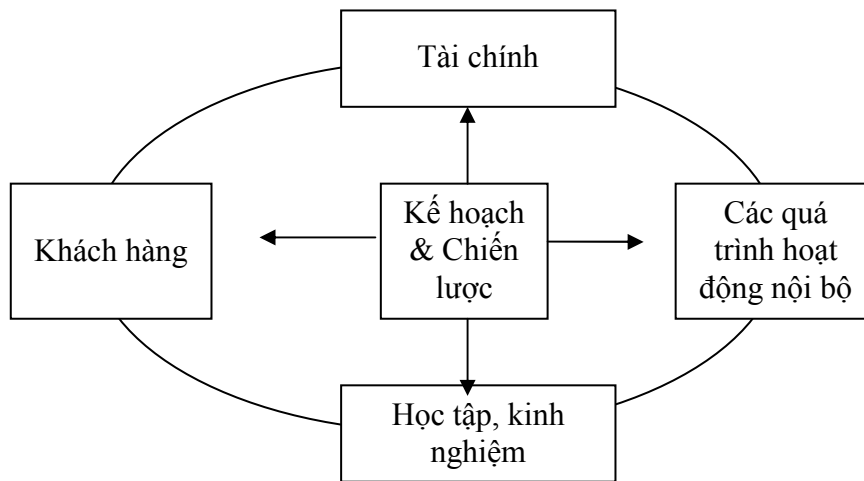
2.3.3.4. Phương pháp bảng điểm cân bằng

Bảng điểm cân bằng (Balanced Scorecard method – BSC) là công cụ của quản trị chiến lược được giáo sư Robert S. Kaplan thuộc trường kinh doanh Harvard và David Norton một nhà tư vấn nổi tiếng về quản trị doanh nghiệp cùng phối hợp, đề cập và phát triển. BSC không chỉ là một hệ thống đo lường, đánh giá mà còn giúp cho các doanh nghiệp triển khai chiến lược kinh doanh và thực tế. [58]

Bảng điểm cân bằng là phương pháp nhằm chuyển tầm nhìn và chiến lược của một tổ chức thành những mục tiêu cụ thể, những phép đo và và chỉ tiêu rõ ràng bằng việc thiết lập một hệ thống đo lường hiệu quả trong quản lý công việc. Sự kết hợp của các biện pháp tài chính và phi tài chính tạo ra sự cần thiết trong việc đánh giá hiệu suất. Đặc biệt, nó đáp ứng nhu cầu cho một bộ cân bằng các biện pháp cung cấp gồm cả hai biện pháp hiệu suất ngắn hạn và các chỉ số về hiệu suất tài chính trong tương lai từ những hoạt động hiện tại. Theo quan điểm này, bảng điểm cân bằng BSC đánh giá hoạt động của một tổ chức, một bộ phận thông qua một hệ cân bằng gồm 4 yếu tố: Tài chính: *Financial perspective*, Khách hàng: *Customer perspective*; Hoạt động nội bộ: *Internal business process perspective*; Học tập, kinh nghiệm và tăng trưởng: *Learning and Growth perspective*. Mô hình cấu trúc của bảng điểm cân bằng được thể hiện theo sơ đồ 2.13.

Phương pháp bảng điểm cân bằng hướng các hoạt động của doanh nghiệp đến mục tiêu tạo nên chuỗi các giá trị kinh doanh cho doanh nghiệp. Ngày nay, các

doanh nghiệp không chỉ chú trọng đến hệ thống kiểm soát tài chính để đánh giá kết quả, hiệu quả kinh doanh thông qua các chỉ tiêu như lợi nhuận, tài sản hữu hình, tỷ lệ hoàn vốn, mà doanh nghiệp còn chú trọng đến các thông tin về khả năng khai thác nguồn lực làm tăng giá trị tài sản vô hình. Các tài sản vô hình giúp doanh nghiệp phát triển quan hệ khách hàng, nâng cao chất lượng sản phẩm, khuyến khích thúc đẩy năng lực làm việc của nhân viên...



(Nguồn Robert S.Kaplan, David P.Norton – *The Balanced Scorecard*)

Sơ đồ 2.13: Cấu trúc của bảng điểm cân bằng [60]

Dựa trên cơ sở bảng điểm cân bằng, mỗi tổ chức phải thiết lập mục tiêu chung và lập dự toán ngân sách tương ứng để phân bổ nguồn lực nhằm thực hiện các mục tiêu chung. Thông thường có các mục tiêu như: Mục tiêu tài chính, mục tiêu khách hàng, mục tiêu các hoạt động nội bộ và mục tiêu học tập, kinh nghiệm và tăng trưởng. Mỗi mục tiêu có thể có một hoặc nhiều bộ phận tham gia thực hiện, nhà quản trị cấp cao sẽ đánh giá kết quả thực hiện của các bộ phận ở cấp quản trị cấp dưới thông qua các báo cáo thực hiện và báo cáo phân tích của các bộ phận lập ra và báo cáo.

Mục tiêu tài chính: Mục tiêu này đóng vai trò quan trọng trong việc hoạt động để tạo mục tiêu chung cho toàn doanh nghiệp, nó tổng hợp toàn bộ kết quả kinh tế của toàn doanh nghiệp trong thời gian qua, phản ánh việc thực hiện các chiến lược kinh doanh cũng như mục tiêu chung liên quan đến lợi nhuận, sự hoàn vốn và các giá trị kinh tế khác mang lại.

Mục tiêu khách hàng: Đối với bảng điểm cân bằng, các chỉ tiêu về triển vọng khách hàng, nhà quản lý xác định mục tiêu thị trường, các quyết định kinh doanh thực hiện, cạnh tranh, và xác định kết quả kinh doanh của các bộ phận liên quan. Bao gồm các chỉ tiêu của các bộ phận về khả năng thỏa mãn nhu cầu khách hàng, khả năng nắm giữ khách hàng, khả năng khai thác khách hàng tiềm năng...Chỉ tiêu triển vọng khách hàng là chỉ tiêu quan trọng và được xem xét đánh giá kết quả đầu ra của một chiến lược kinh doanh.

Mục tiêu các quá trình hoạt động nội bộ: các mục tiêu này tập trung vào kết quả và hiệu quả về khả năng cung cấp các sản phẩm dịch vụ nhằm đáp ứng nhu cầu khách hàng và đạt lợi nhuận cao. Mỗi một doanh nghiệp có chu trình kinh doanh và các hoạt động nội bộ riêng, thông qua đó các nhà quản lý xác định các mục tiêu và chỉ tiêu đánh giá phù hợp.

Mục tiêu về học tập kinh nghiệm và tăng trưởng, mục tiêu này xác định như là nền tảng cho sự tồn tại và phát triển lâu dài của doanh nghiệp. Nó xác định các yếu tố quan trọng nhất cho triển vọng khách hàng và các quá trình hoạt động nội bộ để có thể tạo ra các giá trị thành công ở hiện tại và tương lai. Các yếu tố về học tập kinh nghiệm và tăng trưởng bao gồm: con người, hệ thống và các thủ tục tổ chức. Khi đánh giá các mục tiêu về tài chính, khách hàng, quá trình hoạt động nội bộ thường xem xét chênh lệch giữa khả năng thực tế của con người, hệ thống và các thủ tục tổ chức so với các chỉ tiêu cần đạt đến. [58]

Bốn mục tiêu của bảng điểm cân bằng cho phép các doanh nghiệp cân đối được các mặt quản lý một cách toàn diện, giữa các mục tiêu ngắn hạn và dài hạn, giữa mục tiêu bên ngoài và mục tiêu bên trong, giữa kết quả mong muốn và thực tế. Nhìn chung trong bảng điểm cân bằng, các mục tiêu luôn kết hợp hài hòa với toàn bộ hệ thống mục tiêu chứ không chỉ là một hệ thống kiểm soát của nhà quản lý.

Mối quan hệ của bảng điểm cân bằng với đánh giá trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm

Bảng điểm cân bằng bao gồm các chỉ tiêu đo lường đánh giá thành quả hoạt động của doanh nghiệp xuất phát từ nền tảng kinh nghiệm và tăng trưởng, trong đó

có nhân tố con người và cơ cấu tổ chức của đơn vị. Điều này sẽ ảnh hưởng đến các trung tâm trách nhiệm quản lý từ việc phân quyền cá nhân, đánh giá hoạt động bộ phận, đến đánh giá trách nhiệm của các bộ phận đó. Chính vì vậy, mà bảng điểm cân bằng có mối quan hệ mật thiết với hệ thống KTTN trong doanh nghiệp về các nội dung như: Phân cấp quản lý, quá trình đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và bảng cân bằng các chỉ tiêu là một trong những báo cáo của trung tâm trách nhiệm.

a, Phân cấp quản lý:

Theo quan điểm của BSC, khi triển khai phương pháp bảng cân bằng các chỉ tiêu cần xây dựng qua 9 bước: Đánh giá mục tiêu: assessment; Xác định chiến lược chung: strategy; Các mục tiêu cụ thể: strategy; Bản đồ chiến lược: strategy map; Chỉ tiêu đo lường: performance measures; Phương hướng hành động: initiatives; Tự động hóa: automation; Phân phối chỉ tiêu: cascade; Thực hiện đánh giá: evaluation

Hai bước cuối cùng là các bước xây dựng và thực hiện bảng cân đối bao gồm các chỉ tiêu đánh giá, đó chính là sự phân cấp quản lý và đánh giá trách nhiệm của doanh nghiệp. Đồng thời, BSC cũng cho rằng phân phối các chỉ tiêu và xây dựng mục tiêu chiến lược cơ bản được dàn trải qua ba cấp độ quản lý gồm cấp doanh nghiệp, cấp đơn vị kinh doanh và hỗ trợ kinh doanh, cấp nhóm nhân viên và cá nhân. Với cấp độ doanh nghiệp quản lý các mục tiêu của toàn doanh nghiệp, tương ứng với các nhà đầu tư, nhà quản lý kinh doanh cấp cao, đây chính là trung tâm đầu tư. Cấp đơn vị kinh doanh và hỗ trợ kinh doanh, thực hiện các mục tiêu chi tiết của toàn doanh nghiệp, tương đương với các trưởng phòng ban và đây có thể là trung tâm lợi nhuận, doanh thu hay chi phí. Cấp độ cuối cùng là nhóm nhân viên và cá nhân thể hiện giao quyền và phân công trách nhiệm. [59]

Như vậy, các chỉ tiêu phản ánh quyền và trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm có chi phối đến mục tiêu chiến lược, các mục tiêu đánh giá của bảng điểm cân bằng. Cụ thể, trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận liên quan đến mục tiêu tài chính, trung tâm doanh thu chủ yếu quan tâm đến mục tiêu khách hàng, trung tâm chi phí liên quan đến quá trình kinh doanh nội bộ là chính. Bảng điểm cân bằng bao

gồm các chỉ tiêu tập trung vào việc đánh giá các chỉ tiêu liên quan đến tài sản hữu hình và tài sản vô hình, các mục tiêu ngắn hạn và dài hạn, nó có những yêu cầu cao và mang tính chuyên nghiệp cho KTTN.

b, Quá trình đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

Theo phương pháp BSC, yêu cầu phải đánh giá theo các kế hoạch chiến lược, và kế hoạch chiến lược không thể tách rời việc lập dự toán (budgeting) và kiểm soát chi phí (costs control). Việc đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của công ty theo BSC cũng giống như đánh giá trung tâm trách nhiệm, sau khi xác định được vai trò trách nhiệm của các phòng ban, hình thành các trung tâm trách nhiệm, sử dụng hệ thống các chỉ tiêu, hệ thống báo cáo để đánh giá hiệu quả hoạt động qua các giai đoạn. [59]

c, Bảng điểm cân bằng là một trong những báo cáo của trung tâm trách nhiệm. Thật vậy, các báo cáo của phương pháp bảng điểm cân bằng - BSC là bảng cân đối các chỉ tiêu và bảng kế hoạch phương hướng hoạt động. Chúng có mối liên hệ với các thông tin triển vọng, mục tiêu cần đánh giá. Và thông qua các báo cáo này nhà quản trị có thể có những thông tin hữu ích để đánh giá cũng như kiểm soát hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. [59]

Như vậy, hệ thống KTTN được thiết lập bởi các bộ phận trong đơn vị, nhằm cung cấp thông tin giúp cho nhà quản trị các cấp có cơ sở đánh giá, đo lường hiệu quả hoạt động của từng trung tâm đồng thời đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị các cấp. Luồng thông tin mà hệ thống KTTN cung cấp thông thường từ các cấp quản trị thấp lên cấp cao. Theo quan điểm của BSC, các báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị chỉ ra mối quan hệ giữa bảng cân đối các chỉ tiêu thực hiện và bảng kế hoạch, phương hướng hoạt động của doanh nghiệp. Trong đó bảng cân đối các chỉ tiêu là công cụ đánh giá thành quả của bộ phận, toàn doanh nghiệp dựa trên các mục tiêu chiến lược. Nó chỉ ra các mục tiêu trong tương lai nhằm vào mục tiêu các giá trị kinh tế của doanh nghiệp, đây là phương pháp đánh giá hiện đại phù hợp với xu hướng quản lý mới.

2.4. Nội dung kế toán trách nhiệm cho các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp

Nhà quản lý cần phải xác định rõ ràng các lĩnh vực hoạt động mà mình chịu trách nhiệm quản lý. Một trung tâm trách nhiệm, được hiểu như một hoạt động, một bộ phận do một nhà quản lý cụ thể chịu trách nhiệm và kiểm soát. Ví dụ, một nhà quản lý phân xưởng sản xuất phụ trách phân xưởng và chịu trách nhiệm về số lượng sản xuất cụ thể trong giới hạn ngân sách và theo dự toán chi phí đã lập. Một quản lý bán hàng chịu trách nhiệm về đơn hàng từ khách hàng. Như vậy, trong nhiều trường hợp, các nhà quản lý trung tâm trách nhiệm không hề đơn giản và không thể cô lập trách nhiệm giữa các trung tâm với nhau. Hiệu quả quản lý có thể bị ảnh hưởng bởi hiệu suất của những người khác. Các nhân viên bán hàng tốt không thể bán được hàng nếu sản phẩm sản xuất tồi. Sự phụ thuộc lẫn nhau như vậy không có thể được loại bỏ hoàn toàn, nhưng hiệu ứng của họ có thể được giảm thiểu bằng cách lựa chọn cẩn thận của các trung tâm trách nhiệm, sử dụng thích hợp các phần thưởng và hình phạt, và sử dụng các nhà quản lý có trình độ chuyên môn cao. [38]

Thông thường có 4 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành dựa trên đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý và mục tiêu của nhà quản trị. Các trung tâm trách nhiệm gắn liền với từng cấp quản trị trong tổ chức. Mỗi loại trung tâm sẽ xác định trách nhiệm hoặc quyền kiểm soát đối với từng đối tượng cụ thể của nhà quản trị các cấp. Trong thực tế, việc lựa chọn trung tâm thích hợp cho một bộ phận trong tổ chức không phải điều dễ dàng. Cơ sở để xác định một bộ phận trong một tổ chức là trung tâm gì là căn cứ trên nguồn lực, trách nhiệm, quyền hạn mà nhà quản lý đó được giao. Do vậy việc phân biệt rõ ràng các trung tâm trách nhiệm trong một đơn vị chỉ mang tính tương đối và phụ thuộc vào quan điểm nhà quản trị cấp cao nhất. Để phân loại hợp lý nhất các trung tâm trách nhiệm là căn cứ vào nhiệm vụ chính của trung tâm đó.

2.4.1. Trung tâm chi phí

2.4.1.1. Khái niệm trung tâm chi phí

Trung tâm chi phí (Cost Center) là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm, hoặc chỉ có quyền kiểm soát về chi phí không có quyền kiểm soát

về doanh thu, lợi nhuận hay đầu tư. Trung tâm chi phí gắn liền với cấp quản lý mang tính chất tác nghiệp, trực tiếp tạo ra sản phẩm, dịch vụ như phân xưởng sản xuất. Một trung tâm chi phí có thể là tương đối nhỏ, giống như một bộ phận duy nhất với một vài người, nhưng cũng có thể là khá lớn, chẳng hạn như toàn bộ một nhà máy hoặc khu vực hành chính cho một doanh nghiệp lớn. Một số trung tâm chi phí được bao gồm một số trung tâm chi phí nhỏ hơn. [38] Ví dụ, một nhà máy có thể được phân đoạn thành các phân xưởng sản xuất, mỗi phân xưởng sản xuất là một trung tâm chi phí. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ như: Lập dự toán chi phí; Phân loại chi phí thực tế phát sinh; So sánh chi phí thực tế với định mức chi phí tiêu chuẩn. Trung tâm chi phí thường được chia làm hai dạng:

Trung tâm chi phí tiêu chuẩn: Là trung tâm chi phí mà các yếu tố chi phí và các mức hao phí về nguồn lực để sử dụng sản xuất một đơn vị sản phẩm, dịch vụ đều được xây dựng định mức cụ thể. Trung tâm chi phí tiêu chuẩn thường gắn với cấp quản trị cơ sở và có thể là các nhà máy sản xuất, các phân xưởng sản xuất. các tổ, đội sản xuất...nhà quản lý của các trung tâm này là các GD nhà máy, GD phân xưởng, tổ trưởng, đội trưởng...Tại trung tâm chi phí, nhà quản trị trung tâm chi phí có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh đảm bảo chi phí phát sinh theo đúng định mức chi phí đơn vị sản phẩm. Đối với trung tâm chi phí, nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về tính hiệu quả và tính hiệu suất trong phạm vi hoạt động của trung tâm. Tính hiệu quả được đo lường bằng mức độ trung tâm đạt được sản lượng mong muốn tại những mức độ về chất lượng và thời gian nhất định, còn tính hiệu suất được đo lường bằng mối liên hệ giữa đầu vào và đầu ra. [tr273, 9], [tr12,10]

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

các đầu ra không thể đo lường bằng các chỉ tiêu tài chính hoặc không có so sánh rõ ràng kết quả đầu ra với chi phí đầu vào. [tr279, 9], [tr12,10]

2.4.1.2. Hệ thống chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm chi phí

Nhà quản trị ở trung tâm chi phí luôn mong muốn bộ phận mình hoạt động ở mức chi phí thấp nhất để tối đa hóa lợi nhuận. Để đạt được mục tiêu này nhà quản trị cần biết được nguồn gốc của chi phí từ đó tìm ra nguyên nhân và giải pháp để kiểm soát chi phí. Để đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh của trung tâm chi phí, cần phân biệt hai trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán

Trung tâm chi phí tiêu chuẩn: Trước khi sản xuất, doanh nghiệp đã xây dựng được chi phí tiêu chuẩn, nhà quản trị của trung tâm có trách nhiệm quản lý để chi phí thực tế phát sinh không vượt quá chi phí tiêu chuẩn. Khi đánh giá kết quả của trung tâm căn cứ trên hai nội dung: Khối lượng sản xuất có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không? Chi phí sản xuất thực tế phát sinh có vượt quá định mức tiêu chuẩn hay không? Sau đó tiến hành phân tích, xác định các biến động về lượng và biến động về giá. [9]

$$\text{Chênh lệch chi phí} = \text{Chi phí thực tế} - \text{Chi phí dự toán (định mức)} \quad (2.2)$$

$$\text{Biến động về lượng} = (\text{Lượng thực tế} - \text{Lượng định mức}) \times \text{Giá định mức} \quad (2.3)$$

$$\text{Biến động về giá} = (\text{Giá thực tế} - \text{Giá định mức}) \times \text{Lượng thực tế} \quad (2.4)$$

Biến động về lượng: Phản ánh mức tiêu hao vật chất và lượng thời gian hao phí để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi như thế nào.

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

Sử dụng phương pháp so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán (định mức), nhà quản trị có thể biết được chênh lệch nào là tốt, chênh lệch nào là xấu. Đồng thời sử dụng phương pháp số chênh lệch để phân tích biến động của các nhân tố, tìm hiểu nguyên nhân để có các giải pháp phù hợp đáp ứng mục tiêu tối thiểu hóa chi phí cho trung tâm. Kết quả so sánh biến động giữa thực tế và định mức xảy ra trong các trường hợp sau:

- Trường hợp 1: Nếu thực tế > định mức, tức là biến động cho kết quả dương, nhìn chung kết quả này không tốt, bởi chi phí thực tế phát sinh lớn hơn so với định mức. Nhà quản trị cần đi tìm hiểu làm rõ nguyên nhân vì sao như vậy? do yếu tố khách quan hay chủ quan.

- Trường hợp 2: Nếu thực tế = định mức, đây là trường hợp đảm bảo thực tế đúng bằng định mức.

- Trường hợp 3: Nếu thực tế < định mức, được đánh giá là trường hợp tốt (nếu vẫn đảm bảo về chất lượng).

Phân tích biến động chi phí đúng và tìm hiểu rõ nguyên nhân ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí sẽ giúp nhà quản trị có cái nhìn cụ thể và chính xác từ đó có những biện pháp đúng đắn và kịp thời để hạn chế rủi ro hay phát huy thế mạnh tạo điều kiện tốt nhất cho doanh nghiệp đạt được mục đích tối thiểu hóa chi phí. [7]

Trung tâm chi phí dự toán: Giống như trung tâm chi phí tiêu chuẩn, nhà quản trị trung tâm chịu trách nhiệm điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, đánh giá kết quả hoạt động của trung tâm có hoàn thành kế hoạch đặt ra không? Chi phí phát sinh có vượt dự toán (kế hoạch) không? Và tìm ra các nhân tố ảnh hưởng từ đó có những biện pháp hạn chế nhằm tối thiểu hóa chi phí. Để đánh giá trách nhiệm của trung tâm chi phí dự toán, thông thường người ta sử dụng so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán đã định. Tuy nhiên các so sánh này chỉ cho kết quả tương đối, nên cần kết hợp với một số các chỉ tiêu phi tài chính về mức độ và chất lượng của dịch vụ mà trung tâm này cung cấp, [7] cụ thể như sau:

$$\text{Chênh lệch chi phí} = \text{Chi phí thực tế} - \text{Chi phí dự toán} \quad (2.5)$$

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

2.4.1.3. Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm chi phí

Hệ thống báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí được lập tùy thuộc vào yêu cầu của việc đánh giá trung tâm trách nhiệm, báo cáo có thể chi tiết hoặc theo

khoản mục. Căn cứ vào các báo cáo này, nhà quản trị sẽ đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch chi phí cũng như trách nhiệm của nhà quản trị đối với hoạt động của trung tâm chi phí.

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí là bảng so sánh chi phí thực hiện và chi phí dự toán, đồng thời có thể phân tích ảnh hưởng theo từng nhân tố cấu thành chi phí. Báo cáo trung tâm chi phí được tách biệt thành báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí tiêu chuẩn (gắn với khối sản xuất, khối thu mua nguyên vật liệu...) có **Báo cáo trách nhiệm của các phân xưởng sản xuất** (Phụ lục 02) và báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí dự toán (gắn với khối quản lý, khối kinh doanh) **Báo cáo trách nhiệm của các phòng ban** (Phụ lục 03). Các báo cáo của trung tâm chi phí được trình bày theo các cấp quản lý tương ứng với các bộ phận của trung tâm. Báo cáo được thực hiện theo luồng thông tin từ dưới lên trên và trách nhiệm chi tiết đến từng bộ phận tùy theo cơ cấu quản lý của từng doanh nghiệp cụ thể. [9]

Dựa vào việc đánh giá biến động về lượng và giá của các chi phí sản xuất phân tích việc sản xuất tốt hay xấu, nguyên nhân của việc tăng giảm chi phí là do giá nguyên vật liệu đầu vào thay đổi hay do khối lượng sản xuất thay đổi. Từ đó có những biện pháp khắc phục nhằm tối thiểu hóa chi phí và tối đa hóa lợi nhuận. Có thể theo dõi biến động trên 2 báo cáo **Báo cáo chi phí sản xuất** (Phụ lục 04) và **Báo cáo nhân tố ảnh hưởng** (Phụ lục 05).

2.4.2. Trung tâm doanh thu

2.4.2.1. Khái niệm trung tâm doanh thu

Trung tâm doanh thu (Revenue centers), là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chịu trách nhiệm về doanh thu tạo ra, không chịu trách nhiệm về lợi nhuận hay vốn đầu tư. Các quyết định liên quan đến nhà quản trị trong trung tâm này thường là quyết định công việc bán hàng, xác định giá bán, tạo doanh thu cho doanh nghiệp. [38] Trung tâm này, thường gắn với cấp quản lý cơ sở như bộ phận kinh doanh trong đơn vị như các chi nhánh tiêu thụ, khu vực tiêu thụ, cửa hàng tiêu thụ, nhóm sản phẩm... Nhà quản lý của trung tâm này thường là các trưởng chi nhánh, khu vực, cửa hàng...

Trong một số trường hợp, trung tâm doanh thu không được tách biệt mà ghép chung với trung tâm lợi nhuận, bởi đôi khi việc khuyến khích tăng doanh thu nhằm tạo ra lợi nhuận.

2.4.2.2. Hệ thống chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm doanh thu

Trách nhiệm của nhà quản trị trong trung tâm trách nhiệm là tổ chức hoạt động tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ sao cho đạt được doanh thu lớn nhất. Xuất phát từ mục tiêu của nhà quản trị, hệ thống chỉ tiêu được xây dựng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm này là: So sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán của bộ phận, trên cơ sở đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu tiêu thụ. [7]

$$\text{Chênh lệch doanh thu} = \text{Doanh thu thực tế} - \text{Doanh thu dự toán} \quad (2.6)$$

Cũng như đối với trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu cũng sử dụng phương pháp so sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán của bộ phận, trên cơ sở đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu tiêu thụ.

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

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

2.4.2.3. Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm doanh thu

Với mục tiêu của nhà quản trị trong trung tâm doanh thu là tăng doanh thu bán hàng, hệ thống báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu nhằm đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động của trung tâm doanh thu. Trên cơ sở so sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán và phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ.

Báo cáo kết quả hoạt động của trung tâm doanh thu có thể được phân thành những bộ phận khác nhau theo chi nhánh, khu vực, địa lý, vùng miền, theo cửa hàng hoặc theo nhóm sản phẩm tiêu thụ phù hợp với yêu cầu quản lý của nhà quản trị. [9]

Mặc khác, tùy theo cơ cấu quản lý của doanh nghiệp mà nhà quản trị chịu trách nhiệm về trung tâm doanh thu có thể là: Phó Tổng GD kinh doanh, GD kinh doanh, trưởng phòng kinh doanh, cửa hàng trưởng...mức độ chi tiết phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức và yêu cầu thông tin của doanh nghiệp. Các báo cáo trung tâm doanh thu được thiết kế theo Phụ lục 06.

2.4.3. Trung tâm lợi nhuận

2.4.3.1. Khái niệm trung tâm lợi nhuận

Trung tâm lợi nhuận (Profit Center) là một phân khúc có người quản lý chịu trách nhiệm về cả doanh thu, chi phí như vậy chịu trách nhiệm với kết quả sản xuất và tiêu thụ của trung tâm. Nhà quản trị trung tâm này có thể quyết định sản xuất sản phẩm nào, với giá, cơ cấu sản xuất như thế nào cũng như hệ thống phân phối và bán hàng. Đối với trung tâm như vậy, một loại con số lợi nhuận được sử dụng để đo lường hiệu suất, trong một số trường hợp, chỉ có chi phí trực tiếp được sử dụng để xác định lợi nhuận của trung tâm, một số trường hợp khác việc tính toán lợi nhuận bao gồm một số hoặc tất cả các chi phí gián tiếp. [38]

Các trung tâm trách nhiệm này thường được gắn với bậc quản lý cấp trung, đó là GD điều hành công ty, các đơn vị kinh doanh trong tổng công ty như các công ty phụ thuộc, các chi nhánh...Nếu nhà quản trị không có quyền quyết định mức độ đầu tư tại trung tâm, thì chỉ tiêu lợi nhuận là thích hợp nhất để đánh giá kết quả thực hiện của trung tâm này.

2.4.3.2. Hệ thống chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm lợi nhuận

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

(2.7)

Chênh lệch lợi nhuận = Lợi nhuận thực tế - Lợi nhuận kế hoạch

Đồng thời, nội dung quan trọng để đánh giá trung tâm lợi nhuận đó là khả năng sinh lời và tính hiệu quả của trung tâm. Để đánh giá nội dung này các nhà quản trị có thể sử dụng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm thông qua các chỉ tiêu: Tỷ lệ lợi nhuận góp, Lợi nhuận bộ phận, Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận trên doanh thu bộ phận. [16]

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp} = \frac{\text{Lợi nhuận góp}}{\text{Doanh thu}} \quad (2.8)$$

$$\text{Lợi nhuận bộ phận} = \text{Lợi nhuận góp} - \text{Định phí bộ phận} \quad (2.9)$$

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận} = \frac{\text{Lợi nhuận bộ phận}}{\text{Doanh thu}} \quad (2.10)$$

Các chỉ tiêu này thể hiện mức đóng góp lợi nhuận của từng bộ phận vào lợi nhuận của toàn doanh nghiệp. Qua các chỉ tiêu này, các nhà quản trị có thể đánh giá hiệu quả hoạt động cũng như khả năng sinh lời của từng bộ phận vào doanh nghiệp, từ đó có những chính sách, quyết định kinh doanh phù hợp.

Ngoài ra, cần xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến lợi nhuận với hai nhân tố doanh thu và chi phí, với chi phí đánh giá giống như trung tâm chi phí còn doanh thu cần đánh giá các nội dung sau: Trung tâm có đạt được mức tiêu thụ dự toán không? Giá bán và cơ cấu sản phẩm có được đảm bảo thực hiện đúng như dự toán không?.

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm mà tại đây các nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về doanh thu và chi phí, cụ thể đó là lợi nhuận tạo ra. Các bộ phận có thể bán sản phẩm của bộ phận mình cho các bộ phận khác trong nội bộ doanh nghiệp mình và thường xảy ra trong các doanh nghiệp có phân cấp. Điều này đòi hỏi xác định giá chuyển giao nội bộ, giá chuyển giao nội bộ đó là giá bán sản phẩm giữa các bộ phận, trung tâm trong nội bộ doanh nghiệp. Bộ phận bán sẽ tạo ra lợi nhuận, bộ phận mua sẽ hình thành chi phí như vậy, để đạt được mục tiêu về lợi nhuận nhưng không ảnh hưởng đến mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp, cần phải xác định giá bán chuyển giao nội bộ cho phù hợp và vẫn đảm bảo lợi ích và hiệu quả của các bộ

phần. Chính vì vậy, một trong những nội dung quan trọng trong trung tâm lợi nhuận đó là việc xác định giá bán sản phẩm và giá chuyển giao nội bộ.

* **Định giá sản phẩm và giá chuyển giao nội bộ:** Trước hết định giá sản phẩm chuyển giao nội bộ là việc các bộ phận trong cùng một doanh nghiệp cung cấp sản phẩm cho nhau, nên giá chuyển nhượng nội bộ sẽ khác so với giá bán ra bên ngoài thị trường. [38] Do vậy, việc định giá bán sản phẩm chuyển giao nội bộ phải đảm bảo các yêu cầu như: Bù đắp được chi phí sản phẩm của bộ phận có sản phẩm chuyển giao, đảm bảo lợi ích chung cho toàn doanh nghiệp. Đồng thời, khuyến khích các bộ phận tiết kiệm chi phí, nâng cao vai trò và trách nhiệm quản lý của từng bộ phận trong doanh nghiệp. Có 3 phương pháp định giá chuyển giao nội bộ:

- Xác định giá chuyển giao nội bộ theo chi phí thực tế: Theo phương pháp định giá này thì giá của sản phẩm chuyển giao bằng đúng chi phí phát sinh để tạo ra sản phẩm đó.

- Xác định giá chuyển giao nội bộ theo giá thị trường: Theo phương pháp này là căn cứ theo giá thị trường để làm căn cứ xác định giá chuyển nhượng.

- Xác định giá chuyển giao nội bộ theo giá thỏa thuận: Là giá thỏa thuận giữa bên mua và bên bán trong những trường hợp: Bộ phận mua khó tìm thấy sản phẩm tương tự của bộ phận bán trên thị trường. Bộ phận bán khó bán ra thị trường sản phẩm được sản xuất theo yêu cầu riêng của bộ phận mua, đồng thời không xác định được giá thị trường cho sản phẩm.

2.4.3.3. Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm lợi nhuận

Để đánh giá việc thực hiện và trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận, thường dựa vào báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo mức độ hoạt động, nghĩa là chi phí chia thành biến phí và định phí để xác định lợi nhuận gộp và lợi nhuận bộ phận. Từ đó, xác định và đánh giá mức lợi nhuận của từng bộ phận vào lợi nhuận của chung của doanh nghiệp. Ngoài ra, để đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm lợi nhuận, người ta có thể so sánh kết quả thực hiện với dự toán hoặc so sánh tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu với tỷ lệ chung của toàn đơn vị hay ngành. Báo cáo trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận được thể hiện trong Phụ lục 07.

2.4.4. Trung tâm đầu tư

2.4.4.1. Khái niệm trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư (Investment Centers) được gắn với cấp cao nhất như Hội đồng quản trị, Tổng công ty, các công ty... Trung tâm đầu tư là nơi nhà quản trị kiểm soát cả về doanh thu, chi phí, lợi nhuận và đầu tư tài sản. Các công ty lớn thường gồm nhiều trung tâm đầu tư và trung tâm lợi nhuận. Thông thường nhà quản trị thành công trong quản lý trung tâm lợi nhuận và đầu tư hơn trung tâm chi phí. [38]

2.4.4.2. Hệ thống chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm đầu tư

Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá hiệu quả sử dụng vốn của trung tâm đầu tư bao gồm: Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (Return on Investment – ROI): Là tỷ số giữa lợi nhuận thuần trên vốn đầu tư đã bỏ ra. [31]

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}} \quad (2.11)$$

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

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}} \quad (2.12)$$

ROI chịu ảnh hưởng của 2 nhân tố đó là tỷ lệ sinh lãi của doanh thu và số vòng quay của vốn đầu tư. Như vậy, để ROI cao cần sử dụng các biện pháp để tăng ROI như: tăng doanh thu, giảm chi phí hoặc giảm vốn đầu tư. Chỉ tiêu ROI được sử dụng tương đối phổ biến, cơ sở cho việc lựa chọn đầu tư, như khi có quyết định mở rộng đầu tư nên ưu tiên bộ phận có ROI cao. Ưu điểm cơ bản của ROI là có thể so sánh kết quả của các bộ phận khác nhau về qui mô, số vốn. Bên cạnh đó, ROI có nhược điểm nếu chỉ chú trọng đến ROI nhà quản trị có thể bỏ qua mất cơ hội kinh doanh có lợi cho toàn doanh nghiệp hoặc cho lâu dài. Nếu chỉ xét chỉ tiêu ROI không sẽ không đủ chính xác cho nhà đầu tư quyết định nên đầu tư vào trung tâm hay không? không những vậy, sử dụng chỉ tiêu RI còn khuyến khích các nhà quản trị bộ phận chấp nhận những cơ hội kinh doanh nếu ROI cao hơn ROI bình quân.

Lợi nhuận còn lại (Residual Income – RI): Là khoản thu nhập của bộ phận hay toàn doanh nghiệp sau khi trừ đi chi phí sử dụng vốn mong muốn đã đầu tư vào bộ phận đó. [31]

$$\text{Lợi nhuận còn lại} = \text{Lợi nhuận} - (\text{Vốn đầu tư} \times \text{ROI mong muốn}) \quad (2.13)$$

Với chỉ tiêu RI, có thể đánh giá đúng kết quả của trung tâm đầu tư, vì công thức này cho biết lợi nhuận thực tế đã mang về là bao nhiêu sau khi trừ đi các khoản chi phí sử dụng vốn để có được lợi nhuận. Thông qua các chỉ tiêu trên nhà quản trị trung tâm đầu tư sẽ đánh giá tỷ lệ hoàn vốn đầu tư, chỉ tiêu này luôn phải được cải thiện, xem xét cân đối mở rộng vốn đầu tư từ đó có những điều chỉnh cho phân cấp quản lý vốn hiệu quả, mang lợi ích cao cho doanh nghiệp. Ngoài ra, còn một chỉ tiêu để đánh giá trung tâm đầu tư đó là chỉ tiêu Giá trị gia tăng.

Giá trị kinh tế tăng thêm (Economic value added – EVA). Trong những năm 1990 chỉ tiêu RI được cải tiến và đổi tên thành giá trị kinh tế gia tăng EVA do tổ chức tư vấn gốc Stewart và họ đã đăng ký EVA * TM) là thương hiệu của họ. Một bài báo trong một vấn đề của tạp chí *Fortune* (1993) mô tả sự thành công rõ ràng rằng nhiều doanh nghiệp đã xuất phát từ việc sử dụng EVA^(TM) để động viên và đánh giá các nhà quản lý doanh nghiệp và tạp chí *The Economist* (1997) báo cáo rằng hơn 300 doanh nghiệp trên toàn thế giới có thông qua EVA^(TM), bao gồm Coca-Cola, AT & T, ICL, Boots và Tập đoàn Burton. Một nghiên cứu bởi Elshishini và Drury (2001) báo cáo rằng 23% của các tổ chức đáp ứng được sử dụng EVA^(TM) để đánh giá hiệu suất doanh nghiệp. [38]

$$\text{EVA} * \text{TM} = \text{lợi nhuận phân chia thông thường} \pm \text{điều chỉnh kế toán} - \text{chi phí phí vốn trên tài sản phân chia.} \quad (2.14)$$

Sử dụng EVA cho việc lập kế hoạch chiến lược, đo lường hiệu suất, và bồi thường. EVA là lợi nhuận thu được vượt quá lợi nhuận tối thiểu theo yêu cầu của tất cả các đóng góp các khoản nợ và vốn cổ phần. Nó được tính toán từ các điều chỉnh đơn giản để chuyển đổi giá trị sổ sách trên báo cáo thu nhập và bảng cân đối kế toán cho một cơ sở kinh tế. Điều quan trọng trong việc phân tích các khoản đầu tư tiềm năng, xác định giá trị bằng cách chiết khấu EVA giá trị hiện tại bằng giá trị truyền

thống hiện tại rỗng của dòng tiền, nhưng EVA cung cấp các lợi ích gia tăng cho các nhà quản lý để có cái nhìn rõ ràng trong việc khuyến khích các quyết định đầu tư

2.4.4.3. Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư

Để đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư, nhà quản trị thường sử dụng báo cáo thông qua các chỉ tiêu cơ bản như ROI, RI, EVA...được thể hiện trong Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư (Phụ lục 08).

2.5. Kế toán trách nhiệm của một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho doanh nghiệp Việt Nam

2.5.1. Kế toán trách nhiệm của một số nước trên thế giới

2.5.1.1. Mô hình kế toán trách nhiệm ở Mỹ

KTQT bắt đầu tại một số doanh nghiệp sản xuất lớn ở Bắc Mỹ vào khoảng đầu thế kỷ 20, áp dụng các phép đo và các thủ tục kế toán và kế toán để tạo ra định hướng quản lý thông tin (Johnson, năm 1975, Johnson và Kaplan, 1987) [56], [57]. Nó hỗ trợ quản lý ở các cấp độ khác nhau bên trong một tổ chức có hiệu quả thực hiện chiến lược và hoạt động quyết định (Schweikart, 1986 Foster và Horngren, 1987; Garrison & Noreen, 1995; Atkinson và cộng sự, 1997) [27], [44], [48]. KTQT đã có những tiến bộ nhanh chóng kể từ Thế chiến II và trở thành một công cụ quản lý đa ngành bao gồm một loạt các kỹ thuật thực tế như chi phí tiêu chuẩn, ngân sách, phân tích chi phí-khối lượng-lợi nhuận, chuyển giá nội bộ, phân tích phương sai, KTTN, đánh giá hiệu suất, KTQT đóng một vai trò khá tích cực trong quản lý kinh doanh trong thế giới công nghiệp (Gaumnitz và Kollaritsch 1991, Mannino và Milani 1992, Scapens 1994, Kaplan 1998, Smith, 2000). [43], [65], [71]

Như vậy, KTQT hình thành và phát triển mạnh mẽ trong các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ và mang tính tiên phong trên thế giới, với mục đích cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định. Kế toán quản trị ra đời và phát triển, tồn tại ở nhiều giai đoạn khác nhau, giai đoạn nào nó cũng khẳng định thông tin tài chính để hoạch định và kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh là quan trọng. KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT nên cũng được nghiên cứu và áp dụng khá mạnh mẽ ở các công ty lớn như công ty General Motor, Ford

Motor, Kodak, IBM,... Những nội dung cơ bản của KTTN trong các công ty này được thể hiện như sau:

- KTTN được tổ chức nhằm thu thập, tổng hợp và báo cáo dữ liệu kế toán liên quan đến trách nhiệm của từng nhà quản lý riêng biệt trong một tổ chức, thông qua các báo cáo về chi phí, thu nhập và số liệu hoạt động của từng khu vực. Dựa trên cơ sở phân quyền về quản lý trong tổ chức KTTN gắn quan điểm kiểm soát cho các nhà quản lý chịu trách nhiệm về mỗi bộ phận trong phạm vi quản lý của mình.

