

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI
TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

TRẦN QUANG HÙNG

**HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ
KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG
TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

HÀ NỘI - 2016

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

TRẦN QUANG HÙNG

**HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ KIỂM
SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG
TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 60340301

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: PGS.TS NGHIÊM VĂN LỢI

HÀ NỘI - 2016

LỜI CAM ĐOAN

Tôi cam đoan đây là công trình nghiên cứu của bản thân tôi, các kết quả nghiên cứu trong luận văn là xác thực và chưa từng được công bố trong kỳ bất công trình nào khác trước đó.

Tôi xin cam đoan mọi sự giúp đỡ cho việc thực hiện luận văn này đã được cảm ơn và thông tin trích dẫn trong luận văn đều được chỉ rõ nguồn gốc.

Hà Nội, ngày 9 tháng 12 năm 2016

Tác giả

Trần Quang Hưng

LỜI CẢM ƠN

Trong suốt quá trình học tập và hoàn thành luận văn này, em đã nhận được sự hướng dẫn, giúp đỡ quý báu tận tình của các thầy cô của đồng nghiệp và các bạn. Với lòng kính trọng và biết ơn sâu sắc em xin được bày tỏ lời cảm ơn chân thành tới:

Ban Giám hiệu và các thầy cô của Khoa Kế toán, Khoa Sau đại học Trường Đại học Lao động & Xã hội đã tạo mọi điều kiện thuận lợi giúp đỡ em trong quá trình học tập và hoàn thành luận văn.

Đặc biệt xin chân thành cảm ơn Thầy giáo PGS. TS Nghiêm Văn Lợi, người thầy kính mến đã hết lòng giúp đỡ, dạy bảo, động viên và tạo mọi điều kiện thuận lợi cho em trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận văn tốt nghiệp.

Xin chân thành cảm ơn các thầy, các cô trong hội đồng chấm luận văn đã cho em những đóng góp quý báu để hoàn chỉnh luận văn này.

Tôi xin chân thành cảm ơn tới lãnh đạo, cán bộ nhân viên công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây đã tạo điều kiện giúp đỡ tôi trong quá trình học tập và nghiên cứu để hoàn thành luận văn này.

Cảm ơn các bạn bè, đồng nghiệp và gia đình đã cổ vũ động viên tôi trong suốt quá trình học, làm việc và hoàn thành luận văn.

Hà Nội, ngày 9 tháng 12 năm 2016

Tác giả

Trần Quang Hưng

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU.....	1
1.1 Tính cấp thiết của đề tài.....	1
1.2 Mục tiêu nghiên cứu của đề tài.....	1
1.3 Câu hỏi nghiên cứu của đề tài.....	2
1.4 Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	2
1.5 Phương pháp nghiên cứu	3
1.6. Tổng quan tài liệu nghiên cứu	3
1.7 Ý nghĩa của đề tài nghiên cứu:	6
1.8 Kết cấu của đề tài nghiên cứu	7
CHƯƠNG 2: CÁC VẤN ĐỀ LÝ THUYẾT VỀ LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ	
KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TRONG	
DOANH NGHIỆP	7
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	8
CHƯƠNG 2: CÁC VẤN ĐỀ LÝ THUYẾT VỀ LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ	
KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TRONG	
DOANH NGHIỆP	9
2.1 Khái quát chung về dự toán tổng thể doanh nghiệp.....	9
2.1.1 Khái niệm dự toán	9
2.1.2. Phân loại dự toán	9
2.1.3. Chức năng và ý nghĩa của lập dự toán tổng thể doanh nghiệp.....	11
2.2 Các vấn đề chung về lập dự toán.....	14
2.2.1 Đơn vị và thành phần lập dự toán	14
2.2.2 Nguyên tắc lập dự toán.....	15
2.2.4 Trình tự lập dự toán.....	16
2.2.5. Quy trình lập dự toán tổng thể trong doanh nghiệp.....	18

2.2.6 Xây dựng chi phí tiêu chuẩn	19
2.3. Nội dung dự toán tổng thể doanh nghiệp.....	22
2.3.1 Dự toán tiêu thụ.....	24
2.3.2 Dự toán sản xuất	24
2.3.3 Dự toán chi phí sản xuất.....	25
2.3.4 Dự toán giá vốn hàng bán	28
2.3.5. Dự toán chi phí bán hàng	28
2.3.6 Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.....	29
2.3.7 Dự toán chi phí tài chính	30
2.3.8 Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh	30
2.3.9 Dự toán tiền.....	31
2.3.10 Bảng cân đối kế toán dự toán	31
2.4 Xác định các trung tâm trách nhiệm.....	32
2.4.1 Trung tâm chi phí: (Cost Center).....	32
2.4.2 Trung tâm doanh thu (Revenue Center):.....	33
2.4.3 Trung tâm lợi nhuận:.....	33
2.4.4 Trung tâm đầu tư:.....	34
2.5 Các chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm trách nhiệm.....	34
2.5.1 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm chi phí:.....	35
2.5.2 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu:.....	35
2.5.3 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận:	36
2.5.4 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư:	36
2.6 Báo cáo thành quả của trung tâm trách nhiệm	37
2.6.1 Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí:	37
2.6.2 Báo cáo thành quả của trung tâm doanh thu:	38
2.6.3 Báo cáo thành quả của trung tâm lợi nhuận:.....	39
2.6.4. Báo cáo thành quả của trung tâm đầu tư:.....	40

2.7	Mối quan hệ giữa dự toán với kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động.....	41
2.7.1	<i>Phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động (chênh lệch dự toán tĩnh)...</i>	42
2.7.2	<i>Phân tích chênh lệch lượng bán.....</i>	42
2.7.3	<i>Phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt.....</i>	42
2.7.4.	<i>Phân tích chênh lệch giá bán.....</i>	43
2.7.5.	<i>Phân tích chênh lệch biến phí.....</i>	43
2.7.6.	<i>Phân tích chênh lệch định phí.....</i>	49
	KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	50
	CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG LẬP DỰ TOÁN PHỤ VỤ KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY	51
3.1	Tình hình tổ chức quản lý và bộ máy kế toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây	51
3.1.1	<i>Lịch sử hình thành và phát triển:.....</i>	51
3.1.2.	<i>Chức năng nhiệm vụ, đặc điểm sản xuất kinh doanh:</i>	51
3.1.3.	<i>Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty:.....</i>	52
3.1.3.	<i>Tổ chức bộ máy kế toán của Công ty.....</i>	54
3.2	Thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây	55
3.2.1.	<i>Tổng quan về công tác dự toán tổng thể tại Công ty.....</i>	55
3.2.2.	<i>Các kế hoạch tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây</i>	61
3.3	Đánh giá thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây	72
3.3.1.	<i>Ưu điểm.....</i>	72
3.3.2.	<i>Tồn tại.....</i>	73

3.4 Đánh giá thực trạng lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây.....	75
3.4.1. Những ưu điểm trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động...	75
3.4.2. Những tồn tại trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động	76
3.4.3 Nguyên nhân dẫn đến những tồn tại trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động.....	78
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	80
CHƯƠNG 4 HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY	81
4.1 Tổ chức các trung tâm trách nhiệm tại công ty	81
4.2 Hoàn thiện các chỉ tiêu đánh giá thành quả của từng bộ phận tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây.....	83
4.2.1 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm chi phí.....	84
4.2.2 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu.....	85
4.2.3 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận.....	86
4.2.4 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư.....	87
4.3 Hoàn thiện hệ thống báo cáo đánh giá trách nhiệm	89
4.3.1 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí.....	89
4.3.2 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu	91
4.3.3 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận.....	92
4.3.4 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư.....	93
4.4 Hoàn thiện đánh giá thành quả hoạt động thông qua phân tích chênh lệch	94
4.4.1 Bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động (Chênh lệch dự toán tĩnh).....	94
4.4.2 Bảng phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt:.....	95

<i>4.4.3 Bảng phân tích chênh lệch lượng bán:</i>	97
<i>4.4.4 Bảng phân tích chênh lệch giá bán:</i>	98
<i>4.4.5 Bảng phân tích chênh lệch biến phí:</i>	99
<i>4.4.6. Bảng phân tích chênh lệch định phí:</i>	108
4.5 Kiến nghị:	110
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4	113
KẾT LUẬN	114
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	115
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

KTTN	: Kế toán trách nhiệm
DN	: Doanh nghiệp
HĐQT	: Hội đồng quản trị
ĐHĐCĐ	: Đại hội cổ đông
CBCNV	: Cán bộ công nhân viên
GTGT	: Giá trị gia tăng
TSCĐ	: Tài sản cố định
QLDN	: Quản lý doanh nghiệp
BPSXC	: Biên phí sản xuất chung
ĐPSXC	: Định phí sản xuất chung
HTK	: Hàng tồn kho
NVL	: Nguyên vật liệu
XNK	: Xuất nhập khẩu
NVLTT	: Nguyên vật liệu trực tiếp
NCTT	: Nhân công trực tiếp
SX	: Sản xuất
SXC	: Sản xuất chung
TH	: Thực hiện
KH	: Kế hoạch

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1 Tính cấp thiết của đề tài

Ngày nay, để tồn tại và phát triển đòi hỏi các doanh nghiệp không ngừng đổi mới và nâng cao trình độ quản lý, trong đó đổi mới và hoàn thiện công tác dự toán giữ một vị trí vô cùng quan trọng. Bất kỳ một tổ chức nào dù lớn hay nhỏ cũng phải tính toán và dự trù việc sử dụng ngân sách của mình. Tuy nhiên, để dự toán một cách chính xác, phản ánh đúng tiềm năng thực tế của doanh nghiệp là công việc rất khó thực hiện. Hiện nay, một số doanh nghiệp lập dự toán nhưng thường không gắn với mục tiêu, số liệu dự toán thường không phù hợp nên không phát huy vai trò của nó trong việc phục vụ cho kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Việc nghiên cứu để hoàn thiện công tác dự toán để dự toán thực sự là công vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp là cần thiết và cấp bách trong môi trường ngày càng cạnh tranh và nguồn lực ngày càng khan hiếm.

Nhận thức được tầm quan trọng trong việc lập dự toán hoạt động nhằm giúp cung cấp cho Công ty một công cụ quản lý tốt hơn nên tác giả đã lựa chọn đề tài “Hoàn thiện công tác lập dự toán phục vụ cho kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây” để làm luận văn tốt nghiệp của mình. Với mong muốn sẽ đóng góp một số ý kiến nhằm cải thiện hoạt động lập dự toán phục vụ cho kiểm soát và đánh giá hiệu quả của công ty.

1.2 Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

- Hệ thống hóa những vấn đề lý luận về dự toán tại doanh nghiệp
- Hệ thống hóa lý thuyết sử dụng dự toán để kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại doanh nghiệp sản xuất
- Tìm hiểu thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, nhằm tìm ra những tồn tại, thiếu sót trong công tác lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động.

- Đề xuất một số giải pháp hoàn thiện công tác lập dự toán để phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây.

1.3 Câu hỏi nghiên cứu của đề tài

Để thực hiện và cụ thể hóa được các nội dung trong mục tiêu nghiên cứu. Tác giả đã đặt ra một số câu hỏi nghiên cứu như sau:

- Khái niệm, ý nghĩa, nội dung công tác lập dự toán trong doanh nghiệp là gì?
- Dự toán được sử dụng như thế nào để kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại doanh nghiệp?
- Thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây như thế nào?
- Thực trạng công tác kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây?
- Những nguyên nhân nào ảnh hưởng đến công tác lập dự toán và kiểm soát hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây?
- Có những giải pháp nào giúp hoàn thiện công tác lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây?

1.4 Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- Đối tượng nghiên cứu

Đề tài tập trung và nghiên cứu thực trạng công tác lập dự toán tổng thể tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây: Kỳ lập dự toán, phương pháp lập dự toán, quy trình lập dự toán, các báo cáo dự toán và báo cáo hoạt động.

- Phạm vi nghiên cứu:

+ Về mặt nội dung: Đề tài tập trung nghiên cứu thực trạng công tác lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

+ Về mặt không gian: Đề tài nghiên cứu thực hiện tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

+ Về mặt thời gian: Đề tài nghiên cứu tình hình lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây cho năm 2015

1.5 Phương pháp nghiên cứu

Để nghiên cứu đề tài, tác giả sử dụng chủ yếu là phương pháp định tính. Các dữ liệu sau khi thu thập về sẽ được tác giả xử lý bằng phương pháp phân tích số liệu như: Thống kê, tính toán, phân tích, tổng hợp, so sánh... để đưa ra những con số cụ thể làm nổi bật sự khác biệt giữa các số liệu

Cơ sở lý thuyết tác giả sử dụng một số giáo trình tham khảo của các tác giả trong và ngoài nước.

Nguồn dữ liệu tác giả sử dụng là các hồ sơ dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây năm 2015, các báo cáo nội bộ của công ty.

Phương pháp thu thập dữ liệu: Nguồn dữ liệu tác giả sử dụng được thu thập từ phòng Kế toán, phòng Kế hoạch. Các dữ liệu thu thập được sẽ được đánh máy và trình bày lại dưới dạng bảng Excel. Trên cơ sở dữ liệu này, tác giả sẽ tính toán và đánh giá công tác lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây. Kết quả phân tích sẽ được đánh giá và nhận xét để từ đó đưa ra kết luận cho từng nội dung. Dựa vào kết quả chương 3, trong chương 4 tác giả sẽ đưa những giải pháp nâng cao hiệu quả công tác lập dự toán và kiểm soát chi phí tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Phương pháp trình bày kết quả: Các dữ liệu sau khi thu thập về sẽ được tác giả xử lý bằng phương pháp phân tích số liệu như: Thống kê, tính toán, phân tích, tổng hợp, so sánh. Bên cạnh đó, số liệu được tác giả trình bày theo hệ thống bảng biểu đồ thị minh họa để làm nổi bật nội dung phân tích.

1.6. Tổng quan tài liệu nghiên cứu

Hiện nay, vấn đề lập dự toán tổng thể được nhiều người quan tâm nghiên cứu. Qua quá trình tìm hiểu và nghiên cứu những tài liệu có liên quan đã có nhiều đề tài nghiên cứu dự toán tổng thể ở những khía cạnh và áp dụng cho nhiều loại hình doanh nghiệp khác nhau. Có thể kể đến luận văn “Hoàn thiện công tác lập dự toán ngân sách tại Công ty Phân bón Miền Nam ” của tác giả Nguyễn Ý Nguyên Hân (2008), Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh [4], Luận văn đã khái quát hóa cơ sở lý luận về lập dự toán ngân sách trong doanh nghiệp một cách hệ thống và đầy đủ, làm

cơ sở và tiền đề cho việc phân tích, đánh giá thực trạng công tác lập dự toán tại Công ty Phân bón Miền Nam. Tác giả cũng đã phản ánh được thực trạng công tác lập dự toán tại Công ty Phân bón Miền Nam; chỉ rõ những ưu điểm, hạn chế trong công tác lập dự toán ngân sách tại đơn vị. Từ đó luận văn đã đưa ra được các giải pháp hoàn thiện như hoàn thiện quy trình lập dự toán, hoàn thiện mô hình lập dự toán, hoàn thiện các báo cáo dự toán. Tuy nhiên, trong số các giải pháp đưa ra thì một số ít giải pháp tính khả thi còn chưa cao, chưa cân nhắc giữa lợi ích mang lại và chi phí bỏ ra. Hơn nữa bố cục của đề tài còn chưa thật sự phù hợp và logic.

Luận văn ‘Hoàn thiện công tác lập dự toán ngân sách tại Viễn thông Quảng Nam’ của tác giả Nguyễn Thị Cúc (2011), Đại học Đà Nẵng [2] đã giải quyết được một số vấn đề như hệ thống những vấn đề lý luận cơ bản về lập dự toán trong doanh nghiệp; Khảo sát thực tế về công tác lập dự toán tổng thể tại Viễn thông Quảng Nam, làm cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện công tác lập dự toán tại đơn vị. Trong các giải pháp đưa ra, ngoài giải pháp hoàn thiện mô hình lập dự toán, quy trình lập dự toán và các báo cáo dự toán liên quan thì đề tài còn đưa ra được giải pháp hoàn thiện hệ thống đánh giá trách nhiệm cho các cấp quản lý trong việc lập dự toán tại đơn vị. Tuy nhiên, luận văn chưa đề cập đến kỳ lập dự toán tại Viễn thông Quảng Nam. Hơn nữa trong các báo cáo dự toán mà tác giả nêu ra trong phần giải pháp thực hiện số liệu còn chung chung, chưa cụ thể theo từng quý, gây khó khăn cho người sử dụng thông tin.

Tác giả Vũ Văn Thuật (2014) đã nghiên cứu về "Hoạch định ngân sách lại Công ty cổ phần Thủy điện Đăk Rơ Sa" (Đại học Đà Nẵng) [11]. Luận văn đã góp phần bổ sung lý luận về hoạch định ngân sách và giúp các cấp quản trị tại Công ty nhận thức rõ hơn vai trò của công tác hoạch định ngân sách đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Trên cơ sở tìm hiểu thực trạng công tác hoạch định ngân sách tại đơn vị, tác giả đã đề xuất một số giải pháp hoàn thiện mang ý nghĩa thực tiễn cao đối với công tác hoạch định ngân sách tại Công ty cổ phần Thủy điện Đăk Rơ Sa. Tuy nhiên, phần đánh giá thực trạng công tác hoạch định ngân sách tại đơn vị còn chung chung, một số giải pháp còn chưa cụ thể.

Nhìn chung, các nghiên cứu nói trên đã cho thấy tầm quan trọng của công tác lập dự toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh tại doanh nghiệp. Điểm chung của các tác giả trong đề tài nghiên cứu là việc xác định đúng đối tượng nghiên cứu cho từng đề tài, các phương pháp nghiên cứu được vận dụng một cách phù hợp. Các đề tài đã khái quát hóa cơ sở lý luận về lập dự toán doanh nghiệp một cách hệ thống, khoa học. Ngoài ra, các nghiên cứu còn cho người đọc thấy rõ thực trạng công tác lập dự toán của từng đơn vị và từ đó đề ra giải pháp hoàn thiện như hoàn thiện phương pháp lập dự toán, quy trình lập dự toán, hoàn thiện nội dung lập dự toán... Tuy nhiên các nghiên cứu đã công bố trên chưa nghiên cứu về công tác lập dự toán tổng thể áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất kinh doanh trong ngành sản xuất dược phẩm. Hơn nữa, hiện nay chưa có đề tài nghiên cứu nào đề cập đến công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây. Vì vậy đề tài mà tác giả lựa chọn để nghiên cứu không trùng với các đề tài nghiên cứu trước đây.

Ngoài ra để có cơ sở và định hướng cho đề tài, trong quá trình nghiên cứu tác giả còn tham khảo thêm một số nguồn tài liệu, giáo trình. Có thể kể đến:

Giáo trình "Kế toán quản trị" (2012) của tác giả PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân [7]. Tác giả đã trình bày một cách hệ thống những vấn đề chung về kế toán quản trị; Trong đó bao gồm cả những vấn đề liên quan tới dự toán sản xuất kinh doanh. Tác giả nhấn mạnh ý nghĩa công tác lập dự toán trong doanh nghiệp, tiến hành phân loại dự toán, đặc biệt chỉ rõ cơ sở khoa học khi xây dựng dự toán và nêu lên một số trình tự xây dựng dự toán cơ bản. Đối với mỗi trình tự xây dựng dự toán, tác giả cũng phân tích rõ ưu nhược điểm của mỗi loại dự toán để các doanh nghiệp có thể vận dụng một cách phù hợp với đặc điểm của đơn vị mình.