- KTTN bao gồm các trung tâm trách nhiệm, trung tâm trách nhiệm là một khu vực, bộ phận của tổ chức do một nhà quản trị chịu trách nhiệm về các hoạt động, thông thường có bốn trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí; Trung tâm doanh thu; Trung tâm lợi nhuận và Trung tâm đầu tư.

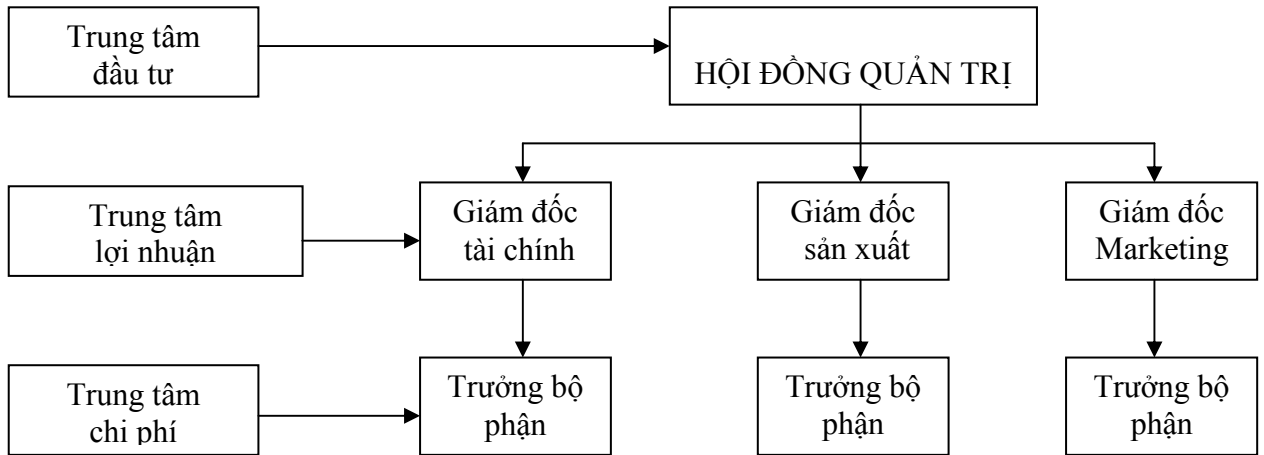
Phương pháp được sử dụng để đánh giá trách nhiệm trong trung tâm đầu tư đó chính là mô hình ROI của Dupont. Bên cạnh đó các công ty tiến hành phân loại chi phí theo mức độ hoạt động (biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp) để phân tích biến động giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn, từ đó tìm ra nguyên nhân của sự biến động và có các biện pháp phù hợp.

2.5.1.2. Mô hình kế toán trách nhiệm ở các nước Châu Âu

KTQT trong công ty ở một số nước như: Pháp, Đức, Tây Ban Nha... tiêu biểu cho quan điểm KTQT gắn liền với KTTC, đề cao thông tin kiểm soát nội bộ và có sự ảnh hưởng đáng kể của Nhà nước trong việc hình thành và phát triển. KTQT trong các nước Châu Âu được chuyên môn hóa cao, với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị trong đó đề cao vai trò của thông tin phục vụ kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị của từng nhà quản lý. Cùng với KTQT, KTTN cũng được áp dụng rộng rãi và có nội dung chủ yếu sau:

KTTN được xây dựng theo một hệ thống kế toán cung cấp thông tin nội bộ để đánh giá trách nhiệm quản lý của nhà quản trị theo các đối tượng có thể kiểm soát được. KTTN cũng được thực hiện trong tổ chức có sự phân quyền rõ ràng.. Mức độ kiểm soát phụ thuộc vào cấp bậc quản lý và cơ cấu tổ chức quản lý trong tổ chức. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành trên cơ sở phân cấp quản lý và

mức độ kiểm soát, thông thường các công ty thường tổ chức theo mô hình ba trung tâm trách nhiệm, cụ thể qua sơ đồ 2.14



Sơ đồ 2.14: Mối quan hệ giữa phân cấp quản lý và các trung tâm trách nhiệm ở các doanh nghiệp châu Âu [tr50,10]

Các trung tâm chi phí: là một phân khu của công ty chịu trách nhiệm về các khoản chi phí. Thước đo để đo lường, đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động của trung tâm chi phí là: Kiểm soát chi phí, Đánh giá số lượng và chất lượng của sản phẩm và dịch vụ.

Các trung tâm lợi nhuận: Là trung tâm có sự kiểm soát cả thu nhập và chi phí, không liên quan đến đầu tư. Các chỉ tiêu sử dụng để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm lợi nhuận là: Khả năng sinh lời.

Các trung tâm đầu tư: Là nơi mà nhà quản lý có quyền đưa ra các quyết định về đầu tư, vốn. Hai chỉ tiêu ROI và Thu nhập thặng dư (RI) được sử dụng để đánh giá hiệu quả sử dụng vốn và đầu tư trong trung tâm đầu tư.

2.5.1.3. Mô hình kế toán trách nhiệm ở Trung Quốc

KTQT nói chung và KTTN nói riêng được hình thành và phát triển theo trường phái KTQT Mỹ, cho đến nay vẫn còn non trẻ, phát triển không đồng đều, chưa có khuynh hướng riêng. Nó mới được hình thành từ kết quả của quá trình chuyển đổi nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung bao cấp sang nền kinh tế thị trường, thường tập trung ở các doanh nghiệp có qui mô lớn, ở những thành phố công nghiệp.

Theo Firth (1996) nghiên cứu khả năng quản lý phương Tây xâm nhập vào Trung Quốc với quan điểm của quản lý tài chính làm việc tại với các đối tác nước ngoài và các doanh nghiệp nhà nước. Thay đổi đáng kể đã xảy ra ở Trung Quốc kể từ khi cải cách kinh tế đầy tham vọng bắt đầu vào đầu những năm 1980, chẳng hạn như các dòng vốn của phương Tây và quá trình chuyển đổi nhanh chóng từ nền kinh tế kế hoạch tập trung cao độ sang nền kinh tế định hướng thị trường. Những thay đổi mạnh trong môi trường kinh tế và kinh doanh cung cấp một sự kích thích cho các doanh nghiệp Trung Quốc thông qua thực hành tiên tiến hơn của quản lý kinh doanh phương Tây và kế toán (Brownwich và Wang, 1991; Scapens và Meng, 1993). Tuy nhiên, nghiên cứu khảo sát của Firth cho thấy việc áp dụng KTQT phương Tây vào Trung Quốc là rất hạn chế, và chủ yếu là hạn chế ở liên doanh với nước ngoài cấp vốn. Ví dụ, chi phí tiêu chuẩn đã được áp dụng rộng rãi cho mục đích kiểm soát sản xuất, giá cả sản phẩm và đánh giá hiệu năng trong các công ty phương Tây, nhưng kỹ thuật này, quy định như hệ thống chi phí hạn ngạch tại Trung Quốc, chủ yếu được sử dụng cho việc chuẩn bị ngân sách và hàng tồn kho xác định giá trị doanh nghiệp Trung Quốc. Firth (1996) kết luận rằng sự ảnh hưởng của KTQT phương Tây tới Trung Quốc sẽ là một quá trình chậm, thậm chí nếu nó là cần thiết và có thể bị thay đổi cho các doanh nghiệp Trung Quốc áp dụng các biện pháp KTQT phương Tây theo môi trường xã hội và kinh tế. Ví dụ: các nguyên tắc cơ bản cơ bản hệ thống trách nhiệm kiểm soát chi phí tại Công ty Han Dan bao gồm: (1) chi phí thiết lập và mục tiêu lợi nhuận (trách nhiệm Sở NN & PTNT) đưa vào áp lực thị trường tài khoản (2) chi phí mục tiêu giao cho các cấp độ khác nhau của trung tâm trách nhiệm (3) đánh giá hiệu quả dựa trên cơ sở thực hiện các mục tiêu chi phí trách nhiệm, và (4) thực hiện một chương trình khen thưởng với xây dựng trong cơ chế khuyến khích. Bản chất của hệ thống kiểm soát chi phí này là để thiết lập và so sánh với đảm bảo các tiêu chuẩn trách nhiệm chi phí trong suốt toàn bộ chu trình quản lý, tức là lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát (giám sát) và đánh giá (phản hồi), để thúc đẩy đáp ứng mục tiêu và giảm được chi phí liên tục. [76]

2.5.1.4. Mô hình kế toán trách nhiệm ở Ấn Độ

Thực tế cho thấy, hiện nay việc áp dụng kế toán quản trị nói chung KTTN nói riêng vào các doanh nghiệp trong các nước Châu Á nói chung và Ấn Độ nói riêng vẫn chưa đạt được hiệu quả cao và nghiên cứu về lĩnh vực này là rất hiếm trong các tài liệu. KTQT chỉ được áp dụng tại các công ty có qui mô hoạt động lớn, nội dung của KTQT thường một phần do chuyển giao, chịu ảnh hưởng trực tiếp từ các doanh nghiệp nước ngoài hiện đại, một phần được hình thành do nhu cầu quản lý, điều kiện cơ sở vật chất, phương tiện trình độ sản xuất và môi trường kinh doanh cụ thể. Các công ty Ấn Độ khi áp dụng KTQT rất coi trọng KTTN, nội dung KTTN được xây dựng như sau:

- KTTN là một bộ phận quan trọng và chủ yếu của KTQT, KTTN được hình thành dựa trên trách nhiệm được ủy quyền đến các cấp độ khác nhau của hệ thống quản lý và thông tin quản lý. Mỗi trung tâm trách nhiệm được tổ chức dưới sự kiểm soát của một cá nhân, hay người quản lý được đánh giá trách nhiệm riêng theo từng hoạt động.

- Với mục đích hình thành các trung tâm trách nhiệm nhằm kiểm soát kết quả hoạt động và đánh giá trách nhiệm, các công ty ở Ấn Độ thường được thiết kế thành những 3 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, Trung tâm lợi nhuận và Trung tâm đầu tư.

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà chỉ tiêu đo lường kết quả hoạt động tài chính theo các chi phí nó phải gánh chịu. Trung tâm này, được đánh giá bởi chỉ tiêu so sánh giữa đầu vào thực tế sử dụng với kết quả đầu ra. Sự biến động giữa tiêu chuẩn ngân sách và thực tế từ đó đánh giá tính hiệu quả của bộ phận đó.

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm được đánh giá cả về thu nhập và chi phí, phân tích lợi nhuận có thể sử dụng như một cơ sở cho việc đánh giá kết quả hoạt động của nhà quản lý bộ phận. Trung tâm lợi nhuận được đánh giá trên cơ sở dữ liệu đề cập đến khi các khoản chi phí được chia thành biến phí, định phí, xác định lợi nhuận gộp.

Trung tâm đầu tư: Để đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm đầu tư, sử dụng hai chỉ tiêu ROI và RI. [10]

2.5.2. Bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam

KTQT nói riêng và KTTN nói đã ra đời, tồn tại và phát trên thế giới từ rất lâu, nó phát triển qua nhiều giai đoạn lịch sử khác nhau tùy thuộc vào đặc điểm từng quốc gia khác nhau, tạo nên tính đa dạng về nhận thức, nội dung và phương thức thực hiện. Tuy nhiên KTTN cũng có những điểm tương đồng như:

- Thông tin KTTN cung cấp gắn liền với nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị, nhằm đánh giá trách nhiệm quản trị của từng trung tâm cụ thể trong một tổ chức có phân cấp quản lý rõ ràng.

- Các chỉ tiêu sử dụng trong KTTN được thể hiện là chỉ tiêu kế hoạch (dự toán) và thực tế, đánh giá hiệu quả quản trị theo phương pháp so sánh và xác định chênh lệch giữa kế hoạch và thực tế, đồng thời phân tích biến động của các nhân tố làm ảnh hưởng đến từng chỉ tiêu cụ thể.

- Các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí, lợi nhuận luôn gắn liền với trách nhiệm quản trị của từng bộ phận cụ thể, có tính kiểm soát được.

- Chi phí được tách biệt thành biến phí và định phí, nhằm giúp các nhà quản trị xác định chính xác lợi nhuận góp, lợi nhuận bộ phận...

- Hệ thống báo cáo trách nhiệm bao gồm hai nhóm báo cáo chủ yếu là nhóm báo cáo thực hiện và nhóm báo cáo phân tích.

Bên cạnh các điểm giống nhau, do ở mỗi quốc gia có môi trường kinh doanh, môi trường văn hóa, hệ thống pháp lý, trình độ quản lý, cơ sở vật chất, khoa học công nghệ kỹ thuật khác nhau nên KTTN còn có những điểm khác nhau giữa các quốc gia như:

- Về số lượng các trung tâm trách nhiệm được xác định không giống nhau. Các nước như Mỹ, Trung Quốc số lượng trung tâm trách nhiệm là bốn trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư) còn các nước Châu Âu, Ấn Độ được xác định ba trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư). Sự khác biệt này là do nhu cầu sử dụng thông tin, quan điểm đánh giá trách nhiệm trung tâm trong tổ chức, thực tế trung tâm doanh thu chỉ là trung tâm trung gian giữa trung tâm chi phí và lợi nhuận.

- Mức độ quan tâm và xây dựng nhóm báo cáo cũng không giống nhau giữa các quốc gia. Ở Mỹ thì các báo cáo phân tích được thực hiện ở tất cả các trung tâm

trách nhiệm, còn các quốc gia khác chỉ chú trọng quan tâm đến các báo cáo phân tích ở trung tâm lợi nhuận.

- Về cơ sở dữ liệu, nhìn chung KTTN các quốc gia không giống nhau, Ở Mỹ và Châu Âu quan tâm nhiều đến việc xác định giá chuyển giao nội bộ, còn ở Ấn Độ thì quan tâm nhiều đến việc phân bổ chi phí gián tiếp cho các bộ phận cụ thể, trong trường hợp phát sinh chi phí chung liên quan đến hoạt động nhiều bộ phận.

Như vậy, từ những quan điểm trên là bài học kinh nghiệm trong việc xây dựng hệ thống KTTN cho các doanh nghiệp Việt Nam, cụ thể là doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Bởi, nhu cầu về thông tin kế toán quản trị ngày càng gia tăng và thúc đẩy kế toán quản trị phát triển. Việc áp dụng kinh nghiệm quản lý phương Tây cho các nước kém phát triển có thể gặp phải do sự đề kháng với sự chênh lệch xuất phát từ hệ thống pháp luật xã hội, văn hóa và giáo dục ở các nước phát triển và kém phát triển (Weinshall, 1977; Bate, 1987; Arahamson, năm 1991; Aris và Guillen, 1991). Trung Quốc là một nước điển hình trong việc ứng dụng KTQT và KTTN phương Tây một cách thành công, đây cũng là bài học quý giá cho Việt Nam có cơ hội học hỏi và kế thừa khắc phục những tồn tại cho phù hợp với thực tế đất nước, thực tế của doanh nghiệp cả về môi trường quản lý, cơ sở vật chất và trình độ quản lý. Căn cứ vào các mô hình KTTN đã được tổ chức tại các nước trên thế giới kết hợp với hệ thống lý thuyết về KTTN, việc xây dựng mô hình KTTN cho các doanh nghiệp cần phải phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh, phù hợp với cơ cấu tổ chức, phân cấp quản lý của từng doanh nghiệp và đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị các cấp cụ thể:

- Về số lượng trung tâm trách nhiệm: 3 hay 4 trung tâm là tùy thuộc vào qui mô sản xuất, cơ cấu quản lý và mức độ phân cấp quản lý của doanh nghiệp, đảm bảo chức năng kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị các cấp trong việc nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Với những doanh nghiệp có cơ cấu tổ chức quản lý phân cấp rõ ràng, qui mô hoạt động lớn, qui trình sản xuất khép kín như các doanh nghiệp sản xuất sữa Vinamilk, Mộc Châu nên xây dựng 4 trung tâm : Trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và

trung tâm đầu tư , còn những doanh nghiệp qui mô sản xuất và hoạt động nhỏ hơn (Hanoimilk, Elovi...) nên tổ chức 3 hoặc 2 trung tâm.

- Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá: Các doanh nghiệp nên sử dụng phương pháp so sánh chỉ tiêu thực hiện với kế hoạch hoặc dự toán, đồng thời phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu của các trung tâm trách nhiệm. Sử dụng các chỉ tiêu ROI, RI để đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm đầu tư.

- Hệ thống báo cáo cần được lập theo 2 nhóm báo cáo thực hiện và báo cáo phân tích, chi phí chia thành biến phí và định phí thuận lợi trong việc phân tích báo cáo bộ phận. Sử dụng định giá bán sản phẩm chuyển giao nội bộ trong doanh nghiệp, đồng thời thực hiện phân bổ chi phí gián tiếp cho các bộ phận cho hợp lý.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

KTTN là một nội dung cơ bản của KTQT, nhằm cung cấp các thông tin phản ánh các hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp, từ đó xây dựng hệ thống chỉ tiêu để đánh giá hiệu quả hoạt động, cũng như đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trong các trung tâm. Qua đó cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản trị các cấp ra quyết định kinh doanh. Trong chương này tác giả đã trình bày các nội dung về mặt lý thuyết liên quan đến KTTN như: sự phân cấp quản lý, mối liên hệ giữa sự phân cấp quản lý với KTTN, hệ thống các phương pháp KTTN như dự toán, phương cung cấp thông tin cũng như phương pháp phân tích, đánh giá trách nhiệm của trung tâm trách nhiệm. Các nội dung về hệ thống các trung tâm trách nhiệm, các chỉ tiêu và hệ thống báo cáo KTTN tương ứng. Đồng thời tác giả trình bày các mô hình KTTN trên thế giới, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho phù hợp với đặc điểm từng doanh nghiệp cụ thể. Trên đây là toàn bộ cơ sở lý luận về hệ thống KTTN trong doanh nghiệp, là mô hình KTTN về mặt lý thuyết. Để xây dựng mô hình KTTN cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam được hiệu quả, cần khảo sát, điều tra, đánh giá, phân tích về thực trạng KTTN trong các doanh nghiệp này như thế nào? Từ đó làm căn cứ để xây dựng mô hình KTTN cho phù hợp và mang tính khả thi.

CHƯƠNG 3

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT SỮA VIỆT NAM

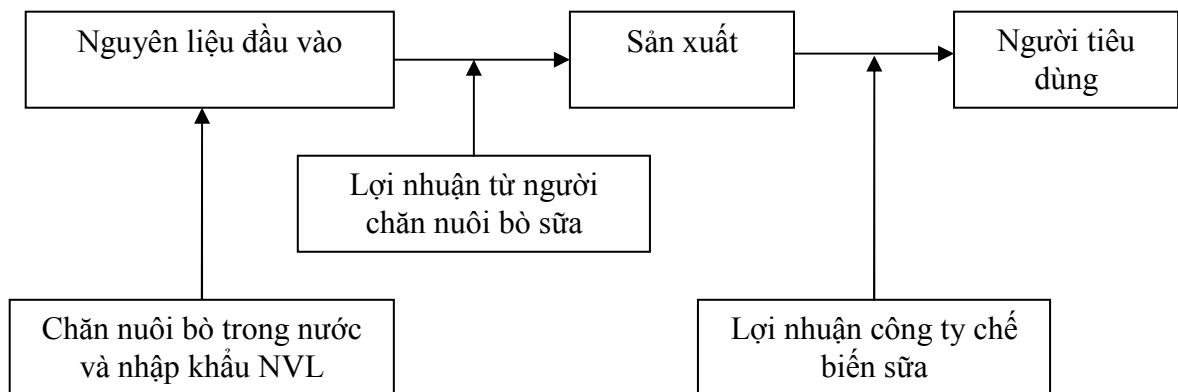
3.1. Thực trạng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.1.1. Giới thiệu tổng quan về ngành sản xuất sữa Việt Nam

3.1.1.1. Đặc điểm của ngành sản xuất sữa Việt Nam

Ngành chăn nuôi bò sữa không phải là ngành nghề truyền thống của Việt Nam, do vậy các giống bò sữa đều được nhập từ nước ngoài. Những năm gần đây lượng sữa tiêu thụ trong nước tăng mạnh, lượng sữa bột trong năm 2008 được các doanh nghiệp sản xuất lên tới 46.500 tấn, 80,34 triệu lít sữa chua, 6 tấn bơ, 70 tấn pho mát và khoảng 18.000 tấn các sản phẩm sữa khác. Năm 2009, riêng lượng tiêu thụ sữa nước của Việt Nam ước tính 400 triệu lít. Trong khi đó 2007, cả nước mới có 98.659 con bò sữa, cho tổng lượng sữa là 234,4 nghìn tấn sữa. Năm 2008 tăng lên gần 18.000 con với sản lượng 262,2 tấn. Đến đầu năm 2010, số lượng bò sữa ở mức hơn 116.000 con thì tổng lượng sữa sản xuất hàng năm cũng chỉ gần 300.000 tấn. Tất cả vùng nguyên liệu trên cả nước hiện chỉ đủ để sản xuất gần 50% số sữa tươi được bán ra thị trường, chưa kể các sản phẩm khác như sữa chua, sữa bột trẻ em, sữa đặc có đường...

Nếu phân tích ngành sữa theo chuỗi giá trị (do Michael Porter đưa vào năm 1985) là một chuỗi các hoạt động theo như sơ đồ 3.1



Sơ đồ 3.1: Chuỗi giá trị giản đơn của ngành sữa

Nguồn: Theo vietstock.vn

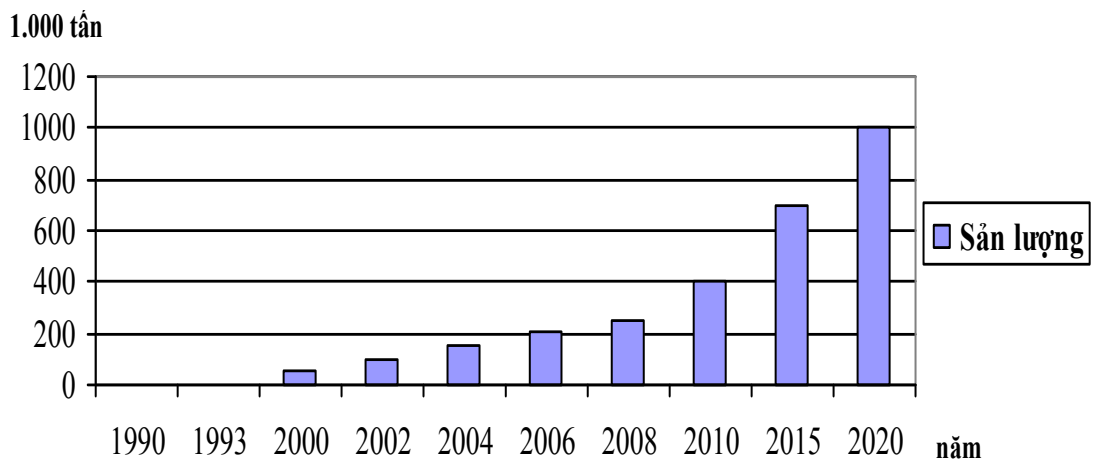
Như vậy, theo chuỗi giá trị giản đơn ngành sữa bao gồm 3 khâu, khâu đầu tiên là chăn nuôi bò sữa để tạo ra sữa tươi hoặc nhập khẩu nguyên liệu sữa từ nước ngoài. Khâu thứ hai, các doanh nghiệp chế biến sữa sẽ thu mua sản phẩm sữa từ người chăn nuôi, quá trình này sẽ mang đến lợi nhuận cho người chăn nuôi bò sữa. Sau khi chế biến xong, các sản phẩm sữa sẽ được bán trên thị trường và quá trình này sẽ mang lại giá trị cho doanh nghiệp chế biến sữa.

Khâu 1: Phân tích nguyên liệu đầu vào

Phương thức chăn nuôi nhỏ, phân tán. Hơn 95% số bò sữa hiện nay được nuôi phân tán trong các nông hộ. Cả nước có khoảng 19,639 hộ chăn nuôi bò sữa, trung bình 5.3 con/hộ, trong đó phía nam là 12,626 hộ và phía bắc có 7,013 hộ.

Các khu vực chăn nuôi bò sữa tập trung chủ yếu ở miền Nam, chiếm tỷ lệ khoảng 83% tổng số đàn bò trong cả nước. Nước ta có 5 địa bàn chăn nuôi bò sữa trọng điểm là : huyện Ba Vì (Hà Nội); huyện Mộc Châu (Sơn La); Đà Lạt (Lâm Đồng), xã Phù Đổng (huyện Gia Lâm-Hà Nội) và ngoại ô Tp.HCM.

Sản lượng sữa trong 8 năm qua tăng bình quân 27.2%/năm do năng suất sữa được cải thiện. Sản lượng sữa từ 64,700 tấn năm 2001 tăng lên 262,000 tấn năm 2008. Tuy nhiên cũng chỉ đáp ứng khoảng 22% nhu cầu trong nước. Mục tiêu của nước ta là sẽ đạt 380,000 tấn sữa vào năm 2010; 700,000 tấn sữa vào năm 2015 và trên 1,000,000 tấn sữa vào năm 2020. (đồ thị 3.1)



Đồ thị 3.1: Sản lượng sữa hàng hóa

Nguồn: Theo vietstock.vn

Khâu 2: Hoạt động thu mua và chế biến sữa

Hệ thống thu mua sữa tươi hiện nay do các nhà máy tổ chức thông qua các đại lý trung chuyển sữa. Vì mục đích lợi nhuận, các điểm thu mua chỉ được thiết lập khi có đủ số lượng bò, đủ lượng sữa để đặt bồn và không quá xa nhà máy để giảm chi phí vận chuyển và an toàn vệ sinh sữa. Đây là khó khăn để mở rộng địa bàn chăn nuôi đến những vùng có tiềm năng đất đai và lao động.

Mối quan hệ giữa nhà máy chế biến và người chăn nuôi bò sữa: Hiện nay, Việt Nam có 2 công ty thu mua và chế biến sữa chủ yếu là Vinamilk trên 50% và Dutchlady khoảng 20% lượng sữa sản xuất trong nước. Năm 2007, công ty Vinamilk thu mua 114,000 tấn, Dutch Lady 38,000 tấn, Mộc Châu 10,000 tấn trong tổng số 234,400 tấn sữa tươi trong nước. Vì vậy, các công ty lớn rất dễ độc quyền quyết định giá mua vào và sản phẩm bán ra.

Số lượng nhà máy chế biến sữa: Trước năm 1990, Việt nam chỉ có một số ít nhà máy chế biến sữa do nhà nước quản lý. Tuy nhiên, sự phát triển của ngành sữa đã khiến cho số lượng nhà máy không ngừng mở rộng. Tính đến năm 2005 có 8 công ty với tổng cộng 17 nhà máy chế biến sữa. Từ năm 2006-2007 một số công ty mới được mở nâng số nhà máy sữa trên cả nước lên con số 22. Trong đó, công ty Vinamilk là lớn nhất với 9 nhà máy với tổng công suất thiết kế quy ra sữa tươi trên 1.2 tỷ lít/năm. Tiếp sau là nhà máy sữa Dutch Lady.

Năng lực sản xuất sữa: Đến năm 2007, tổng sản phẩm sữa toàn quốc quy ra sữa tươi đạt trên 1 tỷ lít sữa. Sản lượng sữa sản phẩm trong nước hiện mới đáp ứng khoảng 22% nhu cầu sữa tiêu dùng trong nước. Theo chiến lược phát triển của ngành sữa, mục tiêu sản phẩm sữa cơ bản đã được chế biến theo công nghiệp sẽ từ 216,000 tấn năm 2006 lên 377,000 tấn năm 2010; lên 701,000 tấn năm 2015 và 1,012,000 tấn vào năm 2020. Đến năm 2020 sẽ đáp ứng khoảng 40% nhu cầu tiêu thụ trong nước.

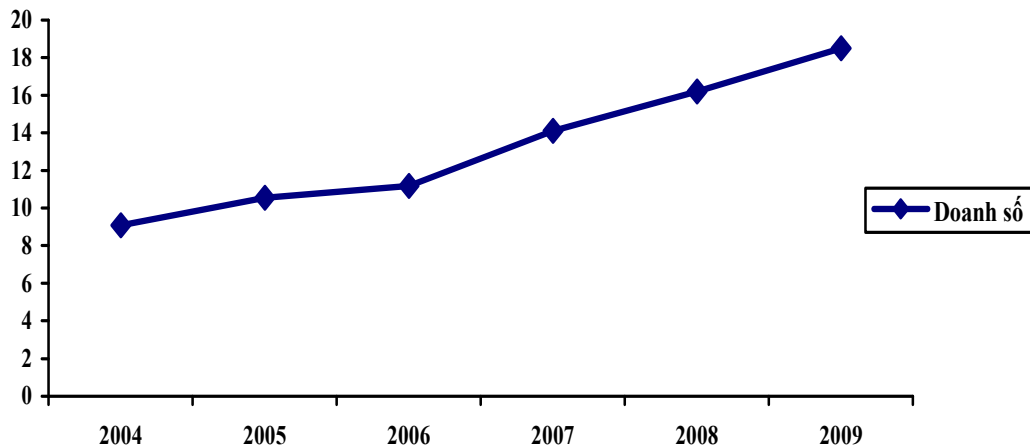
Khâu 3: Tiêu thụ sữa

Mức tiêu thụ sữa của người dân Việt Nam đang gia tăng nhanh chóng. Từ mức 3.5l/người vào năm 1995 lên 5.5l/người vào năm 2000 và năm 2007-2009 đạt

khoảng 10-11l/người. Dự kiến vào năm 2020, mức tiêu sữa bình quân đầu người đạt khoảng 20 l/người.

Tổng doanh thu sản phẩm sữa . Hiện nay, tiêu dùng các sản phẩm sữa tập trung ở các thành phố lớn, với 10% dân số cả nước tại Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh tiêu thụ 78% các sản phẩm sữa (Somers, 2009).

Năm 2009, tổng doanh thu đạt hơn 18.500 tỉ VNĐ vào năm 2009, tăng hơn 14% so với năm 2008 (đồ thị 3.2) và những năm sau 2010, 2011 và 2012 doanh thu còn tăng cao. Điều này cho thấy rằng, sức tiêu thụ sữa ở thị trường Việt Nam là rất lớn và khủng hoảng kinh tế trong 2 năm 2008, 2009 vừa qua không ảnh hưởng nhiều đến tiêu thụ sữa tại Việt Nam.

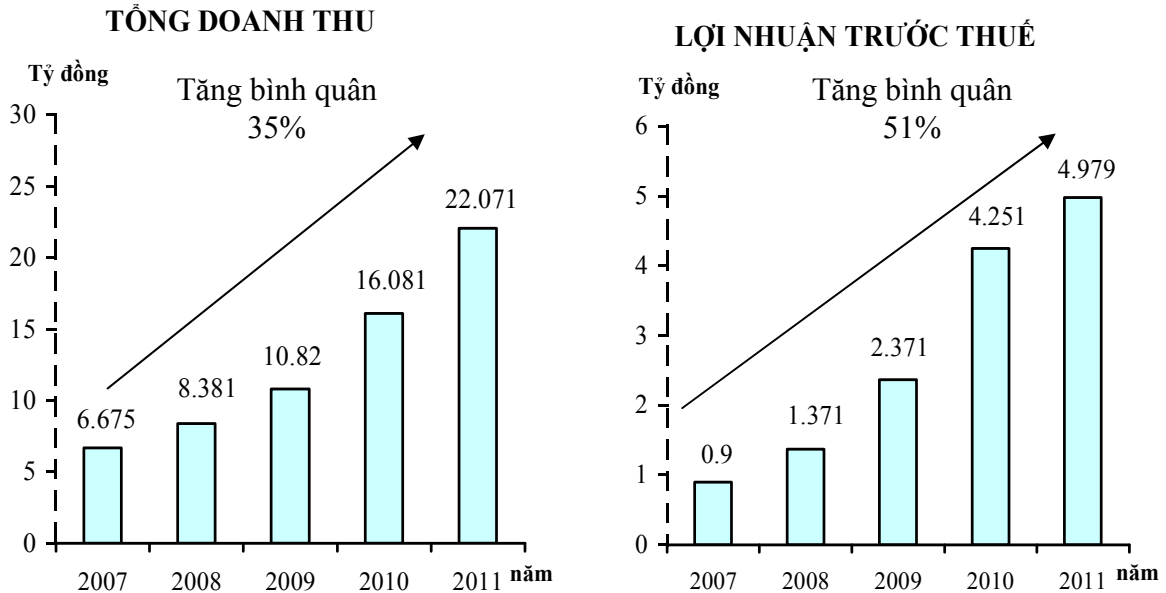


Đồ thị 3.2: Doanh số sữa của Việt Nam

Nguồn: Theo vietstock.vn

Lợi nhuận của doanh nghiệp chế biến sữa. Nhà máy mua vào sữa tươi với giá cao nhất khoảng 7,500đ/kg sau khi tiệt trùng giá bán 20,000đ/kg. Do đó tỷ suất lợi nhuận của khâu chế biến cao hơn nhiều so với người chăn nuôi. Theo báo cáo thường niên năm 2011, doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam có tốc độ tăng doanh thu bình quân đạt 35% và lợi nhuận trước thuế tăng bình quân 51% qua 5 năm (đồ thị 3.3). Đây là một điều đáng mừng và đầy triển vọng cho doanh nghiệp Vinamilk nói riêng và cho ngành sản xuất sữa nói chung. Thị phần của Vinamilk tăng mạnh và vượt trên các đối thủ nhờ sự thay đổi về phương thức quản lý kinh doanh trong 5 năm trở lại đây: không sản xuất, mua đứt bán đoạn để các đại lý làm mưa làm gió

giá sữa, mà phát triển và quản lý kênh phân phối đến tận các điểm lẻ để thống nhất giá cả đến tay người tiêu dùng.



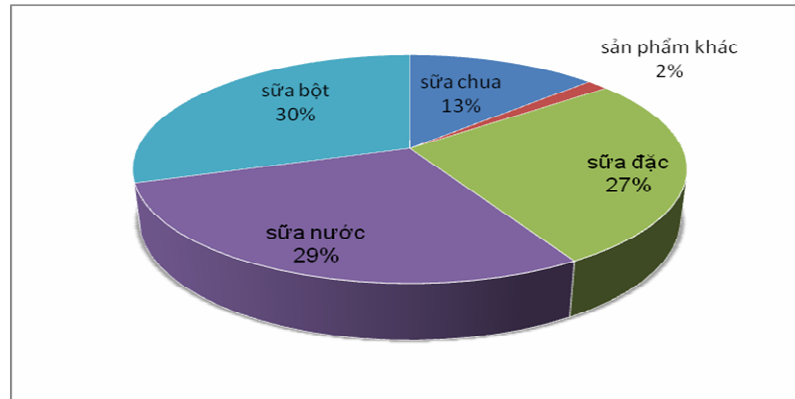
Đồ thị 3.3: Tốc độ tăng doanh thu và lợi nhuận của Công ty Sữa Vinamilk

Nguồn công ty vinamilk

3.1.1.2. Đặc điểm sản phẩm sữa

Qua khảo sát thực tế, hầu hết các doanh nghiệp sản xuất sữa có sản phẩm đa dạng, phong phú, cụ thể: Công ty Vinamilk có trên 200 mặt hàng sữa và các sản phẩm từ sữa, Công ty Hanoimilk, Mộc Châu có khoảng hơn 30 sản phẩm. Các sản phẩm sữa bao gồm: Sữa đặc, sữa bột, bột dinh dưỡng, sữa tươi, sữa chua. Và các sản phẩm khác như: sữa đậu nành, nước uống đóng chai, trà... Đối với sữa bột, sữa nguyên liệu nhập khẩu chiếm khoảng 60%-70% giá thành sản xuất sữa. Sữa bột chính là sản phẩm có mức sinh lợi cao nhất trong các mặt hàng sữa. Cạnh tranh trong ngành sữa diễn ra mạnh nhất ở mảng sữa bột (bao gồm cả sữa bột công thức và các loại sữa bột khác). Mảng sữa bột, đặc biệt là các loại sữa bột thuộc phân khúc cao cấp sẽ là đối tượng cạnh tranh của các hãng, do lợi nhuận của nhà sản xuất/ giá bán lẻ ở mức rất cao, đạt 40%; và đây cũng là mặt hàng chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng doanh thu các mặt hàng sữa (Somers 2009). Cạnh tranh sẽ diễn ra gay gắt nhất bởi mảng sản phẩm này bởi có sự tham gia của rất nhiều hãng sữa cả trong nước và nước

ngoài. Tiếp đó, sữa nước là sản phẩm cũng được thị trường đánh giá cao, có nhiều tiềm năng tăng trưởng cao trong tương lai, nó có biên độ lợi nhuận cao. Thị trường sản phẩm sữa đặc được dự báo có tốc độ phát triển chậm nhất so với các sản phẩm sữa khác (đồ thị 3.4).



Đồ thị 3.4: Cơ cấu doanh thu của công ty Vinamilk 2010

Nguồn công ty Vinamilk

Sữa là một ngành có tính ổn định cao, ít bị ảnh hưởng bởi chu kỳ kinh tế. Việt Nam đang là một trong những nước có tốc độ tăng trưởng ngành sữa khá cao trong khu vực. Nhưng các doanh nghiệp sản xuất sữa ở Việt Nam hiện nay còn rất ít chỉ khoảng 10 doanh nghiệp, vì vậy lợi thế cạnh tranh của các doanh nghiệp sẽ phụ thuộc vào nguồn cung cấp nguyên liệu. Mặt khác, chăn nuôi bò và sản xuất sữa không phải là một ngành nghề truyền thống của Việt Nam, nhu cầu tiêu thụ sữa của người dân cũng chỉ mới thâm nhập vào Việt Nam gần chục năm nay. Khi thị trường sữa mở cửa theo lộ trình giá nhập WTO, cả nông dân nuôi bò sữa và các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phải đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt của các công ty sữa hàng đầu thế giới nhập khẩu vào Việt Nam từ Úc và New Zealand.

Nguyên liệu đầu vào của ngành sữa bao gồm sữa bột và sữa tươi, nguồn nguyên liệu chính của các công ty sữa được lấy từ hai nguồn chính: sữa bò tươi thu mua từ các nông trại sữa hay hộ nông dân chăn nuôi bò sữa và nguồn sữa bột ngoại nhập. Tuy nhiên sản lượng sữa tươi sản xuất trong nước mới chỉ đáp ứng được khoảng 28% tổng nhu cầu sản xuất của các nhà máy chế biến sữa. Hơn 70% nguyên liệu còn lại được nhập khẩu từ Châu Âu, New Zealand, Mỹ, Australia và Trung

Quốc dưới dạng sữa bột. Việc phụ thuộc khá nhiều vào nguyên liệu nhập khẩu đã khiến cho các công ty sản xuất sữa gặp rất nhiều khó khăn, bởi trong giai đoạn 2007-2011 giá nguyên liệu sữa đầu vào tăng mạnh rồi lại giảm đột ngột với biến động rất khó dự đoán trước. Tuy nhiên, đối với các công ty sữa có chính sách thu mua nguyên liệu trong nước tốt, sẽ có được lợi thế hơn do giá thu mua sữa trong nước không biến động nhiều như giá sữa thế giới. Sản phẩm sữa của các doanh nghiệp trong nước sản xuất chủ yếu để phục vụ cho nhu cầu tiêu dùng trong thị trường nội địa, hiện nay chỉ có Vinamilk đã xuất khẩu ra các nước trên thế giới.

Như vậy, hầu hết các sản phẩm của doanh nghiệp sản xuất sữa đều đa dạng, phong phú, có nhiều kênh phân phối sản phẩm, thị trường tiêu thụ rộng lớn, lại có tính ổn định cao, năng lực sản xuất sữa hiện nay khá lớn với nguồn nhân lực dồi dào, giá rẻ. Đây là cơ hội tốt để xây dựng hệ thống KTTN nhằm tạo ra các trung tâm trách nhiệm với hệ thống các chỉ tiêu, phương pháp đánh giá và báo cáo trách nhiệm. Đảm bảo việc đánh giá kết quả hoạt động và kiểm soát quản lý đối với từng bộ phận, hay sản phẩm một cách hiệu quả.