Giáo trình "Kế toán quản trị" (2008) của tác giả PGS.TS Trương Bá Thanh, NXB Giáo dục [10]. Ngoài những vấn đề chung về dự toán tổng thể doanh nghiệp thì điểm mới của giáo trình là đã nêu lên một số các nhân tố ảnh hưởng đến công tác lập dự toán, cụ thể là công tác dự báo tiêu thụ và một số phương pháp để có thể

dự báo tiêu thụ. Thêm vào đó, tác giả còn xây dựng trình tự lập dự toán tổng thể trong doanh nghiệp sản xuất một cách khoa học, chi tiết với đầy đủ các loại dự toán.

Nhìn chung, ngoài việc nhấn mạnh tầm quan trọng, ý nghĩa của công tác lập dự toán đối với hoạt động kinh doanh, các tài liệu trên còn hệ thống hóa những nội dung cơ bản liên quan tới dự toán tổng thể doanh nghiệp một cách khoa học, cụ thể. Đây là nền tảng lý luận để tác giả có cơ sở, định hướng và vận dụng vào thực tế tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây trong đề tài nghiên cứu của mình.

Với nền kinh tế hội nhập, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đang đối mặt với nhiều khó khăn và thách thức. Do vậy, để công tác quản lý hoạt động sản xuất được khoa học, hiệu quả và chuẩn bị các nguồn lực kịp thời với mọi tình huống có thể xảy ra trong tương lai các doanh nghiệp đều tiến hành lập kế hoạch sản xuất kinh doanh. Nhờ công tác lập dự toán mà doanh nghiệp có thể phòng tránh tối thiểu các rủi ro có thể xảy ra, biết phải sản xuất sao cho phù hợp với tình hình thực tế, tránh lãng phí nguồn tài nguyên của doanh nghiệp. Trong nghiên cứu về lập dự toán tổng thể tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, tác giả sẽ khái quát hóa những nội dung cơ bản về lập dự toán tổng thể trong doanh nghiệp. Qua đó phân tích, đánh giá những vấn đề liên quan đến dự toán tổng thể doanh nghiệp dựa trên nguồn lực hiện có tại Công ty. Đề tài còn đánh giá sự phù hợp của phương pháp lập dự toán và quan trọng hơn là nội dung dự toán tổng thể tại Công ty. Trên cơ sở phân tích các yếu tố liên quan đến dự toán tổng thể kết hợp với việc phân tích, đánh giá thực trạng công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty, luận văn sẽ đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện công tác lập dự toán tại Công ty như: Hoàn thiện kỳ lập dự toán, quy trình lập dự toán, phương pháp lập dự toán và hoàn thiện các báo cáo dự toán. Các giải pháp hoàn thiện mà tác giả nêu ra trong luận văn có ý nghĩa thực tiễn sâu sắc đối với Công ty trong việc nâng cao hiệu quả trong công tác lập dự toán tổng thể doanh nghiệp.

1.7 Ý nghĩa của đề tài nghiên cứu:

Đề tài phân tích, đánh giá thực trạng công tác lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, chỉ ra những mặt

mạnh, mặt yếu trong công tác lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hoạt động. Trên cơ sở đó đề ra những giải pháp nhằm hoàn thiện công tác lập dự toán và kiểm soát chi phí tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây.

1.8 Kết cấu của đề tài nghiên cứu

Luận văn bao gồm 4 chương

Chương 1: Giới thiệu về đề tài nghiên cứu

Chương 2: Các vấn đề lý thuyết về lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động trong doanh nghiệp

Chương 3 . Thực trạng lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Chương 4. Các giải pháp hoàn thiện công tác lập dự toán phục vụ kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương 1, tác giả đã đưa ra những nội dung cơ bản về đề tài nghiên cứu bao gồm: Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu, mục tiêu nghiên cứu, câu hỏi nghiên cứu, phạm vi nghiên cứu, đối tượng nghiên cứu, ý nghĩa và kết cấu của đề tài nghiên cứu.

Trên cơ sở nội dung của chương 1, tác giả trình bày tổng quan tài liệu về công tác lập dự toán phụ vụ kiểm soát và đánh giá hoạt động.

CHƯƠNG 2: CÁC VẤN ĐỀ LÝ THUYẾT VỀ LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TRONG DOANH NGHIỆP

2.1 Khái quát chung về dự toán tổng thể doanh nghiệp

2.1.1 Khái niệm dự toán

Dự toán là những kế hoạch tài chính chi tiết chỉ rõ cách huy động và sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp trong từng thời kỳ và được biểu diễn bằng một hệ thống chỉ tiêu dưới dạng số lượng và giá trị [7, tr.163].

Dự toán tổng thể doanh nghiệp là sự tính toán, dự kiến một cách toàn diện mục tiêu kinh tế, tài chính mà doanh nghiệp cần đạt được trong kỳ hoạt động, đồng thời chỉ rõ cách thức huy động, sử dụng vốn và các nguồn khác để thực hiện các mục tiêu của đơn vị. Thông tin trên dự toán là cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận và từng cá nhân trong bộ phận nhằm phục vụ tốt cho quá trình tổ chức và hoạch định trong doanh nghiệp.

2.1.2. Phân loại dự toán

Dự toán là một công cụ quản lý rất hữu ích, tuy nhiên để phát huy được tính hữu ích của công cụ quản lý này đòi hỏi nhà quản trị phải có sự am hiểu các loại dự toán để có thể ứng dụng một cách thích hợp nhất vào việc quản lý doanh nghiệp trong từng thời kỳ. Tùy theo nhu cầu cung cấp thông tin của nhà quản lý cũng như mục đích phát triển của doanh nghiệp trong tương lai, khi xây dựng dự toán các nhà quản trị có thể lựa chọn các loại dự toán khác nhau. Căn cứ vào từng tiêu thức phân loại cụ thể, dự toán được phân loại thành:

2.1.2.1. Phân loại theo thời gian

Bao gồm dự toán ngắn hạn và dự toán dài hạn [7].

+ Dự toán ngắn hạn: Là dự toán chủ đạo được lập cho kỳ kế hoạch (một năm tài chính) và được chia thành từng quý, từng tháng, tuần... Dự toán ngắn hạn là dự toán nguồn tài chính hoạt động hàng năm liên quan đến các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như tiêu thụ, sản xuất, mua hàng, thu, chi... Dự toán ngắn hạn là cơ sở đưa ra các quyết định tác nghiệp.

+ Dự toán dài hạn: Là những dự toán liên quan đến nguồn tài chính cho việc mua sắm tài sản cố định, đất đai, nhà xưởng, tài sản dài hạn gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp trong nhiều năm. Dự toán dài hạn đảm bảo khi thời hạn dự toán kết thúc doanh nghiệp sẽ có đủ nguồn vốn sẵn sàng đáp ứng nhu cầu mua sắm tài sản cố định mới. Dự toán dài hạn chính là những kế hoạch dài hạn thể hiện các mục tiêu chiến lược, phát triển của doanh nghiệp.

2.1.2.2. Phân loại theo nội dung kinh tế

Theo cách phân loại này dự toán được chia thành [7]:

- + Dự toán tiêu thụ
- + Dự toán sản xuất
- + Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- + Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
- + Dự toán chi phí sản xuất chung
- + Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp
- + Dự toán hàng tồn kho
- + Dự toán giá vốn hàng bán
- + Dự toán tiền
- + Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
- + Dự toán bảng cân đối kế toán

2.1.2.3. Phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Theo cách phân loại này, ta có hai loại dự toán: Dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt [7].

+ Dự toán tĩnh là dự toán được lập theo một mức độ hoạt động nhất định. Theo định nghĩa, dự toán tĩnh sẽ không bị điều chỉnh hay thay đổi kể từ khi được lập ra; bất kể có sự thay đổi về doanh thu tiêu thụ, các điều kiện kinh doanh xảy ra trong kỳ dự toán. Nhưng trong thực tế sự biến động của các yếu tố chủ quan và khách quan thường xuyên như: sự lên xuống của giá cả thị trường, sản lượng tiêu thụ biến động, thay đổi các chính sách kinh tế. .Do đó, dự toán tĩnh thường phù hợp

với những doanh nghiệp sản xuất sản phẩm theo đơn đặt hàng, tình hình sản xuất kinh doanh ổn định.

+ Dự toán linh hoạt: là dự toán được lập với nhiều mức độ hoạt động khác nhau trong cùng một phạm vi hoạt động. Dự toán linh hoạt giúp nhà quản trị thấy được sự biến động chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi. Dự toán linh hoạt có ý nghĩa trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí thực tế của doanh nghiệp và phù hợp với những doanh nghiệp sản xuất theo nhu cầu thị trường.

2.1.3. Chức năng và ý nghĩa của lập dự toán tổng thể doanh nghiệp

2.1.3.1 Chức năng lập dự toán tổng thể doanh nghiệp

Vai trò của dự toán gắn liền với chức năng của nhà quản trị. Quản trị là một phương thức làm cho những hoạt động tiến tới mục tiêu của tổ chức được hoàn thành với hiệu quả cao. Phương thức này bao gồm các chức năng cơ bản mà nhà quản trị có thể sử dụng trong việc điều hành doanh nghiệp, bao gồm:

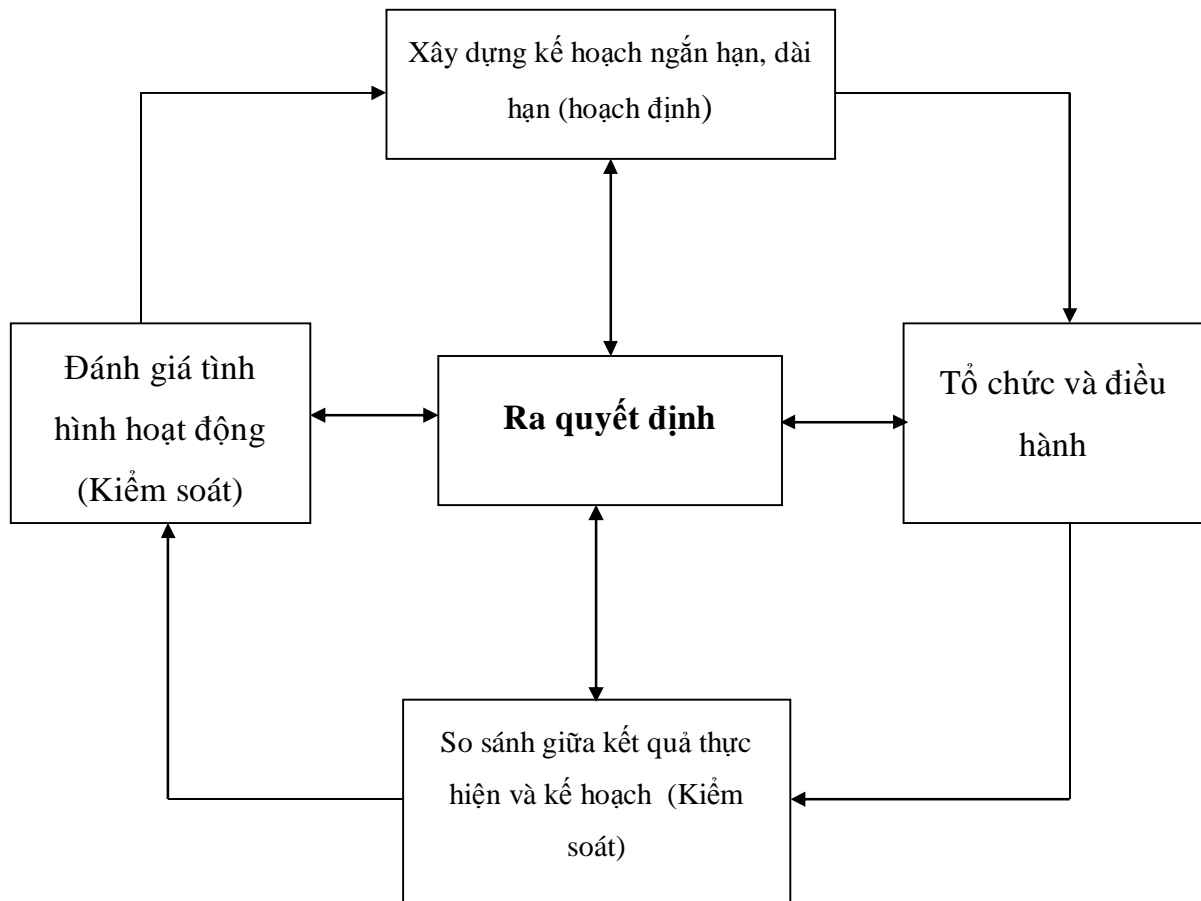
Chức năng hoạch định: mọi hoạt động của doanh nghiệp đều được tiến hành theo các chương trình định trước trong kế hoạch dài hạn, kế hoạch hàng năm và kế hoạch tác nghiệp để hoạt động đạt được mục tiêu của doanh nghiệp. Việc xây dựng kế hoạch của doanh nghiệp là hết sức cần thiết từ nhiều phương diện. Hoạch định là cơ sở định hướng cũng như chỉ đạo mọi hoạt động kinh doanh, phối hợp các chương trình hoạt động của các bộ phận liên quan. Hoạch định là cơ sở để kiểm soát các hoạt động kinh doanh, mọi chênh lệch giữa thực hiện so với kế hoạch đều biểu hiện những nguyên nhân hợp lý và bất hợp lý. Ngoài ra, hoạch định còn là cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp.

Chức năng tổ chức - điều hành: Tổ chức là quá trình xây dựng và phát triển một cơ cấu nguồn lực hợp lý, đồng thời tạo ra những điều kiện hoạt động cần thiết bảo đảm cho cơ cấu tổ chức được vận hành hiệu quả. Nhà quản trị có thực hiện tốt công việc tổ chức mới 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. Bên cạnh đó, điều hành là một trong những chức năng chung của quản trị gắn liền với các hoạt động đôn đốc, động viên,

và giám sát công việc hàng ngày, đảm bảo các hoạt động trong tổ chức được thực hiện một cách nhịp nhàng, thúc đẩy các thành viên trong tổ chức hoạt động với một hiệu quả cao nhằm đạt mục tiêu của tổ chức.

Chức năng kiểm soát: là đảm bảo mọi hoạt động của tổ chức đi đúng mục tiêu. Chức năng kiểm soát của nhà quản trị đó chính là việc so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch để kịp thời phát hiện những sai sót, khuyết điểm nhằm điều chỉnh, giúp cho các thành viên trong tổ chức hoàn thành nhiệm vụ. .

Chức năng ra quyết định: là việc lựa chọn phương án thích hợp nhất. Có thể nói nội dung cơ bản của hoạt động quản trị là vấn đề ra quyết định. Ra quyết định là khâu mấu chốt trong quá trình quản trị, bởi lẽ từ việc điều hành sản xuất kinh doanh hàng ngày cho đến việc giải quyết các vấn đề mang tính chiến lược đều được tiến hành dựa trên cơ sở những quyết định thích hợp.



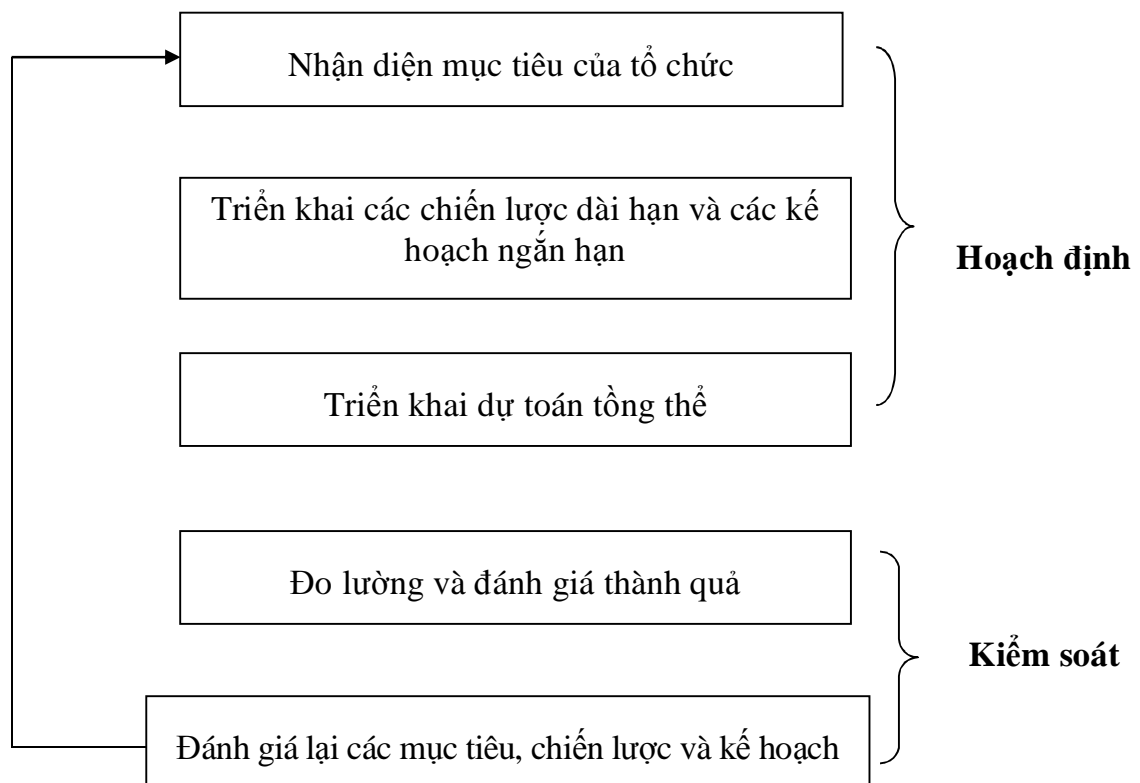
Hình 2.1. Chức năng của nhà quản trị

Đoàn Ngọc Quế và cộng sự, 2009. *Kế toán quản trị*. Hồ Chí Minh: nhà xuất bản Lao Động [8]

Mục đích cơ bản của việc lập dự toán là phục vụ cho chức năng hoạch định và kiểm soát hoạt động kinh doanh của nhà quản trị. Thông qua hai chức năng này mà nhà quản trị đạt được mục tiêu của doanh nghiệp là tối đa hóa lợi nhuận.

Hoạch định : Dự toán buộc nhà quản trị phải dự tính những gì sẽ xảy ra trong tương lai. Dự toán đòi hỏi các nhà quản trị luôn phải suy nghĩ về những gì họ dự tính sẽ xảy ra trong tương lai. Nếu những dự tính sẽ xảy ra có kết quả không tốt, các nhà quản trị phải thấy được những gì cần phải làm để thay đổi kết quả không mong muốn đó.

Kiểm soát : Kiểm soát là quá trình so sánh kết quả thực hiện so với dự toán và đánh giá việc thực hiện dự toán đó. Việc kiểm soát phụ thuộc vào dự toán, nếu không có dự toán thì doanh nghiệp sẽ không có cơ sở để so sánh và đánh giá kết quả của việc thực hiện dự toán.