3.1.1.3. Phân tích ngành sữa Việt Nam

Phân tích ngành sữa theo chuỗi giá trị cho thấy, thị trường sữa tại Việt Nam, đang có nhiều tiềm năng phát triển với những thuận lợi, khó khăn, triển vọng và rủi ro sau:

a. Thuận lợi: Theo đánh giá hiện nay, năng suất sữa của các hộ chăn nuôi bò sữa ở Việt Nam tương đương với nhiều nước trong khu vực Đông Nam Á. Tỷ suất sinh lợi trong khâu sản xuất chế biến sữa cao. Chính phủ đang có chính sách hỗ trợ cho người chăn nuôi bò sữa và ngành sữa phát triển. Tuy nhiên, mức thuế nhập khẩu nguyên liệu sữa tạm thời cao hơn cam kết với WTO. Bên cạnh những thuận lợi trên, ngành sữa cũng đang phải đối mặt với những khó khăn.

b. Khó khăn: Ngành chăn nuôi bò sữa còn khá mới, người nông dân ít kinh nghiệm nên chất lượng sữa chưa cao. Quy mô còn nhỏ lẻ nên khó áp dụng khoa học công nghệ vào việc chăn nuôi bò sữa. 80% nguồn thức ăn chăn nuôi bò sữa phải nhập khẩu nên chi phí chăn nuôi cao. Hiện nay năng lực sản xuất sữa của khu vực

chăn nuôi chỉ đáp ứng khoảng 20% nhu cầu chế biến của các nhà máy nên ngành sữa nước ta vẫn còn phải nhập khẩu nguyên liệu sữa. Tỷ suất sinh lợi của khâu chăn nuôi bò sữa thấp nên người chăn nuôi không có khả năng mở rộng quy mô sản xuất (hoặc thậm chí là từ bỏ nghề chăn nuôi bò sữa). Điều này sẽ khiến tình trạng thiếu hụt nguồn nguyên liệu sữa sẽ tiếp tục diễn ra. Mặt khác, điều kiện khí hậu nóng ẩm ở Việt nam không thích hợp lắm với việc chăn nuôi bò sữa. Chỉ rất ít vùng có khí hậu ôn hoà thích hợp cho việc chăn nuôi bò sữa.

c. Triển vọng: Việt Nam là một trong những quốc gia có mức độ tăng trưởng kinh tế cao trên thế giới do đó sức mua của người dân ngày càng tăng dần, trong đó có cả sản phẩm sữa. Hiện nay, mức tiêu thụ sữa bình quân đầu người của Việt Nam mới chỉ đạt khoảng 12 kg/người thấp hơn so với mức 35 kg/người của khu vực Châu Á. Mặt khác, năng lực sản xuất của các nhà máy trong nước vẫn chưa đáp ứng đủ nhu cầu. Có thể nhận định rằng, ngành sản xuất sữa Việt Nam đang ở trong giai đoạn tăng trưởng, tuy nhiên ngành sữa cũng đang đứng trước nhiều rủi ro.

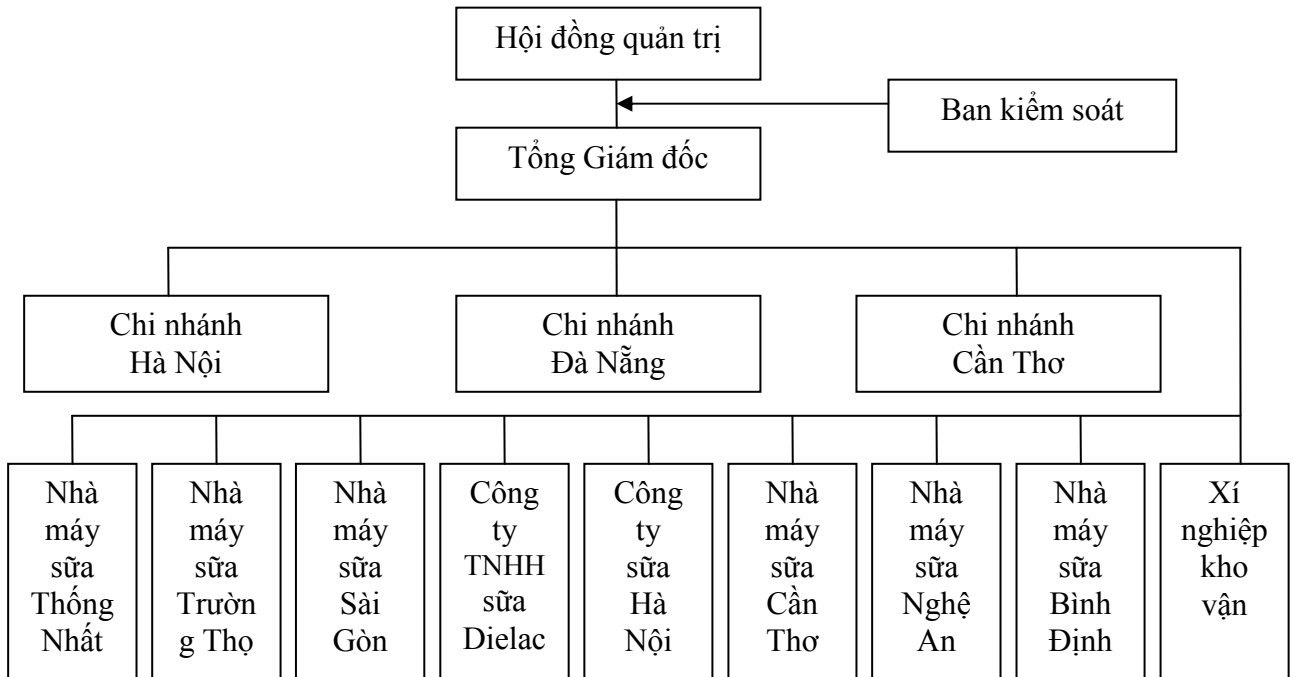
d. Rủi ro: Do nguyên liệu đầu vào không đáp ứng đủ nhu cầu sản xuất, phải nhập khẩu nguyên liệu sữa nên giá thành sản xuất trong nước phụ thuộc vào biến động của thế giới. Vấn đề an toàn chất lượng sữa là một trong những nhân tố tác động mạnh đến ngành sữa. Thời gian qua, các scandal như sữa có Melamine; sữa có chất thuốc súng đang khiến cho hoạt động tiêu thụ sữa gặp khó khăn. Theo cam kết gia nhập WTO, mức nhập khẩu sữa bột thành phẩm đến năm 2012 ở mức 25% nhưng hiện nay vẫn còn thấp hơn cam kết khiến cho các sản phẩm sữa nhập khẩu cạnh tranh dễ hơn đối với các sản phẩm nội địa.

3.1.2. Đặc điểm cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.1.2.1. Đặc điểm cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý

Đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý của các doanh nghiệp có ảnh hưởng trực tiếp đến hệ thống KTTN của doanh nghiệp, nếu cơ cấu tổ chức quản lý doanh nghiệp có phân quyền sẽ có cơ sở cho hệ thống KTTN tồn tại. Qua khảo sát kết hợp với kết quả thống kê từ phiếu câu hỏi (Phụ lục 1C I), cơ cấu tổ chức quản lý tại các

doanh nghiệp sữa phụ thuộc vào qui mô sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp cụ thể. Bao gồm 3 mô hình tổ chức quản lý chính:



Sơ đồ 3.2: Bộ máy quản lý của Công ty Vinamilk

(nguồn Công ty sữa Vinamilk)

Mô hình tổ chức quản lý thứ nhất - Vinamilk (sơ đồ 3.2), có qui mô sản xuất lớn và qui trình sản xuất khép kín từ chăn nuôi bò sữa, lấy nguyên liệu sữa sản xuất các sản phẩm sữa cung cấp cho thị trường tiêu dùng. Cụ thể năm 2011 công ty Vinamilk có 3 chi nhánh văn phòng bán hàng, 10 nhà máy hoạt động, 03 nhà máy đang xây dựng, 02 xí nghiệp kho vận. Ngoài ra, công ty có 6 công ty thành viên tham gia liên kết như: Công ty TNHH một thành viên bò sữa Việt Nam, Công ty Dielac, Công ty Lam Sơn, Công ty Bất động sản quốc tế, Công ty AFI, Công ty Miraka. Nguyên vật liệu đầu vào của Vinamilk hiện nay 52% thu từ các trang trại chăn nuôi bò thuộc công ty, 8% là thu mua của hộ nông dân, 40% là nhập khẩu.

Với mô hình này, các doanh nghiệp sản xuất sữa thường là các doanh nghiệp cổ phần, cơ quan quyền lực cao nhất là Đại hội đồng cổ đông, có quyền quyết định mọi hoạt động của doanh nghiệp. Đại hội đồng cổ đông bao gồm các cổ đông có quyền biểu quyết và người được cổ đông ủy quyền, họp mỗi năm ít nhất 1 lần. Đại

hội đồng cổ đông thông qua các báo cáo tài chính hàng năm của công ty và ngân sách tài chính cho năm tiếp theo, bầu miễn nhiệm, bãi nhiệm thành viên HĐQT, thành viên ban kiểm soát của công ty.

Dưới Đại hội đồng cổ đông là Hội đồng quản trị, do Đại hội cổ đông bầu ra, là cơ quan lãnh đạo cao nhất của công ty, có quyền nhân danh Tổng công ty để quyết định mọi vấn đề liên quan đến hoạt động của Tổng công ty (trừ những vấn đề thuộc thẩm quyền của Đại hội đồng cổ đông). Chức năng chủ yếu: quản lý công ty và bảo vệ quyền lợi của các cổ đông. Với nhiệm vụ công bố lợi tức của công ty, xác định mức lương cho các nhà quản lý, xem xét hệ thống quản lý nội bộ và chịu trách nhiệm với những loại hợp đồng quan trọng.

Trách nhiệm của HĐQT Vinamilk được điều hành và quản lý bởi một HĐQT hiệu quả. HĐQT chịu trách nhiệm chung về đề ra tầm nhìn, định hướng và các mục tiêu chiến lược lâu dài của Công ty. HĐQT chịu trách nhiệm chọn lọc, bổ nhiệm và đánh giá kết quả làm việc hàng năm của Tổng Giám đốc. HĐQT đã xem xét và đề ra 05 giá trị cốt lõi: Chính trực, Tôn trọng, Công bằng, Tuân thủ và Đạo đức là những nguyên tắc cơ bản gắn liền với hình ảnh và uy tín của Công ty. HĐQT làm việc rất chặt chẽ với Ban Điều hành để đạt được nội dung này và Ban Điều hành Công ty chịu trách nhiệm báo cáo và giải trình cho HĐQT. Quy mô HĐQT hiện tại bao gồm năm thành viên, phù hợp cho việc quản lý với quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh của Vinamilk. Nhiệm kỳ HĐQT có nhiệm kỳ tối đa là 5 năm, Thành viên HĐQT cũng phải đệ trình cho Đại hội đồng Cổ đông để bầu chọn và bổ nhiệm lại tại cuộc họp Đại Hội đồng Cổ đông gần nhất hoặc ít nhất là 5 năm một lần.

Nhằm tạo điều kiện cho việc quản lý hiệu quả, HĐQT đã giao quyền một số chức năng của mình cho các tiểu ban của HĐQT như sau: Tiểu ban Nhân sự, Tiểu ban Đãi ngộ, Tiểu ban Kiểm toán. Các tiểu ban này hoạt động theo các nguyên tắc, thông lệ rõ ràng và cụ thể. Mọi thành viên HĐQT có thể tham khảo ý kiến tư vấn độc lập và sử dụng sự đánh giá độc lập của mình khi ra quyết định,

HĐQT sẽ bầu ra một Chủ tịch HĐQT (người nắm vai trò quan trọng nhất với nhiều quyền hành rộng trong điều hành hoạt động quản lý của công ty) Chủ tịch là

người đứng đầu HĐQT để bảo đảm truyền tải thông tin hiệu quả tới cổ đông, khuyến khích mối quan hệ có tính chất xây dựng giữa HĐQT và ban quản lý của Công ty, và thúc đẩy nâng cao chuẩn mực quản trị Công ty.

Ban kiểm soát: do Đại hội đồng bầu ra, bao gồm một hay nhiều người là các chuyên gia về kế toán. Nhiệm vụ của ban kiểm soát là kiểm tra sổ sách kế toán, tài sản, báo cáo kế toán và báo cáo trước Đại hội đồng về tình hình quản lý tài chính của công ty. Ban kiểm soát hoạt động theo quy chế và thông lệ được qui định bằng văn bản với nhiệm vụ và quyền hạn rõ ràng. Ban Kiểm soát xem xét phạm vi công việc và kết quả của kiểm toán nội bộ, kiểm toán độc lập, hiệu quả chi phí, những vấn đề báo cáo tài chính trọng yếu và tính đầy đủ của hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như tính hiệu lực của chức năng kiểm toán nội bộ của Công ty. Ban kiểm soát hoạt động độc lập với HĐQT và Ban giám đốc.

Ban Tổng GD: do HĐQT bổ nhiệm, Tổng GD là người đại diện trước pháp luật của công ty, có nhiệm vụ tổ chức điều hành và quản lý mọi hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty theo những chiến lược kế hoạch đã được HĐQT và Đại hội đồng cổ đông thông qua. Tổng GD phải chịu trách nhiệm trước Chủ tịch HĐQT về thực hiện quyền và nghĩa vụ được giao. Giúp việc cho Tổng GD là các GD điều hành, GD điều hành chịu trách nhiệm trước Tổng GD về các công việc thuộc thẩm quyền và chức năng được giao.

Tiếp đó là các GD điều hành (nhân sự, kinh doanh, dự án, marketing, sản xuất...) chịu trách nhiệm, điều hành các hoạt động về lĩnh vực mình quản lý và chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc. Cụ thể như: GD điều hành sản xuất, chịu trách nhiệm trước Tổng GD về việc xây dựng kế hoạch về sản xuất ngắn hạn và dài hạn, điều hành quản lý các nhà máy sản xuất. GD điều hành kinh doanh: Chịu trách nhiệm trước Tổng GD về điều hành và kiểm soát toàn bộ hoạt động kinh doanh, nhằm tiêu thụ sản phẩm cho Tổng công ty và chịu trách nhiệm chính về lợi nhuận tạo ra từ bộ phận mình cho Tổng công ty. Trách nhiệm chung của GD điều hành kinh doanh bao gồm: Xây dựng chiến lược và theo dõi thực hiện các kế hoạch kinh doanh; Nghiên cứu phát triển mạng lưới phân phối, bán hàng, các chính sách giá cả;

Phân tích dự báo nhu cầu thị trường; Xây dựng chiến lược sản phẩm và phát triển thương hiệu; ...

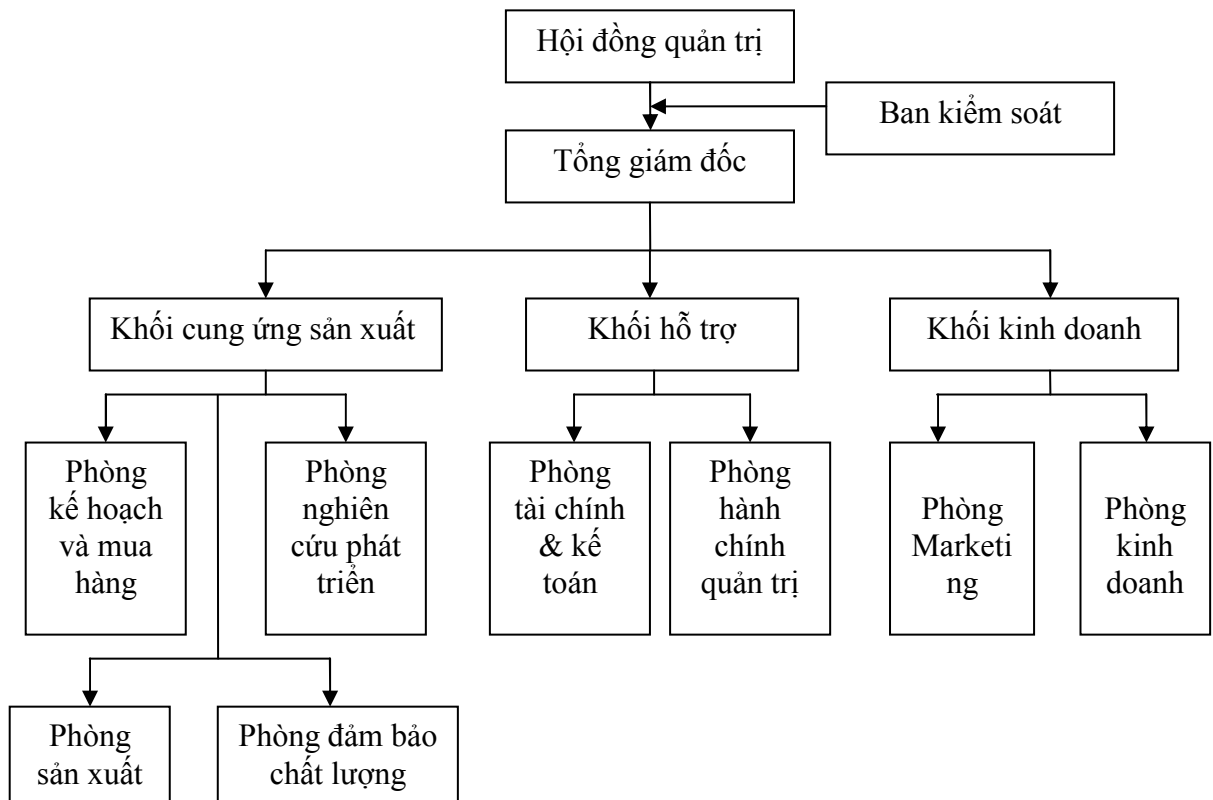
Các công ty thành viên: do công ty Vinamilk bỏ vốn đầu tư nhằm chăn nuôi bò sữa lấy vùng nguyên liệu và sản xuất sản phẩm sữa cung cấp cho thị trường tiêu dùng.

Các nhà máy sản xuất: Chịu trách nhiệm cao nhất là các GD nhà máy, có nhiệm vụ nhận kế hoạch sản xuất từ các bộ phận kế hoạch tài chính và thực hiện nhận vật tư phục vụ sản xuất; triển khai việc tổ chức cung ứng nguyên nhiên vật liệu, thực hiện sản xuất theo đúng kế hoạch đặt ra.

Các phòng ban: Đứng đầu là các trưởng phòng chịu trách nhiệm chung về các hoạt động của phòng, ban mình quản lý và chịu trách nhiệm trước Tổng GD hoặc GD điều hành của công ty. Như phòng kỹ thuật, đứng đầu là trưởng phòng chịu trách nhiệm trước GD điều hành kỹ thuật có chức năng chính là hướng dẫn, cung cấp phương thức sản xuất sản phẩm, giám sát qui trình sản xuất sản phẩm, định mức sản phẩm theo qui định đảm bảo chất lượng sản phẩm. Hay, phòng kinh doanh, đứng đầu là trưởng phòng kinh doanh chịu trách nhiệm trước GD điều hành kinh doanh trong việc tổ chức điều hành hệ thống phân phối sản phẩm cho Tổng công ty theo các kênh phân phối. Xây dựng kế hoạch bán hàng như sản lượng tiêu thụ, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, giá sản phẩm...

Về phân cấp quản lý với mô hình này, các công ty đang áp dụng chế độ phân cấp quản lý, qui định theo các mức thẩm quyền cho từng nghiệp vụ cụ thể, bao gồm cả những nghiệp vụ thuộc thẩm quyền của HĐQT. Việc phân quyền trong công ty Vinamilk được thực hiện rất rõ ràng nên các công việc được thực hiện nhanh chóng và chủ động, đây là điều thuận lợi để xây dựng mô hình KTTN trong công ty. Qui mô sản xuất của Vinamilk tương đối lớn, gồm nhiều công ty thành viên và nhà máy sản xuất trải rộng khác cả nước, bộ máy quản lý lớn, phạm vi quản lý rộng, doanh thu hoạt động hàng năm so với các công ty có tầm cỡ quốc gia. Chính vì vậy việc phân cấp quản lý trong công ty được thực hiện rõ ràng, phân định quyền hạn và trách nhiệm cụ thể cho từng bộ phận

Mô hình thứ 2 theo sơ đồ 3.3, đây là những công ty có qui mô sản xuất vừa như Hanoimilk, qui trình sản xuất mở, có nghĩa công ty chỉ sản xuất các sản phẩm sữa phục vụ tiêu dùng cho thị trường, không có trang trại chăn nuôi, nguyên liệu đầu vào được thu mua từ các hộ chăn nuôi bò và nhập khẩu.



Sơ đồ 3.3: Bộ máy quản lý của Công ty sữa Hà nội

(nguồn Công ty sữa Hanoimilk)

Với mô hình này, công ty cũng được tổ chức theo mô hình của công ty cổ phần, đứng đầu là HĐQT do Chủ tịch hội đồng đứng đầu, chịu trách nhiệm về các quyết định đầu tư. Tiếp đó là Tổng GD, Tổng GD do Chủ tịch HĐQT kiêm nhiệm, chịu trách nhiệm về lợi nhuận và doanh thu trước Hội đồng quản trị. Dưới ban GD là các phòng ban chức năng, cũng như công ty Vinamilk, các phòng ban chức năng trong công ty, đứng đầu là các trưởng phòng chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc. Các trưởng phòng có quyền điều hành quản lý các hoạt động của bộ phận mình và báo cáo tình hình hoạt động trước Tổng GD. Cuối cùng, là các phân xưởng sản xuất, chế biến sữa do các tổ trưởng (GD phân xưởng) chịu trách nhiệm trước Tổng

GĐ. Các tổ, đội, phân xưởng trong công ty bao gồm như: phân xưởng chế biến, đóng gói, tổ rót, tổ chế biến, tổ rửa...đứng đầu là các tổ trưởng chịu trách nhiệm trước trưởng phòng sản xuất, có quyền quản lý và điều hành các hoạt động trong bộ phận mình quản lý. Ngoài ra, công ty cũng có 2 chi nhánh tiêu thụ tại Miền Nam và Miền Trung do GĐ chi nhánh chịu trách nhiệm về doanh thu và lợi nhuận trước Tổng GĐ.

Tại công ty Hanoimilk đã hình thành sự phân cấp quản lý cho các cấp quản lý, nhưng do qui mô sản xuất chưa lớn nên mức độ phân cấp chưa rõ ràng và cụ thể. So với công ty Vinamilk sự phân cấp quản lý còn chông chéo, kiêm nhiệm. Tất cả quyền lực và trách nhiệm tập trung chủ yếu ở Tổng giám đốc, thực hiện điều hành và kiểm soát các hoạt động từ kinh doanh, đến sản xuất. Các vị trí, bộ phận khác mang chức năng trợ giúp cho Tổng GĐ như phòng kế toán, phòng kinh doanh, phòng kỹ thuật...Công ty Hanoimilk có bộ máy quản lý tập trung tại khu công nghiệp Quang Minh - Mê Linh - Hà nội và qui mô sản xuất nhỏ, chỉ chế biến sản phẩm sữa, không chăn nuôi bò sữa, nguyên vật liệu sản xuất thu mua từ các hộ chăn nuôi bò và nhập khẩu, chủng loại sản phẩm không nhiều nên việc điều hành quản lý công ty gọn nhẹ, đơn giản.

Mô hình thứ 3, (Công ty sữa Thảo Nguyên - Sơn La, Công ty cổ phần Thực phẩm dinh dưỡng Đồng Tâm, Công ty cổ phần Thực phẩm công nghệ Sài Gòn...) đây là những công ty có qui mô nhỏ, đứng đầu là GĐ, tiếp tiếp là phó GĐ và các phòng ban chức năng như phòng kế toán, phòng hành chính, phòng kỹ thuật, phòng kinh doanh, cuối cùng là các tổ, đội sản xuất, chế biến sữa. Theo hình thức tổ chức quản lý của các công ty này, các quyết định sản xuất kinh doanh chủ yếu tập trung vào GĐ. Do qui mô sản xuất nhỏ, sản phẩm ít, bộ máy quản lý gọn nhẹ, phạm vi tiêu thụ cũng hẹp nên sự phân cấp quản lý trong các công ty nay chưa phân cấp rõ ràng.

3.1.2.2. Chế độ đãi ngộ nhân sự trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Về chính sách lương của Vinamilk, công ty luôn quan tâm đến các chế độ đãi ngộ và cách thức trả lương, và so với các công ty đa quốc gia có qui mô lớn như Vinamilk thì việc trả lương như công ty hiện nay được đánh giá là tốt. Điều đó có

nghĩa là chế độ đãi ngộ nhân tài tại Vinamilk, một doanh nghiệp Việt Nam, không hề thua kém các công ty đa quốc gia. Mức tiền lương phù hợp để thu hút, giữ và khích lệ thành viên HĐQT. Một phần của tiền lương sẽ căn cứ vào kết quả hoạt động chung của Công ty và của từng cá nhân. Khi đề ra tiền lương, tiêu ban đãi ngộ xem xét đến các yếu tố về tiền lương và việc làm trong cùng ngành, so sánh với các công ty tương đương. Chương trình xét thưởng hàng năm cũng được áp dụng cho toàn nhân viên trong Công ty. Tiền thù lao HĐQT, Ban Kiểm soát được Đại Hội đồng Cổ đông phê chuẩn hàng năm. Thù lao cho HĐQT, Ban kiểm soát và Ban thư ký của Công ty năm 2011 đã được ĐHĐCĐ duyệt là 4,7 tỷ đồng. Trong năm, Công ty đã chi trả đúng và đầy đủ số tiền này.

Tại công ty Hanoimilk, chế độ đãi ngộ được thực hiện: ngoài chế độ lương như qui định, công ty trả thêm tháng lương 13, thưởng theo sản phẩm hoặc công việc hoàn thành, luôn tạo cơ hội thăng tiến, bởi công ty đang trong quá trình phát triển và cần nhiều vị trí quản lý quan trọng. Hàng năm tổ chức cho cán bộ công nhân nghỉ mát, sinh nhật, thăm hỏi khi ốm đau...

Nhìn chung, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đã quan tâm đến chế độ đãi ngộ, chế độ đãi ngộ tại các doanh nghiệp sữa khác nhau tùy thuộc vào qui mô hoạt động sản xuất và khả năng tài chính của từng doanh nghiệp, kết quả điều tra tại phụ lục 1C III.

3.1.2.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt nam hiện nay chủ yếu áp dụng hai loại hình thức kế toán là: Tập trung với qui mô và phạm vi hoạt động nhỏ (Hà nội milk, Mộc Châu, Công ty sữa Thảo nguyên - Sơn La, Công ty cổ phần Thực phẩm dinh dưỡng Đồng Tâm, Công ty cổ phần Thực phẩm công nghệ Sài Gòn...). Phân tán (Vinamilk), có qui mô lớn hoạt động trên phạm vi rộng toàn quốc.

* *Bộ máy kế toán kiểu phân tán*: Đây là hình thức tổ chức bộ máy kế toán áp dụng phổ biến trong các công ty sản xuất sữa có quy mô lớn (Vinamilk), địa bàn hoạt động trải rộng nhiều nơi, và có nhiều các đơn vị trực thuộc. Với mô hình tổ chức như này, ngoài phòng kế toán của doanh nghiệp, ở các đơn vị cũng có một bộ phận kế toán riêng tại các

xí nghiệp và các công ty thành viên để theo dõi và tổng hợp số liệu, định kỳ, phòng kế toán tại các đơn vị báo cáo số liệu lên công ty để tổng hợp.

* *Bộ máy kế toán kiểu tập trung*: Loại hình này được áp dụng phổ biến trong các công ty sản xuất sữa có quy mô vừa (HaNoimilk, Elovi) địa bàn hoạt động tập trung. Theo mô hình này, toàn bộ công việc kế toán được thực hiện tập trung tại phòng kế toán của doanh nghiệp. Tại các bộ phận, đơn vị trực thuộc không có bộ phận kế toán riêng mà chỉ bố trí các nhân viên làm nhiệm vụ ghi chép hạch toán ban đầu sau đó chuyển chứng từ về phòng kế toán của công ty, phòng kế toán của công ty sẽ tiến hành tổng hợp số liệu và lập các báo cáo cần thiết.

3.1.3. Thực trạng vận dụng các phương pháp kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.1.3.1. Hệ thống định mức, dự toán

Trong các doanh nghiệp sản xuất sữa, sản phẩm sữa rất đa dạng và phong phú, mỗi một sản phẩm sữa được sản xuất theo qui trình công nghệ với các công thức pha chế riêng chính vì vậy, việc xây dựng các định mức sản xuất là cần thiết. Trên thực tế khảo sát, phỏng vấn, gọi điện thoại và theo kết quả phiếu câu hỏi (phụ lục 1C-I) thì hiện nay 100% các công ty sản xuất sữa đều xây dựng định mức sản xuất cho các loại sản phẩm sữa. Nhưng thời gian xây dựng định mức khác nhau ở mỗi công ty, cụ thể đối với các công ty có qui mô sản xuất lớn như Vinamilk thì định mức, dự toán được xây dựng chi tiết và thường xuyên hơn các công ty khác (3 tháng/lần), Hanoimilk lập định mức (3 tháng/lần), lập dự toán (6 tháng/lần), còn các công ty khác đều lập định mức và dự toán từ 6 tháng-12 tháng/lần.

3.1.3.2. Hệ thống chứng từ, sổ sách, báo cáo kế toán

Hầu hết các công ty đều áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ban hành ngày 20/3/2006 và Thông tư hướng dẫn 244/2009/TT-ban hành ngày 31/12/2009 (Vinamilk, Mộc Châu, Hanoimilk...). Hình thức kế toán áp dụng là sử dụng Kế toán trên máy vi tính (Vinamilk) hoặc Chứng từ ghi sổ 3/10 doanh nghiệp, Nhật ký chung: 6/10 doanh nghiệp (Phụ lục 1C-I).

3.1.3.3. Thực hiện phân tích theo bảng điểm cân bằng

Các doanh nghiệp sản xuất sữa được khảo sát chưa hề sử dụng phương pháp bảng điểm cân bằng vào trong quản lý và đánh giá hoạt động của công ty.

3.1.4. Thực trạng kế toán trách nhiệm các trung tâm trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Căn cứ vào khảo sát thực tế, phỏng vấn và kết quả thống kê tại Phụ lục 1C-II tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, tác giả đã thu thập các thông tin về các trung tâm trách nhiệm như sau:

3.1.4.1. Trung tâm chi phí

Trung tâm chi phí: Tại các công ty sữa Việt Nam hiện nay, trung tâm chi phí bao gồm:

Trung tâm chi phí sản xuất: các tổ đội sản xuất chế biến sản phẩm (tổ lọc, tổ rửa, tổ rót), các phân xưởng sản xuất, các nhà máy sản xuất sữa thuộc công ty sữa Vinamilk, các nông trường chăn nuôi bò sữa. Tùy theo từng qui mô sản xuất và hoạt động của từng công ty mà các bộ phận sản xuất này được chia nhỏ, đứng đầu các bộ phận tương ứng này là các tổ trưởng, GD phân xưởng, GD nhà máy, GD nông trường chăn nuôi bò sữa. Các trưởng bộ phận được Tổng GD giao quyền và trách nhiệm quản lý bộ phận của mình chịu trách nhiệm trước Tổng GD về chi phí sản xuất phát sinh và có trách nhiệm phải theo dõi chi phí sản xuất phát sinh như CP NVLTT, CP NCTT, CPSXC. Đồng thời phải đảm bảo về qui trình sản xuất sản phẩm và chịu trách nhiệm về chất lượng sản phẩm. Để kiểm soát được chi phí sản xuất hiện nay tại công ty sản xuất Hanoimilk đã thực hiện chính sách khoán chi phí sản xuất xuống từng bộ phận sản xuất dựa trên hệ thống dự toán chi phí đã được lập. Trong chi phí sản xuất, chi phí NVLTT chiếm tỷ trọng lớn nhất khoảng 68-70%, bao gồm: nguyên vật liệu đầu vào, vỏ hộp, nhãn, keo, phụ gia... chi CP NCTT: chủ yếu là lương công nhân trực tiếp sản xuất và chế biến, chiếm 20%, còn lại 10% là CPSXC như: điện, nước, khấu hao, lương quản đốc phân xưởng... Tại công ty, đã thực hiện tính giá thành sản xuất cho từng mẻ sữa, từ đó tạo điều kiện quản lý chi phí sản xuất và khối lượng hàng tồn kho đảm bảo không bị thất thoát.

Với công ty Mộc Châu là một Công ty có mô hình khép kín từ chăn nuôi bò sữa- thu gom- chế biến- tiêu thụ. Tại Công ty, chi phí nguyên vật liệu thường chiếm hơn 85% trong giá thành sản phẩm. Vật tư của Công ty được nhập từ nhiều nguồn khác nhau với những mức giá, chi phí thu mua, vận chuyển cũng khác nhau. Công ty áp dụng phương pháp tính giá thành theo phương pháp giản đơn. Do vậy, để tính giá thành thì kế toán phải tập hợp chi phí sản xuất theo đối tượng tính giá thành. Đối tượng tính giá thành tại Công ty là theo từng loại sản phẩm.

Trung tâm chi phí quản lý, trung tâm chi phí kinh doanh: Chi phí phát sinh tại hai trung tâm này bao gồm: lương, khấu hao, văn phòng phẩm, chi phí bảo hiểm, chi phí tiếp khách, chi phí quảng cáo, chi phí điện thoại, internet...không quá lớn so với tổng chi phí của toàn công ty chỉ chiếm khoản từ 5-10% tùy vào qui mô tổ chức quản lý của từng công ty. Trong hai chi phí bán hàng và chi phí quản lý chi phí bán hàng chiếm tỷ trọng tương đối lớn, bởi các công ty sản xuất sữa thực hiện bán hàng trực tiếp qua các đại lý, và thực hiện chi phí cho quảng cáo marketing tương đối lớn. Trong các trung tâm này chi phí cũng được khoán đến từng phòng ban, căn cứ vào doanh số bán hàng, hệ số khoán sẽ được thiết lập). Các CPSXC, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp hiện tại được phân bổ căn cứ vào doanh thu của từng sản phẩm.

Theo kết quả thống kê tại Phụ lục 1C IIA, chỉ có 7/12 doanh nghiệp thực hiện tách chi phí thành biến phí và định phí, 4/12 doanh nghiệp tách định phí bộ phận và định phí chung, phương pháp hạch toán chi phí chủ yếu theo quá trình sản xuất, chỉ có 2/12 phiếu trả lời đã sử dụng phương pháp ABC để phân bổ chi phí đó là công ty Vinamilk.

Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm chi phí: Đối với các trung tâm chi phí, các trưởng bộ phận phải kiểm soát về chi phí với mục tiêu tối thiểu hóa chi phí nhưng vẫn phải đảm bảo chất lượng sản phẩm. Chính vì vậy, hiện nay để đánh giá trung tâm chi phí các trưởng bộ phận sử dụng các chỉ tiêu đo lường chi phí như: CP NVLTT, CP NCTT, CPSXC, Giá vốn hàng bán, Chi phí bán hàng, Chi phí quản lý thực tế phát sinh tại bộ phận và chi phí dự toán. Các chỉ tiêu này được thu thập trên các sổ sách kế toán, và báo cáo giá thành sản xuất.

Phương pháp đánh giá: hầu hết các công ty đã sử dụng phương pháp so sánh chi phí phát sinh với dự toán và tổng chi phí, có 4/12 phiếu trả lời cho phân tích nhân tố ảnh hưởng đến chi phí. (Phụ lục 1C IIA)

Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm chi phí: Hệ thống báo cáo chi phí của hầu hết các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay chỉ được lập để phục vụ KTTC, hay được lập để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính của công ty. Vì vậy, hiện nay báo cáo kế toán của trung tâm chi phí bao gồm: Báo cáo chi phí sản xuất sản phẩm, Báo cáo chi phí NVL trực tiếp, Báo cáo CP NCTT, Báo cáo CPSXC, Báo cáo giá thành sản phẩm.

3.1.4.2. Trung tâm doanh thu

Trung tâm doanh thu: Trung tâm doanh thu bao gồm bộ phận kinh doanh, bán hàng, các đại lý, chi nhánh của công ty, đứng đầu là các trưởng bộ phận chịu trách nhiệm về doanh số hàng bán của bộ phận mình và báo cáo trước GD kinh doanh. Do đặc điểm sản phẩm đa dạng, tiêu thụ ở phạm vi rộng cả nước, do vậy, các công ty sản xuất sữa luôn thực hiện phương thức bán hàng qua đại lý, công ty giao hàng trực tiếp tới các đại lý và thực hiện chiết khấu hàng bán cho đại lý. Các bộ phận kinh doanh được khuyến khích bán hàng tăng doanh số bằng cách trả lương theo hình thức: thu nhập bao gồm cả lương cơ bản và lương sản phẩm (Hanoimilk). Ngoài ra, bộ phận kinh doanh của công ty phải chịu trách nhiệm về doanh thu của từng mặt hàng, từng sản phẩm (Vinamilk).

Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm doanh thu: Hầu hết các công ty sử dụng chỉ tiêu doanh thu thuần để đánh giá.

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Doanh thu bán hàng} - \text{Các khoản giảm trừ doanh thu}$$

Căn cứ vào hợp đồng giữa các đại lý và hóa đơn giá trị gia tăng, kế toán tiến hành tập hợp doanh thu, doanh thu được tập hợp cho từng sản phẩm, từng khu vực và từng cửa hàng đại lý. Tài khoản sử dụng để hạch toán doanh thu bao gồm: TK511, 531, 532, chứng từ hạch toán bao gồm bảng kê doanh thu bán hàng các bộ phận, hóa đơn giá trị gia tăng. Việc hạch toán doanh thu của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam chỉ để lập báo cáo kết quả kinh doanh KTTC, ngoài ra các công

ty hạch toán chi tiết doanh thu cho từng bộ phận, từng cá nhân làm cơ sở để có chính sách trả lương và thưởng theo sản phẩm hay theo doanh số bán hàng. Đồng thời việc hạch toán chi tiết doanh thu bán hàng cũng là cơ sở để các nhà quản trị tính ra các khoản chi phí để khoán xuống các phân xưởng sản xuất. Trong 11 phiếu câu hỏi cho các nhà quản lý phụ trách mảng doanh thu, doanh thu được chi tiết theo thị trường: 3/11, theo cửa hàng: 5/11, theo sản phẩm: 9/11 và không chi tiết: 2/11 (Phụ lục 1C II B).

Phương pháp đánh giá: hầu hết các công ty đã sử dụng phương pháp so sánh chênh lệch doanh thu thực tế với dự toán và tỷ lệ doanh thu so với tổng doanh thu, có 3/12 phiếu trả lời cho phân tích nhân tố ảnh hưởng đến chi phí. (Phụ lục 1C IIB)

Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm doanh thu: Ngoài báo cáo về doanh thu bán hàng, hiện nay các công ty sản xuất sữa đã lập báo cáo theo các đối tượng, chi tiết cho từng bộ phận, cửa hàng, chi nhánh, khu vực. Nhưng chỉ mang tính chất liệt kê, không phân tích nguyên nhân và ảnh hưởng của các nhân tố làm tăng giảm doanh thu.

Các báo cáo doanh thu chi tiết cho từng nhân viên với mục tiêu đánh giá khả năng kinh doanh của từng nhân viên, là cơ sở để tính lương và thưởng cho nhân viên, so sánh doanh số của nhân viên với chính sách cũng như quy định của công ty về nhân viên kinh doanh.

Các báo cáo doanh thu chi tiết cho các cửa hàng, đại lý: thống kê khả năng tiêu thụ tại các cửa hàng, làm cơ sở tính chiết khấu, hoa hồng cho đại lý và cũng để đối chiếu với doanh số các nhân viên kinh doanh phụ trách.

Báo cáo doanh thu cho từng mặt hàng, cho thấy khả năng cung cấp, tiêu thụ của các sản phẩm trong tổng số sản phẩm của công ty, từ đó có những chính sách phát triển sản phẩm, tăng doanh số cho các sản phẩm chiếm thị phần cao. Ví dụ như công ty sản xuất Vinamilk năm 2010 thị phần sữa nước và sữa bột chiếm tỷ lệ cao nhất gần 60% trên tổng doanh số các sản phẩm.

3.1.4.3. Trung tâm lợi nhuận

Trung tâm lợi nhuận: Theo cơ cấu tổ chức hiện nay của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, trung tâm lợi nhuận bao gồm các chi nhánh tiêu thụ, gắn với trách nhiệm của các GD chi nhánh, các công ty thành viên trực thuộc Tổng công ty. Các nhà quản trị trung tâm lợi nhuận quan tâm cả về doanh thu và chi phí do vậy hầu hết các công ty chưa tách biệt giữa trung tâm doanh thu và trung tâm lợi nhuận chưa rõ ràng (Hanoimilk, Mộc Châu). Mục tiêu của các nhà quản trị như GD kinh doanh hay Tổng GD đều là lợi nhuận và muốn tăng lợi nhuận có hai biện pháp đó là giảm chi phí, tăng doanh thu hoặc đồng thời vừa giảm chi phí vừa tăng doanh thu. GD kinh doanh và các GD chi nhánh có trách nhiệm theo dõi hoạt động kinh doanh của bộ phận mình, kiểm tra doanh thu đồng thời kiểm soát chi phí tương ứng, đảm bảo hoạt động kinh doanh có lãi.

Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm lợi nhuận: Chỉ tiêu lợi nhuận được sử dụng trong trung tâm lợi nhuận là lợi nhuận thuần hoạt động kinh doanh, lợi nhuận trước thuế.

Căn cứ vào báo cáo kết quả kinh doanh của từng bộ phận các nhà quản trị sẽ đánh giá lợi nhuận của bộ phận mình, thông thường lợi nhuận được tính bằng doanh thu thuần trừ (-) giá vốn hàng bán trừ (-) chi phí bán hàng và quản lý được phân bổ cho bộ phận. Lợi nhuận được công ty xác định cho từng chi nhánh, từng công ty, ví dụ như đối với công ty sữa Hà nội và công ty sữa Việt nam các chi nhánh, nhà máy trực thuộc được hạch toán độc lập do vậy có thể xác định cụ thể lãi của từng bộ phận này. Công ty Hanoimilk đã xác định được giá vốn cho từng mẻ sữa sản xuất đó vậy, công ty cũng đã xác định lợi nhuận cho từng mẻ sữa sản xuất, sau khi phân bổ chi phí bán hàng và quản lý.

Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm lợi nhuận: Báo cáo kết quả kinh doanh được lập cho các bộ phận trong công ty như các công ty trực thuộc, các chi nhánh, khu vực thuộc công ty quản lý. Hầu hết các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam lập báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng, nghĩa là chủ yếu để phục vụ cho KTTC và báo cáo nghĩa vụ thuế với nhà nước. Báo cáo lợi nhuận đã bắt đầu lập

cho các bộ phận (theo phạm vi tiêu thụ) và theo sản phẩm nhưng chỉ ở góc độ KTTC có nghĩa chỉ tách doanh thu và phân bổ chi phí cho bộ phận chưa lập báo cáo bộ phận của KTQT và tách định phí trực tiếp tại các bộ phận và định phí chung để xác định lợi nhuận góp từng bộ phận.

3.1.4.4. Trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư: Ban GD và HĐQT được xem là trung tâm đầu tư, các nhà quản trị này không những quản lý chi phí và doanh thu mà còn có mục tiêu là phát triển, mở rộng công ty và đánh giá hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp.

Hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm đầu tư: Ngoài các chỉ tiêu đã sử dụng trong các trung tâm trách nhiệm chi phí, doanh thu và lợi nhuận Hiện nay chỉ tiêu mà các công ty (Ba vì, Mộc Châu) đang sử dụng đó là chỉ tiêu số vòng quay của vốn đầu tư (Doanh thu/Vốn đầu tư), công ty (Vinamilk, Hanoimilk) sử dụng chỉ tiêu ROI, RI, còn các công ty khác (Elovi, Thảo nguyên...) không sử dụng chỉ tiêu để đánh giá hiệu quả hoạt động của vốn. (Phụ lục 1C IID)

Hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư: Bên cạnh các báo cáo đã sử dụng để kiểm soát chi phí, doanh thu và lợi nhuận, hầu hết các báo cáo đánh giá vốn đầu tư chưa rõ ràng và đầy đủ, các nhà quản trị cấp này chỉ qua tâm đến chiến lược kinh doanh và quan tâm đến lợi nhuận mang lại cho toàn công ty. Chính vì vậy, các thông tin cung cấp cho các nhà quản trị cấp này còn mang tính rời rạc, các quyết định mang tính chủ quan, hệ thống báo cáo trách nhiệm chưa được lập.

3.2. Đánh giá thực trạng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.2.1. Đánh giá cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.2.1.1. Đánh giá về cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý

Theo thống kê, có khoảng 70% doanh nghiệp sản xuất sữa đã có bộ máy quản lý phân cấp rõ ràng, trách nhiệm đã được giao đến từng tổ đội sản xuất và PX sản xuất. Chính vì vậy, ban đầu đã hình thành các trung tâm trách nhiệm như trung

tâm chi phí, doanh thu, lợi nhuận và trung tâm đầu tư, mỗi trung tâm đã có nhà quản lý các hoạt động của từng trung tâm, chịu trách nhiệm trước cấp quản trị cao hơn. Với cơ cấu quản lý phân cấp như hiện nay, tạo điều kiện cho các nhà quản trị có thể kiểm soát, đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận riêng biệt.

Tuy nhiên, tùy thuộc vào qui mô hoạt động của từng công ty sản xuất sữa mà việc phân cấp được rõ ràng, cụ thể và tách biệt. Đối với những công ty có qui mô hoạt động lớn, nhiều nhà máy sản xuất như công ty sản xuất sữa Vinamilk, các cấp quản lý đã được phân định rõ ràng theo từng bộ phận, trách nhiệm và quyền hạn của từng cấp quản lý được gắn với từng bộ phận. Trong công ty, HĐQT có nhiệm vụ rõ ràng trong việc quản lý và quyết định của Tổng công ty. Ban kiểm soát hoạt động độc lập với HĐQT và ban Tổng GD. Ban Tổng GD, bao gồm Tổng GD và các Phó tổng GD có nhiệm vụ tổ chức điều hành và quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Các nhà máy có các GD nhà máy chịu trách nhiệm về hoạt động của nhà máy mình, các bộ phận phòng ban cũng có các trưởng phòng chịu trách nhiệm trước tổng GD về hoạt động trong phòng ban mình phụ trách. Các cấp quản trị được phân cấp rõ ràng, qui định quyền hạn và trách nhiệm cụ thể cho từng đối tượng, không có sự kiêm nhiệm phụ trách các bộ phận với nhau.

Đối với các công ty có qui mô sản xuất và kinh doanh nhỏ hơn như công ty Hanoimilk, Ba Vì, Mộc Châu, thì do qui mô sản xuất và vốn đầu tư chưa lớn nên việc phân cấp vẫn chưa rõ ràng còn hạn chế trong việc kiêm nhiệm các vị trí khác nhau, nhất là các vị trí về quản lý. Nhiệm vụ và quyền hạn giữa các cấp quản trị còn chồng chéo, hầu hết Tổng GD chịu trách nhiệm và đưa ra các quyết định theo đuổi mục về lợi nhuận, doanh thu hay cả hiệu quả sử dụng vốn đầu tư của công ty.

Các công ty có qui mô sản xuất nhỏ hơn như Elovi, Thảo Nguyên, Đồng Tâm... Việc phân cấp chưa thực sự được rõ ràng, nhiệm vụ chồng chéo, chủ yếu do GD điều hành và quản lý trên hai mục tiêu đó là chi phí và lợi nhuận, đầu tư cũng không được quan tâm.

Như vậy, căn cứ vào thực trạng sản xuất, qui mô hoạt động và cơ cấu tổ chức phân cấp quản lý của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam làm cơ sở để xác định nội dung cũng như số lượng các trung tâm trách nhiệm trong các công ty.

3.2.1.1. Đánh giá về chế độ đãi ngộ

Về chế độ đãi ngộ, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt đã quan tâm đến chế độ đãi ngộ đối với nhân viên để khuyến khích cán bộ nhân viên làm việc có hiệu quả. Tuy nhiên mức độ, hình thức đãi ngộ là khác nhau giữa các doanh nghiệp tùy thuộc vào qui mô hoạt động, tình hình tài chính của từng doanh nghiệp.

3.2.2. Đánh giá hệ thống phương pháp kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

3.2.2.1. Về hệ thống định mức và dự toán

Sữa là một sản phẩm được sản xuất mang tính chất công thức cao, chính vì vậy việc lập dự toán trong các công ty sản xuất sữa là cần thiết. Dự toán được lập căn cứ trên hệ thống định mức đã được xây dựng theo những công thức nhất định. Hệ thống định mức được các công ty xây dựng dựa trên kinh nghiệm và thực tế sản xuất, nên có tính hợp lý cao. Tất cả các công đoạn trong công tác lập dự toán đều được liên kết với nhau chặt chẽ. Như vậy hệ thống dự toán doanh nghiệp đã được lập tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam với mức độ chính xác khác nhau, tùy từng doanh nghiệp. Thông qua hệ thống dự toán nhà quản trị có thể giao việc, giao trách nhiệm, giao chỉ tiêu hoạt động cho các bộ phận, đồng thời thông qua dự toán để đánh giá kết quả hoạt động cũng như trách nhiệm quản lý của nhà quản lý các cấp. Hệ thống dự toán đã được thực hiện tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đây là điều thuận lợi cho việc xây dựng mô hình KTTN.

Tuy nhiên, hệ thống dự toán hiện nay các công ty vẫn còn lập trên excel do các nhân viên kế toán và kế hoạch lập, chưa triển khai trên phần mềm. Nếu dự toán của các công ty sản xuất được lập trên hệ thống phần mềm sẽ giúp doanh nghiệp tích kiệm thời gian, đồng thời cung cấp thông tin cho các nhà quản trị một cách nhanh chóng và kịp thời.

3.2.2.2. Về hệ thống chứng từ sổ sách, báo cáo kế toán

Các công ty đã thực hiện đúng chế độ kế toán theo qui định hiện hành và cung cấp thông tin đầy đủ phục vụ KTTC, song hệ thống chứng từ và sổ sách kế toán cũng như báo cáo kế toán chưa được thiết lập cho phù hợp với hệ thống KTQT và KTTN.

3.2.2.3. Về phương pháp bảng điểm cân bằng

Bảng điểm cân bằng (Balanced Scorecard method – BSC) không chỉ là một hệ thống đo lường, đánh giá hoạt động kinh doanh mà còn giúp cho các doanh nghiệp triển khai chiến lược kinh doanh, giám sát và thực hiện mục tiêu của mình. Từ khi được đề cập đến nay đã có hơn 40 quốc gia trên thế giới, hơn 500 công ty triển khai và đặc biệt 65% công ty tại Mỹ sử dụng phương pháp này. Điều này cho thấy tầm quan trọng cũng như vai trò và tính hiệu quả khi áp dụng phương pháp này cho các doanh nghiệp. Tuy nhiên các doanh nghiệp sản xuất sữa chưa hề sử dụng đến phương pháp này.

3.2.3. Đánh giá thực trạng kế toán trách nhiệm các trung tâm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Với kết quả nghiên cứu, tác giả đã có những đánh giá về thực trạng các trung tâm KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam như sau:

Có thể nói các trung tâm kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay chưa được thiết lập và thực hiện. Dựa vào cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý mà phân chia nhiệm vụ và quyền hạn cho các cấp quản trị nhưng cũng mang tính chất tương đối. Các trung tâm trách nhiệm bước đầu đã hình thành nhưng chưa được rõ ràng và còn chông chéo như giữa trung tâm doanh thu và trung tâm lợi nhuận, giữa trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư (Hanoimilk, Mộc Châu, Ba Vì,..). Trách nhiệm của các nhà quản lý mỗi trung tâm chưa rõ ràng và không được đánh giá thông qua hệ thống các chỉ tiêu phản ánh kết quả bộ phận như lợi nhuận bộ phận, tỷ lệ lợi nhuận bộ phận.

Các công ty sản xuất sữa đã phân loại chi phí thành biến phí và định phí theo qui định của kế toán, nhưng chỉ dừng lại ở mức độ kiểm soát chi phí và thống kê tỷ trọng của biến phí và định phí trong tổng chi phí. Về định phí chưa tách biệt được định phí trực tiếp của từng bộ phận và định phí chung, chính vì vậy báo cáo bộ phận hay báo cáo kết quả kinh doanh của từng bộ phận chưa được lập. Ngay cả đến báo cáo kết quả kinh doanh theo mức độ hoạt động cũng chưa được doanh nghiệp nào

sử dụng. Chi phí chủ yếu được phân loại theo yếu tố hay theo chức năng để phục vụ cung cấp thông tin cho KTTC và lập báo cáo KTTC.

Hệ thống chỉ tiêu trong các trung tâm chưa được xây dựng, chỉ thực hiện mang tính chất phục vụ KTTC. Các bộ phận mới được đánh giá một cách chung chung ví dụ trung tâm chi phí nhà quản trị mới chỉ đánh giá thông qua các chỉ tiêu về chi phí phát sinh theo dự toán hay tỷ trọng trong tổng chi phí. Về trung tâm doanh thu các nhà quản trị chỉ quan tâm đến doanh số bán hàng, tương tự trung tâm lợi nhuận cũng vậy. Các doanh nghiệp sản xuất sữa mới quan tâm đến chỉ tiêu chi phí, doanh thu và lợi nhuận thực hiện chưa phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến các chỉ tiêu đó. Đặc biệt một số chỉ tiêu sử dụng để đánh giá trung tâm đầu tư như: ROI, RI, EVA hầu như ít được sử dụng để phân tích và đánh giá.

Trong một số các công ty sản xuất sữa có mô hình khép kín chưa hề xây dựng và sử dụng hệ thống giá chuyển giao nội bộ. Việc mua bán sản phẩm sữa từ các trang trại chăn nuôi bò sữa cho các nhà máy sản xuất sữa theo tiêu thụ nội bộ. Các công ty sản xuất sữa nên sử dụng giá chuyển giao nội bộ sẽ giúp cho doanh nghiệp có những thông tin hữu ích trong việc lựa chọn các phương án kinh doanh, giúp doanh nghiệp có những cơ hội kinh doanh tốt nhất, có lợi cho các bộ phận trong doanh nghiệp.

Về hệ thống báo cáo trách nhiệm, các báo cáo trách nhiệm đơn giản, chưa có báo cáo lợi nhuận hay kết quả kinh doanh cho từng bộ phận, báo cáo kết quả kinh doanh mới chỉ lập theo chức năng cho từng chi nhánh, cửa hàng, sản phẩm hay mẻ sản xuất. Hầu hết các công ty chưa xây dựng hệ thống báo cáo cho từng bộ phận với những chỉ tiêu phản ánh hoạt động của từng bộ phận. Như vậy, hệ thống KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam vẫn chưa được hình thành, nếu có thì chỉ là những công việc rời rạc, manh mún chưa có hệ thống.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

KTTN là nội dung tương đối mới không chỉ trong ứng dụng thực tiễn mà cả trong nghiên cứu lý luận, nhưng giá trị của KTTN đối với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và doanh nghiệp sản xuất sữa nói riêng vô cùng to lớn. Các nhà quản trị các cấp nhất là HĐQT các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam rất quan tâm và mong muốn được tìm hiểu và tham gia xây dựng hệ thống KTTN trong doanh nghiệp mình. Hầu hết các nhà quản trị đã nhận thấy vai trò cũng như chức năng quan trọng của hệ thống KTTN trong doanh nghiệp.

Trong chương 3, luận án đã phân tích ngành sản xuất sữa theo chuỗi giá trị và phản ánh thực trạng KTTN trên các nội dung như cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý, hệ thống phương pháp sử dụng của KTTN và các trung tâm KTTN trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Đồng thời, căn cứ vào thực trạng KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam luận án đánh giá, phân tích chỉ ra được những ưu nhược điểm của phân cấp quản lý, hệ thống các phương pháp KTTN và nội dung của các trung tâm KTTN từ việc xác lập, hệ thống chỉ tiêu phương pháp đánh giá đến hệ thống báo cáo KTTN. Từ đó, làm căn cứ cụ thể để luận án đưa ra các giải pháp xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.

CHƯƠNG 4

GIẢI PHÁP XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT SỮA VIỆT NAM

4.1. Sự cần thiết xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Nền kinh tế Việt nam đang trong quá trình hiện đại hóa và công nghiệp hóa, hội nhập với nền kinh tế thế giới, trải qua nhiều năm đổi mới và hội nhập, nền kinh tế Việt Nam đã có những chuyển biến tích cực. Trước tình hình đó các doanh nghiệp Việt Nam nói chung doanh nghiệp sản xuất sữa nói riêng đã và đang đứng trước cơ hội và thách thức cho sự tồn tại và phát triển của mình. Muốn vậy, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phải xây dựng cho mình những phương thức quản lý hiệu quả đảm bảo phát huy được hết nguồn lực hiện có của doanh nghiệp.

Qua khảo sát thực tế, phỏng vấn các nhà quản trị và từ số liệu thống kê mức độ quan tâm của các nhà quản lý đến hệ thống KTTN, kết hợp với hỏi ý kiến chuyên gia cho thấy, hầu hết các nhà quản trị các công ty sữa đều rất quan tâm đến hệ thống KTTN, đặc biệt là các công ty như Vinamilk, Hanoimilk, Ba Vì, Mộc Châu. Bởi thứ nhất, các nhà quản lý đang quan tâm đến việc kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận đồng thời cũng muốn đánh giá hiệu quả hoạt động cũng như trách nhiệm của cán bộ quản lý trong công ty. Thứ hai, đặc điểm kinh doanh của công ty có phạm vi rộng lớn, sản phẩm đa dạng, các công ty nằm rải rác nơi tiêu thụ cách xa nơi sản xuất, để quản lý tương đối khó, cần một hệ thống như KTTN. Thứ ba, nhà quản lý các công ty đã nhìn nhận được tầm quan trọng cũng như hiệu quả của hệ thống KTTN không chỉ các doanh nghiệp trong nước mà cả các doanh nghiệp trên thế giới.

Mặt khác các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay, có cơ cấu tổ chức phân cấp quản lý rõ ràng, đây là điều kiện thuận lợi để xây dựng hệ thống KTTN trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, hầu hết các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam là công ty cổ phần có mô hình tổ chức quản lý theo Tổng công ty, lợi ích trong công ty liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau, đặc biệt là các cổ đông.

Người đại diện quản lý đó là Tổng GD và các GD quản lý khác, như vậy các công ty cần có công cụ quản lý giám sát, đánh giá trách nhiệm quản lý từng cấp để đảm bảo hoạt động luôn hướng đến mục tiêu chung của toàn công ty. Hệ thống KTTN chính là công cụ quản lý tốt nhất cho mục tiêu này.

Như vậy, muốn tồn tại và phát triển trong nền kinh tế có sự cạnh tranh gay gắt không chỉ với các doanh nghiệp trong nước mà cả các doanh nghiệp nước ngoài, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phải không ngừng nâng cao nội lực và khả năng cạnh tranh. Xây dựng những phương thức quản lý sao cho các bộ phận, thành viên hoạt động nhịp nhàng và cùng hướng đến mục tiêu chung. Đồng thời nhà quản lý có được những thông tin hữu ích kịp thời để đánh giá hiệu quả hoạt động và ra quyết định một cách kịp thời và nhanh chóng. Muốn vậy, doanh nghiệp cần xây dựng những công cụ quản lý hiệu quả, KTTN là một trong những công cụ quản lý quan trọng giúp doanh nghiệp đạt được các yêu cầu này.

Ngoài ra, qua nghiên cứu tổng quan các công trình nghiên cứu nước ngoài cũng cho thấy các doanh nghiệp trên thế giới đã áp dụng thành công và đạt hiệu quả cao trong quản lý và trong việc kiểm soát hoạt động để đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý các cấp. KTTN không chỉ cung cấp thông tin cho cấp quản lý cao nhất mà còn cung cấp thông tin đánh giá, kiểm soát cho các cấp, các bộ phận khác nhau đảm bảo công ty thực hiện mục tiêu chung. Ngoài ra KTTN còn thúc đẩy, khuyến khích các nhà quản trị các cấp phát huy năng lực quản lý và đạt hiệu quả cao.

Xuất phát từ tính cấp thiết trong phương thức quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay, kết hợp với thực trạng phân cấp quản lý, mức độ quan tâm của các nhà quản trị các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đến hệ thống KTTN và vai trò quan trọng của hệ thống KTTN trong các doanh nghiệp. Xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam là rất cần thiết. Đồng thời phải đảm bảo các nguyên tắc và nội dung phù hợp cho từng doanh nghiệp sản xuất sữa cụ thể, có như vậy mới phát huy được hết vai trò của KTTN trong doanh nghiệp, thúc đẩy doanh nghiệp phát triển và tạo khả năng cạnh tranh với các doanh nghiệp trong nước và trên thế giới.

4.2. Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

4.2.1. Phù hợp với mô hình tổ chức quản lý

Các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay có mô hình tổ chức theo mô hình Tổng công ty và Công ty (Phụ lục 1C I), cấp cao nhất là Đại Hội cổ đông – Ban GD – các nhà máy sản xuất, công ty thành viên và cuối cùng là các phân xưởng sản xuất, tổ, đội chế biến. Các công ty sữa có qui mô sản xuất và thị phần tiêu thụ trên thị trường tiêu thụ khác nhau nhu cầu thông tin về KTTN cũng khác nhau. Với những công ty có qui mô sản xuất và kinh doanh lớn như Vinamilk số lượng nhà máy sản xuất nhiều, thị trường tiêu thụ khắp cả nước, thị phần chiếm đến 70% tổng sản phẩm tiêu thụ sữa cả nước, cần thông tin KTTN nhiều hơn, mức độ chi tiết và phân cấp quản lý sẽ phức tạp hơn. Nhưng đối với các công ty có qui mô sản xuất nhỏ hơn, chỉ sản xuất sữa như Hanoimilk, hay có chăn nuôi bò sữa như Mộc Châu nhưng qui mô sản xuất nhỏ hơn thì hệ thống KTTN cũng được thiết kế đơn giản hơn. Các công ty như Thảo Nguyên, Đồng Tâm, Elovi...qui mô sản xuất còn nhỏ hơn nữa, thì hệ thống KTTN cũng cần thiết kế cho phù hợp. Như vậy, hệ thống KTTN phải được xây dựng đảm bảo dựa trên các nguyên lý chung của kế toán, nhưng phải có tính phổ biến, linh hoạt, không áp đặt đảm bảo phát huy hết tính năng theo mô hình quản lý tương ứng.

Hệ thống KTTN có mối quan hệ mật thiết với mô hình quản lý phân cấp, do vậy khi xây dựng hệ thống KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam cần đảm bảo tính phù hợp với mô hình quản lý của công ty. Cơ cấu tổ chức quản lý được thực hiện thông qua việc giao quyền và trách nhiệm cho các bộ phận khác nhau. Vì vậy, hệ thống KTTN thích hợp sẽ phát huy được nhiệm vụ kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động cũng như trách nhiệm quản lý của các cấp quản trị. Từ đó, cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.

4.2.2. Phù hợp với yêu cầu và trình độ quản lý

Hệ thống KTTN được xây dựng tùy vào nhu cầu của nhà quản lý và trình độ tổ chức quản lý của mỗi công ty. Trên cơ sở đó, kế toán cần hướng đến mục tiêu

kiểm soát, đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận, trung tâm đảm bảo đạt lợi ích cũng như mục tiêu chung cho toàn công ty.

Mỗi một nhà quản lý có mục tiêu, phong cách quản lý, trình độ tổ chức quản lý khác nhau nên KTTN cũng được xây dựng phụ thuộc vào các đặc điểm trên của nhà quản lý. Đảm bảo đáp ứng yêu cầu cầu và trình độ quản lý của các nhà quản lý cho phù hợp với mỗi giai đoạn, chu kỳ kinh doanh khác nhau.

Ngoài ra, mỗi một công ty sữa có trình độ quản lý cũng như trình độ kế toán khác nhau, khả năng về trang bị máy móc, thiết bị kỹ thuật phục vụ xử lý số liệu kế toán cũng khác nhau. Vì vậy, hệ thống KTTN xây dựng phải phù hợp, đơn giản, dễ hiểu tùy vào trình độ chuyên môn của mỗi công ty sữa cụ thể.

4.2.3. Phù hợp và hài hòa giữa chi phí và lợi ích

Mục tiêu của nhà quản trị luôn là lợi nhuận, việc xây dựng hệ thống KTTN cũng không nằm ngoài mục tiêu trên, nên khi tiến hành xây dựng hệ thống KTTN các nhà quản trị công ty cần cân nhắc giữa chi phí bỏ ra và lợi ích thu được. Không nên lãng phí xây dựng hệ thống KTTN không phát huy được hiệu quả cao hay khi các nhà quản trị thấy không cần thiết với công ty của mình.

Hệ thống KTTN ngoài việc phù hợp với mô hình, yêu cầu và trình độ của các cấp quản lý, nó còn mang tính hiệu quả cao cho công ty. Hệ thống KTTN vừa đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho việc kiểm soát hoạt động cũng như đánh giá trách nhiệm quản lý vừa phải đảm bảo không chiếm tỷ lệ chi phí quá lớn, và có thể chấp nhận được. Các nhà quản trị cần phải cân nhắc để xây dựng hệ thống KTTN cho phù hợp không nên quá đơn giản với doanh nghiệp có qui mô hoạt động lớn phức tạp, nhưng cũng không nên quá lớn với các doanh nghiệp nhỏ như vậy sẽ không hiệu quả và gây tốn kém.

4.2.4. Phù hợp với cơ chế quản lý của nền kinh tế

KTTC và KTQT là hai bộ phận của hệ thống kế toán, vì vậy khi xây dựng mô hình KTTN cần phải đảm bảo cơ chế quản lý của nền kinh tế Việt Nam. Phải kết hợp với KTTC và KTQT để tổng hợp thông tin, làm cơ sở dữ liệu để phân tích, đánh giá trong KTTN, tránh trùng lặp gây lãng phí lao động và nguồn lực.

Xây dựng hệ thống KTTN đảm bảo các cơ chế quản lý kinh tế là cơ sở pháp lý bảo vệ các quyền lợi trong nội bộ công ty. Đặc biệt trong những trường hợp tranh chấp, liên quan đến tài sản, quyền lợi bộ phận, quyền lợi cá nhân trong công ty.

4.2.5. Phù hợp trong quá trình toàn cầu hóa

Việt Nam đang trong quá trình toàn cầu hóa, hội nhập nền kinh tế với các nước trên thế giới. Các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam không nằm ngoài quá trình này, vì vậy vẫn đề đặt ra đối với các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay không phải chỉ là tiền tệ, thị trường, lao động, sản xuất, công nghệ...mà hệ thống kế toán nói chung KTTN nói riêng cũng cần phải xây dựng phù hợp với quá trình toàn cầu hóa, phù hợp với nền kinh tế mới. Hệ thống KTTN được xây dựng phải có chọn lọc có kế thừa, học hỏi kinh nghiệm của thế giới, đồng thời phù hợp và mang nét đặc trưng của doanh nghiệp Việt Nam.

Các doanh nghiệp sản xuất sữa đang có khuynh hướng đầu tư ra nước ngoài, công ty sữa Vinamilk có sản phẩm xuất khẩu sang 15 nước trên thế giới Thái Lan, Mỹ, Úc, Canada, Nga, Thổ Nhĩ Kỳ, Irắc, Philippines, Hàn Quốc, Campuchia...các sản phẩm xuất khẩu chủ yếu là sữa bột Dielac và bột dinh dưỡng Ridielac cho trẻ em, sữa đặc có đường, sữa chua, sữa tươi, sữa đậu nành và nước trái cây Vfresh. Ngoài ra, việc sát nhập, tách, liên doanh, liên kết, gọi vốn đầu tư nước ngoài sẽ xảy ra, phát sinh các vấn đề về tỷ giá, đánh giá các bộ phận nước ngoài...Chính vì vậy, hệ thống KTTN phải được xây dựng phù hợp với yêu cầu quốc tế góp phần nâng cao quản lý, kiểm soát và điều hành các bộ phận, trung tâm của công ty đáp ứng quá trình toàn cầu hóa của đất nước.

4.3. Vận dụng phương pháp kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

4.3.1. Xây dựng hệ thống định mức

KTTN bao gồm các trung tâm trách nhiệm như: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Tương ứng với các trung tâm trách nhiệm, nhà quản trị cấp cao đánh giá hoạt động của các trung tâm trách nhiệm theo các chỉ tiêu như chi phí, doanh thu, lợi nhuận mà doanh nghiệp ban hành. Để

đảm bảo việc đánh giá đúng, đầy đủ, hợp lý và chính xác đòi hỏi doanh nghiệp phải có hệ thống các chỉ tiêu nội bộ tiêu chuẩn về chi phí, doanh thu, lợi nhuận. Các chỉ tiêu này cần xác định cả về mặt định tính và định lượng, đồng thời nhận diện các loại chi phí, doanh thu, lợi nhuận cần thiết trong điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh tại công ty.

4.3.1.1. Xây dựng định mức chi phí

Chi phí là tổng giá trị các khoản giảm trừ lợi ích của công ty gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh. Về mặt định tính chi phí là khoản giảm lợi ích kinh tế, về mặt định lượng chi phí là tổng các khoản hao phí để thực hiện hoạt động SXKD được lượng hóa. Như vậy, về mặt định tính cần xác định, nhận diện chi phí, phải xác định được chi phí theo các yêu cầu của nhà quản trị và phân loại chi phí để cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh. Đó chính là việc phân loại chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được, phân loại chi phí thành biến phí và định phí.

a. Nhận diện chi phí

***, *Phân loại chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được*: Chi phí kiểm soát được là những loại chi phí phát sinh nằm trong phạm vi và quyền hạn của các nhà quản trị do vậy có thể kiểm soát được. Ví dụ như những chi phí sản xuất: CP NVLTT, NCTT, CPSXC phát sinh tại bộ phận sản xuất thuộc trung tâm chi phí tiêu chuẩn nên nhà quản trị tại trung tâm đó có thể kiểm soát được. Còn chi phí không kiểm soát được, là những khoản chi phí nằm ngoài phạm vi, quyền hạn của nhà quản trị nên không thể kiểm soát được. Một khoản chi phí phát sinh xác định là kiểm soát được hay không là tùy thuộc vào quyền quyết định của nhà quản trị về phạm vi phát sinh của chi phí. Chi phí kiểm soát được hay không kiểm soát được thể hiện sự phân cấp quản lý trong việc kiểm soát chi phí ở các cấp quản trị, phản ánh phạm vi phát sinh chi phí, trách nhiệm về chi phí của các cấp quản trị. Như vậy, để phân biệt chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được cần căn cứ vào phạm vi phát sinh chi phí và sự phân cấp quản lý trong cơ cấu tổ chức của công ty.

Phân biệt được chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được có ý nghĩa vô cùng quan trọng không những trong việc xây dựng trung tâm chi phí mà cả việc đánh giá trung tâm lợi nhuận. Để đánh giá trung tâm lợi nhuận chúng ta sử dụng chỉ tiêu lợi nhuận góp bộ phận có thể kiểm soát được, đây là chỉ tiêu được xem là tiêu chuẩn đánh giá tốt nhất về khả năng sinh lời của trung tâm lợi nhuận, và cũng là thước đo để đánh giá trách nhiệm của các nhà quản trị.

***, *Phân loại chi phí thành biến phí và định phí*: KTTN là một bộ phận của KTQT, do vậy nó cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong doanh nghiệp ra các quyết định kinh doanh để đạt được mục tiêu chung của doanh nghiệp. Dưới góc độ KTQT, nhà quản trị luôn phải kiểm soát chi phí và dự đoán chi phí, nhằm tìm ra các biện pháp có hiệu quả cao nhất để tối thiểu hóa chi phí. Do vậy, chi phí cần phải được phân loại theo mức độ hoạt động, nghĩa là chi phí được chia thành biến phí và định phí. Từ đó, căn cứ vào đặc điểm từng loại chi phí để có thể kiểm soát chi phí như xây dựng hệ thống định mức chi phí đơn vị nhỏ nhất và tận dụng tối đa công suất máy móc với định phí đơn vị tối thiểu làm chi phí đơn vị sẽ là nhỏ nhất. Ngoài ra, tách chi phí thành biến phí và định phí giúp doanh nghiệp lập báo cáo theo mức độ hoạt động để xác định phần lợi nhuận góp đơn vị, tỷ lệ lợi nhuận góp, lợi nhuận bộ phận và tỷ lệ lợi nhuận bộ phận nhằm cung cấp các thông tin cho nhà quản trị lựa chọn các phương án kinh doanh cũng như ra quyết định kinh doanh.

b. Chi phí tiêu chuẩn (chi phí định mức):

Chi phí tiêu chuẩn là chi phí đơn vị ước tính, được xây dựng để làm tiêu chuẩn cho từng yếu tố chi phí, căn cứ vào giá tiêu chuẩn và mức sử dụng tiêu chuẩn. Chi phí tiêu chuẩn là công cụ quan trọng để lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá trung tâm chi phí xác định hiệu quả hoạt động và trách nhiệm của các nhà quản trị.

***, *Phương pháp xây dựng chi phí tiêu chuẩn*: Để xây dựng chi phí tiêu chuẩn cần vận dụng các phương pháp kỹ thuật, thông thường có 2 phương pháp sau:

Phương pháp thống kê kinh nghiệm: Phương pháp này được áp dụng ở những doanh nghiệp có qui trình sản xuất ổn định. Để xây dựng các định mức chi phí, chi phí cần được phân tích theo cách ứng xử chi phí, qua đó tiến hành dự báo chi phí

hoặc căn cứ vào tình hình thực hiện trong quá khứ để tiến hành định mức lượng chi phí; căn cứ vào tình hình thị trường, các quyết định tồn kho để xác định mức giá.

Phương pháp phân tích kinh tế - kỹ thuật: Để thực hiện theo phương pháp này, các kế toán viên phải phối hợp với các nhân viên kỹ thuật phân tích công suất thiết kế của máy móc thiết bị, phân tích qui trình công nghệ, nghiên cứu phân tích hành vi sản xuất ... để xác định các định mức chi phí

Trong thực tế các kế toán viên thường phối hợp cả hai phương pháp để tiến hành xây dựng định mức chi phí. Để xây dựng được các định mức chi phí hợp lý cần phải tuân thủ nguyên tắc sau: Trước hết phải tiến hành phân tích chi tiết những kết quả đạt được trong quá khứ, tiếp đến là xem xét những thay đổi về điều kiện kinh tế, kỹ thuật trong tương lai... để điều chỉnh và bổ sung định mức cho phù hợp.

Đối với CP NVLTT và NCTT việc xác định lượng nguyên vật liệu và NCTT thông qua việc xem xét phương thức, qui trình sản xuất để xác định bao nhiêu yếu tố đầu vào tạo thành một đơn vị sản phẩm. Nghiên cứu về thời gian và thao tác của các công nhân trực tiếp sản xuất để xác định thời gian hoàn thành sản phẩm, dựa vào đặc điểm, tính chất sản phẩm để xác định số lượng nguyên vật liệu cần thiết cho một đơn vị sản phẩm. Trong các chi phí thì xây dựng định mức cho CPSXC là khó nhất, bởi hầu hết các CPSXC đều liên quan đến các sản phẩm do vậy khi phân tích cần tách CPSXC thành biến phí và định phí.

**; Nội dung xây dựng định mức chi phí*

- Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng dựa vào hai yếu tố: Định mức về giá và định mức về lượng

$$\text{Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} = \frac{\text{Định mức tiêu hao nguyên vật liệu}}{\text{nguyên vật liệu}} \times \frac{\text{Định mức đơn giá}}{\text{nguyên vật liệu}} \quad (5.1)$$

Trong thực tế trách nhiệm của các bộ phận trong doanh nghiệp liên quan đến định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được phân định như sau:

+ Bộ phận cung ứng vật tư có trách nhiệm xác định giá tiêu chuẩn căn cứ vào: Kết quả khảo sát về giá bán, chất lượng nguyên liệu và các điều kiện mua hàng của nhiều nhà cung cấp khác nhau. Xem xét các phương tiện vận chuyển và tính toán chi phí vận chuyển, thời điểm mua hàng, mức dự trữ thích hợp.

+ Bộ phận kỹ thuật sản xuất có trách nhiệm xác định lượng tiêu hao căn cứ vào: Định mức tiêu hao nguyên vật liệu theo thiết kế, trình độ sử dụng nguyên vật liệu liên quan đến trình độ của người lao động, tình trạng thiết bị đang sử dụng trong quá trình sản xuất

+ Bộ phận kế toán chi phí có trách nhiệm xác định định mức nguyên vật liệu trực tiếp bằng cách nhân giá tiêu chuẩn với mức lượng tiêu chuẩn

- **Định mức chi phí nhân công trực tiếp:** Định mức nhân công trực tiếp cũng được xây dựng theo 2 yếu tố: Định mức thời gian lao động trực tiếp để hoàn thành sản phẩm và định mức đơn giá lao động trực tiếp.

$$\text{Định mức chi phí nhân công trực tiếp} = \text{Định mức thời gian lao động trực tiếp} \times \text{Định mức đơn giá lao động trực tiếp} \quad (5.2)$$

Định mức giá nhân công được xây dựng thông qua: Mức lương và khoản phụ cấp phải trả cho người lao động, tình hình cung cầu lao động trên thị trường. Tình hình nhân lực hiện có, thâm niên nghề nghiệp, các kỹ năng cần thiết để thỏa mãn các yêu cầu của qui trình công nghệ. Định mức về lượng, căn cứ để xác định: Số thời gian cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm, được tính theo phương pháp thống kê kinh nghiệm, cơ cấu lao động theo bậc thợ để tính năng suất lao động bình quân.

- **Định mức CPSXC:** CPSXC được tách làm biến phí và định phí sản xuất chung, được xây dựng theo 2 yếu tố định mức giá và định mức lượng thời gian. Được xây dựng tương tự như định mức CP NVLTT và NCTT .

4.3.1.2. Xây dựng định mức doanh thu

a, Nhân diện doanh thu:

Doanh thu phát sinh tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam bao gồm, doanh thu hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh thu hoạt động tài chính và doanh thu hoạt động khác. Các doanh nghiệp sản xuất sữa cần theo dõi chi tiết riêng ba loại doanh thu trên cho từng bộ phận, đơn vị cụ thể nhằm làm cơ sở số liệu để đánh giá trách nhiệm của trung tâm doanh thu

b, Doanh thu tiêu chuẩn:

Doanh thu là tổng giá trị gia tăng các lợi ích kinh tế doanh nghiệp một cách chắc chắn và đáng tin cậy. Như vậy, về mặt định tính doanh thu là những lợi ích kinh tế của doanh nghiệp, về mặt định lượng, doanh thu là tổng giá trị lợi ích kinh tế của doanh nghiệp có thể lượng hóa được. Xác định được doanh thu tiêu chuẩn về cả mặt định lượng và định tính, giúp doanh nghiệp có thể so sánh, đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh tạo doanh thu của các trung tâm doanh thu, đồng thời cung cấp thông tin cho nhà quản trị các cấp ra quyết định.

4.3.1.3. Xây dựng định mức lợi nhuận

a. Nhân diện lợi nhuận:

Căn cứ vào chức năng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, lợi nhuận của công ty bao gồm: lợi nhuận hoạt động sản xuất kinh doanh, lợi nhuận hoạt động tài chính và lợi nhuận hoạt động khác. Các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam cần theo dõi chi tiết riêng ba loại lợi nhuận trên cho từng bộ phận, đơn vị cụ thể nhằm lập báo cáo lợi nhuận, báo cáo bộ phận cung cấp thông tin để đánh giá hoạt động và trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị trong trung tâm lợi nhuận.

b. Lợi nhuận tiêu chuẩn:

Lợi nhuận hoạt động kinh doanh là chênh lệch giữa doanh thu với chi phí tương ứng trong một thời kỳ kinh doanh nhất định, mức chênh lệch này có thể lãi hoặc lỗ. Như vậy, về mặt định tính lãi hay lỗ là lợi ích kinh tế, về mặt định lượng lãi hay lỗ có thể được lượng hóa. Lãi (lỗ) là chỉ tiêu đo lường kết quả hoạt động của một bộ phận, đơn vị, hay toàn công ty trong một giai đoạn nhất định.

4.3.2. Xây dựng hệ thống dự toán tương ứng các trung tâm trách nhiệm

Dự toán là một công cụ tài chính để nhà quản trị căn cứ vào đó triển khai mục tiêu, kế hoạch, chiến lược kinh doanh của từng bộ phận, từng mặt hàng, từng công đoạn sản xuất hay toàn công ty công ty. Việc phân cấp quản lý và phân chia các trung tâm trách nhiệm phải được thực hiện gắn liền với việc giao các chỉ tiêu kế hoạch cho các bộ phận. Do vậy, để có được các chỉ tiêu kế hoạch, dự toán sẽ được thiết lập cho các trung tâm trách nhiệm. Tùy theo từng loại trung tâm trách nhiệm, theo tính chất hoạt động và theo nhu cầu thông tin của nhà quản trị mà dự toán được

lập, có thể thiết kế hệ thống dự toán tương ứng với các trung tâm trách nhiệm theo bảng 4.1.

Bảng 4.1: Hệ thống dự toán của các trung tâm trách nhiệm

Các trung tâm trách nhiệm	Các dự toán được lập tương ứng
<p>Trung tâm chi phí</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nhóm trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất - Trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh - Trung tâm chi phí thuộc khối quản lý 	<ul style="list-style-type: none"> - Dự toán sản xuất - Dự toán CPSX và giá thành sản phẩm - Dự toán chi phí NVL trực tiếp - Dự toán CP NCTT - Dự toán CPSXC - Dự toán chi phí bán hàng - Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
<p>Trung tâm doanh thu</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Dự toán giá bán - Dự toán tiêu thụ
<p>Trung tâm lợi nhuận</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Dự toán giá vốn hàng bán - Dự toán lợi nhuận
<p>Trung tâm đầu tư</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Dự toán hiệu quả sử dụng vốn đầu tư - Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh - Dự toán Bảng cân đối kế toán - Dự toán các chỉ tiêu cổ phiếu

4.3.3. Xây dựng hệ thống ghi chép chứng từ ban đầu, tài khoản và sổ kế toán phù hợp với hệ thống kế toán trách nhiệm

Theo kết quả nghiên cứu cho thấy, hầu hết các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đang áp dụng hệ thống chứng từ và sổ sách kế toán theo Quyết định 15/QĐ-BTC ban hành. Căn cứ theo quan điểm về tổ chức vận dụng KTQT nói chung và KTTN nói riêng nên tận dụng hệ thống chứng từ và sổ sách mà các doanh nghiệp hiện đang sử dụng. Từ đó, thiết kế xử lý các thông tin cần thiết về chứng từ, tài khoản và sổ sách kế toán phục vụ cho hệ thống KTTN một cách hiệu quả.