Hình 2.2: Vai trò hoạch định ngân sách

2.1.3.2 Ý nghĩa của lập dự toán tổng thể doanh nghiệp

Ý nghĩa của lập dự toán trong doanh nghiệp, được thể hiện ở những điểm sau:

- Xác định mục tiêu phát triển của doanh nghiệp làm căn cứ đánh giá việc thực hiện kế hoạch sau này. Bản dự toán đã cụ thể hóa kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp thành các con số cụ thể. Việc so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch đã đề ra, nhà quản trị dễ dàng tìm thấy được bộ phận nào trong doanh nghiệp không hoàn thành chỉ tiêu đề ra, từ đó tìm hiểu nguyên nhân vì sao hoạt động của bộ phận không hiệu quả và có biện pháp hữu hiệu để khắc phục.

- Kết hợp hoạt động của toàn doanh nghiệp bằng các kế hoạch hoạt động của các bộ phận phối hợp nhịp nhàng đạt mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

- Dự toán giúp các nhà quản trị phát hiện những điểm mạnh, điểm yếu, từ đó sẽ có những phân tích, lường trước được những khó khăn trước khi chúng xảy ra để có những biện pháp đúng đắn khắc phục kịp thời.

- Dự toán là cơ sở xây dựng và đánh giá trách nhiệm quản lý của các cấp quản trị doanh nghiệp. Qua kết quả thực hiện so với dự toán sẽ đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận. Từ đó, sẽ có mức thưởng phạt dựa trên kết quả thực hiện dự toán của các bộ phận. Dự toán là bức tranh tổng thể về hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp, thông qua dự toán các nhà quản trị sẽ có trách nhiệm hơn trong công tác quản lý của mình.

2.2 Các vấn đề chung về lập dự toán

2.2.1 Đơn vị và thành phần lập dự toán

Công tác lập dự toán tại doanh nghiệp được thực hiện bởi nhiều đơn vị, thành phần và được khái quát trong bảng sau:

Bảng 2.1: Các dự toán của các trung tâm trách nhiệm

Trung tâm trách nhiệm	Dự toán được lập tương ứng
Trung tâm chi phí - Nhóm trung tâm chi phí thuộc khối sản xuất	- Dự toán sản xuất - Dự toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm - Dự toán chi phí NVLTT - Dự toán chi phí NCTT
- Nhóm trung tâm chi phí thuộc khối kinh doanh và khối quản lý	- Dự toán chi phí bán hàng - Dự toán chi phí quản lý DN
Trung tâm doanh thu	- Dự toán giá bán - Dự toán tiêu thụ
Trung tâm lợi nhuận	- Dự toán giá vốn hàng bán - Dự toán lợi nhuận
Trung tâm đầu tư	- Dự toán hiệu quả sử dụng vốn đầu tư - Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh - Dự toán cân đối tài sản - nguồn vốn

Nguồn: Sách mô hình báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị trong công ty niêm yết

2.2.2 Nguyên tắc lập dự toán

Công tác lập dự toán phải đưa ra các mục tiêu định lượng cần phải đạt được trong năm, các mục tiêu phải rõ ràng để các bộ phận trong tổ chức cùng thực hiện. Các chỉ tiêu sẽ là một tiêu chí để đánh giá thành tích cuối năm và còn là chỉ tiêu đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch trong năm.

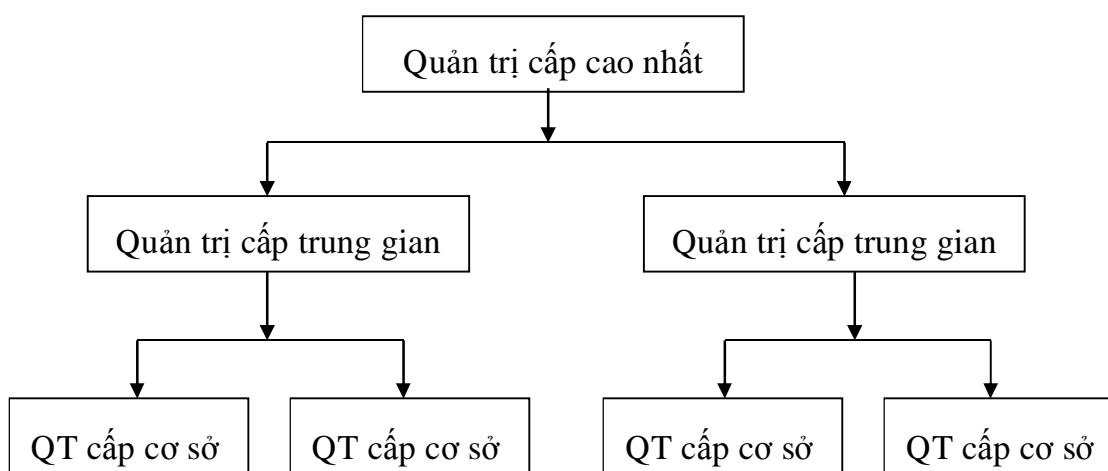
- Dự toán được theo dõi thường xuyên để có những điều chỉnh phù hợp với tình hình thực tế diễn ra trong năm kế hoạch vì dự toán chứa yếu tố không chắc chắn, hơn nữa môi trường sản xuất kinh doanh luôn biến động.

- Thường xuyên kiểm tra, đánh giá việc thực hiện dự toán và theo dõi ngân sách hoạt động để so sánh với thực tế, điều chỉnh cho phù hợp, đảm bảo tính linh hoạt của các báo cáo dự toán.

- Các báo cáo dự toán phải được lập một cách có cơ sở, sát thực tế, hợp lý nhưng phải tiết kiệm thời gian và chi phí.

2.2.4 Trình tự lập dự toán

2.2.4.1 Trình tự lập dự toán từ trên xuống



Hình 2.1: Trình tự lập dự toán từ trên xuống

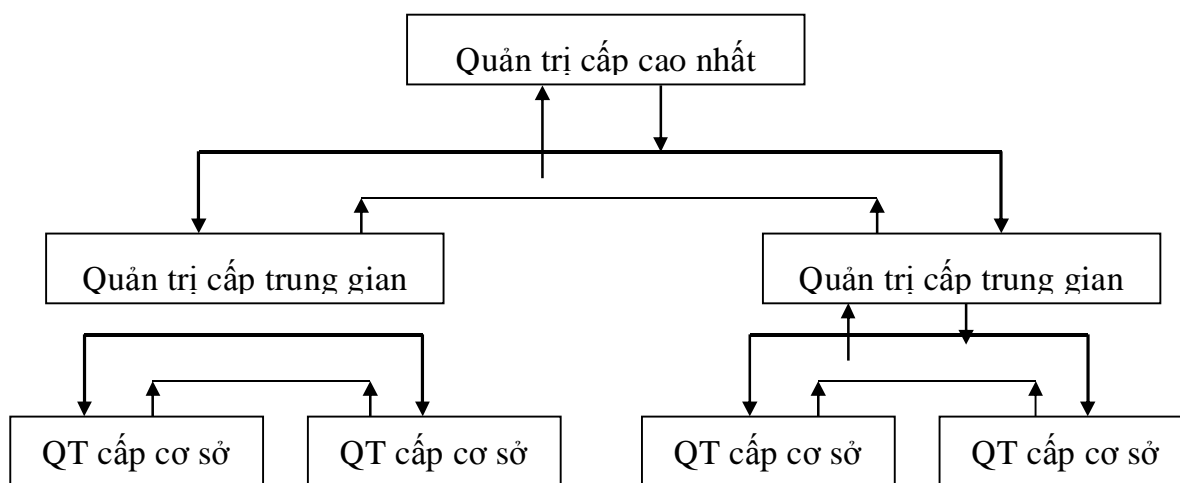
Theo trình tự này, dự toán được xây dựng tại cấp quản trị cao nhất của doanh nghiệp, sau đó được xét duyệt cho bộ phận cấp trung gian. Và tiếp tục xét duyệt cho bộ phận cấp cơ sở để tiến hành thực hiện dự toán.

Dự toán khi lập theo trình tự từ cấp quản trị cao nhất có ưu điểm là tiết kiệm được thời gian và chi phí. Nhưng vì dự toán được xây dựng từ bộ phận quản trị cao nhất nên đòi hỏi nhà quản trị cấp cao phải có kiến thức toàn diện về hoạt động của doanh nghiệp đồng thời phải có tầm nhìn chiến lược về sự phát triển của doanh nghiệp trong tương lai. Bên cạnh đó, bản dự toán mang tính áp đặt cho người thực hiện, sẽ gây cảm giác không thoải mái khi thực hiện chỉ tiêu.

Trình tự này chỉ phù hợp trong nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung quan liêu bao cấp, hoặc trong một số ngành nghề đặc biệt, đòi hỏi sự quản lý chặt chẽ, thống nhất, hay trong những doanh nghiệp nhỏ [7, tr. 167].

2.2.4.2 Trình tự lập dự toán từ dưới lên

Bước 1: Chỉ tiêu của bản dự toán ban đầu được xây dựng từ cấp cơ sở thực hiện, căn cứ vào các điều kiện thực tế phát sinh chi phí, khả năng của cơ sở mình và bảo vệ bản dự toán trước bộ phận quản trị cấp trung gian. Bộ phận quản trị cấp trung gian tổng hợp dự toán từ các bộ phận cơ sở, tiến hành điều chỉnh lại các chỉ tiêu dự toán cho phù hợp với mục tiêu chung của cấp trung gian, rồi tiến hành bảo vệ dự toán trước bộ phận quản trị cấp cao nhất.



Hình 1.2 Trình tự lập dự toán từ dưới lên

Chú thích: ————— **Bước 1**
 ————— **Bước 2**

Bước 2: Bộ phận quản trị cấp cao nhất tổng hợp dự toán từ các bộ phận trung gian kết hợp mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp tiến hành điều chỉnh chỉ tiêu của dự toán. Dự toán được hoàn thiện và phân bổ cho bộ phận quản trị trung gian. Bộ phận trung gian lại phân bổ cho bộ phận cơ sở để tiến hành thực hiện dự toán.