4.3.3.1. Xây dựng hệ thống ghi chép chứng từ ban đầu

Khi thiết kế hệ thống chứng từ, sổ sách các công ty phải đảm bảo nguyên tắc: Chi phí phải được phân loại thành biến phí và định phí, các khoản chi phí phải được chi tiết đến từng đối tượng cụ thể nhằm đáp ứng được yêu cầu kiểm soát được của các nhà quản trị. Từ đó làm cơ sở để xác định các chỉ tiêu về định mức làm căn cứ lập dự toán, tập hợp chi phí theo bộ phận, theo từng loại trung tâm trách nhiệm. Các công ty sản xuất sữa hiện nay chủ yếu hoạt động ở lĩnh vực sản xuất, chế biến là chính, bên cạnh đó có chăn nuôi bò sữa. Chính vì vậy, việc tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm hết sức quan trọng, công ty cần kiểm soát chặt chẽ chi phí sản xuất, muốn vậy trước hết phải xây dựng được các tiêu chuẩn về lượng và giá của các yếu tố chi phí trong giá thành sản phẩm. Ngoài hệ thống chứng từ kế toán theo Quyết định 15 của Bộ tài chính công ty nên xây dựng thêm một số chứng từ như:

- Phiếu chi phí định mức giá thành (Phụ lục 31) trong phiếu này có được lượng và giá của CP NVL TT, CPSXC được tách làm biến phí và định phí, có thể chi tiết phiếu này theo yêu cầu sử dụng từng loại sản phẩm, từng bộ phận sản xuất.

- Để có thể so sánh các chỉ tiêu về chi phí sản xuất thực tế với kế hoạch, cần theo dõi chính xác định mức sử dụng của nguyên vật liệu, nếu bộ phận sản xuất cần thêm vật tư sản xuất công ty nên sử dụng: Phiếu lĩnh vật tư vượt định mức (Phụ lục 32) để theo dõi.

- Để theo dõi chi tiết CP NCTT và có thể tách thành các nhân tố về lượng thời gian lao động và đơn giá lao động công ty nên sử dụng: Phiếu theo dõi lao động của công nhân trực tiếp sản xuất (Phụ lục 33).

4.3.3.2. Xây dựng hệ thống sổ sách kế toán phù hợp

Hệ thống sổ sách kế toán là cơ sở để lập báo cáo KTTN và xây dựng các chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động và trách nhiệm của các trung tâm trong công ty. Chính vì vậy, ngoài các sổ sách kế toán được lập phục vụ cho KTTC, cần lập thêm một số sổ chi tiết chi phí, doanh thu thể hiện số thực hiện và số kế hoạch, tách biến phí và định phí trong các loại chi phí (Từ Phụ lục 34 đến Phụ lục 39). Từ đó, có cơ sở số liệu đầy đủ phục vụ việc đánh giá tình hình thực hiện của các trung tâm trách nhiệm. Các sổ được lập riêng cho từng bộ phận và chi tiết theo từng khoản mục chi

phí nhằm cung cấp thông tin đầy đủ cho việc đánh giá trách nhiệm bộ phận và xác định chỉ tiêu đánh giá hiệu quả cũng như trách nhiệm của từng đơn vị, bộ phận.

4.3.3.3. Xây dựng hệ thống tài khoản theo trách nhiệm quản lý

Về cơ bản việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán theo mã trách nhiệm quản trị phải dựa trên hệ thống tài khoản được ban hành theo Quyết định 15/QĐ-BTC. Đồng thời, để phù hợp với hệ thống quản lý phân cấp và phục vụ cho việc kiểm soát chi phí phát sinh của bộ phận mình trong KTTN, cần thiết kế hệ thống tài khoản theo trung tâm trách nhiệm.

Mỗi một trung tâm trách nhiệm cần đánh giá trách nhiệm quản trị của nhà quản lý cao nhất đồng thời đảm bảo mục tiêu kiểm soát hoạt động của công ty thông qua việc thực hiện các dự toán ngân sách. Do vậy, hệ thống tài khoản sẽ được thiết kế chi tiết theo các khoản chi phí, doanh thu và gắn mã số với từng trung tâm trách nhiệm, nhằm giúp kế toán có thể tổng hợp được số liệu thực hiện và số liệu dự toán theo từng trung tâm trách nhiệm hay theo từng đối tượng. Đồng thời các khoản chi phí cần tách biệt giữa biến phí và định phí phục vụ cho việc kiểm soát chi phí để có các biện pháp phù hợp nhằm tối thiểu hóa chi phí. Như vậy, hệ thống tài khoản sẽ được lập như sau:

Nhóm 1: Thể hiện số tài khoản theo qui định nhà nước: TK 621, 622, 627...

Nhóm 2: Thể hiện tính chất là biến phí (B) hay định phí (Đ). TK 621B, 627D...

Nhóm 3: Thể hiện chi phí thực tế (T) hay chi phí dự toán, kế hoạch (H), 621BT, 633BH...

Nhóm 4: Thể hiện cấp quản lý chia theo mức độ từ cao 1 đến thấp 9, (1: Hội đồng quản trị, 2: Tổng GD, 3: Các phó tổng GD, GD phụ trách, 4: các GD chi nhánh, GD khu vực, 5: các trưởng phòng ban, GD phân xưởng): TK 621BT5: Chi phí NVL trực tiếp tại phân xưởng.

Nhóm 5: Thể hiện mức độ kiểm soát được và không kiểm soát được của nhà quản trị, có thể sử dụng số hóa 1: Kiểm soát được, 0: Không kiểm soát được.

Ví dụ: TK 621.B.T.5.1: Có nghĩa: Chi phí NVL trực tiếp phát sinh thực tế tại phân xưởng sản xuất là biến phí và có thể kiểm soát được.

4.3.4. Áp dụng phương pháp bảng điểm cân bằng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.

Các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam muốn tồn tại và phát triển, đủ sức cạnh tranh với các doanh nghiệp trong khu vực và trên thế giới, vấn đề đặt ra đó là giá cả, nguyên liệu và thương hiệu, uy tín cũng như chất lượng sản phẩm. Mặt khác, với những lợi ích mà doanh nghiệp triển khai BSC mang lại như: Thiết lập được hệ thống bảng điểm với các mục tiêu, khắc phục được những nhược điểm của các phương pháp truyền thống, đồng thời giúp các nhà quản trị đánh giá đúng kết quả hoạt động của mỗi cấp độ, tạo cơ sở khoa học cho hoạch định và phát triển các tài sản vô hình.

Thực tế, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay, có cơ cấu tổ chức phân cấp quản lý rõ ràng, đây là điều kiện thuận lợi để vận dụng phương pháp BSC trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam là công ty cổ phần có mô hình tổ chức quản lý theo Tổng công ty, lợi ích trong công ty liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau, đặc biệt là các cổ đông. Người đại diện quản lý đó là Tổng GD và các GD quản lý khác, như vậy các công ty cần có công cụ quản lý giám sát, đánh giá trách nhiệm quản lý từng cấp để đảm bảo hoạt động luôn hướng đến mục tiêu chung của toàn công ty. Mục tiêu, chiến lược kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam muốn trở thành công ty sữa cung cấp sản phẩm chất lượng cao chiếm lĩnh thị phần lớn trên thị trường không chỉ trong nước mà còn xuất khẩu ra nước ngoài và đa dạng hóa sản phẩm. Xuất phát từ mục tiêu chiến lược trên, có thể phát thảo thành bảng điểm cân bằng cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam theo bảng 4.2, với các triển vọng:

Triển vọng tài chính là xem xét khả năng và tình hình tạo ra lợi nhuận của công ty, thể hiện qua việc tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí và tối đa hóa lợi nhuận. Triển vọng này được đánh giá thông qua hệ thống chỉ tiêu như lợi nhuận, uy tín công ty trên thị trường, thị phần tiêu thụ sản phẩm. Đồng thời đánh giá hiệu quả sử dụng vốn và tài sản của công ty thông qua các chỉ tiêu ROI, ROA, RI, EVA.

Triển vọng khách hàng là xét đến chất lượng các sản phẩm sữa cung cấp cho người tiêu dùng đáp ứng được nhu cầu khách hàng và được khách hàng yêu thích.

Doanh nghiệp đáp ứng được nhu cầu khách hàng khi thỏa mãn đồng thời các yếu tố: chất lượng sản phẩm, giá cả, chủng loại sản phẩm và các ưu đãi khác.

Bảng 4.2: Bảng điểm cân bằng trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Các triển vọng	Mục tiêu	Chỉ tiêu đo lường
Triển vọng Tài chính - Tối đa hóa lợi nhuận - Tăng doanh thu - Giảm chi phí	- Tối đa hóa lợi nhuận (tăng doanh thu, giảm chi phí) - Tăng giá trị doanh nghiệp - Tăng hiệu quả sử dụng vốn kinh doanh, hiệu quả sử dụng tài sản	- ROI, RI, ROA - Lợi nhuận - Khả năng thanh toán - Thị phần tiêu thụ trên thị trường - EVA
Triển vọng khách hàng - Chất lượng sản phẩm tốt - Chi phí thấp, cạnh tranh	- Doanh thu - Chất lượng sản phẩm tốt, khách hàng ưa thích, sản phẩm đa dạng, giá cả phải chăng	- Trung tâm doanh thu: (Doanh số, số lượng tiêu thụ) - Trung tâm chi phí: Định mức chi phí, chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm
Triển vọng chu trình kinh doanh nội bộ	- Đảm bảo qui trình sản xuất, tiêu chuẩn sản xuất qui định. - Hiệu quả	- Số sản phẩm hỏng, kém chất lượng.
Triển vọng kinh nghiệm & tăng trưởng	- Đào tạo nhân viên - Xây dựng bộ máy quản lý tốt với qui chế khen thưởng, kỷ luật tốt.	- Chi phí đào tạo - Quỹ phúc lợi công ty

Triển vọng quá trình kinh doanh nội bộ: các công ty sản xuất sữa đảm bảo qui trình sản xuất đúng tiêu chuẩn chất lượng, các thông tin về định mức, chi phí phải sẵn sàng cung cấp giúp nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.

Triển vọng kinh nghiệm và tăng trưởng: Con người là yếu tố quyết định thành công của doanh nghiệp, chính vì vậy cần phải xây dựng đội ngũ quản lý chuyên nghiệp, nhân viên có trình độ cao. Các chỉ tiêu đo lường có thể là tổng chi phí đào tạo, tỷ lệ chi phí đào tạo so với tổng chi phí. Đồng thời, công ty cũng cần quan tâm đến chế độ đãi ngộ, khen thưởng thỏa mãn các nhân viên trong công ty để giữ lòng trung thành, trách nhiệm đối với công ty.

Để ứng dụng thành công phương pháp quản lý bảng điểm cân bằng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay, cần đảm bảo các nguyên tắc sau: Các doanh nghiệp sản xuất sữa phải có những mục tiêu thống nhất và phải tập trung vào mục tiêu, cân bằng được sự tham gia của các bên liên quan. Các mục tiêu được xây dựng bao gồm như: Giảm chi phí, tăng doanh thu, tiết kiệm nguồn nguyên liệu và nhân lực đầu vào...Đồng thời trao quyền cho các nhân viên một cách phù hợp, nói cách khác công ty phải tiến hành phân cấp quản lý, qui trách nhiệm cũng như quyền lợi rõ ràng cho các đối tượng, các cấp quản lý cũng như nhân viên trong công ty.

Ngoài ra, các nhà quản lý cấp cao của doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam cần phải nhận thức được sự cần thiết cũng như tầm quan trọng và giá trị của bảng điểm cân bằng, cần có sự tìm hiểu về nội dung và lợi ích, qui trình áp dụng của phương pháp. Bảng điểm cân bằng không chỉ là công cụ quản lý hiệu quả mà còn tạo cơ hội cho các nhà quản trị tiếp xúc với các nhân viên các cấp, tạo sự liên kết giữa các nhân viên, giúp các nhân viên hiểu rõ về công ty, về mục tiêu chung của công ty từ đó tạo động lực làm việc và hoàn thành công việc của mình.

Bảng điểm cân bằng được xây dựng dựa trên một nền tảng vững chắc đó là chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, khả năng lập kế hoạch sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến việc điều hành và phát triển bảng điểm cân bằng, do vậy, cần đảm bảo các doanh nghiệp sản xuất sữa phải lập kế hoạch sản xuất kinh doanh chặt chẽ, rõ ràng và thường xuyên, lập kế hoạch cho ngắn hạn và dài hạn. Nếu không có chiến lược kinh doanh, không có kế hoạch, việc triển khai BSC sẽ gặp nhiều khó khăn và trở ngại trong việc xây dựng và phát triển các mục tiêu, các thước đo, các tiêu chí và các sáng kiến.

Bên cạnh đó, các nhà quản lý cũng cần phải chia sẻ kinh nghiệm cũng như chiến lược kinh doanh cho nhân viên các cấp, không chỉ sử dụng hình thức kiểm soát, quản lý và chỉ đạo, cần kết hợp với cách thức truyền đạt chiến lược và trao quyền một cách phù hợp. Cần phải gắn kết chiến lược, mục tiêu của lãnh đạo với chiến lược và mục tiêu của các nhân viên các cấp một cách chặt chẽ để nhân viên hiểu và cùng thực hiện đạt được mục tiêu chung của công ty. Đồng thời, công ty

phải đầu tư những khoản chi phí như: chi phí đào tạo, chi phí triển khai, chi phí tư vấn...Tùy theo các doanh nghiệp có qui mô sản xuất và nguồn lực tài chính khác nhau mà chi phí khác nhau, nhưng luôn đảm bảo được hiệu quả của việc triển khai đó là lợi ích thu được phải lớn hơn chi phí bỏ ra.

Ngoài ra, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam cũng cần xây dựng cho mình văn hóa công ty, văn hóa kinh doanh. Văn hóa doanh nghiệp là một trong những yếu tố chi phối cách thức sống, phương thức quản lý và làm việc của con người trong tổ chức. Văn hóa doanh nghiệp tạo sự khác biệt về môi trường về quản lý và là công cụ hỗ trợ cho việc áp dụng các phương pháp quản lý mới và hiện đại. Một công ty có văn hóa công ty thì khi triển khai, cải tiến hướng tới những chủ trương, đường lối, chiến lược kinh doanh và mục tiêu mới, sẽ có được sự ủng hộ và đồng tình của các thành viên, và việc triển khai BSC sẽ có tính khả thi cao.

Như vậy, BSC là một công cụ quản lý hiện đại và hiệu quả nhưng nó vẫn đang là phương pháp quản lý mới trong các doanh nghiệp sản xuất sữa nói riêng và các doanh nghiệp Việt Nam nói chung. Những vấn đề cơ bản, những lợi ích cũng như một mô hình BSC cụ thể cho doanh nghiệp sản xuất sữa là một trong những gợi ý cho doanh nghiệp. Để thực hiện được thành công phương pháp BSC đòi hỏi các doanh nghiệp phải có cái nhìn nhận về BSC rõ ràng, từ đó thấy được vai trò cũng như tầm quan trọng của nó trong công tác quản lý doanh nghiệp.

4.4. Xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm cho các trung tâm trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

4.4.1. Kế toán trách nhiệm trung tâm chi phí

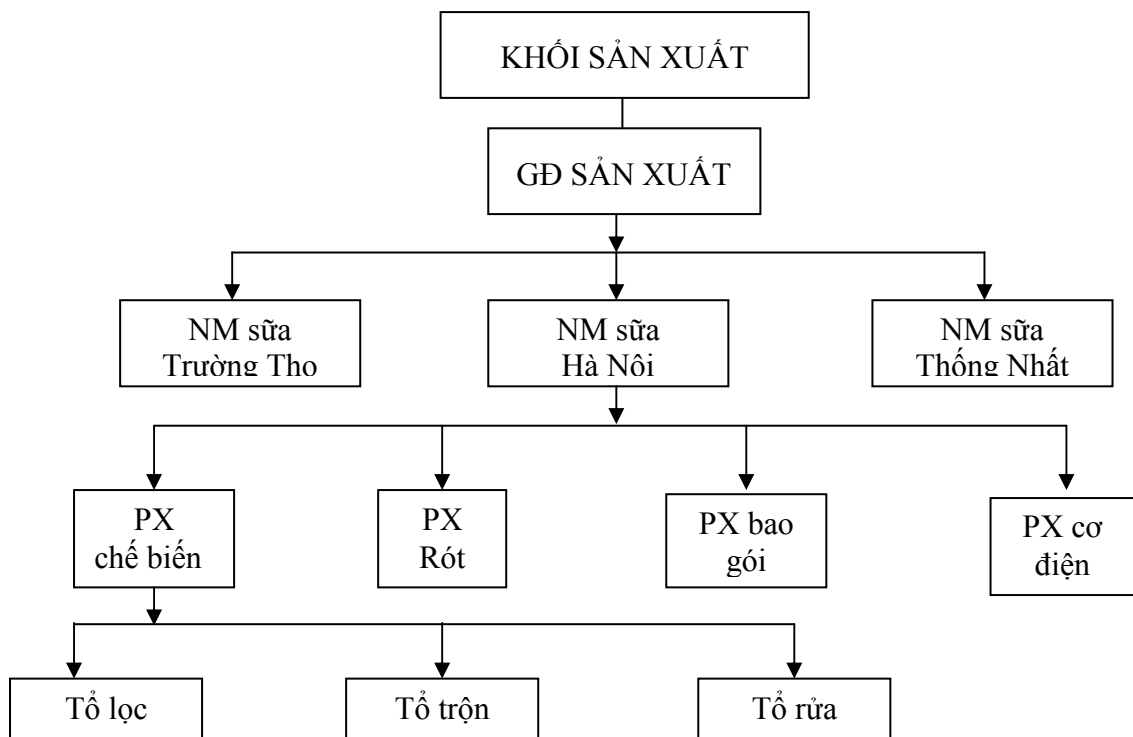
4.4.1.1. Xác định các trung tâm chi phí

Trung tâm chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam được xây dựng dựa trên cách phân loại chi phí theo chức năng và chi tiết theo các bộ phận, sản phẩm nhằm tạo điều kiện thuận lợi trong các khâu như tính giá thành, xác định chi phí sản xuất, chi phí ngoài sản xuất. Nhà quản lý cao nhất chịu trách nhiệm của trung tâm chi phí là GD sản xuất. Dựa vào đặc điểm sản xuất kinh doanh, và qui trình công nghệ sản xuất của doanh nghiệp sản xuất sữa, chia trung tâm chi phí thành

ba nhóm chính: Nhóm trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất, nhóm các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh và nhóm các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý.

Nhóm các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất:

Đây là trung tâm chi phí tiêu chuẩn, bao gồm chi phí phát sinh chung của toàn bộ khối sản xuất và các bộ phận thuộc khối sản xuất sản phẩm của công ty sản xuất sữa. GD sản xuất là người chịu trách nhiệm cao nhất đối với nhóm trung tâm chi phí này. Mức độ chi tiết của các bộ phận trong trung tâm chi phí tiêu chuẩn là phụ thuộc vào qui trình sản xuất và nhu cầu quản lý của công ty. Chi phí phát sinh sẽ chi tiết cho từng tổ đội sản xuất, thậm chí chi tiết đến từng loại sản phẩm sản xuất. Đối với các khoản chi phí có thể tập hợp riêng theo từng đối tượng, sản phẩm thì được tập hợp ngay từ đầu, còn những CPSXC không tập hợp riêng cho từng đối tượng thì tiến hành phân bổ theo những tiêu thức phù hợp. Căn cứ vào cơ cấu quản lý của Công ty sản xuất sữa Việt Nam (Vinamilk) có thể phân chia các trung tâm chi phí nhỏ theo sơ đồ 4.1. Các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất sẽ được xây dựng trên 3 cấp độ:



Sơ đồ 4.1: Các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất

- Trung tâm chi phí cấp độ nhà máy: Bao gồm các nhà máy sản xuất sữa hoặc chăn nuôi bò sữa, như Vinamilk, đó là các nhà máy: nhà máy sữa Trường Thọ, nhà máy sữa Hà nội, nhà máy sữa Thống Nhất... Các chi phí phát sinh sẽ được tập hợp riêng cho từng nhà máy, các CPSXC của nhà máy sử dụng chung cho các phân xưởng sản xuất sẽ được phân bổ cho các phân xưởng theo các tiêu thức phù hợp. GD nhà máy sẽ chịu trách nhiệm cao nhất về kết quả sản xuất đối với GD sản xuất.

- Trung tâm chi phí cấp độ phân xưởng: Trong mỗi nhà máy lại bao gồm nhiều phân xưởng sản xuất như: PX chế biến, rót, bao gói... mỗi phân xưởng đều do GD phân xưởng chịu trách nhiệm quản lý và GD phân xưởng phải chịu trách nhiệm trước GD nhà máy. Chi phí phát sinh tại các phân xưởng bao gồm các chi phí phát sinh trực tiếp tại các phân xưởng và một phần chi phí được phân bổ từ nhà máy.

- Trung tâm chi phí cấp độ sản xuất: Bao gồm các tổ, đội sản xuất của mỗi phân xưởng sản xuất. Tại các tổ đội sản xuất, chi phí sản xuất phát sinh, đây là cơ sở để tính giá thành cho từng loại sản phẩm. Tổ trưởng, đội trưởng sẽ chịu trách nhiệm về sản xuất của từng đội, tổ mình trước GD phân xưởng. Chi phí phát sinh tại các tổ đội sản xuất sẽ bao gồm các chi phí phát sinh tại tổ, đội sản xuất như: trong đó bao gồm cả các chi phí phát sinh tại phân xưởng được phân bổ xuống.

Nhóm các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh:

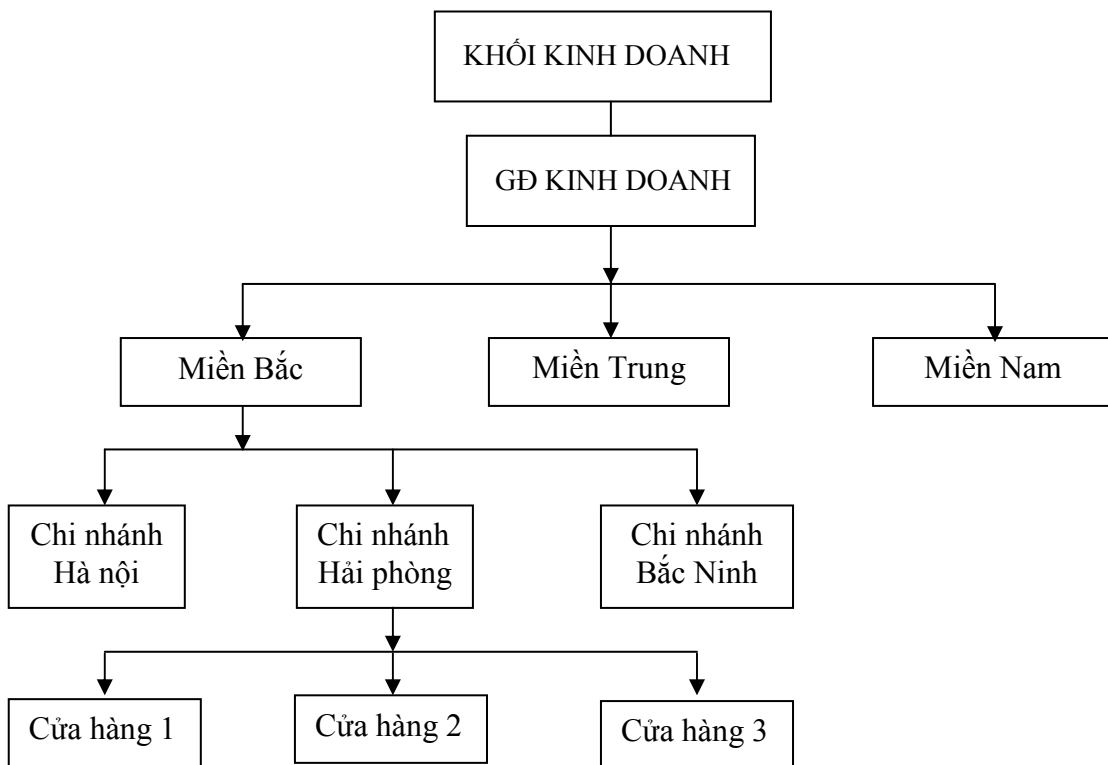
Với các khối kinh doanh như các chi nhánh, cửa hàng với nhiệm vụ phân phối và tiêu thụ sản phẩm, đây là trung tâm chi phí dự toán, nhận sự ủy quyền của Tổng GD hoặc Phó tổng GD kinh doanh, GD kinh doanh là người quản lý cao nhất trong trung tâm chi phí này. Theo cơ cấu tổ chức của sơ đồ 4.2 các trung tâm chi phí dự toán được xây dựng thành 3 cấp độ:

Trung tâm chi phí cấp độ khu vực (Bắc, Trung, Nam), người chịu trách nhiệm cao nhất của trung tâm này là GD khu vực. Các chi phí phát sinh tại khu vực sẽ được tập hợp và phân bổ cho các chi nhánh, cụ thể như khu vực phía Bắc chi phí sẽ được phân bổ cho 3 chi nhánh: Hà nội, Hải phòng, Bắc Ninh.

Trung tâm chi phí cấp độ chi nhánh: người chịu trách nhiệm của các trung tâm này là GD chi nhánh và phải chịu trách nhiệm trước GD khu vực. Các chi phí

tập hợp cho chi nhánh bao gồm chi phí phát sinh trực tiếp tại chi nhánh và một phần chi phí khu vực có liên quan phân bổ theo những tiêu thức thích hợp. Còn một phần chi phí tại các chi nhánh được phân bổ xuống các cửa hàng có liên quan.

Trung tâm chi phí cấp độ cửa hàng: trong trung tâm này, GD cửa hàng là người chịu trách nhiệm cao nhất của trung tâm và phải chịu trách nhiệm báo cáo trước GD chi nhánh. Tại cửa hàng cần tập hợp chi phí phát sinh làm cơ sở đánh giá hiệu quả kinh doanh của các cửa hàng. Ngoài chi phí phát sinh trực tiếp tại cửa hàng còn một phần chi phí được các chi nhánh phân bổ xuống.

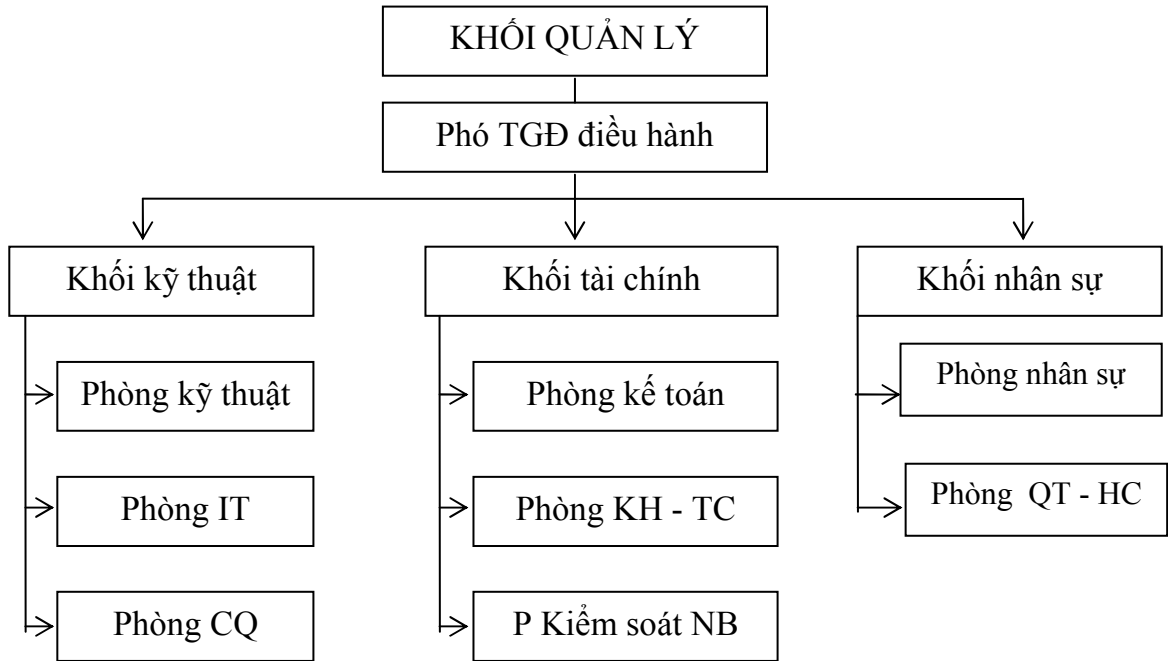


Sơ đồ 4.2: Các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh

Nhóm các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý:

Các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý là trung tâm chi phí dự toán, bao gồm các bộ phận gián tiếp như: phòng kế toán, phòng nhân sự, phòng IT...các chi phí phát sinh tại các bộ phận này không liên quan hay ảnh hưởng trực tiếp đến năng suất cũng như hiệu quả kinh doanh của bộ phận sản xuất hay bộ phận kinh doanh. Nhà quản lý cao nhất của trung tâm này là Phó tổng GD điều hành và chịu trách

nhệm trước Tổng GD, các bộ phận thuộc khối quản lý được chia thành hai cấp theo sơ đồ 4.3 như sau:



Sơ đồ 4.3: Các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý

Trung tâm chi phí thuộc khối chức năng: bao gồm khối kỹ thuật, khối tài chính và khối hành chính. Trong mỗi khối lại bao gồm các phòng ban chức năng, chịu trách nhiệm cao nhất tại các trung tâm này là các GD như GD kỹ thuật, GD tài chính và GD nhân sự. Chi phí quản lý phát sinh tại các khối này được coi là chi phí chung cho các phòng ban trực thuộc.

Trung tâm chi phí cấp phòng ban, gồm các phòng kỹ thuật, phòng IT, phòng kế toán, phòng nhân sự... chịu trách nhiệm cao nhất của các phòng chức năng là các trưởng phòng và chịu trách nhiệm trước các GD quản lý. Chi phí phát sinh tại các phòng ban bao gồm hai phần, phần chi phí phát sinh trực tiếp tại các phòng ban và một phần chi phí do bộ phận quản lý cấp trên phân bổ xuống.

Căn cứ vào cơ cấu tổ chức và phân cấp phân quyền của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, các trung tâm chi phí được xây dựng phù hợp. Tuy nhiên đó mới là việc bố trí nhân sự và tổ chức bộ khung cho các trung tâm chi phí, còn nội dung để đánh giá trách nhiệm cũng như kiểm soát hiệu quả của các trung tâm chi phí còn đòi hỏi một hệ thống các chỉ tiêu và các phương pháp đánh giá.

4.4.1.2. Xây dựng hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm chi phí

Một trong những chức năng quan trọng của KTTN là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị đáng giá trách nhiệm thông qua kết quả hoạt động của từng trung tâm, từng bộ phận trong công ty. Do vậy, các chỉ tiêu đo lường kết quả của các trung tâm trách nhiệm phải thực hiện được điều này. Với trung tâm chi phí các chỉ tiêu phải cung cấp thông tin nhằm đánh giá trách nhiệm quản lý và sử dụng chi phí tại các bộ phận, đơn vị có phát sinh chi phí trên cơ sở đảm bảo nguyên tắc kiểm soát được của các nhà quản trị cấp cao nhất trong trung tâm đó. Đồng thời thông qua các chỉ tiêu cũng giúp nhà quản trị có cơ sở để xem xét và có các biện pháp tiết kiệm chi phí nhằm tối thiểu hóa chi phí.

Các thông tin chung mà trung tâm chi phí cần có bao gồm: Thông tin về chi phí phát sinh tại các bộ phận, đơn vị thuộc trung tâm chi phí, các chi phí phải được báo cáo theo các hình thức khác nhau như yếu tố, theo chức năng, theo công dụng và theo mức độ hoạt động... Thông tin về chênh lệch giữa chi phí thực tế phát sinh với chi phí định mức, chi phí dự toán ở từng bộ phận, đơn vị trực thuộc trung tâm như chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp... Thông tin về nguyên nhân gây ra sự biến động từng loại chi phí ở từng bộ phận, đơn vị của trung tâm chi phí.

Tùy vào nhu cầu thông tin để nhà quản trị có thể kiểm soát được và đánh giá kết quả thực hiện của từng loại chi phí tại mỗi bộ phận, thông tin chi phí được xác định cụ thể cho từng bộ phận. Tuy nhiên, việc xác định thông tin chi phí cho trung tâm, cần phải tách biệt rõ chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được căn cứ theo phạm vi được phân cấp quản lý, để tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị bộ phận được chính xác. Ngoài ra, để đánh giá chính xác về trách nhiệm kiểm soát chi phí của trung tâm này cần phân tích biến động của các nhân tố chi phí, từ đó tìm hiểu ra nguyên nhân và có giải pháp khắc phục. Cụ thể, tại công ty Vinamilk, đối với sản phẩm sữa đặc có đường nhãn hiệu ông thọ trắng, kế hoạch sản xuất của công ty trong quý 3/2011 có định mức sản xuất

trong Phụ lục 40. Thực tế công ty sản xuất quý 3/2011 với 35.000 thùng sữa đặc có đường trong Phụ lục 41. Với kết quả này, tại phân xưởng sản xuất đã hoàn thành nhiệm vụ về mặt sản lượng còn về mặt chi phí phát sinh đã vượt định mức.. Quá trình phân tích được thực hiện qua bảng 4.3:

Bảng 4.3: Bảng phân tích biến động các nhân tố

Đơn vị tính: VNĐ

Chi phí sản xuất	Chi phí sx 35000 thùng		Thực tế/Định mức		
	Định mức	Thực tế	Tổng số	Lượng	Giá
1, Bán thành phẩm	15,698,256,000	15,110,928,000	587,328,000	0	587,328,000
2, Hộp thiếc	2,140,320,000	2,140,320,000	0	0	0
3, Nắp hộp thiếc	8,400,000	8,400,000	0	0	0
4, Nhãn	110,880,000	110,880,000	0	0	0
5, Thùng carton	140,000,000	140,000,000	0	0	0
6, Keo HM 1007	1,868,300	1,868,300	0	0	0
7, Keo DE4000	1,134,000	1,134,000	0	0	0
7, Keo 8808C	3,724,700	3,724,700	0	0	0
8, Keo PC9915	1,260,000	1,260,000	0	0	0
9, CP NCTT	34,473,600	31,342,500	3,131,100	976,500	2,154,600
10, Điện	75,789,000	69,489,000	6,300,000	6,300,000	0
11, Nước	182,000	168,000	14,000	14,000	0
12, Dầu	1,207,500	1,207,500	0	0	0
13, Khấu hao	11,111,100	11,111,100	0		
14, Chi phí bảo trì	54,102,650	54,102,650	0		
15, Chi phí khác	54,911,500	47,169,500	7,742,000		
Tổng CPSX	18,336,578,750	17,733,105,250	603,473,500	7,290,500	589,482,600

Qua bảng phân tích 4.3 ta có: Tổng chi phí sản xuất thực tế của 35.000 thùng sản phẩm sữa đặc đã tăng 603,473,500 đ so với chi phí tiêu chuẩn. Trong đó tăng 7,742,000đ là do định phí CPSXC tăng, còn lại biến phí sản xuất tăng 595,731,500đ là do 2 nguyên nhân:

- Biến động về lượng là 7,290,500 đ, nguyên nhân chủ yếu là do công suất sử dụng điện tăng so với định mức, sau đó là do số giờ lao động của công nhân trực tiếp sản xuất. Điều này cho thấy việc tổ chức nhân công của công ty là chưa hợp lý, làm cho thời gian hao phí để sản xuất ra một sản phẩm tăng lên, biến phí sản xuất được tính căn cứ trên thời gian lao động cũng tăng theo. Đồng thời, sử dụng điện lãng phí, không tiết kiệm điện dẫn đến số giờ sản xuất tăng so với định mức.

- Biến động về giá: là nguyên nhân chủ yếu làm tăng 589,482,600 đ, do giá mua bán thành phẩm tăng và chi phí nhân công tăng, phần lớn là do giá mua nguyên vật liệu đầu vào tăng cao. Thực tế trên thị trường những năm gần đây giá mua chi phí nguyên vật liệu đầu vào liên tục tăng đây là điều cả ngành sữa phải đối mặt. Bên cạnh đó, chi phí nhân công tăng do giá cả thị trường và lạm phát tăng cao, bắt buộc công ty phải tăng lương cho công nhân.

Như vậy, căn cứ vào phân tích biến động các nhân tố ảnh hưởng trong việc sản xuất sữa đặc có đường của công ty Vinamilk cho thấy, nguyên nhân làm chi phí thực tế tăng so với định mức là do cả hai yếu tố về lượng sản xuất và về giá. Trong hai nhân tố này, để tiết kiệm chi phí, nhà quản trị cần kiểm soát công suất sản xuất, hao phí điện, nước và kiểm soát chặt chẽ số giờ lao động làm việc của công nhân trực tiếp sản xuất từ đó có các biện pháp tiết kiệm chi phí.

Trên đây là phân tích biến động về biến phí sản xuất còn về định phí sản xuất, khi phân tích, công ty nên xác định chênh lệch giữa định phí sản xuất thực tế và định phí sản xuất định mức (như đối với chi phí khấu hao, bảo trì và chi phí khác). Từ đó, đánh giá mức độ kiểm soát định phí sản xuất. Tương tự đối với các trung tâm chi phí dự toán cũng tiến hành tính toán, phân tích và đánh giá như đối với trung tâm chi phí định mức ở trên.

4.4.1.3. Lập hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm chi phí

Hệ thống báo cáo là kết quả cuối cùng của kế toán nó phản ánh toàn bộ thông tin về kinh tế tài chính của từng bộ phận, đơn vị hay toàn công ty. Thông qua hệ thống báo cáo KTTN, nhà quản trị có các thông tin hữu ích, phù hợp trong việc đánh giá hiệu quả, trách nhiệm của từng trung tâm trách nhiệm. Quy trình xây dựng

hệ thống báo cáo KTTN được thực hiện theo qui trình sau: Trước hết xây dựng danh mục báo cáo KTTN, sau đó xây dựng biểu mẫu báo cáo KTTN và cuối cùng tiến hành lập báo cáo KTTN. Tùy vào nhu cầu thông tin của các nhà quản trị từng trung tâm và chức năng nhiệm vụ của từng trung tâm trách nhiệm cũng như đáp ứng tính kịp thời linh hoạt cho nhà quản trị ra quyết định mà hệ thống báo cáo KTTN được xây dựng cho phù hợp. Căn cứ để lập hệ thống báo cáo KTTN chủ yếu là các sổ kế toán chi tiết, sổ cái của doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh theo từng khoản mục, đối tượng cụ thể nhằm đáp ứng được việc xây dựng các chỉ tiêu trên báo cáo được chi tiết và cụ thể cho từng đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin.

Đối với trung tâm trách nhiệm chi phí bao gồm 3 nhóm trung tâm chi phí: trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất, khối kinh doanh và khối quản lý, mỗi trung tâm chi phí đều có đặc điểm riêng và nhu cầu cung cấp thông tin khác nhau, nên mỗi trung tâm chi phí sẽ có hệ thống báo cáo KTTN tương ứng.

** Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất*

Các trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất là các trung tâm chi phí định mức, nhằm cung cấp thông tin về chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm cho các nhà quản trị như GD sản xuất, GD phân xưởng hay tổ trưởng tổ sản xuất để đánh giá trách nhiệm trong việc kiểm soát chi phí sản xuất, so sánh giữa kết quả thực hiện với dự toán đặt ra ban đầu. Báo cáo trách nhiệm chi phí có thể chi tiết theo từng bộ phận, tùy thuộc vào nhu cầu của nhà quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Đồng thời, báo cáo có thể lập thường xuyên hoặc định kỳ, theo quý, tháng, ngày với số lượng nhiều hay ít là tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị và nhu cầu thông tin của các cấp quản trị trong từng công ty cụ thể. Số lượng báo cáo và mức độ chi tiết sẽ giảm dần khi càng lên các cấp quản lý cao hơn. Bởi trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đã có phân cấp, phân quyền cho từng cấp quản trị nên các nhà quản trị cấp cao không thể quá chi tiết và ôm đồm nhiều thông tin. Tùy vào nhu cầu thông tin của các nhà quản trị về trung tâm của mình trong phạm vi mình phụ trách mà báo cáo KTTN được thiết kế phù hợp. Như phần trên đã trình bày việc xác định trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất bao gồm 3 cấp độ tương

ứng với từng cấp độ sẽ có báo cáo KTTN phù hợp. Cụ thể, với các cấp độ là tổ đội sản xuất báo cáo trách nhiệm được lập phục vụ để báo cáo cho các tổ (đội) trưởng các phân xưởng đứng đầu, chịu trách nhiệm kiểm soát chi phí phát sinh tại phân xưởng là các GD phân xưởng. Toàn nhà máy nói chung đặt dưới quyền kiểm soát của GD nhà máy, các GD nhà máy chịu trách nhiệm và chịu sự chỉ đạo trực tiếp của GD sản xuất hoặc Phó tổng GD sản xuất của công ty vì vậy báo cáo trách nhiệm được lập theo mẫu (phụ lục 09).

Ngoài các báo cáo được lập cho các đối tượng cụ thể, tùy vào nhu cầu của thông tin của các nhà quản trị mà báo cáo được thiết kế phù hợp như: Các báo cáo về tình hình thực hiện và biến động từng loại chi phí sản xuất (phụ lục 10), Báo cáo phân tích biến động CP NVLTT (phụ lục 11), Báo cáo phân tích biến động CP NCTT (phụ lục 12), Báo cáo phân tích biến động CPSXC trực tiếp tách theo biến phí và định phí (phụ lục 13 và 14).

** Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh*

Các trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh là trung tâm chi phí dự toán, đó là các chi phí bán hàng phát sinh ở các cấp như cửa hàng, chi nhánh, khu vực tương ứng với các cấp quản trị chịu trách nhiệm là trưởng cửa hàng, GD khu vực và GD chi nhánh. GD chi nhánh là người chịu trách nhiệm cao nhất trong khối kinh doanh và chịu trách nhiệm trước GD kinh doanh của công ty. Chính vì, vậy báo cáo KTTN trong khối kinh doanh sẽ được thiết kế phù hợp cho từng cấp quản trị, đảm bảo cung cấp đầy đủ thông tin để đánh giá về hiệu quả cũng như trách nhiệm của từng bộ phận. Căn cứ theo sự phân cấp quản lý của khối kinh doanh mà báo cáo KTTN được thiết kế bao gồm: Báo cáo KTTN của các trung tâm chi phí dự toán (khối kinh doanh) (phụ lục 15), Báo cáo phân tích biến động chi phí bán hàng (phụ lục 16).

** Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm chi phí thuộc khối quản lý*

Đối với khối quản lý, các báo cáo trách nhiệm của trung tâm này thuộc trung tâm chi phí dự toán, bao gồm các chi phí quản lý phát sinh ở các cấp quản lý như: các phòng ban chức năng kế toán, phòng nhân sự, phòng tổng hợp, ...người chịu trách nhiệm cao nhất trong các cấp này là các trưởng phòng. Tiếp đó là các Ban

quản lý tài chính, Ban quản lý nhân sự - hành chính, Ban quản lý kỹ thuật do các GD tài chính, GD nhân sự, GD kỹ thuật chịu trách nhiệm và các GD này chịu trách nhiệm trước Phó tổng GD điều hành của Tổng công ty. Với cách phân cấp như trên, các báo cáo trách nhiệm được lập tương ứng, bao gồm: Các báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí dự toán thuộc khối quản lý (Phụ lục 17), Báo cáo phân tích biến động chi phí quản lý doanh nghiệp (Phụ lục 18), và cuối cùng báo cáo trách nhiệm tổng hợp của trung tâm chi phí (Phụ lục 19)

4.4.2. Kế toán trách nhiệm trung tâm doanh thu

4.4.2.1. Xác định các trung tâm doanh thu

Người chịu trách nhiệm cao nhất của trung tâm doanh thu là GD kinh doanh. Doanh thu bán hàng của toàn công ty bao gồm doanh thu từ các kênh bán hàng theo khu vực bán hàng (Bắc, Trung, Nam), theo chi nhánh bán hàng và chi tiết đến từng cửa hàng bán hàng của mỗi chi nhánh. Căn cứ vào sơ đồ 4.2 cơ cấu tổ chức quản lý theo khối kinh doanh của công ty Vinamilk, các trung tâm doanh thu được hình thành như sau:

Trung tâm doanh thu cấp khu vực tiêu thụ: tại trung tâm này, người chịu trách nhiệm cao nhất là GD khu vực, phải chịu trách nhiệm về doanh thu và hoạt động kinh doanh tạo ra doanh thu của khu vực mình, đồng thời GD khu vực phải chịu trách nhiệm trước GD kinh doanh của công ty. Doanh thu tiêu thụ của khu vực bao gồm doanh thu của các chi nhánh trực thuộc.

Trung tâm doanh thu cấp chi nhánh tiêu thụ: Trong khu vực tiêu thụ bao gồm nhiều chi nhánh bán hàng trực thuộc, tại các chi nhánh GD chi nhánh là người chịu trách nhiệm về doanh thu của chi nhánh mình quản lý trước GD khu vực.

Trung tâm doanh thu cấp cửa hàng tiêu thụ: cửa hàng trưởng là người chịu trách nhiệm cao nhất về doanh thu tiêu thụ của cửa hàng mình quản lý, mặt khác cũng chịu trách nhiệm trước GD chi nhánh quản lý cửa hàng.

4.4.2.2. Xây dựng hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm doanh thu

Với mục tiêu cung cấp thông tin cho các nhà quản trị để đánh giá trách nhiệm và kết quả thực hiện về kế hoạch doanh thu trong kỳ của các bộ phận, đơn vị

trực thuộc trung tâm doanh thu. Đồng thời phân tích các yếu tố về lượng và về giá của để tạo ra doanh thu, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam nên sử dụng các chỉ tiêu để đánh giá trung tâm doanh thu như sau:

$$\begin{aligned} \text{Chênh lệch doanh thu} &= \text{Doanh thu thực tế} - \text{Doanh thu dự toán} \\ &= \sum P_1 Q_1 - \sum P_0 Q_0 \end{aligned} \quad (5.3)$$

Qua các chỉ tiêu trên, các nhà quản trị của trung tâm doanh thu sẽ đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm mình về mức độ hoàn thành kế hoạch về doanh thu, mức độ đảm bảo gia tăng doanh thu hàng năm và đảm bảo tỷ lệ chi phí trên doanh thu cho hợp lý. Hệ thống chỉ tiêu phải đánh giá được thông tin về doanh thu thực tế so với kế hoạch ở từng bộ phận kinh doanh của Tổng công ty, các chi nhánh, cửa hàng tiêu thụ sản phẩm. Ngoài ra cần phải đánh giá về biến động của doanh thu của các bộ phận do ảnh hưởng của các yếu tố cấu thành nên doanh thu như sản lượng, giá bán.

4.4.2.3. Lập hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm doanh thu

Báo cáo trách nhiệm đánh giá trách nhiệm và kết quả hoạt động của trung tâm doanh thu căn cứ vào việc đánh giá doanh thu thực tế so với doanh thu dự toán ban đầu, đồng thời phân tích ảnh hưởng của các nhân tố như giá bán, sản lượng tiêu thụ, cơ cấu sản phẩm tiêu thụ đến sự biến động của doanh thu trong trung tâm đó. Theo sự phân cấp quản lý của trung tâm doanh thu mà báo cáo trách nhiệm được lập và phân thành các cấp độ cho phù hợp với yêu cầu quản lý doanh thu của các cấp quản trị từ thấp đến cao như: Cấp các cửa hàng tiêu thụ do trưởng cửa hàng chịu trách nhiệm, cấp các khu vực tiêu thụ do GD khu vực chịu trách nhiệm, cấp các chi nhánh tiêu thụ do GD chi nhánh chịu trách nhiệm. Người chịu trách nhiệm cao nhất của trung tâm doanh thu trong tổng công ty là Phó tổng GD kinh doanh. Cũng giống như trung tâm chi phí, mức độ chi tiết theo các cấp độ quản lý tùy thuộc vào cơ cấu quản lý tổ chức của doanh nghiệp. Cụ thể bao gồm: Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm doanh thu các cấp (Phụ lục 20), Báo cáo chi tiết doanh thu (Phụ lục 21) mức độ chi tiết trong báo cáo này có thể chi tiết theo từng mặt hàng tiêu thụ, theo

đơn vị tiêu thụ, theo cửa hàng tiêu thụ...Báo cáo phân tích các biến động chi phí so với doanh thu (Phụ lục 22)

4.4.3. Kế toán trách nhiệm trung tâm lợi nhuận

4.4.3.1. Xác định các trung tâm lợi nhuận

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm chịu trách nhiệm cả về doanh thu và chi phí, nghĩa là phải chịu trách nhiệm về kết quả kinh doanh hay lợi nhuận tạo ra. Như vậy, trung tâm lợi nhuận có thể được xây dựng ở tất cả các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam bởi nhu cầu quản lý cũng như cơ cấu tổ chức và phân cấp quản lý. Cụ thể: theo cơ cấu quản lý của công ty sản xuất sữa Vinamilk, Tổng GD là người chịu trách nhiệm trực tiếp trước CT HĐQT về lợi nhuận tạo ra của công ty, đồng thời có quyền duyệt các khoản chi phí liên quan đến lợi nhuận tạo ra. Như vậy, theo sơ đồ 3.4 (chương 3) có thể xác định các cấp quản lý thuộc trung tâm lợi nhuận như sau:

Trung tâm lợi nhuận cấp Ban GD là trung tâm lợi nhuận, trong đó Tổng GD là người chịu trách nhiệm cao nhất trước CT HĐQT .

Các trung tâm lợi nhuận cấp khu vực bao gồm: các tổ chức, đơn vị thành viên, các công ty, nhà máy trực thuộc tổng công ty (Nhà máy sữa Thống Nhất, Nhà máy sữa Trường Thọ, Nhà máy sữa Sài Gòn...), các khu vực tiêu thụ (miền Bắc, miền Trung và miền Nam). Chịu trách nhiệm cao nhất trong các trung tâm này là GD công ty, GD nhà máy, GD khu vực tiêu thụ và phải chịu trách nhiệm về lợi nhuận của trung tâm mình trước Phó tổng GD kinh doanh.

Trung tâm lợi nhuận cấp chi nhánh tiêu thụ (Chi nhánh Hà Nội, Đà Nẵng, Cần Thơ) do GD chi nhánh chịu trách nhiệm về kết quả lợi nhuận tạo ra ở các khu vực của mình và chịu trách nhiệm trước GD khu vực tiêu thụ cấp trên.

4.4.3.2. Xây dựng hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm lợi nhuận

Mục đích chính của trung tâm lợi nhuận là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị đánh giá trách nhiệm và kết quả thực hiện về kế hoạch lợi nhuận trong kỳ của các bộ phận. Lợi nhuận được xác định bằng doanh thu trừ đi chi phí tương ứng, do vậy doanh thu và chi phí là hai nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận . Với

chi phí chúng ta xác định phạm vi phát sinh để kiểm soát chi phí và sử dụng phương pháp phân tích giống như trung tâm chi phí. Đối với doanh thu cần đánh giá thông qua các nội dung như: Trung tâm có đạt mức tiêu thụ như dự toán không? Giá bán của trung tâm có thực hiện theo dự kiến không? Cơ cấu tiêu thụ có như kế hoạch lập ra không? Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá như sau:

$$\text{Chênh lệch lợi nhuận} = \text{Lợi nhuận thực tế} - \text{Lợi nhuận dự toán} \quad (5.4)$$

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \quad (5.5)$$

Qua các chỉ tiêu trên nhà quản trị cần đánh giá các thông tin: Thông tin về lợi nhuận thực tế phát sinh so với kế hoạch ở bộ phận, trung tâm lợi nhuận. Thông tin về doanh thu, chi phí phát sinh tương ứng ở các bộ phận, thông tin về sự biến động của lợi nhuận do các nhân tố ảnh hưởng như doanh thu, chi phí, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, quản lý...

Đối với các công ty lớn, bộ máy quản lý có phân cấp và qui trình sản xuất qua nhiều khâu như các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay và có xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm, việc thực hiện giá chuyển giao giữa các bộ phận với nhau là cần thiết. Giá chuyển giao quan trọng trong việc đánh giá hiệu suất vì nó tạo doanh thu cho bộ phận bán hàng và là chi phí cho bộ phận mua, điều đó có nghĩa rằng bất cứ giá chuyển giao được thiết lập, sẽ ảnh hưởng đến lợi nhuận của từng bộ phận. Ngoài ra, giá chuyển giao này cũng sẽ ảnh hưởng đáng kể đến đầu vào của mỗi bộ phận và các quyết định đầu ra, và do đó ảnh hưởng đến tổng số lợi nhuận của công ty. Chính vì vậy, xác định giá chuyển giao nội bộ là một trong những nội dung quan trọng của các nhà quản lý trong trung tâm lợi nhuận.

4.4.3.3. Định giá sản phẩm, dịch vụ chuyển giao nội bộ

Một hệ thống giá chuyển giao được sử dụng để đáp ứng các mục đích sau: Cung cấp thông tin thúc đẩy các nhà quản lý bộ phận có những quyết định kinh tế tốt. Điều này xảy ra khi các nhà quản lý bộ phận thực hiện nâng cao lợi nhuận của bộ phận cũng như toàn công ty. Đồng thời cung cấp thông tin hữu ích cho việc đánh giá việc thực hiện quản lý và kinh tế của các công ty. Chuyển giá nội bộ cũng là

hình thức di chuyển lợi nhuận giữa các bộ phận với nhau. Cuối cùng, chuyển giá nội bộ đảm bảo quyền tự chủ cho các bộ phận trong công ty.

Hiện nay, có 3 phương pháp được sử dụng để xác định giá chuyển giao, mỗi phương pháp đều có ưu nhược điểm riêng, các công ty sản xuất sữa nên vận dụng một cách linh hoạt, sao cho bán giá chuyển giao nội bộ nằm trong khoảng giữa giá tối thiểu và giá tối đa (giá thị trường). Cụ thể:

a, Giá chuyển giao theo chi phí thực tế

Theo phương pháp này, định giá sản phẩm căn cứ vào chi phí tập hợp được. Cách xác định giá chuyển giao theo phương pháp này đơn giản, dễ áp dụng nhưng có một số nhược điểm sau:

- Sử dụng chi phí để xây dựng giá chuyển giao có thể dẫn đến các quyết định sai lầm trong công ty, vì nó ảnh hưởng đến lợi nhuận chung của công ty.

- Việc đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của đơn vị thông qua các chỉ tiêu như ROI, ROA, ROE không thực hiện được vì chỉ có bộ phận thực hiện khâu tiêu thụ cuối cùng mới có lợi nhuận còn các bộ phận khác chỉ tiêu thụ nội bộ sẽ không có lợi nhuận.

- Giá chuyển giao nội bộ không kiểm soát được chi phí vì chi phí được chuyển giữa các bộ phận với nhau không xác định được trách nhiệm của từng bộ phận, đơn vị trong công ty. Nếu tất cả chi phí phát sinh của một đơn vị chuyển sang đơn vị khác một cách đơn giản, sẽ dẫn đến trường hợp đơn vị khâu tiêu thụ cuối cùng phải chịu toàn bộ chi phí, kể cả chi phí phát sinh ở bộ phận khác vì lãng phí hay do hoạt động không hiệu quả.

Để hạn chế những nhược điểm của phương pháp tính giá chuyển giao theo chi phí, các nhà quản trị thường sử dụng công thức xác định sau:

$$\text{Giá chuyển giao} = \text{Biến phí đơn vị} + \text{Lợi nhuận góp đơn vị mất đi} \quad (5.6)$$

b. Giá chuyển giao theo giá thị trường

Đây thường là dựa trên giá niêm yết của một sản phẩm hoặc dịch vụ giống hoặc tương tự mà bộ phận cung cấp bán với giá thực cho khách hàng bên ngoài hoặc giá thành một đối thủ cạnh tranh cung cấp. Trường hợp chi phí bán hàng để

chuyển nội bộ của các sản phẩm trung gian là giống hệt nhau với những phát sinh từ việc bán hàng ở thị trường bên ngoài, nó sẽ không quan trọng cho dù đầu ra của bộ phận cung cấp được bán trong nội bộ hoặc bên ngoài.

Sử dụng giá chuyển giao thị trường rất thích hợp với quan điểm của các trung tâm kinh doanh, thuận tiện cho việc đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của các bộ phận trong tổ chức. Xác định giá chuyển giao theo thị trường giúp cho doanh nghiệp có những quyết định đúng đắn, khi nào nên chuyển nhượng nội bộ khi nào không nên, đồng thời đánh giá đúng quá trình sinh lợi của vốn đầu tư từ các bộ phận kinh doanh.

Xác định giá chuyển giao theo thị trường, cần đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc sau: Bộ phận mua phải mua trong nội bộ, nếu bộ phận bán đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài và muốn bán nội bộ. Nếu bộ phận bán không đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài, thì khi đó bộ phận mua được tự do mua ngoài. Bộ phận bán được tự do từ chối bán nội bộ nếu muốn bán ra bên ngoài. Đồng thời, phải có một ban giải quyết những bất đồng giữa các bộ phận về giá chuyển giao trong công ty.

c. Giá chuyển giao theo giá thỏa thuận

Giá thương lượng là giá thỏa thuận giữa bên mua và bên bán, giá thương lượng thường được sử dụng trong các trường hợp các bộ phận sản xuất cần một loại phụ tùng, chi tiết không có sẵn ngoài thị trường, vì vậy phải thỏa thuận để sản xuất đảm bảo lợi ích cho 2 bên.

Tóm lại, mục tiêu của việc xác định giá chuyển giao nội bộ là khuyến khích các nhà quản trị bộ phận cùng hướng đến mục tiêu chung của toàn công ty. Trên thực tế, hầu như không có một nguyên tắc nào được coi là chuẩn mực trong việc xác định giá chuyển giao nội bộ để đạt được các quyết định đúng đắn cho toàn công ty. Chính vì vậy, việc xác định giá chuyển giao nội bộ trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam phải kết hợp hài hòa lợi ích của các bên tham gia chuyển giao sản phẩm với lợi ích toàn công ty. Khi đó các công ty nên xác định cho mình giá chuyển giao tối thiểu và giá chuyển giao tối đa, làm cơ sở xác định giá chuyển giao sản

phẩm, dịch vụ giữa các đơn vị, bộ phận nhằm đạt được mục tiêu chung của toàn công ty.

Giá tối đa là giá mà trung tâm mua sản phẩm, dịch vụ bán ra bằng với giá thị trường hoặc giá mà trung tâm có thể mua ở các công ty chăn nuôi bò sữa khác hay hộ chăn nuôi bò sữa. Giá tối thiểu là giới hạn thấp nhất của giá chuyển giao để bộ phận chuyển giao không bị thiệt hại, đồng thời không có lợi hơn so với bán ra bên ngoài. Công thức xác định giá chuyển giao tối thiểu như sau:

$$\text{Giá chuyển giao tối thiểu} = \text{Biến phí đơn vị sản phẩm} + \text{Chi phí cơ hội} \quad (5.7)$$

Chi phí cơ hội là phần lợi nhuận gộp lớn nhất bị mất đi xét trên tổng sản phẩm dịch vụ được chuyển giao nội bộ. Thật vậy, qua nghiên cứu thực trạng một số các công ty sản xuất sữa hiện nay có qui trình sản xuất khép kín như Công ty Vinamilk và Mộc Châu. Việc xác định giá chuyển giao nội bộ là một nội dung tương đối quan trọng và cần thiết. Xác định giá chuyển giao nội bộ trong các công ty này nghĩa là xác định giá bán của nguyên liệu sữa bò sữa tại các trang trại nuôi bò sữa bán cho các nhà máy sản xuất sữa thành phẩm trong cùng công ty. Tại các trang trại nuôi bò sữa là trung tâm lợi nhuận và nó tạo ra doanh thu cho trang trại, còn tại các nhà máy sản xuất sữa phát sinh chi phí thu mua nguyên vật liệu đầu vào. Như vậy, cần xác định giá bán nội bộ sao cho đảm bảo hai trung tâm đều có lợi, và không ảnh hưởng đến lợi nhuận cũng như mục tiêu chung của toàn công ty. Trên thực tế, tại công ty Vinamilk, công ty TNHH một thành viên bò sữa Việt Nam, chăn nuôi bò sữa và công ty Dielac chế biến sữa đều là hai trung tâm lợi nhuận, việc xác định giá chuyển giao nội bộ được xác định như sau:

Theo khảo sát năm 2012, giá bán trên thị trường của sữa tươi từ các trang trại chăn nuôi bò sữa vào khoảng 13.800 đ/lít sữa, tại công TNHH một thành viên bò sữa Việt nam hiện đang bán ra thị trường là 15.000 đ/l, biến phí đơn vị sản phẩm là 8.000 đ/l. Nếu bán 1.000 lít sữa tươi cho công ty Dielac, biến phí đơn vị sản phẩm khi chuyển nhượng nội bộ là 6.200 đ/l (do tận dụng được một số chi phí), phần chi phí cơ hội bị mất đi nếu thực hiện chuyển giao nội bộ là 4.000.000 đ. Như vậy, trong trường hợp này, công ty Vinamilk sẽ thực hiện chuyển nhượng nội bộ nếu giá

chuyển giao nằm trong khoảng từ 10.200 đ/l đến 13.800 đ/l. Giá tối thiểu được xác định là phần biến phí đơn vị sản phẩm (6.200 đ/l) cộng với chi phí cơ hội bị mất đi khi thực hiện chuyển giao nội bộ (4.000 đ/l), giá tối đa là giá mà bên mua sẵn sàng mua được trên thị trường. Khi đó Vinamilk sẽ đạt được mục tiêu chung cho công ty, lợi nhuận toàn công ty sẽ tăng và một điều quan trọng nữa là sẽ đảm bảo được chất lượng nuôi bò sữa theo qui định chất lượng của công ty. Nếu giá chuyển nhượng nội bộ không nằm trong khoảng giá trên thì công ty không nên thực hiện chuyển giao nội bộ bởi khi đó công ty sẽ bị thiệt hại, mà còn đạt được mục tiêu chung của toàn công ty.

4.4.3.4. Lập hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm lợi nhuận

Báo cáo của các trung tâm trách nhiệm phản ánh kết quả kinh doanh của từng trung tâm lợi nhuận trong cơ cấu tổ chức quản lý lợi nhuận của công ty. Bao gồm các bộ phận như: Bộ phận kinh doanh, công ty thành viên của Tổng công ty, kết quả kinh doanh của các chi nhánh kinh doanh, các khu vực kinh doanh...

Trong báo cáo kết quả kinh doanh của trung tâm lợi nhuận có thể bao gồm nhiều trung tâm chi phí và nhiều trung tâm doanh thu. Từ các cấp quản lý thấp đến các cấp quản trị cao trong trung tâm lợi nhuận, báo cáo phải thể hiện cả số kế hoạch và số thực hiện, đồng thời phản ánh chênh lệch giữa số thực hiện và số kế hoạch theo hình thức lợi nhuận góp của báo cáo bộ phận. Với những đặc điểm nêu trên hệ thống báo cáo trách nhiệm trong trung tâm lợi nhuận bao gồm: Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm lợi nhuận (Phụ lục 23),

Bên cạnh đó, báo cáo của trung tâm lợi nhuận cũng phải được lập theo Báo cáo bộ phận (phụ lục 24) đảm bảo chi tiết theo từng đơn vị tiêu thụ cụ thể (cửa hàng, chi nhánh, khu vực...) theo các thị trường tiêu thụ khác nhau (Bắc, Trung, Nam, trong nước, nước ngoài...), theo từng sản phẩm cụ thể (sữa tươi, sữa đặc có đường, sữa bột...). Để đánh giá tốt hiệu quả hoạt động cũng như trách nhiệm của các trung tâm lợi nhuận, đòi hỏi chi phí phải được tách thành biến phí và định phí, định phí cần tách thành định phí bộ phận (kiểm soát được) và định phí chung (không kiểm soát được), để xác định lợi nhuận của từng bộ phận đóng góp vào lợi nhuận

toàn doanh nghiệp. Đồng thời, mỗi bộ phận cần xác định 2 chỉ tiêu giá trị và tỷ lệ so với doanh thu. Một trong những báo cáo quan trọng đối với các bộ phận đó là báo cáo bộ phận. Bản chất của báo cáo trách nhiệm chính là báo cáo bộ phận, báo cáo của từng trung tâm trách nhiệm được tổng hợp từ các bộ phận quản trị của trung tâm. Chính vì vậy, phân tích báo cáo bộ phận là hết sức cần thiết, giúp nhà quản trị có thêm thông tin để đánh giá trách nhiệm quản trị các bộ phận được chính xác hơn.

Báo cáo bộ phận là báo cáo khái quát doanh thu chi phí - kết quả của từng bộ phận nhằm cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp để đưa ra quyết định ứng xử cho phù hợp. Báo cáo bộ phận thường được xây dựng theo nhiều tiêu thức khác nhau tùy theo yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp như: Theo nội dung kinh tế của từng bộ phận, theo tiêu thức về thời gian (tuần, tháng, năm, quý), theo tiêu thức về không gian (phân xưởng sản xuất, cửa hàng, chi nhánh...)

Báo cáo bộ phận có các đặc điểm sau: Báo cáo bộ phận thường được xây dựng theo cách ứng xử của chi phí, phân chia chi phí thành biến phí và định phí. Theo cách này có tác dụng thiết thực, giúp cho việc phân tích đánh giá các mặt hoạt động của các bộ phận nói riêng và cả doanh nghiệp nói chung. Báo cáo bộ phận được xây dựng theo nhiều mức độ hoạt động hay phạm vi khác nhau tùy theo nhu cầu quản trị của các cấp. Cấp quản trị càng thấp, mức độ càng chi tiết, cấp quản trị càng cao thì mức độ chi tiết giảm dần. Trên báo cáo nội bộ ngoài những khoản chi phí trực tiếp phát sinh tại bộ phận mà nhà quản lý bộ phận đó kiểm soát được còn khoản định phí chung. Khi phân tích và đánh giá báo cáo bộ phận ta thường dựa vào các chỉ tiêu sau đây:

- Lợi nhuận bộ phận: Là phần chênh lệch giữa lợi nhuận gộp với định phí thuộc tính của từng bộ phận. Lợi nhuận bộ phận chính là nguồn gốc để tạo ra thu nhập thuần cho doanh nghiệp. Lợi nhuận bộ phận được xem là chỉ tiêu đánh giá tốt nhất quá trình sinh lãi của từng bộ phận. Nếu lợi nhuận bộ phận càng cao thì khả năng đóng góp thu nhập thuần cho doanh nghiệp càng tốt. Nếu lợi nhuận bộ phận mà âm, nhà quản trị cần phải xem xét lại xem bộ phận đó cần tiếp tục hoạt động hay không? Nếu tiếp tục hoạt động thì cần phải có những chính sách, kế hoạch gì khắc phục để

nó hoạt động có hiệu quả. Tuy nhiên khi căn cứ vào lợi nhuận bộ phận cần phải phân tích trong mối quan hệ với khả năng sản xuất, tiêu thụ của bộ phận đối với thị trường và ở những giai đoạn nào của quá trình kinh doanh để từ đó có các quyết định phù hợp.

- Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận: Là tỷ số giữa lợi nhuận bộ phận và doanh thu của từng bộ phận. Điều này cho biết trước khả năng tạo lợi nhuận của từng bộ phận. Trong trường hợp các bộ phận đều tăng 1 mức doanh thu thì những bộ phận có tỷ lệ số dư cao tốc độ tạo ra lợi nhuận nhanh và đó cũng chính là căn cứ để hấp dẫn các nhà đầu tư.

Cần xem xét mối quan hệ giữa chi phí cố định thuộc tính (bộ phận) với chi phí cố định chung (bắt buộc) để thấy những khoản chi phí nào có thể giảm được và không giảm được từ đó đưa ra quyết định hợp lý và hiệu quả.

Ngoài ra, tùy theo nhu cầu sử dụng thông tin của các nhà quản trị trong doanh nghiệp mà trung tâm lợi nhuận phải lập các Báo cáo phân tích tình hình thực hiện kế hoạch lợi nhuận (Phụ lục 25), Từ đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận tiêu thụ sản phẩm các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận như sản lượng tiêu thụ, giá bán, chi phí ngoài sản xuất, kết cấu mặt hàng tiêu thụ.

4.4.4. Kế toán trách nhiệm trung tâm đầu tư

4.4.4.1. Xác định trung tâm đầu tư

Trung tâm trách nhiệm đầu tư là trung tâm mà nhà quản lý của trung tâm này không những phải chịu trách nhiệm về doanh thu hay chi phí mà còn quyết định về mức vốn đầu tư và sử dụng trong quá trình kinh doanh. Với cơ cấu tổ chức quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay trung tâm đầu tư là HĐQT và người chịu trách nhiệm cao nhất đối với trung tâm đầu tư này là CT HĐQT. Hội đồng quản trị, đại diện cao nhất trong công ty, với vai trò định hướng, xây dựng các chính sách, nghị quyết, chiến lược kinh doanh phù hợp với tình hình sản xuất kinh doanh nhằm mục đích tối đa hóa lợi nhuận của các cổ đông và những nhà đầu tư trong công ty. Tùy thuộc vào từng công ty cụ thể và sự phân cấp về quyền hạn và trách nhiệm về doanh thu, chi phí và lợi nhuận mà các trung tâm đầu tư được tổ chức thành các cấp độ khác nhau, cụ thể như sau.

Trung tâm đầu tư cấp 1: Bao gồm Ban tổng GD, Phó tổng GD dự án là người đại diện chịu trách nhiệm cao nhất về kết quả hoạt động của bộ phận mình, trong phạm vi vốn đầu tư do HĐQT phân cấp. Các công ty thành viên, chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động của công ty mình trong số vốn do HĐQT cấp, chịu trách nhiệm cao nhất là GD công ty. Bộ phận kinh doanh GD dự án chịu trách nhiệm cao nhất trước Ban tổng GD về kết quả hoạt động trong phạm vi vốn đầu tư của bộ phận mình phụ trách.

Trung tâm đầu tư cấp 2: Bao gồm các Khu vực tiêu thụ thuộc bộ phận kinh doanh của Tổng công ty do GD khu vực chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động của bộ phận mình trước Phó tổng GD kinh doanh trong phạm vi số vốn được cấp. Cụ thể, đối với công ty sản xuất sữa Hà Nội, hiện nay có một chi nhánh trong thành phố Hồ Chí Minh, việc sản xuất và kinh doanh tại khu vực này được độc lập, đảm bảo hoạt động không lỗ, do GD khu vực chịu trách nhiệm trước Tổng GD. Như vậy, chi nhánh này thuộc trung tâm đầu tư cấp 2.

4.4.4.2. Xây dựng hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá trung tâm đầu tư

Đây là trung tâm trách nhiệm gắn với cấp quản lý cao nhất là Hội đồng quản trị của Tổng công ty. Nhu cầu thông tin của nhà quản trị ở trung tâm này là nhu cầu về lợi nhuận, về khả năng sinh lợi của tài sản thông qua các chỉ tiêu như: Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư ROI, Lợi nhuận thặng dư RI. Thông qua các chỉ tiêu này, giúp nhà quản trị đánh giá trách nhiệm quản trị của trung tâm đồng thời thông qua đó giúp nhà quản trị có những giải pháp nhằm cải thiện chỉ tiêu nâng cao hiệu quả kinh doanh để tối đa hóa lợi nhuận và sử dụng hiệu quả tài sản. Các thông tin cụ thể phải được cung cấp thông qua các chỉ tiêu như: Thông tin về doanh thu, chi phí và lợi nhuận nhằm xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Thông tin về hiệu quả sử dụng vốn trong kỳ ...

Trước khi đánh giá kết quả hoạt động của trung tâm đầu tư, cần xác định phạm vi trách nhiệm của các nhà quản trị trong trung tâm này. Tại công ty sản xuất sữa Hà nội, qua khảo sát thực tế, công ty đã lập báo cáo theo ba miền Bắc – Trung – Nam (Phụ lục 42), căn cứ vào báo cáo này chúng ta thấy bộ phận miền Bắc có lợi nhuận bộ phận cao nhất (3.118.605ngđ) sau đó đến bộ phận phía Nam (746.420ngđ)

cuối cùng là miền Trung (425.748 ngđ). Nếu chỉ dừng lại với báo cáo kết quả kinh doanh theo từng bộ phận như vậy, trách nhiệm quản lý của nhà quản trị chỉ thông qua con số lợi nhuận từng bộ phận. Các nhà quản trị sẽ đánh giá bộ phận miền Bắc hoạt động hiệu quả nhất vì lợi nhuận cao nhất. Điều này liệu có chính xác? nếu chỉ sử dụng chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận để đánh giá bởi chi phí quản lý và bán hàng của Tổng công ty phân bổ cho các bộ phận nằm ngoài tầm kiểm soát của nhà quản trị trung tâm đầu tư.

Sau đó, nhà quản trị cần so sánh chênh lệch giữa lợi nhuận thực hiện và lợi nhuận được giao, để đánh giá mức độ hoàn thành nhiệm vụ về lợi nhuận và phân tích các nhân tố ảnh hưởng của doanh thu chi phí đến lợi nhuận.

Nếu chỉ dựa vào lợi nhuận bộ phận để đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm đầu tư thì không phản ánh được hiệu quả sử dụng vốn đầu tư vào từng trung tâm. Theo vốn đầu tư từng trung tâm của công ty sản xuất sữa Hà nội, chúng ta sẽ xác định được tỷ lệ lợi nhuận trên vốn đầu tư theo bảng 4.4.

Bảng 4.4: ROI của các trung tâm đầu tư

Chỉ tiêu	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Nam
1. Lợi nhuận (ngđ)	3,118,605	425,748	746,420
2. Tài sản đầu tư (ngđ)	97,259,176	6,078,699	18,236,096
3. Tỷ lệ LN/Vốn đầu tư (ROI)	3%	7%	4%
4. LN/DT	1.27%	5.22%	3.92%
5. DT/Vốn đầu tư	2.52	1.34	1.04

Với số liệu trên, ROI của bộ phận Miền Trung cao nhất (7%) và tỷ lệ LN/DT cũng là cao nhất (5,22%) mặc dù vòng quay của vốn thấp (1.34). Còn bộ phận miền Bắc có vòng quay vốn (2.52) cao nhất- sử dụng vốn hiệu quả nhất nhưng tỷ lệ LN/DT thấp nhất, do vậy ROI thấp nhất, nếu bộ phận nào hoạt động trong môi trường có tính cạnh tranh cao khó có thể tăng được tỷ lệ LN/DT, thì nhà quản trị cần tập trung tăng vòng quay sử dụng vốn đầu tư. Để tăng chỉ tiêu ROI, các nhà quản trị cần phân tích 2 nhân tố là Tỷ lệ lợi nhuận/doanh thu và số vòng quay của

vốn (LN/Vốn đầu tư). Ví dụ với tình hình kinh doanh thực tế tại công ty sản xuất sữa Hà nội, giả sử công ty tăng cường quảng cáo cho miền Bắc với chi phí 5.000.000 ngđ doanh thu sẽ tăng thêm 6.000.000 ngđ khi đó lợi nhuận bộ phận sẽ là 4,118,605 ngđ. Khi đó ROI sẽ thay đổi theo bảng 4.5.

Bảng 4.5: Các chỉ tiêu của bộ phận miền Bắc

Đơn vị tính: 1000đ

Chỉ tiêu	Miền Bắc
1. Lợi nhuận	4,118,605
2. Tài sản đầu tư	97,259,176
3. Tỷ lệ LN/Vốn đầu tư (ROI)	4%
4. LN/DT	1.68%
5. DT/Vốn đầu tư	2.58

Như vậy, sau khi có chiến dịch quảng cáo doanh thu, lợi nhuận tăng đã làm cho cả hai yếu tố LN/DT từ 1,27% lên 1,68% và Vòng quay vốn đầu tư tăng từ 2,52 lên 2,58 điều này đã dẫn đến ROI tăng từ 3% lên 4%.

Ưu điểm của phương pháp sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá trung tâm đầu tư là có xét đến vốn đầu tư và có thể so sánh các bộ phận với nhau dù khác nhau về qui mô. Tuy nhiên, chỉ tiêu ROI cũng tồn tại một số hạn chế như: Nếu nhà quản trị chỉ chú trọng đến ROI thì sẽ dễ dàng bỏ qua nhiều cơ hội có lợi cho doanh nghiệp về lâu dài, bởi nó có xu hướng chấp nhận các dự án sinh lợi nhuận ngắn hạn. Ngoài ra, ROI còn có một hạn chế nữa là khi vốn sử dụng bình quân có xu hướng giảm dần, do tài sản được tính căn cứ vào giá trị còn lại sau khi đã trừ đi khấu hao hàng năm, nên dù lợi nhuận không thay đổi nhưng giá trị ROI qua các năm sẽ tăng lên. Điều này làm cho nhà quản trị nếu chỉ quan tâm đến lợi nhuận và ROI cao sẽ bỏ qua nhiều cơ hội kinh doanh tốt mà ROI có thể thấp hơn. Ngoài ra, chỉ tiêu ROI không phù hợp trong cách tính toán các dòng tiền, không tính tới thời gian của tiền. Để khắc phục các nhược điểm của ROI, khuyến khích các nhà quản trị các trung tâm đầu tư tận dụng cơ hội kinh doanh, chỉ tiêu Lợi nhuận còn lại - RI được xét đến. Theo số liệu của công ty sữa Hà Nội ta giả sử công ty có ROI bình quân là 5% ta có bảng 4.6.

Bảng 4.6: Lợi nhuận còn lại của các trung tâm*Đơn vị tính: 1000đ*

Chỉ tiêu	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Nam
1. Lợi nhuận bộ phận	3,118,605	425,748	746,420
2. Chỉ tiêu lợi nhuận kinh doanh bộ phận (Vốn đầu tư x ROI bình quân)	2,917,775	182,361	547,083
3. Lợi nhuận còn lại RI (1-2)	200,829	243,387	199,337

Như vậy, bộ phận phía Trung có lợi nhuận còn lại cao nhất, nguyên nhân là do bộ phận phía Trung có giá trị đầu tư thấp nhất. Chỉ tiêu RI có ưu điểm đánh giá đúng kết quả của các trung tâm đầu tư bởi chỉ tiêu này so sánh các trung tâm cùng mặt bằng chung. Ngoài ra, RI còn khuyến khích các nhà quản lý bộ phận chấp nhận những cơ hội đầu tư khi ROI cao hơn ROI bình quân. Cụ thể xét tại công ty sản xuất sữa Hà Nội, giả sử có một cơ hội kinh doanh cho bộ phận phía Trung đầu tư thêm vốn là 100trđ, với tỷ lệ lợi nhuận trên vốn là 6% , thấp hơn ROI hiện tại và cao hơn ROI bình quân (5%). Nếu chỉ dựa vào chỉ tiêu ROI, bộ phận miền Trung sẽ không đầu tư thêm, vì ROI đầu tư < ROI hiện tại, nếu đầu tư sẽ làm ROI bình quân giảm. Nhưng nếu sử dụng chỉ tiêu RI, thì cơ hội đầu tư này sẽ có thêm một mức lợi nhuận là 1trđ (100trđ x 6 – 100 trđ x 5).

Bên cạnh các ưu điểm của RI, RI cũng có những nhược điểm như: RI là chỉ tiêu tuyệt đối nên không thể so sánh, đánh giá trách nhiệm của các trung tâm đầu tư có số vốn, tài sản đầu tư khác nhau. Đây là nhược điểm lớn nhất của chỉ tiêu RI, nó sẽ tạo ra các nhận định sai khi so sánh các bộ phận, đơn vị có qui mô khác nhau. Chính vì vậy, để đánh giá kết quả của trung tâm đầu tư, nhà quản trị cần phải biết sử dụng kết hợp hai chỉ tiêu ROI, RI để có được thông tin hữu ích phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư. Ngoài hai chỉ tiêu ROI, RI một chỉ tiêu được xem xét đến đó là chỉ tiêu Giá trị kinh tế tăng thêm (EVA).

Giá trị gia tăng được xem là chìa khóa chủ yếu để làm gia tăng tài sản bằng cách sử dụng một kỹ thuật đánh giá mới. Ý tưởng chính của chỉ tiêu này là một dự

án, hay khoản vốn đầu tư sẽ làm gia tăng của cải ròng cho nhà đầu tư khi và chỉ khi tỷ suất sinh lời kỳ vọng của dự án lớn hơn chi phí sử dụng vốn.

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

4.4.4.3. Lập hệ thống báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm mà ngoài chi phí, doanh thu, lợi nhuận, nhà quản trị còn chịu trách nhiệm về cả vốn đầu tư và khả năng huy động vốn và các nguồn tài trợ cho công ty. Theo cơ cấu tổ chức của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam trung tâm đầu tư, cấp quản trị cao nhất là Hội đồng quản trị, đứng đầu là CT HĐQT. Chính vì vậy, báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư phải thể hiện được kết quả hoạt động và sử dụng vốn của toàn công ty. Để đánh giá chính xác và toàn diện kết quả hoạt động của trung tâm đầu tư, báo cáo phải thể hiện các chỉ tiêu đánh giá vốn từ các cấp thấp đến cao bao gồm các chỉ tiêu như ROI, RI, EVA trong Báo cáo trách nhiệm của các trung tâm đầu tư (Phụ lục 26). Ngoài ra, các bộ phận thuộc trung tâm đầu tư phải báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch lợi nhuận qua Báo cáo thực hiện kế hoạch lợi nhuận (Phụ lục 27), Báo cáo phân tích hiệu quả sử dụng vốn đầu tư (Phụ lục 28), Báo cáo phân tích kết quả và nguyên nhân hoạt động kinh doanh (Phụ lục 29) và Báo cáo Phân tích tài chính theo mô hình Dupont (Phụ lục 30).

Như vậy, hệ thống KTTN được xây dựng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam từ nội dung, cơ cấu tổ chức các trung tâm trách nhiệm, hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá, đến hệ thống dự toán của từng trung tâm và cuối cùng là hệ thống báo cáo trách nhiệm. Để đảm bảo xây dựng thành công hệ thống

KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam đòi hỏi một số các điều kiện để thực hiện.