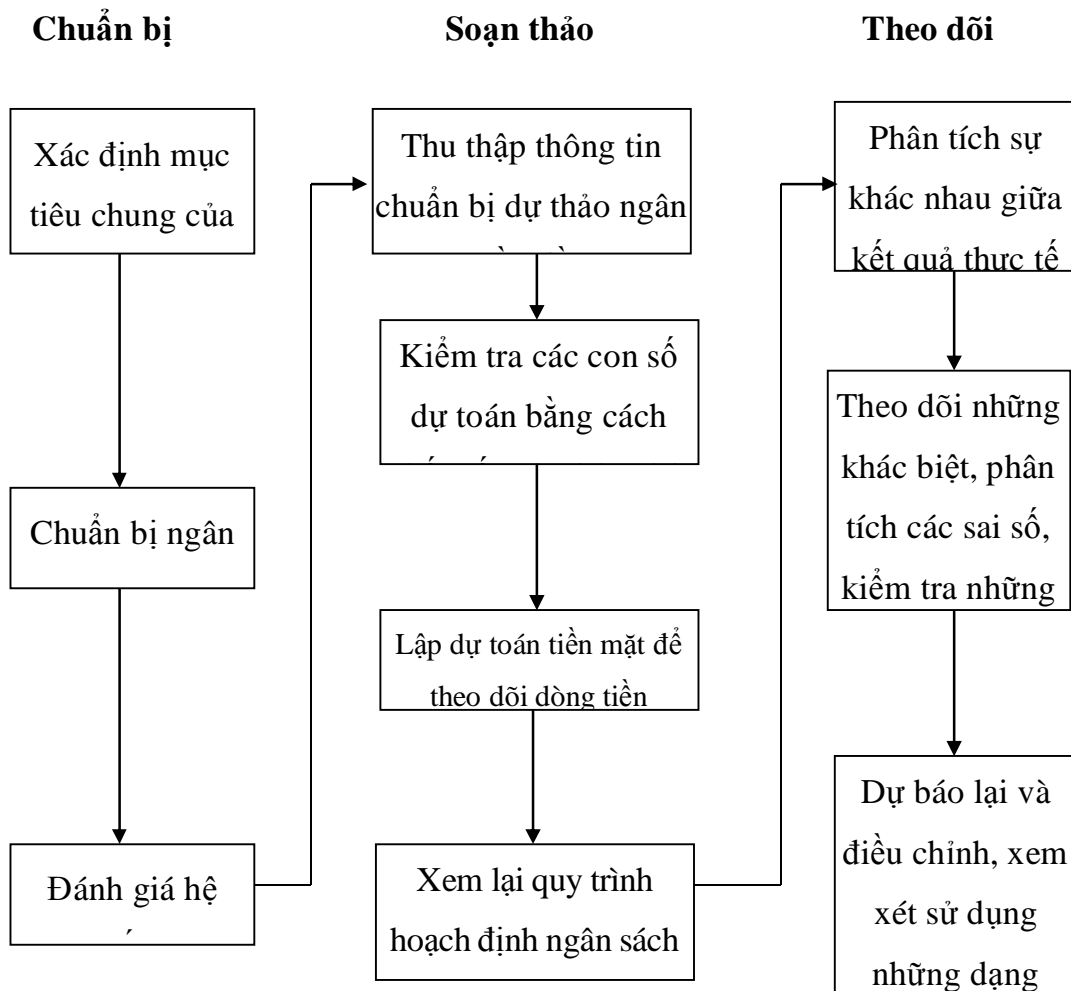
Bản dự toán xây dựng theo phương pháp này có ưu điểm là phát huy được kinh nghiệm của nhà quản trị các cấp mà vẫn nắm bắt được tình hình thực tế phát sinh tại cơ sở thực hiện nên tính khả thi cao.

Tuy nhiên, trình tự lập dự toán này xuất phát từ cấp cơ sở thực hiện nên các chỉ tiêu thường được xây dựng dưới mức khả năng có thể thực hiện của các bộ phận

cơ sở. Các nhà quản trị cấp cao nắm bắt được tâm lý này để điều chỉnh các chỉ tiêu cho phù hợp và tận dụng tối đa năng lực của doanh nghiệp [7, tr. 169-170].

2.2.5. Quy trình lập dự toán tổng thể trong doanh nghiệp

Dự toán có vai trò và ý nghĩa quan trọng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy để có một dự toán tổng thể tối ưu là điều hết sức cần thiết, mà đòi hỏi bộ phận dự toán cần phải hoạch định cho mình một quy trình lập dự toán phù hợp nhất. Do mỗi doanh nghiệp có một đặc điểm cũng như phong cách quản lý riêng nên quy trình lập dự toán tổng thể cũng sẽ khác nhau. Dưới đây là một quy trình quản lý dự toán tiêu biểu của tác giả Stephen Brookson [9, tr.6]:



Hình 2.4: Quy trình lập dự toán tổng thể doanh nghiệp

+ Giai đoạn chuẩn bị: là bước đầu và cũng là quan trọng nhất trong toàn bộ quy trình dự toán. Trong giai đoạn này, cần phải làm rõ các mục tiêu cần đạt được của doanh nghiệp vì tất cả các báo cáo dự toán đều được xây dựng dựa vào chiến lược và mục tiêu phát triển kinh doanh của doanh nghiệp. Sau khi xác định rõ mục tiêu, doanh nghiệp sẽ xây dựng một mô hình dự toán ngân sách cho tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp.

+ Giai đoạn soạn thảo: trong giai đoạn này, cá nhân có liên quan đến việc lập dự toán phải tập hợp toàn bộ thông tin về các nguồn lực có sẵn trong doanh nghiệp, các yếu tố bên trong, bên ngoài có tác động và ảnh hưởng đến công tác dự toán ngân sách của doanh nghiệp, đồng thời ước tính giá trị thu, chi. Trên cơ sở đó, soạn thảo các báo cáo dự toán có liên quan như: dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí, dự toán tiền, dự toán bảng cân đối kế toán ...

+ Giai đoạn theo dõi: dự toán ngân sách là một công việc quan trọng được thực hiện từ năm này qua năm khác, từ tháng này sang tháng khác. Vì vậy, để dự toán ngày càng hoàn thiện hơn thì ở mỗi kỳ dự toán cần phải thường xuyên theo dõi, đánh giá tình hình thực hiện dự toán để từ đó xem xét lại các thông tin, cơ sở lập dự toán ngân sách và có những điều chỉnh cần thiết để rút kinh nghiệm cho lần lập dự toán ngân sách tiếp theo.

2.2.6 Xây dựng chi phí tiêu chuẩn

2.2.6.1 Khái niệm và phân loại chi phí tiêu chuẩn

Chi phí tiêu chuẩn hay còn gọi là định mức chi phí (Standard cost) là sự ước lượng chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Chi phí tiêu chuẩn được thiết lập cho từng khoản mục chi phí sản xuất dựa trên lượng tiêu chuẩn và giá tiêu chuẩn của mỗi nhân tố đầu vào. Dựa vào chi phí tiêu chuẩn, nhân viên kế toán quản trị sẽ xác định dự toán chi phí sản xuất (dự trên mức hoạt động dự kiến) và sử dụng nó làm “ chuẩn mực” để đối chiếu với chi phí thực tế

Định mức chi phí được chia làm hai loại là định mức lý tưởng (perfectiton standards) và định mức thực tế (practical standards)

- Định mức lý tưởng: là định mức chỉ có thể đạt được trong những điều kiện

sản xuất lý tưởng: người lao động làm việc với năng suất cao nhất, nguyên liệu không bị hỏng, không có sự hư hỏng của máy móc hoặc sự gián đoạn sản xuất... Trong thực tế, định mức lý tưởng ít khi được áp dụng vì nó không có tính thực tiễn

- Định mức thực tế: là loại định mức được xây dựng một cách chặt chẽ, có cơ sở khoa học, dựa trên điều kiện sản xuất thực tế: cho phép có thời gian hợp lý máy chết và thời gian nghỉ ngơi của người lao động và do đó định mức sẽ đạt được thông qua nhận thức và sự cố gắng cao của người lao động trong công việc. Do vậy, định mức thực tế nếu xây dựng đúng đắn và hợp lý sẽ có tác dụng động viên, khuyến khích người lao động làm việc có năng suất.

Biên động giữa số liệu thực tế với định mức (thực tế) sẽ có nhiều ý nghĩa đối với nhà quản lý trong việc kiểm soát

2.2.6.2 Phương pháp xây dựng định mức

Có hai phương pháp chủ yếu để xây dựng định mức chi phí: Phương pháp thông kê kinh nghiệm và phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật

- Phương pháp thông kê kinh nghiệm: Phương pháp này thường được áp dụng ở các doanh nghiệp có quy trình sản xuất ổn định. Để xây dựng các định mức chi phí, người ta dựa vào số liệu trong quá khứ, tiến hành phân tích và từ đó xây dựng định mức về lượng (lượng nguyên liệu tiêu hao, thời gian làm việc, v.v..). Đồng thời, căn cứ và tình hình thị trường, các quyết định tồn kho để xây dựng định mức về giá.

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

Trong thực tiễn, các nhà quản lý thường sử dụng phối hợp hai phương pháp này để xây dựng các định mức chi phí. Phương pháp thông kê kinh nghiệm được sử dụng ở những phần/giai đoạn của qui trình sản xuất ổn định (không có sự thay đổi), và phương pháp phân tích công việc được sử dụng trong phân/giai đoạn của quy

trình sản xuất có sự thay đổi về công nghệ hoặc phương pháp sản xuất.