4.5. Điều kiện xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

4.5.1. Đối với nhà nước và các cơ quan chức năng

Mặc dù KTQT nói chung và KTTN nói chung cung cấp thông tin cho nội bộ doanh nghiệp có tính linh hoạt cao, tùy theo nhu cầu và mục tiêu của các nhà quản trị mà xây dựng cho phù hợp. Nhưng không phải nhà quản trị nào cũng biết về điều đó, nên nhà nước cần có những hướng dẫn về KTQT nói chung và KTTN nhằm khuyến khích các nhà quản trị doanh nghiệp thấy được lợi ích cũng như vai trò quan trọng của KTTN trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản lý kiểm soát, đánh giá hoạt động của các bộ phận công ty mình hướng đến mục tiêu chung và có thông tin hữu ích cho nhà quản trị ra quyết định.

Đồng thời, nhà nước và các cơ quan chức năng nên xúc tiến các chương trình hỗ trợ trực tiếp hay gián tiếp cho các doanh nghiệp Việt Nam tiếp cận với các mô hình KTTN trên thế giới, để học hỏi kế thừa và phát triển hệ thống KTTN vào doanh nghiệp mình cho phù hợp. Nhà nước cũng cần có những chính sách khuyến khích các doanh nghiệp đổi mới phương pháp quản lý, xây dựng hệ thống KTQT nói chung và KTTN nói riêng.

Ngoài ra, nhà nước và các cơ quan chức năng cần tổ chức các lớp bồi dưỡng, đào tạo ngành kế toán cho phù hợp với xu thế mới, phù hợp với phương pháp quản lý hiện đại. Muốn vậy, cần thay đổi, cải tiến về mục tiêu đào tạo, nội dung đào tạo và phương pháp đào tạo. Mục tiêu đào tạo cần hướng đến tính thực tiễn, không chỉ đào tạo về mặt lý thuyết mà còn trang bị cả về kiến thức thực tế, đào tạo những gì xã hội cần, chứ không chỉ đào tạo những gì mình có. Bên cạnh đó, nội dung đào tạo cũng phải thay đổi, không chỉ chú trọng đến KTTC mà cần phát triển nội dung về KTQT và KTTN. Nội dung đào tạo về KTQT và KTTN cần theo xu hướng thế giới nhưng cần chọn lọc để phù hợp với điều kiện Việt Nam. Không chỉ đổi mới về mục tiêu nội dung đào tạo mà phương pháp đào tạo cũng cần được cải tiến, theo hướng nâng cao khả năng tự học, tự nghiên cứu.

4.5.2. Đối với các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

4.5.2.1. Mô hình quản lý phải được phân cấp quản lý rõ ràng

Điều kiện đầu tiên để xây dựng được hệ thống KTTN, đòi hỏi các công ty phải tổ chức quản lý phân cấp rõ ràng. Mô hình tổ chức quản lý của một tổ chức sẽ ảnh hưởng đến cách sử dụng thông tin trong một tổ chức. Các mô hình có cơ cấu tổ chức khác nhau tùy thuộc vào mục tiêu quản lý của các cấp quản trị. Để xây dựng thành công mô hình KTTN các công ty sản xuất sữa phải lựa chọn mô hình quản lý phân cấp rõ ràng, không kiêm nhiệm.

Mô hình KTTN được xây dựng đảm bảo phù hợp với đặc điểm sản xuất, cơ cấu tổ chức quản lý, qui trình công nghệ của các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Nhằm phát đạt hiệu quả cao trong việc kiểm soát, quản lý và đánh giá trách nhiệm của các cấp quản lý, giúp nhà quản trị có những thông tin hữu ích trong việc ra quyết định. Chính vì vậy, mô hình KTTN được xây dựng trước hết là xác định cơ chế tổ chức quản lý và phân cấp quản lý để xây dựng các trung tâm trách nhiệm. Sau đó xây dựng các chỉ tiêu và phương pháp đánh giá các chỉ tiêu đó trong các trung tâm trách nhiệm nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động của từng trung tâm và trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị tương ứng. Cuối cùng xây dựng hệ thống báo cáo KTTN nhằm phản ánh đầy đủ các thông tin về kết quả hoạt động của từng trung tâm trách nhiệm. Mặt khác, để đảm bảo tính hiệu quả và phù hợp, số lượng trung tâm trách nhiệm trong các công ty có thể khác nhau, căn cứ vào thực trạng phân cấp quản lý và tổ chức sản xuất tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam với 3 mô hình tổ chức quản lý tương ứng với số trung tâm trách nhiệm. Cụ thể xây dựng 4 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, Trung tâm doanh thu, Trung tâm lợi nhuận và Trung tâm đầu tư (Vinamilk, Mộc châu) hoặc 3 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, Trung tâm lợi nhuận, Trung tâm đầu tư (Hanoimilk, Elovi), 2 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí và Trung tâm lợi nhuận cho các doanh nghiệp khác sữa khác.

Ngoài ra, chế độ đãi ngộ, khen thưởng là một trong những yếu tố cấu thành nên hệ thống KTTN. Chính vì vậy các doanh nghiệp sản xuất sữa cần xây dựng

những chính sách đãi ngộ và khen thưởng cho phù hợp với từng doanh nghiệp cụ thể, đảm bảo khuyến khích phát huy được hết nguồn nhân lực hiện có. Xuất phát từ kết quả nghiên cứu về chế độ đãi ngộ khen thưởng của các công ty sản xuất sữa hiện nay, tác giả đưa ra một số giải pháp cụ thể như sau:

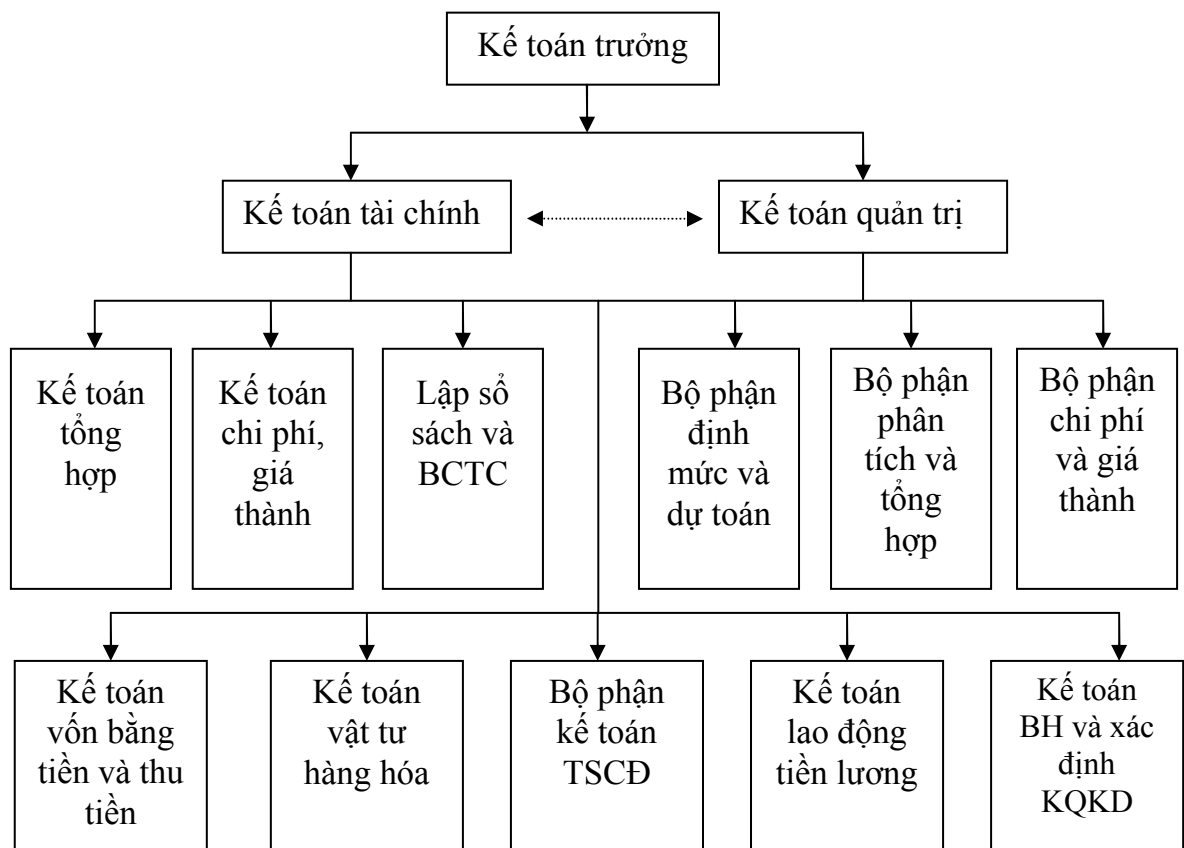
Hình thức đãi ngộ: Kết hợp hình thức đãi ngộ tài chính và phi tài chính (tinh thần). Các công ty nên xây dựng tiêu chí đánh giá và thường xuyên tổ chức quá trình đánh giá nhân sự trong công ty. Qua kết quả đánh giá Công ty nên có những hình thức khen thưởng cụ thể bằng hiện vật như: Tiền thưởng, tăng lương, chia cổ phần cổ tức...Đồng thời kết hợp với động viên tinh thần như tổ chức liên hoan, tặng bằng khen, tạo môi trường làm việc thoải mái, thân thiện và tạo cơ hội thăng tiến trong công việc. Ngoài ra, công ty cũng nên tổ chức các khóa đào tạo nâng cao trình độ nghiệp vụ, các kỳ nghỉ, các chuyến du lịch, ngoại khóa nhằm kích lệ tinh thần làm việc của cán bộ công nhân viên trong công ty. Một nội dung mà các công ty thường ít quan tâm đó là phải trao quyền cho các nhân viên cấp dưới, cần có sự tin tưởng, động viên và quan tâm của lãnh đạo cấp trên.

Với các hình thức đãi ngộ trên, các công ty sẽ đạt được hiệu quả cao trong cách sử dụng nhân sự, nhưng cũng cần chú ý đến những yếu tố ảnh hưởng đến chính sách đãi ngộ như: Thị trường lao động; Tình hình tài chính của công ty; Giá cả sinh hoạt; Năng suất lao động chung; Năng lực, trình độ của người lao động; Quan điểm của các nhà lãnh đạo về quản trị nhân lực; Chính sách của Nhà nước về tiền lương thưởng và các lợi ích khác, qua đó, xây dựng chế độ đãi ngộ cho hợp lý.

4.5.2.2. Tổ chức bộ máy kế toán

Việc xây dựng thành công mô hình KTTN trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam một phần phụ thuộc vào bộ máy kế toán tại các công ty sản xuất sữa. Bởi cấu thành hệ thống kế toán nói chung KTQT và KTTN nói riêng đòi hỏi các công ty cần tổ chức bộ máy kế toán phù hợp. Cấu thành nên hệ thống kế toán bao gồm: hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách, báo cáo, con người...để có thể cung cấp thông tin hữu ích không chỉ cho KTTC và KTQT nói chung và KTTN nói riêng được hữu ích và đầy đủ, phòng kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam nên tổ

chức mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT. Bên cạnh đó, cần phân công rõ ràng, tách biệt về nội dung, phạm vi cung cấp thông tin cho KTTC và KTQT, KTTN, giữa các bộ phận kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết không được chồng chéo nhau gây chậm trễ trong việc xử lý cung cấp thông tin. Với mô hình kế toán hỗn hợp các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam sẽ tiết kiệm chi phí, tận dụng tối đa nguồn lực và phát huy hết năng lực của các bộ phận, phân hành kế toán. Bộ máy kế toán được tổ chức theo sơ đồ 4.4.



Sơ đồ 4.4: Bộ máy kế toán kết hợp trong doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam

Kế toán trưởng: Quản lý và điều hành phòng kế toán, chịu trách nhiệm về hoạt động của phòng mình trước GD tài chính (Phó tổng GD tài chính) của Tổng công ty. Kế toán trưởng có nhiệm vụ cung cấp thông tin và tư vấn về mặt tài chính cho các cấp quản trị và thực hiện theo dõi, kiểm soát công việc kế toán chung của công ty. **Phó phòng kế toán:** Trợ giúp cho kế toán trưởng trong các công việc quản lý các nghiệp vụ kế toán của phòng.

Bộ phận KTTC: được chia làm nhiều phân hành kế toán khác nhau, có nhiệm vụ phản ánh, theo dõi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như doanh thu, chi phí, giá thành, tài sản, nguồn vốn... theo qui định của nhà nước.

Bộ phận KTQT: được chia thành các tổ nghiệp vụ:

- Tổ định mức, dự toán: Có nhiệm vụ liên kết các phòng ban như kế hoạch, kỹ thuật, bộ phận tiêu thụ và các bộ phận xây dựng định mức, trên cơ sở đó tiến hành lập hệ thống dự toán cho từng bộ phận trong công ty theo yêu cầu của các nhà quản trị các cấp.

- Tổ phân tích, đánh giá: Đây là bộ phận có khối lượng công việc khá nhiều và thường xuyên. Nội dung công việc thường bao gồm: Theo dõi chi phí, doanh thu bán hàng, lợi nhuận phát sinh theo bộ phận, chi nhánh, khu vực, sản phẩm, theo từng trung tâm trách nhiệm... chi tiết cho các đối tượng theo nhu cầu của các nhà quản trị các cấp. Phân tích tình hình thực hiện so với mục tiêu, kế hoạch đặt ra, phân tích các nhân tố ảnh hưởng từ đó tìm nguyên nhân ảnh hưởng để có những biện pháp khắc phục hạn chế. Lập các báo cáo KTTN theo nhu cầu quản lý, cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định.

- Tổ kế toán sản xuất và chi phí giá thành: có nhiệm vụ theo dõi, ghi chép các chi phí phát sinh theo từng yếu tố, từng sản phẩm, từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm hay từng đối tượng chịu phí. Lập các phiếu tính giá thành sản phẩm phục vụ cho KTQT.

Mô hình kế toán kết hợp nhưng có phân công tách biệt giữa KTTC và KTQT về mục tiêu, nội dung công việc sẽ phát huy hiệu quả cao, nếu đảm bảo được trình độ của cán bộ nhân viên kế toán. Vì vậy, vấn đề về đào tạo và bồi dưỡng nhân viên cũng là vấn đề cần được quan tâm.

4.5.2.3. Đào tạo, bồi dưỡng nhân viên

Mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam có được xây dựng thành công hay không một phần phụ thuộc vào trình độ, nghiệp vụ của cán bộ, nhân viên trong doanh nghiệp. Trước hết đối với đội ngũ quản lý cần có nhận thức đúng đắn và xác định được tầm quan trọng của hệ thống KTTN đối với quản lý bộ phận và đánh giá trách nhiệm quản lý các cấp. Ngoài ra, hệ thống KTTN có mối

quan hệ chặt chẽ với phân cấp quản lý, do đó các cấp quản lý có trình độ chuyên môn tốt, thường xuyên được đào tạo phù hợp với công việc được giao, góp phần vào thành công của hệ thống KTTN. Như vậy, doanh nghiệp cần có chính sách đào tạo, bồi dưỡng nhân viên KTQT phải có kiến thức về phân tích, thống kê, quản trị học... để thực hiện các qui trình tổ chức, xây dựng các trung tâm trách nhiệm, xác định các chỉ tiêu đánh giá trung tâm trách nhiệm và lập các báo cáo KTTN theo yêu cầu của nhà quản trị, từ đó cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị ra quyết định.

Ngoài việc đào tạo, bồi dưỡng cán bộ nhân viên việc áp dụng công nghệ thông tin vào hệ thống KTTN cũng giúp nhà quản trị kiểm soát, đánh giá hiệu quả bộ phận và cung cấp thông tin được nhanh chóng.

4.5.2.4. Ứng dụng công nghệ thông tin để phân tích, xử lý kịp thời

Đặc điểm KTQT là cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định, nó hướng tới tương lai và mang tính linh hoạt cao, nhất là KTTN với chức năng đánh giá hoạt động của các bộ phận và kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của các nhà quản trị trong doanh nghiệp. Đòi hỏi hệ thống quản lý nói chung và kế toán nói riêng phải có được các thông tin về hoạt động của các bộ phận trong toàn công ty một cách kịp thời và nhanh chóng. Mặt khác, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất sữa lại đa dạng phong phú nhiều mặt hàng, nhiều nhà máy sản xuất, nhiều bộ phận và kinh doanh trên phạm vi rộng cả nước. Chính vì vậy, các công ty phải áp công nghệ thông tin vào xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đảm bảo có thể theo dõi toàn bộ hoạt động của toàn công ty trên phạm vi cả nước. Ví dụ, công ty sữa Vinamilk cần lắp hệ thống phần mềm chung cho toàn công ty kể cả các nhà máy, chi nhánh, cửa hàng trên toàn quốc. Với hệ thống mạng internet như hiện nay, các nhà quản trị có thể theo dõi doanh số cũng như chi phí phát sinh hàng ngày trên máy tính mà không cần chờ báo cáo. Việc lập định mức, dự toán cũng cần được lập trên phần mềm tạo sự đồng bộ cho doanh nghiệp cũng như đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin cho các bộ phận một cách thường xuyên. Đồng thời, công ty triển khai hệ thống ERP cho toàn công ty, để có thể link thông tin giữa các phòng ban với nhau, các nhà quản trị sẽ có những thông tin cần thiết kịp thời và nhanh chóng không chỉ về thông tin tài chính mà cả về nhân sự, kế hoạch...

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Hệ thống KTTN giúp nhà quản trị đánh giá kết quả kinh doanh cho từng bộ phận, thông qua việc kiểm soát hoạt động và đánh giá trách nhiệm của từng bộ phận và từng nhà quản trị tương ứng. Hệ thống KTTN được xây dựng thành công sẽ mang lại nhiều giá trị to lớn cho doanh nghiệp không chỉ trong kiểm soát hoạt động của các bộ phận mà còn cung cấp các thông tin hữu ích cho các quản trị ra quyết định kinh doanh. Trong chương 4, tác giả đã nêu và giải quyết các vấn đề sau:

Thứ nhất: Sự cần thiết và đưa ra các nguyên tắc cơ bản của việc xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam hiện nay.

Thứ hai: Đưa ra các giải pháp nhằm xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam như: Giải pháp về hệ thống phương pháp sử dụng trong KTTN, bao gồm: xây dựng hệ thống định mức, hệ thống dự toán, hệ thống tài khoản, chứng từ, sổ sách, đặc biệt giải pháp ứng dụng bảng điểm cân bằng trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Giải pháp về xây dựng các trung tâm trách nhiệm từ xác định trung tâm trách nhiệm đến hệ thống chỉ tiêu phương pháp đánh giá trung tâm trách nhiệm và hệ thống báo cáo KTTN.

Thứ ba: Đề các giải pháp trên được thực hiện thành công, luận án cũng đưa ra những điều kiện về phía doanh nghiệp và Nhà nước. Cụ thể, với doanh nghiệp: cần đảm bảo doanh nghiệp có tổ chức bộ máy quản lý phân cấp rõ ràng, bộ máy kế toán được tổ chức theo mô hình kết hợp, phải đào tạo nhân viên, ứng dụng khoa học công nghệ... Với Nhà nước cần có những chính sách cụ thể quan tâm đến hệ thống KTTN trong doanh nghiệp.

KẾT LUẬN

Nền kinh tế Việt Nam đang trong giai đoạn chuyển đổi và hội nhập nền kinh tế thế giới, trước tình hình đó các doanh nghiệp Việt Nam nói chung, doanh nghiệp sản xuất sữa nói riêng, đang đứng trước nhiều cơ hội và thách thức. Nền kinh tế mở cửa và hội nhập tạo cho doanh nghiệp môi trường kinh doanh rộng lớn với nhiều thị trường tiềm năng và cơ hội học hỏi. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp phải đối đầu với những cạnh tranh khốc liệt và gay gắt, trước những doanh nghiệp nước ngoài có cách thức sản xuất và kinh doanh mới phương thức quản lý hiện đại. Chính vì vậy, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam cần được trang bị những công cụ quản lý hiện đại và hiệu quả. Trước tình hình đó, luận án nghiên cứu xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.

Trước hết luận án tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan về KTTN trong nước và trên thế giới từ đó tác giả kế thừa và phát triển làm tiền đề cho nghiên cứu mô hình KTTN. Thông qua hệ thống lý thuyết về KTTN, mối quan hệ của KTTN và phân cấp quản lý, các mô hình KTTN trên thế giới Luận án đưa ra bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam. Đồng thời, để tìm hiểu về đặc điểm sản xuất kinh doanh, cơ cấu tổ chức quản lý, thực trạng KTTN cũng như nhu cầu thông tin về KTTN của các nhà quản trị các cấp. Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, cụ thể là phương pháp phỏng vấn sâu, phỏng vấn qua điện thoại kết hợp với kết quả thống kê từ bảng câu hỏi cho các doanh nghiệp và các nhà quản lý doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Trên cơ sở đó, xây dựng mô hình KTTN cho phù hợp và hiệu quả với từng doanh nghiệp sản xuất sữa cụ thể. Mô hình KTTN được xây dựng từ các trung tâm trách nhiệm, hệ thống chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm đến hệ thống báo cáo KTTN tương ứng. Ngoài ra, luận án đưa ra các điều kiện về phía nhà nước và doanh nghiệp để đảm bảo hệ thống KTTN được xây dựng thành công và mang lại hiệu quả cao cho các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Hy vọng, với mô hình KTTN này, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam sẽ đạt được hiệu quả cao trong quản lý và kinh doanh.

Hướng phát triển của luận án: Trên cơ sở hướng nghiên cứu của luận án kết hợp với tiềm năng phát triển không ngừng của ngành sản xuất sữa Việt Nam như hiện nay, tác giả dự kiến sau 5-10 năm các doanh nghiệp sản xuất sữa sẽ lớn mạnh cả về số lượng và chất lượng. Đồng thời, các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam ngày một hoàn thiện hệ thống kế toán và quản lý, áp dụng những phương thức quản lý hiện đại như KTTN, hệ thống quản lý BSC... Khi đó, việc nghiên cứu sẽ đa dạng và hiệu quả hơn, một số hướng nghiên cứu tiếp theo như: có thể sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với định lượng. Cụ thể, có thể sử dụng thêm phương pháp nghiên cứu định lượng để phân tích, đánh giá và kiểm định về mức độ hài lòng, hay kiểm định hiệu quả của hệ thống KTTN trong các doanh nghiệp thông qua mô hình và tìm ảnh hưởng của các biến như:

- (1) Đo lường sự hài lòng về bộ máy tổ chức quản lý (phân cấp quản lý);
- (2) Đánh giá hệ thống chỉ tiêu đo lường trách nhiệm;
- (3) Đo lường mức độ hài lòng của các cấp quản trị về các trung tâm trách nhiệm;
- (4) Đo lường mức độ hài lòng về hệ thống khen thưởng của doanh nghiệp đối với các cấp quản trị.

Hay có thể sử dụng phương pháp định lượng để kiểm định sự hiệu quả khi sử dụng phương pháp BSC trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam.

Một trong những hướng mới nữa mà luận án mở ra đó là, các nghiên cứu sau có thể đi sâu vào xây dựng một số các trung tâm trách nhiệm cho phù hợp với các ngành, các lĩnh vực mà mình nghiên cứu sao cho đạt hiệu quả nhất. Hoặc nghiên cứu sâu về một nội dung của KTTN như hệ thống báo cáo, hệ thống chỉ tiêu và phương pháp đánh giá các trung tâm trách nhiệm... cho các ngành có đặc điểm sản xuất kinh doanh, cơ cấu tổ chức quản lý khác nhau.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

A. BÀI BÁO ĐĂNG CÁC TẠP CHÍ

1. Nguyễn Thị Minh Phương (2009), "Các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm trong kế toán quản trị", *Tạp chí Kế toán*, (80), 30-31.
2. Nguyễn Thị Minh Phương (2010), "Kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp xây dựng", *Tạp chí Kế toán*, (85) 28-31.
3. Nguyễn Thị Minh Phương (2010), "Vận dụng mô hình Dupont trong phân tích tài chính của doanh nghiệp sữa Việt Nam - Vinamilk" *Tạp chí KTPT*, (157), 67-70.
4. Nguyễn Thị Minh Phương, Nguyễn Hoàn (2011), "Vận dụng phương pháp phân tích bình phương nhỏ nhất trong phân tích chi phí hỗn hợp", *Tạp chí Kinh tế phát triển*, (165, II), 79-84.
5. Nguyễn Hoàn, Nguyễn Thị Minh Phương (2011), "Mô hình kế toán quản trị chi phí", *Tạp chí Kinh tế môi trường*, (10), 22-26.
6. Nguyễn Hoàn, Nguyễn Thị Minh Phương (2011), "Vai trò của phần mềm kế toán với doanh nghiệp vừa và nhỏ", *Tạp chí Kinh tế môi trường*, (13), 22-23.
7. Nguyễn Thị Minh Phương, PGS.TS Nguyễn Minh Phương (2012), "Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế phát triển*, (177 II), 30-36.
8. Nguyễn Thị Minh Phương, T.S Nguyễn Hoàn (2012), "Ứng dụng phương pháp Bảng điểm cân bằng trong công tác quản lý tại doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế phát triển*, tháng 12, 65-71.

B. VIẾT GIÁO TRÌNH

9. Tham gia viết chương 4, *Giáo trình Kế toán quản trị* (2011) – Chủ biên PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang - Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân

C. BÀI BÁO ĐĂNG CÁC HỘI THẢO QUỐC GIA

10. Nguyễn Thị Minh Phương (2012), "Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa vùng Tây Bắc", *Kỷ yếu Hội thảo quốc gia*, tổ chức tháng 9/2012 tại Trường Cao đẳng Sơn La, tr 494 - 501.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. TIẾNG VIỆT

1. Bộ tài chính (2006), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
2. Bộ tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội.
3. Nguyễn Tấn Bình (2009), *Phân tích quản trị tài chính*, Nhà xuất bản thống kê
4. Nguyễn Văn Công, (2009), *Phân tích hoạt động kinh doanh*, Nhà xuất bản Kinh tế quốc dân.
5. Nguyễn Văn Dung dịch giả, (2010), *Phương pháp nghiên cứu trong kinh doanh*, Nhà xuất bản tài chính. (tác giả: Mark Saunders, Philip Lewis và Adrian Thornhill)
6. Trần Văn Dung (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
7. Phan Đức Dũng (2009), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản thống kê
8. Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học quốc gia thành phố Hồ Chí Minh.
9. Phạm Văn Dược, Đặng Kim Cương (2010), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản thống kê, Thành phố Hồ Chí Minh.
10. Phạm Văn Dược, TS. Trần Văn Tùng, TS. Phạm Xuân Thành, TS. Trần Phước (2010), *Mô hình báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị công ty niêm yết*, Nhà xuất bản Phương Đông,
11. Đoàn Thị Thu Hà, Nguyễn Thị Ngọc Huyền (2009), *Giáo trình quản trị học*, Nhà xuất bản Tài chính.
12. Huỳnh Lợi (2009), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản giao thông vận tải.
13. Lưu Thị Hằng Nga (2004), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
14. Nguyễn Năng Phúc, (2010), *Phân tích Báo cáo tài chính*, Nhà xuất bản Kinh tế quốc dân.

15. Phạm Quang (2002), *Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
16. Nguyễn Ngọc Quang (2011), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân.
17. Trương Bá Thanh (2008), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội.
18. Nguyễn Quốc Thắng (2010), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
19. Phạm Thị Thùy (2007), *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
20. Lê Đức Toàn (2002), *Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
21. Hoàng Văn Tường (2010), *Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
22. Dương Thị Mai Hà Trâm (2004), *Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dệt Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
23. Trung tâm thông tin và phân tích dữ liệu Việt Nam (VIDAC) <http://www.vidac.org>:
24. Phạm Thị Kim Vân (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
25. Giang Thị Xuyên (2002), *Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp Nhà nước*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

II. TIẾNG ANH

26. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, S. Mark Young, Robert S. Kaplan (1997), *Management Accounting and Cases*, Prentice Hall

27. Anthony Atkinson, R. (1988), *The Management Control Function*. Boston: Harvard Business School Press.
28. Ahmed Riahi-Belkaoui (1981), "The relationship between self-disclosure style and attitudes to responsibility accounting", *Organizations and Society*, Vol. 6, No. 4, pp. 281-289.
29. Ahmed Riahi-Belkaoui (2002), *Behavioral management accounting*, Wiley Publishing, Inc.
30. Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. and Wu, A., (1997). "New directions in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79—115.
31. Atkinson, A. A. R.D. Banker, R.S. Kaplan and S.M. Young (2001), *Management Accounting*, Third Edition.
32. Arya Anil, Glover Jonathan and Radhakrishnan Suresh, (1998), *The Controllability Principle in Responsibility Accounting: Another Look*, Essays in Accounting Theory in Honour of Joel S. Demski, Springer New York (183-198).
33. B.Venkatrathnam và Raji Reddy, "Responsibility-accounting-conceptual-framework" <http://www.docstoc.com/docs/52046875/Responsibility-accounting-conceptual-framework>.
34. Brian P. Bloomfield Rod Coombs, David J. Cooper, David Rea, (1992) "Machines and manoeuvres: Responsibility accounting and the construction of Hospital information systems", *Accounting, Mgmt. & Info. Tech.*, Vol. 2, No. 4, pp. 197-219, Printed in the USA.
35. Caplan, EH (1992), *Responsibility Accounting and Organization Structure*, Management Accountants' Handbook (New York: John Wiley & Sons, Inc.): (26) 1-28
36. Clive R. Emmanuel, David T. Otley, Kenneth A. Merchant (1990), *Accounting for Management Control*, 2th Edition, Cengage Learning EMEA.
37. David F.Hawkins, V.G. Narayanan, Jacob Cohen, Michele Jurgens, (2004), *Introduction to Responsibility Accounting Systems, Online Tutorial*.
<http://hbr.org/product/introduction-to-responsibility-accounting-systems-/an/105703-HTM-ENG>

38. Dominiak and Louderback, (1991), *Managerial Accounting*, PWS-Kent Publishing company.
39. Emelie Johansson, Sara Lundström (2011), *Management Accounting Change within a Shipyard - a case study*, Bachelor Thesis in Management Accounting and Control FEG313 Accounting.
40. Freeman, L Neal, (2004), “Responsibility centers promote effective financial control”, *Ophthalmology Times*; Aug 15, 29, 16
41. Foster, G. and Horngren, C.T.(1987), “JIT: cost accounting and cost management issues”, *Management Accounting*, 68, June, 19—23.
42. Fowzia Rehana, (2009), “Responsibility Accounting Practice of Non-banking Financial Institutions: Bangladesh Perspective”, *Journal of Business and Technology Dhaka*, Vol-2, Issue-2, Northern University Bangladesh.
43. Fowzia Rehana, (2011), “Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh”, *International Review of Business Research Papers* Vol. 7. No. 5. Pp. 53-67
44. Garrison, R. H. and Noreen, E. W.(1995), *Management Accounting*, Chicago, IL, Irwin.
45. Gaumnitz, B. R. and Kollaritsch, F. P. (1991), “Manufacturing cost variances: current practice and trends”, *Journal of Cost Management*, 5, 58-64.
46. Higgins, J.(1952), *Responsibility accounting*, in: The Arthur Andersen chronicle, Vol. 12 (Arthur Andersen, Chicago, IL).
47. Hansen Don R., Mowen Marynne M (2005). *Management Accounting*, 6th Edition. McGraw- Hill Companies, Inc
48. Horngren, C. and G. Foster (1991) *Cost accounting: A managerial emphasis*, 7th ed. (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ).
49. James R. Martin, *Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues*, Chapter 14: Investment Centers, Return on Investment, Residual Income and Transfer Pricing. <http://maaw.info/Chapter14.htm>

50. Jensen, M. C. (1994), "Science, specific knowledge, and total quality management", *Journal of Accounting and Economics*, 18, 247—287.
51. Jensen, R. A.,(2001), "Strategic intrafirm innovation adoption and diffusion", *Southern Economic Journal*, 68, 120—132.
52. Jonh Jesten anh Johan Nelis, (2006), *Business Process Management*, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, UK.
53. Jovanovic, B. and MacDonald, G. (1994), Competitive diffusion, *Journal of Political Economics*, 102, 24—52.
54. Joe E. Dowd, (2001), "Effect of product mix and technology on responsibility accounting, account proliferation and product unbundling in the Texas utility industry", *Managerial Auditing Journal*
55. Joseph P. Vogel, (1962), "Rudiments of Responsibility Accounting in Public Utilities", *National Association of Accountants*. 43, 5.
56. Johnson, H. Y.,(1975), "Management accounting in an early integrated industry: E.I. du Pont de Nemours Power Company 1903—1912", *Business History Review*, Summer, 49, 186—188.
57. Johnson, H. T. and Kaplan, R. S., (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA, Harvard Business School Press.
58. Kaplan,R.S, Norton, D.P. (1992) The BSC: Translating Strategy into Action, *Harvard Business Review*, 74(1),
59. Kaplan, R.S Norton, D.P. (1998), "Creating new management practice through innovation action research", *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89—117.
60. Kaplan,R.S, Norton, D.P. (2004) The strategy map: guide to aligning intangible asets, *Harvard Business Review*, 32(1), pp. 10-17
61. Larmande, François and Ponssard, Jean Pierre, (2007) Responsibility Accounting With a Privately Informed,
Agent. □ <http://ssrn.com/abstract=993761>(<http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00243068/en>)
62. Linacre House (2009), *Management Accounting in Enterprise*, Oxford OX2 8DP.

63. Mannino, P. V. and Milani, K., (1992). “Budgeting for an international business”, *Management Accounting*, 73, 36—39.
64. Markus Eckey, Nico Rose and Karin Schermelleh-Engel (2008), *Management Accounting & Control Scales Handbook*, Deutscher Universitäts-Verlag.
65. Martin N. Kellogg (1962), “Fundamentals of Responsibility Accounting” *National Association of Accountants*
66. N. J. Gordon (1963) “Toward a Theory of Responsibility Accounting Systems” *National Association of Accountants*
67. Nahum Melumad, Dilip Mookherjee, Stefan Reichelstein, (1992), “A theory of responsibility centers” *Journal of Accounting and Economics*, 15
68. Peter F. Drucker (1999), *Management Challenges for the 21st Century*, HarperBusiness.
69. Rowe, Casey, Birnberg Jacob G. and Shields Michael G, (2008), “Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers”, *Journal of Accounting, Organizations and Society*, Volume 33, Issues 2-3, Pages: 164-198.
70. Sarkar James, Yeshmin Farjana, (2005), “Application of Responsibility Accounting: Bangladesh Perspective”, *The Cost and Management* ,Vol. 33 No. 6 November-December, pp. 82-88.
71. Scapens, R. W., (1994), “Never mind the gap: toward an institutional perspective on management accounting practice”, *Management Accounting Research*, 5, 301—321.
72. Steven M.Bragg, (2009), *Management accounting Best practices*, John Wiley & Sons, Inc.
73. Shih, Michael SH, (1997), “Responsibility Accounting and Controllability: Determinants of Performance Evaluation Systems for Plant Managers in Canada”. *Working paper series*. <<http://ssrn.com/abstract=42131>>
74. Weygandt, Kieso và Kimmel (2008), *Accounting Principles*, 9th Edition
75. Yin, R.K. (2006), *Case Study Research. Design and Methods* (3rd ed). Thousand Oaks.

76. Z. Jun Lin and Zengbiao Yu, 2002, “Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application”, *Management Accounting Research*, 13, 447—467
77. <http://www.sciencedirect.com>
78. <http://www.igpublish.com/worldsci-ebook>
79. <http://www.emeraldinsight.com/>
80. <http://www.search.proquest.com/ip>

PHỤ LỤC

Phụ lục 01A:**PHIẾU CÂU HỎI****(Dành cho doanh nghiệp)**

Tôi là NCS của trường Đại học Kinh tế quốc dân, hiện nay tôi đang nghiên cứu đề tài: Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm (KTTN) trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Để hoàn thành được đề tài nghiên cứu rất mong sự hợp tác của công ty anh/chị. Các thông tin trong phiếu câu hỏi được sử dụng cho công tác nghiên cứu khoa học, thông tin cá nhân sẽ được giữ kín bí mật.

Xin chân thành cảm ơn./.

Cách trả lời: Anh (chị) tích vào những phương án lựa chọn hoặc viết thêm vào phương án để trống, có thể chọn nhiều phương án.

1. Hình thức sản xuất của công ty hiện nay:
 - Chỉ sản xuất sản phẩm sữa
 - Kết hợp chăn nuôi bò và sản xuất sữa
2. Nguyên vật liệu sản xuất hiện nay của công ty:
 - Tự sản xuất
 - Mua ngoài
 - Vừa sản xuất vừa mua ngoài
3. Loại hình công ty anh chị hiện nay thuộc
 - Công ty Tư nhân
 - Công ty TNHH
 - Công ty Cổ phần
 - Công ty Nhà nước
 -
4. Mô hình tổ chức quản lý của công ty anh/chị hiện nay là
 - Công ty (Giám đốc – Phó giám đốc – Các phòng ban chức năng...)
 - Tổng công ty (Hội đồng quản trị - Tổng Giám đốc – Giám đốc -...)
 - Công ty Mẹ - con
 - Tập đoàn
 -
5. Công ty có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý nào sau đây?
 - Cơ cấu đơn giản
 - Cơ cấu tổ chức theo chức năng

- Cơ cấu tổ chức phân chia theo địa dư
- Cơ cấu tổ chức phân chia theo sản phẩm

.....

6. Công ty anh chị đang áp dụng mô hình kế toán nào sau đây?

- Chỉ kế toán tài chính
- Kết hợp KTTC và KTQT
- Tách biệt kế toán tài chính và Kế toán quản trị

7. Hệ thống chứng từ và tài khoản và sổ sách công ty đang thực hiện như thế nào?

- Theo QĐ 15/BTC
- Theo QĐ 48/BTC
- Tự thiết kế cho phù hợp với công ty
-

8. Anh chị cho biết công ty anh chị đang áp dụng hình thức sổ nào dưới đây.

- NK chung
- NK chứng từ
- Chứng từ ghi sổ
- Nhật ký sổ cái

9. Hệ thống báo cáo của công ty được lập với mục đích phục vụ cho đối tượng?

- Các đối tượng bên ngoài
- Các đối tượng bên trong doanh nghiệp
- Các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp
-

10. Thời gian lập báo cáo của công ty là bao lâu?

- Hàng ngày
- Hàng tháng
- Hàng quý
- Một năm

11. Số lượng báo cáo, biểu mẫu báo cáo của công ty được lập do.

- Tự thiết kế
- Có mẫu sẵn
- Nhà quản lý yêu cầu
-

12. Công ty anh/ chị có xây dựng hệ thống định mức hay không?

- Có
- Không

(nếu trả lời Có, anh chị tiếp tục câu hỏi 13, nếu Không anh chị trả lời câu 14)

13. Hệ thống định mức được lập thường xuyên như thế nào?

- 1 tháng
- 3 tháng
- 6 tháng
- 12 tháng

14. Công ty anh / chị có lập hệ thống dự toán hay không?

- Có
- Không

(nếu trả lời Có, anh chị tiếp tục câu hỏi 15, nếu Không anh chị trả lời câu 16)

15. Hệ thống dự toán được lập thường xuyên như thế nào?

- 1 tháng
- 3 tháng
- 6 tháng
- 12 tháng

16. Các phương pháp nào sau đây được công ty các anh chị sử dụng để đánh giá hiệu quả của một bộ phận?

- So sánh
 Phương pháp số chênh lệch
 Mô hình Dupont
 Bảng điểm cân bằng (BSC)

17. Anh chị đánh giá như thế nào về các nội dung sau của công ty hiện nay

Nội dung	Rất không tốt	Không tốt	Bình thường	Tốt	Rất tốt
Bộ máy quản lý	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Bộ máy kế toán	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hệ thống chứng từ	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hình thức sổ sách kế toán	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hệ thống báo cáo kế toán	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Chúc Công ty anh/chị Thành công
Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của Công ty!

Phụ lục 01B:**PHIẾU CÂU HỎI****(Dành cho các nhà quản lý doanh nghiệp)**

Tôi là NCS của trường Đại học Kinh tế quốc dân, hiện nay tôi đang nghiên cứu đề tài: Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm (KTTN) trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam. Để hoàn thành được đề tài nghiên cứu rất mong sự hợp tác của anh/chị. Các thông tin trong phiếu câu hỏi được sử dụng cho công tác nghiên cứu khoa học, thông tin cá nhân sẽ được giữ kín bí mật. Xin chân thành cảm ơn./.

Phiếu câu hỏi của chúng tôi gồm 3 phần chính, kết cấu như sau:

Phần I. Các thông tin liên quan đến các trung tâm kế toán trách nhiệm

Phần II. Chế độ đãi ngộ của công ty đối với các nhà quản trị

Phần III. Mức độ quan tâm của các nhà quản trị đến hệ thống kế toán trách nhiệm

Cách trả lời: Anh (chị) tích vào những phương án lựa chọn hoặc viết thêm vào phương án để trống, có thể chọn nhiều phương án.