2.2.6.3 Xây dựng định mức các chi phí sản xuất

+ Định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp

Định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp được xây dựng dựa và định mức lượng nguyên vật liệu tiêu hao và định mức giá của nguyên liệu

Định mức lượng nguyên liệu trực tiếp: Phản ánh lượng nguyên liệu tiêu hao ước tính để sản xuất một sản phẩm, bao gồm luôn lượng hao hụt cho phép trong quá trình sản xuất

Định mức về giá nguyên liệu trực tiếp: Phản ánh giá phí cuối cùng của một đơn vị nguyên liệu trực tiếp, bao gồm giá mua cộng với chi phí thu mua trừ đi chiết khấu mua hàng được hưởng

+ Định mức lao động trực tiếp

Định mức chi phí lao động trực tiếp được biểu thị thông qua định mức giá của một giờ lao động trực tiếp và định mức lượng thời gian lao động trực tiếp để sản xuất một đơn vị sản phẩm

- Định mức về thời gian lao động: lượng thời gian tiêu chuẩn cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Một điều cần lưu ý là định mức thời gian lao động phải bao gồm cả thời gian để nghỉ ngơi, giải quyết các nhu cầu cá nhân, lau chùi máy và thời gian chết máy.

- Định mức về giá lao động trực tiếp: chi phí tiền lương ước tính cho một giờ lao động trực tiếp, bao gồm tiền lương, tiền công của người lao động và các khoản phụ cấp và những chi phí khác liên quan để lao động

+ Định mức chi phí sản xuất chung

Định mức chi phí sản xuất chung được xây dựng theo chi phí sản xuất chung biên đổi và cố định, nhằm phục vụ cho việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung. Định mức chi phí sản xuất chung được xây dựng dựa trên đơn giá phân bổ sản xuất chung và tiêu thức được chọn để phân bổ chi phí sản xuất.

- Định mức chi phí sản xuất chung biến đổi:

Định mức lượng: Số giờ máy cho cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm

Định mức giá: Đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung biến đổi (phản ánh đơn giá sản xuất chung biến đổi tính cho một giờ máy)

- Định mức chi phí sản xuất chung cố định

Định mức chi phí sản xuất chung cố định được xây dựng tương tự như định mức chi phí sản xuất chung biến đổi

+ Tổng hợp các định mức chi phí sản xuất

Sau khi xây dựng định mức cho từng yếu tố chi phí sản xuất, ta lập bảng tổng hợp các định mức chi phí, gọi là thẻ tính giá thành định mức

2.3. Nội dung dự toán tổng thể doanh nghiệp

Do đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp là đa dạng nên trình tự lập dự toán tổng thể ở các doanh nghiệp cũng khác nhau, không theo một trình tự cụ thể nào. Tuy nhiên, có thể khái quát trình tự chung cho các doanh nghiệp như sau [10, tr. 166]:

Mối quan hệ giữa các loại dự toán trong doanh nghiệp sản xuất đã được thể hiện rõ thông qua sơ đồ hình 1.5. Các bước xây dựng dự toán tổng thể được thể hiện cụ thể sau đây:

2.3.1 Dự toán tiêu thụ

Dự toán tiêu thụ bao gồm những thông tin về chủng loại, số lượng hàng bán, giá bán và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ. Những yếu tố thường được xem xét khi dự báo tiêu thụ đó là khối lượng tiêu thụ của kỳ trước, các đơn đặt hàng chưa thực hiện, chính sách giá trong tương lai cùng với các chiến lược tiếp thị để mở rộng thị trường, mức tăng trưởng của nền kinh tế, vấn đề công ăn việc làm, thu nhập bình quân đầu người, sức mua của người dân...

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán} & & \text{Dự toán sản} & & \text{Đơn giá bán} \\ \text{doanh thu} & = & \text{phẩm tiêu thụ} & \times & \text{theo dự toán} \end{array}$$

2.3.2 Dự toán sản xuất

Sau khi xác định khối lượng tiêu thụ, các yêu cầu sản xuất cho kỳ kế hoạch tới có thể được quyết định và tập hợp thành Dự toán sản xuất. Việc xây dựng Dự toán sản xuất nhằm xác định số lượng, chủng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ đến. Khối lượng sản phẩm sản xuất không chỉ thỏa mãn nhu cầu tiêu thụ mà còn phải đáp ứng nhu cầu tồn kho cuối kỳ. Như vậy, số lượng sản phẩm sản xuất yêu cầu trong kỳ là [10]:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số lượng SP} & & \text{Nhu cầu sản} & & \text{số sản phẩm} & & \text{số sản phẩm} \\ \text{cần sản xuất} & = & \text{phẩm tồn kho} & + & \text{tiêu thụ trong} & - & \text{tồn đầu kỳ} \\ \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} & & \text{kỳ} & & \text{theo dự toán} \end{array}$$

Tuy nhiên, không phải doanh nghiệp nào cũng có thể đảm nhận tất cả nhu cầu, điều đó còn tùy thuộc vào khả năng sản xuất trên cơ sở năng lực hiện tại của chúng.

Do vậy:

Khối lượng sản xuất dự toán = Min {Khối lượng sản xuất yêu cầu; Khối lượng sản xuất theo khả năng}

2.3.3 Dự toán chi phí sản xuất

2.3.3.1 Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí NVL trực tiếp phản ánh tất cả chi phí NVL trực tiếp cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất đã được thể hiện trên Dự toán khối lượng sản phẩm sản xuất. Để lập Dự toán chi phí NVL trực tiếp cần xác định các chỉ tiêu như định mức tiêu hao NVL để sản xuất một sản phẩm, đơn giá xuất NVL. Với sự thay đổi thường xuyên của giá cả đầu vào, để phù hợp với thực tế và làm cơ sở cho việc kiểm tra, kiểm soát khi tính toán đơn giá này cần phải biết doanh nghiệp đang sử dụng phương pháp tính giá hàng tồn kho nào: phương pháp FIFO, giá đích danh hay đơn giá bình quân. Và cuối cùng là phải biết được mức độ dự trữ NVL trực tiếp vào cuối kỳ dự toán được tính toán trên cơ sở lý thuyết quản trị tồn kho.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán lượng} \\ \text{NVL sử dụng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức tiêu} \\ \text{hao NVL} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{số lượng sản phẩm} \\ \text{sản xuất theo dự toán} \end{array}$$

Ngân sách chi phí NVL trực tiếp xuất dùng cho sản xuất sẽ là:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{NVL trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán lượng} \\ \text{NVL sử dụng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{xuất NVL} \end{array}$$

Trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng nhiều loại vật liệu có đơn giá khác nhau để sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau thì công thức xác định chi phí NVL như sau [7]:

$$CPVL = \sum_i^m \sum_j^n Q_i M_{ij} G_j$$

Trong đó:

M_{ij} : Mức hao phí vật liệu j để sản xuất một sản phẩm i

G_j : Đơn giá vật liệu loại j ($j = 1, m$)

Q_i : Số lượng sản phẩm i dự toán sản xuất ($i = 1, n$)

n : Số loại sản phẩm

m : Số loại vật liệu

2.3.3.2 Dự toán cung cấp NVL

Dự toán cung cấp NVL được lập cho từng loại NVL cần thiết để thực hiện quá trình sản xuất trên cơ sở số lượng NVL dự toán cần thiết sử dụng và chính sách dự trữ tồn kho của doanh nghiệp theo công thức sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số lượng} & & \text{Số lượng nguyên} & & \text{số lượng nguyên} & & \text{Số lượng} \\ \text{nguyên liệu} & = & \text{liệu sử dụng} & & \text{liệu tồn cuối kỳ} & - & \text{nguyên liệu tồn} \\ \text{mua vào} & & \text{theo dự toán} & + & \text{theo dự toán} & & \text{thực tế đầu kỳ} \end{array}$$

Như vậy, số tiền cần thiết phải chuẩn bị để mua NVL được tính toán dựa vào việc dự báo đơn giá mua NVL và dự toán mua NVL trực tiếp được xây dựng. Đơn giá NVL là giá thanh toán với nhà cung cấp.

$$\begin{array}{ccccc} \text{Dự toán tiền mua} & = & \text{Dự toán lượng} & \text{Đơn giá nguyên vật} \\ \text{NVL trực tiếp} & & \text{NVL mua vào} & \times & \text{liệu} \end{array}$$

Dự toán mua NVL còn tính đến thời điểm đo thị trường luôn biến động, giá NVL liên tục thay đổi. Mặt khác, tùy theo từng thời điểm mức thanh toán tiền mua NVL còn tùy thuộc vào chính sách bán hàng của các nhà cung cấp [7].

2.3.3.3 Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng từ Dự toán khối lượng sản xuất. Dự toán này cung cấp những thông tin quan trọng liên quan đến quy mô của lực lượng lao động cần thiết cho kỳ dự toán.

Chi phí nhân công trực tiếp thường là biến phí trong mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất. Trong một số ít các trường hợp chi phí nhân công trực tiếp không thay đổi theo mức độ hoạt động, đó là trường hợp các doanh nghiệp sử dụng nhân công có trình độ tay nghề cao, không thể trả công theo sản phẩm. Để lập dự toán chi phí này, doanh nghiệp phải tính toán dựa trên số lượng nhân công, quỹ lương, cách phân phối lương và nhiệm vụ của doanh nghiệp,

Đối với biến phí nhân công trực tiếp, để lập dự toán doanh nghiệp cần xây dựng chỉ tiêu định mức lao động để sản xuất sản phẩm và tiền công cho từng giờ

công lao động hoặc từng sản phẩm nếu doanh nghiệp trả lương theo sản phẩm. Và chi phí nhân công trực tiếp cũng được xác định [7]:

$$\text{Công thức: } \text{CPNCTT} = \sum_i^m \sum_j^n Q_i M_{ij} G_j \quad \text{Hoặc} \quad \text{CPNCTT} = \sum_i^m Q_i L_i$$

Với:

M_{ij} : Mức hao phí lao động trực tiếp loại j để sản xuất một sản phẩm i

G_j : Đơn giá lương của lao động loại j

L_i : Đơn giá tính lương cho mỗi sản phẩm

Q_i : Số lượng sản phẩm i dự toán sản xuất

2.3.3.4 Dự toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất, phát sinh trong phân xưởng. Chi phí SXC bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định, nên Dự toán chi phí sản xuất chung phải tính đến cách ứng xử chi phí để xây dựng mức phí dự toán hợp lý trong kỳ.