Phần I. Các thông tin liên quan đến các trung tâm kế toán trách nhiệm

1. Anh chị vui lòng cho biết vị trí hiện nay của anh chị trong công ty.

Tổng Giám đốc Giám đốc Trưởng phòng Tổ trưởng

2. Lĩnh vực nào dưới đây Anh/ chị đang quản lý trong công ty?

Sản xuất Kinh doanh Tài chính – Kế toán Đầu tư

3. Anh/ chị chịu trách nhiệm về bộ phận mình trước:

Tổng Giám đốc Giám đốc Trưởng phòng Tổ trưởng

4. Thời gian lập báo cáo của bộ phận anh/chị cho cấp trên là bao lâu?

Hàng ngày Hàng tháng Hàng quý Một năm

5. Số lượng báo cáo, biểu mẫu báo cáo của công ty được lập do.

Tự thiết kế Có mẫu sẵn Nhà quản lý yêu cầu

6. Anh/ chị phải chịu trách nhiệm chính về nội dung nào dưới đây trong công ty

Chi phí Doanh thu Lợi nhuận Vốn

(Anh /chị có thể chọn trả lời 1 hoặc 2 trong 4 câu hỏi lớn sau)

5. Nếu anh chị phải chịu trách nhiệm về mảng chi phí, anh chị vui lòng trả lời các câu hỏi liên quan đến bộ phận mình như sau:

a. Đối với chi phí phát sinh công ty có tách thành biến phí và định phí không?

- Có Không

b. Công ty có tách biệt được định phí chung và định phí bộ phận không?

- Có Không

c. Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Chi phí thực tế tại bộ phận
 Chi phí dự toán (kế hoạch)
 Chi phí thực tế tại bộ phận năm trước
 Tất cả các chỉ tiêu trên
.....

d. Các phương pháp để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Tỷ trọng Chi phí thực tế phát sinh tại bộ phận / Tổng chi phí
 So sánh chi phí thực tế với KH (DT)
 So sánh chi phí thực tế với chi phí năm trước
 Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chi phí

e. Phương pháp hạch toán chi phí nào dưới đây được bộ phận anh chị sử dụng?

Nhóm phương pháp truyền thống

- Theo quá trình sản xuất Theo đơn hàng (công việc)

Nhóm phương pháp hiện đại

- Phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (ABC)
 Phương pháp Target costing (TC)
 Phương pháp Kaizen costing (KC)

f. Hệ thống báo cáo của bộ phận anh/ chị bao gồm:

.....

6. Nếu anh chị phải chịu trách nhiệm về mảng doanh thu, anh chị vui lòng trả lời các câu hỏi liên quan đến bộ phận mình như sau:

a. Đối với doanh thu công ty mở sổ chi tiết cho các đối tượng nào?

- Sản phẩm Cửa hàng Thị trường
 Tất cả đối tượng trên Không tách riêng các đối tượng

b, Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Doanh thu thực tế phát sinh tại bộ phận
- Doanh thu dự toán (kế hoạch)
- Doanh thu thực tế tại bộ phận năm trước
- Tất cả các chỉ tiêu trên
-

c, Các phương pháp để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Tỷ trọng doanh thu thực tế phát sinh tại bộ phận / Tổng doanh thu
- So sánh doanh thu thực tế với KH (DT)
- So sánh doanh thu thực tế với doanh thu năm trước
- Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu
-

d, Hệ thống báo cáo của bộ phận anh chị bao gồm:

.....

7. Nếu anh chị phải chịu trách nhiệm về mảng lợi nhuận, anh chị vui lòng trả lời các câu hỏi liên quan đến bộ phận mình như sau:

a, Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Lợi nhuận thực tế phát sinh tại bộ phận
- Lợi nhuận dự toán (kế hoạch)
- Lợi nhuận thực tế tại bộ phận năm trước
- Tất cả các chỉ tiêu trên
-

b, Các phương pháp để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Tỷ trọng Lợi nhuận thực tế phát sinh tại bộ phận/ Tổng Lợi nhuận
- So sánh Lợi nhuận thực tế với KH (DT)
- So sánh Lợi nhuận thực tế với Lợi nhuận năm trước
- Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến Lợi nhuận
-

c, Công ty có xây dựng hệ thống giá chuyển giao nội bộ không?

- Có
- Không

(nếu trả lời Có, anh chị tiếp tục câu hỏi d, nếu Không anh chị trả lời câu e)

d, Phương pháp xác định giá chuyển giao nội bộ nào sau đây được sử dụng?

- Theo chi phí thực tế Theo giá thị trường Theo giá thỏa thuận

e, Công ty có lập báo cáo kết quả kinh doanh theo biến phí và định phí không?

- Có Không

f. Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty được xác định theo

- Sản phẩm Theo phân xưởng Cửa hàng
 Thị trường Toàn công ty

g, Hệ thống báo cáo của bộ phận anh chị bao gồm:

.....

8. Nếu anh chị phải chịu trách nhiệm về mảng đầu tư, anh chị vui lòng trả lời các câu hỏi liên quan đến bộ phận mình như sau:

a, Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Vốn đầu tư thực tế Vốn đầu tư dự toán (kế hoạch)
 Vốn đầu tư thực tế năm trước Tất cả các chỉ tiêu trên
.....

b, Các phương pháp để đánh giá bộ phận mình bao gồm:

- Tỷ trọng Vốn đầu tư bộ phận/ Tổng Vốn đầu tư
 So sánh Vốn đầu tư thực tế với KH (DT)
 Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) = (Lợi nhuận thuần/ Vốn đầu tư)
 Thu nhập còn lại (RI) = Lợi nhuận – Vốn đầu tư x ROI mong muốn
 Giá trị giá tăng (EVA) = Lợi nhuận +(-) điều chỉnh kế toán – Chi phí vốn
 Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến Vốn đầu tư

c, Hệ thống báo cáo của bộ phận anh chị bao gồm:

.....

Phần II. Chế độ đãi ngộ trong công ty

1. Thu nhập hiện nay bình quân 1 tháng của anh chị là?

- < 5 tr 5tr – 10tr 10tr – 20tr > 20tr

2. Trong quản lý Anh/ chị đạt được mục tiêu của bộ phận mình

- Thường xuyên Bình thường Không thường xuyên

3. Mối quan hệ giữa mục tiêu hoạt động của bộ phận anh chị với mục tiêu chung của công ty

- Hoàn toàn giống nhau Có điểm chung Hoàn toàn khác Đối lập

4. Hiện nay công ty anh chị đang áp dụng hình thức đãi ngộ nào sau đây?

- Lương Khen, Thưởng Lợi nhuận được chia
 Thăng tiến Được chia sẻ và tôn trọng Tất cả các hình thức trên

5. Anh chị có đồng ý với cách đãi ngộ hiện nay của công ty không?

Nội dung	Rất không đồng ý	Không đồng ý	Bình thường	Đồng ý	Rất đồng ý
1. Mức lương	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Mức thưởng	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Lợi nhuận được chia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Cơ hội thăng tiến	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Được chia sẻ và tôn trọng	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. Động lực giúp anh chị làm việc hiệu quả là

- Lương Khen, Thưởng Lợi nhuận được chia
 Thăng tiến Được chia sẻ và tôn trọng Tất cả các hình thức trên

Phần III. Mức độ quan tâm của các nhà quản trị đến hệ thống KTTN

C1. Theo anh/ chị các nội dung sau đây là cần thiết?

Nội dung	Rất không cần thiết	Không cần thiết	Bình thường	Cần thiết	Rất cần thiết
1. Sự phân cấp quản lý trong cty	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Tách chi phí thành biến phí và định phí	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Xây dựng hệ thống định mức	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Xây dựng hệ thống dự toán	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Xây dựng hệ thống chứng từ cho KTTN	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Xây dựng hệ thống tài khoản cho KTTN	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Xây dựng giá chuyển giao nội bộ	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Lập báo cáo trách nhiệm cho từng bộ phận	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

PHỤ LỤC 01C

KẾT QUẢ KHẢO SÁT

I. Kết quả khảo sát về các thông tin chung của 10 công ty sản xuất sữa Việt Nam

NỘI DUNG	KẾT QUẢ	
1. Hình thức sản xuất:	Chỉ SX và CB sữa: 7/10	SX khép kín: 3/10
2. Vật liệu đầu vào	Mua ngoài: 7/10	Tự sản xuất: 3/10
3. Loại hình công ty	Cổ phần: 9/10	TNHH: 1/10
4. Mô hình Công ty	Tổng Công ty: 5/10	Công ty: 5/10
5. Công ty có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý	Theo chức năng: 10/10	Theo sản phẩm: 4/10
	Theo địa dư: 3/10	Theo chiến lược: 1/10
6. Mô hình kế toán áp dụng	Chi KTTC: 5/10	Kết hợp: 3/10
	Độc lập: 2/10	Hỗn hợp: 0/10
7. Hệ thống chứng từ và TK sổ sách kế toán	Theo QĐ 15/BTC: 10/10	Theo QĐ 48/BTC: 0/10
	Tự thiết kế cho phù hợp với công ty: 0/10	
8. Hình thức sổ Kế toán	NK chung: 6/10	NK chứng từ: 0/10
	Chứng từ ghi sổ: 3/10	Nhật ký sổ cái: 0/10
	Kế toán trên máy tính: 1/10	
9. Thời gian lập báo cáo:	1 Tháng: 3/10	3 tháng: 3/10%
	6 Tháng: 4/10	12 Tháng: 0/10
10. Hệ thống định mức và dự toán	Có lập: 10/10	Không lập : 0/10
11. Thời gian lập định mức	1 Tháng: 1/10	3 tháng: 3/10
	6 Tháng: 7/10	12 Tháng: 0/10
11. Thời gian lập dự toán	1 Tháng: 0/10	3 tháng: 1/10
	6 Tháng: 6/10	12 Tháng: 3/10
12. Các phương pháp đánh giá bộ phận được sử dụng	So sánh: 10/10	Số chênh lệch: 3/10
	Mô hình Dupont: 3/10	Bảng điểm cân bằng: 0/10

II. Các thông tin liên quan đến các trung tâm trách nhiệm

Phiếu điều tra các nhà quản trị gửi đi 50 phiếu nhưng chỉ nhận được 32 phiếu trong đó: Phụ trách về chi phí: 12

Phụ trách về DT: 9 + 2 (vừa phụ trách DT và LN): 11

Phụ trách về LN: 6 + 2+1 (LN và ĐT): 9

Phụ trách về đầu tư: 5

A. Trung tâm Chi phí

NỘI DUNG		KẾT QUẢ	
1. Tách biến phí và định phí		Có: 7/12	Không: 5/12
2. Tách định phí chung và định phí bộ phận		Có: 4/12	Không: 8/12
3. Các chỉ tiêu sử dụng đánh giá	CP thực tế tại bộ phận: 12/12	CP dự toán (kế hoạch): 12/12	
	CP thực tế tại bộ phận năm trước: 0/12		
4. Các phương pháp sử dụng đánh giá	CP thực tế/ Tổng chi phí: 8/12	CP thực tế - CP DT: 12/12	
	CP t.tế - CP năm trước: 0/12	Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chi phí: 4/12	
5. Phương pháp hạch toán chi phí	Theo quá trình sản xuất: 12/12	Theo đơn hàng: 0/12	
	Kaizen costing (KC): 0/12	Target costing(TC): 0/12	
	chi phí dựa trên hoạt động (ABC): 4/12		

B. Trung tâm Doanh thu

NỘI DUNG		KẾT QUẢ	
1. Doanh thu được chi tiết theo đối tượng	Theo thị trường: 3/11	Theo cửa hàng: 5/11	
	Theo sản phẩm: 9/11	Không chi tiết: 2/11	
3. Các chỉ tiêu sử dụng đánh giá	DT thực tế tại bộ phận: 11/11	DT dự toán: 11/11	
	DT thực tế tại bộ phận năm trước: 6/11		
4. Các phương pháp sử dụng đánh giá	DT thực tế/ Tổng DT: 11/11	DT thực tế - DT dtoan: 8/11	
	DT t.tế - DT năm trước: 6/11	Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến DT: 3/11	

C. Trung tâm Lợi nhuận

1. BCKQ được chi tiết theo đối tượng	Theo thị trường: 3/9	Theo cửa hàng: 5/9
	Theo sản phẩm: 6/9	Không chi tiết: 3/9
2. Các chỉ tiêu sử dụng đánh giá	LN thực tế tại bộ phận: 9/9	LN dự toán (kế hoạch): 9/9
	LN thực tế tại bộ phận năm trước: 6/9	
3. Các phương pháp sử dụng đánh giá	LN thực tế/ Tổng LN: 9/9	LN thực tế - LN DT: 9/9
	LN t.tế - LN năm trước: 6/9	Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến LN: 3/9
4. Giá chuyển giao nội bộ	Theo chi phí thực tế: 2/9	Theo giá thị trường: 0/9
	Theo giá thỏa thuận 0/9	Không thực hiện: 7/9
5. Lập báo cáo bộ phận	Có lập: 0/9	Không lập: 9/9

D. Trung tâm Đầu tư

1. Các chỉ tiêu sử dụng đánh giá	Vốn đầu tư thực tế: 5/5	Vốn đầu tư kế hoạch: 5/5
	Vốn đầu tư thực tế năm trước: 3/5	
2. Các phương pháp sử dụng đánh giá	Vốn đầu tư bộ phận/ Tổng Vốn đầu tư: 5/5	RI: 1/5
	Vốn đầu tư t.tế - Vốn đầu tư năm trước: 3/5	ROI: 2/5
	Vốn đầu tư TT - Vốn đầu tư DT: 5/5	EVA: 0/5

III. Chế độ đãi ngộ của công ty

Nội dung	Lương	Thưởng	LN chia	Thăng tiến	Chia sẻ & t.trọng
1. Hình thức cty đang áp dụng	32/32	32/32	4/32	25/32	30/32
2. Mức độ đồng ý với các hình thức	25/32	28/32	2/32	27/32	30/32
3. Nhu cầu được đãi ngộ	32/32	32/32	32/32	32/32	32/32

IV. Mức độ quan tâm của các nhà quản trị đến hệ thống kế toán trách nhiệm

A. Về nội dung kế toán trách nhiệm

Nội dung	1	2	3	4	5	Cộng
1. Sự phân cấp quản lý trong công ty	0	0	0	17	15	32
2. Tách chi phí thành biến phí và định phí	2	5	4	11	10	32
3. Xây dựng hệ thống định mức	0	0	0	17	15	32
4. Xây dựng hệ thống dự toán	0	0	0	17	15	32
5. Xây dựng hệ thống chứng từ cho Kế toán trách nhiệm	0	3	12	10	6	32
6. Xây dựng hệ thống tài khoản cho Kế toán trách nhiệm	0	3	12	10	6	32
7. Xây dựng giá chuyên giao nội bộ	7	7	8	6	4	32
8. Lập báo cáo trách nhiệm cho từng bộ phận	2	5	8	7	10	32

1: Rất không cần thiết 2: Không cần thiết 3: Bình thường 4: Cần thiết 5: Rất cần thiết

B. Về số lượng trung tâm trách nhiệm

Trung tâm CP	Trung tâm DT	Trung tâm LN	Trung tâm Đầu tư
32/32	32/32	32/32	10/32

C. Về các chỉ tiêu đánh giá

Nội dung	1	2	3	4	5	Cộng
1. Chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán	0	0	8	14	10	32
2. Cơ cấu chi phí trong tổng chi phí	0	0	12	11	9	32
3. Chênh lệch giữa doanh thu thực tế và doanh thu dự toán	0	0	8	14	10	32
4. Chênh lệch giữa lợi nhuận thực tế và lợi nhuận dự toán	0	0	8	14	10	32
5. Tỷ lệ LN/DT	0	0	12	18	2	32
6. Lợi nhuận góp	2	5	5	15	5	32
7. Tỷ lệ lợi nhuận góp	2	6	6	12	5	32
8. ROI	2	6	6	13	5	32
9. RI	3	5	17	3	4	32
10. EVA	3	7	17	4	1	32

1: Rất không quan tâm 2: Không quan tâm 3: Bình thường 4: Quan tâm 5: Rất quan tâm

Phụ lục 01D:**DANH SÁCH CÁC CÔNG TY TIẾN HÀNH KHẢO SÁT THỰC TẾ**

1, Công ty Cổ phần sữa Việt Nam – Vinamilk

Trong đó, có 10 nhà máy sản xuất 6 Công ty thành viên

Công ty TNHH một thành viên bò sữa Việt Nam,

Công ty Dielac,

Công ty Lam Sơn,

Công ty Bất động sản quốc tế,

Công ty AFI,

Công ty Miraka.

2, Công ty cổ phần Giống bò sữa Mộc Châu

3, Công ty cổ phần sữa Hà nội – Hanoimilk

4, Công ty TNHH Chế biến thực phẩm và Đồ uống Vĩnh Phúc (Elovi)

5, Công ty sữa Thảo nguyên – Sơn La

6, Công ty cổ phần sữa Long Thành – Đồng Nai

7, Công ty cổ phần sữa Quốc tế (IDP) – Nhãn hiệu Sữa Ba vì

8, Công ty cổ phần Sữa tươi Ba Vì

9, Công ty cổ phần Thực phẩm dinh dưỡng Đồng Tâm (Nutifood)

10, Công ty cổ phần Thực phẩm công nghệ Sài Gòn

Phụ lục 02:**Báo cáo trách nhiệm của các phân xưởng sản xuất****Tháng, quý, năm**

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

Phụ lục 03:**Báo cáo trách nhiệm của các phòng ban****Tháng, quý, năm**

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

Phụ lục 04:**Báo cáo chi phí sản xuất**

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

Phụ lục 05:**Báo cáo nhân tố ảnh hưởng**

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

hoặc

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

Phụ lục 06:**Báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu
Tháng, quý, năm**

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

Phụ lục 07:**Báo cáo kết quả kinh doanh của trung tâm lợi nhuận**

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

Phụ lục 08:**Báo cáo kế toán trách nhiệm của trung tâm đầu tư**

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

Báo cáo cho giám đốc nhà máy*Đơn vị tính: ...*

Nội dung	Tháng hiện hành			Tích lũy kể từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí trực tiếp tại các tổ sản xuất	x	x	x	x	x	x
Phân xưởng 1						
Phân xưởng 2						
2. Chi phí chung	xx	xx	xx	xx	xx	xx
Chi phí chung đối với các phân xưởng						
Chi phí kỹ thuật chung						
Chi phí điện, nước, điện thoại						
Chi phí khấu hao						
Tổng cộng	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Báo cáo Phó Tổng GD sản xuất*Đơn vị tính: ...*

Nội dung	Tháng hiện hành			Tích lũy kể từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí trực tiếp tại các tổ sản xuất	x	x	x	x	x	x
Nhà máy 1						
Nhà máy 2						
2. Chi phí chung	xx	xx	xx	xx	xx	xx
Chi phí chung đối với các nhà máy						
Chi phí kỹ thuật chung						
Chi phí điện, nước, điện thoại						
Chi phí khấu hao						
Tổng cộng	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

PHỤ LỤC 12

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Loại lao động	Định mức (ĐM)		Thực hiện (HT)		Tổng chi phí nhân công tính cho K sản phẩm			Biến động TH/ĐM		
	Lượng g (kg)	Giá	Lg (kg)	Giá	ĐM	Lượng x Giá ĐM	TH	Tổng cộng	Lượng	Giá
	1	2	3	4	5=1x2xK	6=2x3xK	7=3x4xK	8=7-5	9=6-5	10=7-6
Thợ bậc 1										
Thợ bậc 2										
...										
Cộng										

PHỤ LỤC 13

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG BIẾN PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Khoản mục	Tỷ lệ phân bổ định phí	Tổng chi phí định mức sản xuất tính theo		Thực hiện	Tổng biến động	Nguyên nhân biến động	
		Giờ thực tế	Giờ định mức			Giá	Lượng
A	1	2	3	4	5=4-3	6=4-2	7=2-3
1. Vật liệu phụ							
2. Nhiên liệu							
3. Động lực							
....							
Cộng							

PHỤ LỤC 14

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG ĐỊNH PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Yếu tố chi phí	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch TH/DT	
			Mức	Tỷ lệ (%)
1. Chi phí nhân viên phân xưởng				
2. Chi phí vật liệu phân xưởng				
3. Chi phí dụng cụ phân xưởng				
4. Chi phí khấu hao TSCĐ				
5. Chi phí dịch vụ mua ngoài				
6. Chi phí bằng tiền mặt khác				
Cộng				

PHỤ LỤC 15

Công ty:

Đơn vị:

**BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM CỦA CÁC TRUNG TÂM CHI PHÍ DỰ TOÁN
(KHỐI KINH DOANH)**

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Báo cáo cho trưởng của hàng thuộc chi nhánh

Đơn vị tính: ...

Nội dung	Tháng hiện hành			Tính lũy kế từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí nhân viên						
2. Chi phí vật liệu bao bì						
3. Chi phí dụng cụ đồ dùng						
4. Chi phí khấu hao TSCĐ						
5. Chi phí bảo hành						
6. Chi phí dịch vụ mua ngoài						
7. Chi phí bằng tiền mặt khác						
Tổng cộng	X	X	X	X	X	X

Báo cáo giám đốc chi nhánh thuộc khu vực

Nội dung	Tháng hiện hành			Tính lũy kế từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí trực tiếp	x	x	x	x	x	x
Cửa hàng số 1						
Cửa hàng số 2						
Cửa hàng số 3						
2. Chi phí chung	xx	xx	xx	xx	xx	xx
CP chi nhánh chung đối với cửa hàng						
Chi phí chung khác						
Tổng cộng	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Báo cáo cho giám đốc khu vực thuộc khối kinh doanh

Nội dung	Tháng hiện hành			Tính lũy kế từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi nhánh 1	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
2. Chi nhánh 2						
Cộng						

PHỤ LỤC 16

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ BÁN HÀNG

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Yếu tố chi phí	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch TH/KH		Đánh giá biến động
			Mức	Tỷ lệ (%)	
1. Chi phí nhân viên					
2. Chi phí vật liệu, bao bì					
3. Chi phí dụng cụ đồ dùng					
4. Chi phí khấu hao TSCĐ					
5. Chi phí bảo hành					
6. Chi phí dịch vụ mua ngoài					
7. Chi phí bằng tiền khác					
Cộng					

Báo cáo cho PTGD điều hành Tổng công ty phụ trách khối quản lý*Đơn vị tính: Đồng*

Nội dung	Tháng hiện hành			Tích lũy kể từ đầu năm đến nay		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Ban quản lý tài chính	X	X	X	X	X	X
2. Ban quản lý kỹ thuật						
3. Ban quản lý nhân sự - hành chính						
Tổng cộng	XX	XX	XX	XX	XX	XX

PHỤ LỤC 18

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Yếu tố chi phí	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch TH/KH		Đánh giá biến động
			Mức	Tỷ lệ (%)	
1. Chi phí nhân viên quản lý					
2. Chi phí vật liệu quản lý					
3. Chi phí dụng cụ quản lý					
4. Chi phí khấu hao TSCĐ					
5. Phí, thuế, lệ phí					
6. Chi phí dự phòng					
7. Chi phí dịch vụ mua ngoài					
8. Chi phí bằng tiền khác					
Cộng					

PHỤ LỤC 19

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM TỔNG HỢP CỦA TRUNG TÂM CHI PHÍ

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Bộ phận chi phí	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch TH/KH		Đánh giá biến động
			Mức	Tỷ lệ (%)	
I. Bộ phận sản xuất 1. Phân xưởng 1 2. Phân xưởng 2					
II. Bộ phận kinh doanh 1. Chi nhánh 1 2. Chi nhánh 2					
III. Bộ phận quản lý chung 1. Ban quản lý tài chính 2. Ban quản lý kỹ thuật 3. Ban quản lý nhân sự					
Cộng					

PHỤ LỤC 20

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM CỦA CÁC TRUNG TÂM DOANH THU

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Báo cáo cho Trưởng hàng thuộc Chi nhánh*Đơn vị tính: Đồng*

Nội dung	Doanh thu kế hoạch	Doanh thu thực hiện	Chênh lệch	Ảnh hưởng biến động của các nhân tố		
				Đơn giá bán	Số lượng tiêu thụ	Cơ cấu mặt hàng tiêu thụ
1. Nhóm sản phẩm 1 2. Nhóm sản phẩm 2 3. Nhóm sản phẩm 3						
Cộng	X	X	X	X	X	X

PHỤ LỤC 23

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM CỦA CÁC TRUNG TÂM LỢI NHUẬN

Đơn vị (bộ phận):

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Báo cáo cho Giám đốc Chi nhánh thuộc Khu vực*Đơn vị tính: Đồng*

Nội dung	Tháng thực hiện			Tính từ đầu năm đến nay		
	KH	TH	CL	KH	TH	CL
1. Doanh thu thuần						
2. Biến phí						
3. Ln góp bộ phận						
4. Định phí kiểm soát được						
LN góp C.nhánh bán hàng	X	X	X	X	X	X

Báo cáo cho Giám đốc Khu vực thuộc bộ phận kinh doanh của Tổng công ty*Đơn vị tính: Đồng*

Nội dung	Tháng thực hiện			Tính từ đầu năm đến nay		
	KH	TH	CL	KH	TH	CL
LN góp Chi nhánh số 1	X	X	X	X	X	X
LN góp Chi nhánh số 2						
LN góp Chi nhánh số 3						
Tổng các số dư Chi nhánh	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Chi phí chung toàn Khu vực (chung cho tất cả các Chi nhánh)						
LN góp của Khu vực	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Báo cáo cho PTGD kinh doanh của bộ phận kinh doanh thuộc Tổng công ty*Đơn vị tính: Đồng*

Nội dung	Tháng thực hiện			Tính từ đầu năm đến nay		
	KH	TH	CL	KH	TH	CL
LN góp của Khu vực số 1	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
LN góp của Khu vực số 2						
Tổng các số dư Khu vực	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
Chi phí chung bộ phận kinh doanh (chung cho các Khu vực)						
Số dư của bộ phận kinh doanh	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxx x
Báo cáo cho TGD của Tổng công ty						
LN của bộ phận kinh doanh	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
LN của công ty thành viên						
Tổng hợp LN góp toàn Tcty	xxxxxxx	xxxxxxx	xxxxx x	xxxxxxx	xxxxx x	xxxxx x
Chi phí chung của Tổng công ty (chung cho tất cả các công ty)						
Lợi nhuận của Tổng công ty	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

PHỤ LỤC 24

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO BỘ PHẬN

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	Toàn DN	Đơn vị X	Đơn vị Y	...
1. Doanh thu thuần				
2. Biến phí:				
- Sản xuất				
- Bán hàng và quản lý				
3. Lợi nhuận góp (=1-2)				
4. Định phí bộ phận kiểm soát được				
5. Lãi bộ phận kiểm soát được (= 3-4)				
6. Định phí không kiểm soát được				
7. Lãi bộ phận (= 5-6)				
8. Định phí chung của DN				
9. Lợi nhuận trước thuế (= 7-8)				

PHỤ LỤC 25

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TÌNH HÌNH THỰC HIỆN KẾ HOẠCH LỢI NHUẬN

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Lượng TH với giá KH	Thực hiện	Biến động		
				Tổng số	Lượng	Giá
Lượng tiêu thụ	1	2	3	4 = 3-1	5 = 2-1	6=3-2
Doanh thu						
(-) Biến phí						
Lợi nhuận góp						
(-) Định phí						
Lợi nhuận trước thuế						

PHỤ LỤC 26

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM CỦA CÁC TRUNG TÂM ĐẦU TƯ

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Nội dung	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
I. Chi nhánh tiêu thụ số 1 thuộc Khu vực số 1			
1- Doanh thu thuần			
2- Biến phí			
3- Lợi nhuận góp (= 1-2)			
4- Định phí của khu vực 1			
Lợi nhuận góp Chi nhánh tiêu thụ số 1 (= 3-4)	x	x	x
II. Khu vực tiêu thụ số 1			
- Lợi nhuận góp Chi nhánh số 1	x	x	x
- Lợi nhuận góp Chi nhánh số 2			
- Lợi nhuận góp Chi nhánh số 3			
Tổng Lợi nhuận góp Chi nhánh	xx	xx	xx
- Chi phí chung của Khu vực 1			
- Lợi nhuận góp của khu vực tiêu thụ số 1	xxx	xxx	xxx
- Chi phí chung của toàn bộ phận kinh doanh			
- Lợi nhuận trước thuế			

- Chi phí thuế TNDN			
- Lợi nhuận sau thuế TNDN			
- Vốn đầu tư			
- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)			
- Chi phí sử dụng vốn			
- Thu nhập thặng dư (RI)			
III. Bộ phận kinh doanh của Tổng công ty			
- Lợi nhuận góp Khu vực bán hàng số 1	xxx	xxx	xxx
- Lợi nhuận góp Khu vực bán hàng số 2			
Tổng Lợi nhuận góp Khu vực	xxxx	xxxx	xxxx
- Chi phí chung của bộ phận kinh doanh			
Lợi nhuận góp của bộ phận kinh doanh	xxxxx	xxxxx	xxxxx
- Chi phí chung			
- Lợi nhuận trước thuế			
- Chi phí thuế TNDN			
- Lợi nhuận sau thuế TNDN			
- Vốn đầu tư			
- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)			
- Chi phí sử dụng vốn			
- Thu nhập thặng dư (RI)			
IV. Tổng hợp số liệu toàn Tổng công ty			
- Lợi nhuận góp của bộ phận kinh doanh	xxxxx	xxxxx	xxxxx
- Lợi nhuận góp của công ty thành viên			
- Lợi nhuận góp của Ban Tổng Giám đốc			
Cộng lợi nhuận của Tổng công ty			
- Chi phí chung toàn Tổng công ty (chung cho tất cả các bộ phận, đơn vị trong Tổng công ty được phân cấp vốn)			
- Lợi nhuận trước thuế	xxxx	xxxx	xxxx
- Chi phí thuế TNDN			
- Lợi nhuận sau thuế TNDN			
- Vốn đầu tư			
- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)			
- Chi phí sử dụng vốn			
- Thu nhập thặng dư (RI)			
- Giá trị gia tăng (EVA)			

PHỤ LỤC 27

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO TÌNH HÌNH THỰC HIỆN KẾ HOẠCH LỢI NHUẬN

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Đánh giá
1. Doanh thu bán hàng				
2. Các khoản giảm trừ				
3. Doanh thu thuần				
4. Biên phí - Chi phí NVL chính - Chi phí NVL phụ - Chi phí điện - Chi phí hoa hồng -....				
5. Lợi nhuận gộp (= 3-4)				
6. Định phí - Chi phí sản xuất - Chính phí kinh doanh - Chi phí quản lý				
7. Lợi nhuận trước thuế (= 5-6)				
8. Chi phí thuế TNDN				
9. Lợi nhuận sau chi phí thuế TNDN				
10. Trả cổ tức				
11. Tỷ lệ lợi nhuận trả cổ tức (=10:9)				

PHỤ LỤC 28

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH HIỆU QUẢ SỬ DỤNG VỐN ĐẦU TƯ

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1, Tài sản			
2, Doanh thu			
3, Lợi nhuận			
4, Tỷ suất lợi nhuận (3/2)			
5, ROI (3/1)			
6, RI = (3-1xROI mm)			
7, Chi phí cơ hội sử dụng vốn			
8, Chi phí vốn (1x6)			
9, EVA (3-7)			

PHỤ LỤC 29

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH KẾT QUẢ VÀ NGUYÊN NHÂN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	KH	TH	Chênh lệch		Đánh giá
			Mức	Tỷ lệ (%)	
I. Kết quả hoạt động					
1. Doanh thu					
2. Chi phí					
3. Lợi nhuận trước thuế					
4. Lợi nhuận sau thuế TNDN					
II. Hiệu suất hoạt động trong kinh doanh					
1. Tỷ suất chi phí/giá bán					
2. Tỷ suất lợi nhuận/giá bán					
3. Tỷ suất lợi nhuận/vốn đầu tư					
4. Vốn đầu tư					
- Vốn sử dụng đầu kỳ					
- Vốn sử dụng cuối kỳ					

PHỤ LỤC 30

Công ty:

Đơn vị:

BÁO CÁO PHÂN TÍCH TÀI CHÍNH THEO MÔ HÌNH DUPONT

Thời gian: (năm, quý, tháng)

Đơn vị tính: Đồng

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Đánh giá
1	2	3	4 = 3-2	5
1. Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản [(1) x (2)]				
(1) Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu				
(2) Số vòng quay tài sản				
2. Tỷ suất lợi nhuận trên vốn sở hữu [(3) x (4) x (5)]				
(3) Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu				
(4) Số vòng quay tài sản				
(5) Tỷ lệ vốn sở hữu				

PHỤ LỤC 31

PHIẾU CHI PHÍ ĐỊNH MỨC GIÁ THÀNH ĐƠN VỊ

Số:

Ngày ... tháng ... năm ...

- Bộ phận sử dụng:

- Loại sản phẩm:

Khoản mục giá thành	Lượng sử dụng của 1 đơn vị yếu tố	Giá của 1 đơn vị lượng	Chi phí định mức đơn vị
	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)
Chi phí NVL trực tiếp	Kg, mét,		
Chi phí nhân công trực tiếp	Giờ lao động		
Chi phí sản xuất chung	Căn cứ phân bổ		
Cộng			

PHỤ LỤC 32

PHIẾU LĨNH VẬT TƯ VƯỢT ĐỊNH MỨC**Số:**

Ngày ...tháng... năm...

- Bộ phận sử dụng:

- Lý do nhận:

STT	Tên, nhãn hiệu, quy cách	ĐVT	Đơn giá	Chênh lệch so với định mức		Ghi chú
Cộng						

PHỤ LỤC 33

PHIẾU THEO DÕI LAO ĐỘNG VỚI CÔNG NHÂN TRỰC TIẾP**Số:**

Ngày ... tháng ... năm...

- Bộ phận sử dụng:

Ngày tháng	Mã số sản phẩm	Mã số chi tiết phân xưởng sx	Lệnh sản xuất	Thời gian sản xuất				Định mức thời gian 1 phụ tùng (chi tiết)	Quy định thời gian chuẩn	Ký nhận
				Tổng số	Trong đó					
					Sản phẩm tốt	Hư hỏng				
						Sửa chữa được	Không sửa chữa được			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

PHỤ LỤC 37

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU THEO SẢN PHẨM

Tên sản phẩm:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	
			Cộng	xxx		xxx	xxx		xxx	xxx		xxx	

Người lập biểu

(Ký ghi rõ họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký ghi rõ họ tên)

Giám đốc

(Ký và đóng dấu)

PHỤ LỤC 38

SỔ CHI TIẾT TRẢ LƯƠNG CÔNG NHÂN THEO SẢN PHẨM

Tên sản phẩm:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ	Tên nhân viên	SL Sản phẩm hoàn thành	Đơn giá	Định mức	Thực lĩnh	Chênh lệch	Chi chú
Cộng			xxx		xxx	xxx	xxx	

Người lập biểu*(Ký ghi rõ họ tên)***Kê toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

PHỤ LỤC 34

SỔ CHI TIẾT TRẢ LƯƠNG CÔNG NHÂN THEO CÔNG VIỆC

Tên vụ việc, đơn hàng:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ	Tên nhân viên	Tên công việc, đơn hàng	Định mức	Thực lĩnh	Chênh lệch	Chi chú
Cộng			xxx	xxx	xxx	xxx	

Người lập biểu*(Ký ghi rõ họ tên)***Kê toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

PHỤ LỤC 35

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN 627 THEO CÁCH PHÂN LOẠI CHI PHÍ

Ngày.....tháng.....năm.....

Chứng từ	Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chi chú
		Biến phí	Định phí	CP hỗn hợp	Biến phí	Định phí	CP hỗn hợp	
Cộng		xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	

Người lập biểu*(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

PHỤ LỤC 36

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ BÁN HÀNG**Đơn vị (Bộ phận)**

Ngày.....tháng.....năm.....

Khoản mục phí	Phát sinh		Chênh lệch		Ghi chú
	Dự toán	Thực tế	Tuyệt đối	Tương đối	
- Chi phí nhân viên bán hàng					
- Chi phí vật liệu					
- Chi phí đồ dùng					
- Chi phí khấu hao TSCĐ					
- Thuế, phí và lệ phí					
- Chi phí dự phòng					
- Chi phí dịch vụ mua ngoài					
- Chi phí bằng tiền khác					
.....					
Tổng cộng	xxx	xxx			

Người lập biểu*(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

PHỤ LỤC 37

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

Ngày.....tháng.....năm.....

Khoản mục phí	Phát sinh		Chênh lệch		Ghi chú
	Dự toán	Thực tế	Tuyệt đối	Tương đối	
- Chi phí nhân viên quản lý - Chi phí vật liệu quản lý - Chi phí đồ dùng văn phòng - Chi phí khấu hao TSCĐ - Thuế, phí và lệ phí - Chi phí dự phòng - Chi phí dịch vụ mua ngoài - Chi phí bằng tiền khác					
Tổng cộng	xxx	xxx			

Người lập biểu
(Ký ghi rõ họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký ghi rõ họ tên)

Giám đốc
(Ký và đóng dấu)

PHỤ LỤC 38

SỔ CHI TIẾT GIÁ VỐN HÀNG BÁN

Đơn vị (Bộ phận) :

Tháng ... năm

Đơn vị tính: Đồng

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Chi phí SP đã bán			Hàng bán bị trả lại	Giá vốn hàng bán
	Số	ngày		SL	Đơn giá	TT		

Người lập biểu
(Ký ghi rõ họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký ghi rõ họ tên)

Giám đốc
(Ký và đóng dấu)

PHỤ LỤC 39

BÁO CÁO TỔNG HỢP DOANH THU THEO SẢN PHẨM

Ngày.....tháng.....năm.....

Sản phẩm	Phát sinh			Ảnh hưởng biến động	
	DT thực tế	DT dự toán	Chênh lệch (+,-)	Số lượng	Đơn giá
1. Sữa tươi					
2. Sữa đặc có đường					
3. Sữa bột					
4. Sữa chua					
5. Sữa chua uống					
.....					
Tổng cộng	xxx	xxx			

Người lập biểu
(Ký ghi rõ họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký ghi rõ họ tên)

Giám đốc
(Ký và đóng dấu)

PHỤ LỤC 40

BẢNG ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT
Sản phẩm: Sữa đặc có đường

Chi phí sản xuất	Đơn vị tính	Định mức /100 thùng	Đơn giá	Chi phí/ 1 thùng
1, Bán thành phẩm	psc	1,824	23670	431,740.80
2, Hộp thiếc	psc	4800	1274	61,152.00
3, Nắp hộp thiếc	psc	4800	5	240.00
4, Nhãn	psc	4800	66	3,168.00
5, Thùng carton	psc	100	4000	4,000.00
6, Keo HM 1007	kg	0.157	34000	53.38
7, Keo DE4000	kg	0.18	18000	32.40
7, Keo 8808C	kg	0.313	34000	106.42
8, Keo PC9915	kg	0.144	25000	36.00
9, Chi phí nhân công trực tiếp	giờ	2.985	30000	895.50
10, Điện	kwh	110.3	1800	1,985.40
11, Nước	lít	6	80	4.80
12, Dầu	lít	0.23	15000	34.50
13, Khấu hao	vnd	31746		317.46
14, Chi phí bảo trì	vnd	154579		1,545.79
15, Chi phí khác	vnd	134770		1,347.70
Tổng chi phí sản xuất				506,660.15

(Nguồn phòng kế toán vinamilk)

PHỤ LỤC 41

BẢNG CHI PHÍ SẢN XUẤT THỰC TẾ**Sản phẩm: Sữa đặc có đường – 35.000 sản phẩm***Đơn vị tính: VND*

Chi phí sản xuất	Định mức /100 thùng	Đơn giá	Chi phí 35000 thùng
1, Bán thành phẩm	1,824	24590	15,698,256,000
2, Hộp thiếc	4800	1274	2,140,320,000
3, Nắp hộp thiếc	4800	5	8,400,000
4, Nhãn	4800	66	110,880,000
5, Thùng carton	100	4000	140,000,000
6, Keo HM 1007	0.157	34000	1,868,300
7, Keo DE4000	0.18	18000	1,134,000
7, Keo 8808C	0.313	34000	3,724,700
8, Keo PC9915	0.144	25000	1,260,000
9, Chi phí nhân công trực tiếp	3.078	32000	34,473,600
10, Điện	120.3	1800	75,789,000
11, Nước	6.5	80	182,000
12, Dầu	0.23	15000	1,207,500
13, Khấu hao	31746		11,111,100
14, Chi phí bảo trì	154579		54,102,650
15, Chi phí khác	156890		54,911,500
Tổng chi phí sản xuất			18,337,620,350

(Nguồn phòng kế toán vinamilk)

PHỤ LỤC 42

BÁO CÁO KINH DOANH THEO KHU VỰC*Đơn vị tính: 1000đ*

Chỉ tiêu	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Nam	Tổng cộng
1. Doanh thu	244,871,870	8,162,396	19,045,590	272,079,856
2. Giá vốn hàng bán	195,897,496	6,529,917	17,092,439	219,519,852
3. Lợi nhuận gộp	48,974,374	1,632,479	1,953,151	52,560,004
4. Chi phí bán hàng & quản lý	45,855,769	1,206,731	1,206,731	48,269,231
5. Lợi nhuận	3,118,605	425,748	746,420	4,290,773

(Nguồn phòng Kế toán công ty Hanoimilk)