Chi phí SXC được xác định:

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán chi phí} & & \text{Dự toán định phí} & & \text{Dự toán biến phí} \\ \text{sản xuất chung} & = & \text{sản xuất chung} & \times & \text{sản xuất chung} \end{array}$$

Biến phí SXC có thể được xây dựng theo từng yếu tố chi phí cho một đơn vị hoạt động (Chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp...) tuy nhiên thường cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian. Do vậy khi lập dự toán chi phí này, người ta thường xác lập biến phí SXC cho từng đơn vị hoạt động.

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán biến phí} & & \text{Dự toán biến phí đơn} & & \text{Sản lượng sản xuất} \\ \text{sản xuất chung} & = & \text{vị sản xuất chung} & \times & \text{theo dự toán} \end{array}$$

Ngân sách biến phí SXC cũng có thể được lập theo tỷ lệ trên biến phí trực tiếp, khi đó biến phí SXC sẽ được xác định.

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán biến phí} & & \text{Dự toán biến phí} & & \text{Tỷ lệ biến phí} \\ \text{sản xuất chung} & = & \text{trực tiếp} & \times & \text{theo dự kiến} \end{array}$$

Ngân sách định phí SXC cần thiết phải phân biệt định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Đối với định phí bắt buộc, trên cơ sở định phí chung cả năm chia đều cho 4 quý nếu lập ngân sách theo quý, hoặc chia đều cho 12 tháng nếu lập ngân sách theo tháng. Còn đối với định phí tùy ý thì phải căn cứ vào kế hoạch của nhà quản trị trong kỳ lập ngân sách [10].

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí sản xuất} \\ \text{chung thực tế kỳ trước} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% tăng (giảm) định phí} \\ \text{sản xuất chung theo dự kiến} \end{array}$$

2.3.4 Dự toán giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán thực chất là tổng giá thành của khối lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ tính theo phương pháp toàn bộ. Như vậy, trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất theo dự toán, giá thành dự toán để sản xuất sản phẩm, số lượng sản phẩm dự trữ dự toán vào cuối kỳ, Dự toán giá vốn hàng bán được xây dựng như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán giá} \\ \text{vốn hàng} \\ \text{xuất bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành sản phẩm} \\ \text{sản xuất trong kỳ} \\ \text{theo dự toán} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn kho} \\ \text{cuối kỳ dự toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn đầu} \\ \text{kỳ thực tế} \end{array}$$

Nếu đơn vị không có tồn kho sản phẩm hoặc chi phí đơn vị tồn kho tương tự nhau thì giá vốn hàng bán có thể tính bằng tích của sản lượng tiêu thụ nhân với giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm. Khi lập Dự toán giá vốn hàng bán cũng phải chú ý các phương pháp đánh giá hàng tồn kho mà doanh nghiệp sử dụng để tính toán [7],

2.3.5. Dự toán chi phí bán hàng

Dự toán chi phí bán hàng phản ánh các chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm dự tính của kỳ sau. Ngân sách này nhằm mục đích tính trước và tập hợp các phương tiện chủ yếu trong quá trình bán hàng. Khi xây dựng ngân sách cho các chi phí này cần tính đến nội dung kinh tế của chi phí cũng như yếu tố biến đổi và yếu tố cố định trong thành phần chi phí [7].

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{bán hàng} \end{array}$$

2.4.5.1. Dự toán định phí bán hàng

Định phí bán hàng thường ít biến đổi và có thể dự báo một cách dễ dàng dựa vào chức năng kinh doanh của doanh nghiệp. Các chi phí này cũng có thể thay đổi trong trường hợp phát triển thêm mạng phân phối mới, thêm các dịch vụ mới sau bán hàng, dịch vụ nghiên cứu phát triển thị trường...

Dự báo các yếu tố này cần phân tích đầy đủ các dữ liệu quá khứ của doanh nghiệp. Thông thường các mô hình hồi quy cho phép ta tách biệt các thành phần định phí và biến phí bán hàng của doanh nghiệp, đồng thời làm cơ sở tính toán tỷ lệ thay đổi dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán định} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí bán hàng} \\ \text{thực tế kỳ trước} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% tăng} \\ \text{(giảm) theo dự kiến} \end{array}$$

2.3.5.2. Dự toán biến phí bán hàng

Biến phí bán hàng của doanh nghiệp có thể là biến phí trực tiếp như: hoa hồng, lương nhân viên bán hàng... biến phí gián tiếp là những chi phí liên quan đến từng bộ phận bán hàng như chi phí xăng dầu, hỗ trợ bán hàng... và thường được lập trên cơ sở số lượng hàng bán hoặc xác định một tỷ lệ biến phí bán hàng theo thống kê kinh nghiệm nhiều kỳ.

$$\begin{array}{l} \text{Dự kiến biến} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{đơn vị bán hàng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng tiêu thụ} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Hoặc:

$$\begin{array}{l} \text{Dự kiến biến} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí theo} \\ \text{dự kiến} \end{array}$$

2.3.6 Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí QLDN thường phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Chi phí này liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp, chứ không liên quan đến từng bộ phận, đơn vị hoạt động nào. Tương tự như Dự toán bán hàng, việc lập Dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp thường dựa vào biến phí quản lý đơn vị nhân với sản lượng tiêu thụ dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Dự kiến biến} \\ \text{phí QLDN} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{đơn vị QLDN} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng tiêu thụ} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Dự toán biến phí QLDN cũng có thể sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm, trên cơ sở tỷ lệ biến phí QLDN trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất ở các kỳ kế toán trước để xác định tỷ lệ biến phí bình quân giữa các kỳ.

Công thức để xác định biến phí này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự kiến biến} \\ \text{phí QLDN} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{tỷ lệ biến phí} \\ \text{QLDN} \end{array}$$

Số liệu từ dự toán này còn là cơ sở để lập Dự toán bằng tiền và Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán của doanh nghiệp.

2.3.7 Dự toán chi phí tài chính

Thu nhập và chi phí tài chính liên quan đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Thu nhập và chi phí tài chính bao gồm rất nhiều nội dung. Theo chế độ kế toán hiện nay, chi phí và thu nhập tài chính phải được tính toán đầy đủ trong kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Để lập Dự toán chi phí tài chính, chúng ta cần quan tâm đến chi phí lãi vay, đây là bộ phận lớn nhất trong chi phí tài chính mà doanh nghiệp phải trả. Cơ sở để lập dự toán chi phí lãi vay là số tiền cần vay dài hạn và ngắn hạn trong mỗi kỳ lập dự toán cũng như lãi suất vay phải trả cho từng khoản vay.

2.3.8 Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh

Trên cơ sở dự toán bộ phận đã lập, bộ phận kế toán quản trị lập các báo cáo kết quả kinh doanh dự toán, số liệu dự toán trên báo cáo tài chính này thể hiện kỳ vọng của các nhà quản lý tại doanh nghiệp và có thể được xem như một công cụ quản, lý của doanh nghiệp cho phép ra các quyết định về quản trị, nó cũng là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện dự toán đã đề ra.

Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh được lập căn cứ vào các Dự toán tiêu thụ, Dự toán giá vốn và các dự toán chi phí ngoài sản xuất đã lập. Dự toán này có thể được lập theo phương pháp tính giá toàn bộ hoặc theo phương pháp tính giá trực tiếp.

2.3.9 Dự toán tiền

Dự toán tiền được tính bao gồm việc tính toán các luồng tiền mặt và tiền gửi ngân hàng thu vào và chi ra liên quan đến các hoạt động của doanh nghiệp trong các thời kỳ. Dự toán này có thể được lập hàng năm, hàng quý và nhiều khi cần thiết phải lập hàng tháng, tuần, ngày.

Khi lập dự toán tiền, doanh nghiệp cần chú ý các điểm sau [7, tr.186]:

+ Dự toán tiền được lập từ các khoản thu nhập và chi phí của Dự toán hoạt động, Dự toán vốn và Dự toán chi phí tài chính,

+ Phải dự đoán khoảng thời gian giữa doanh thu được ghi nhận và thời điểm thực tế thu tiền bán hàng thực tế.

+ Phải dự đoán khoảng thời gian giữa chi phí đã ghi nhận và thời điểm thực tế trả tiền cho các khoản chi phí.

+ Phải loại trừ các khoản chi không bằng tiền mặt, Ví dụ: chi phí khấu hao TSCĐ hoặc chi phí dự phòng nợ khó đòi phải loại bỏ khi lập Dự toán vốn bằng tiền.

+ Phải xây dựng số dư tồn quỹ tiền tối thiểu tại đơn vị. Tồn quỹ tiền tối thiểu và các kết quả dự báo về luồng tiền thu chi là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng hợp lý tiền của mình.

Trong thực tế, khi lập ngân sách tiền, doanh nghiệp cần chú ý đến các luồng tiền sau;

+ Các khoản thu, chi về tiền gửi, tiền vay ngân hàng.

+ Các khoản chi về cổ tức, thu về chứng khoán.

2.3.10 Bảng cân đối kế toán dự toán

Trên cơ sở các dự toán về vốn bằng tiền, về tồn kho...mà các bộ phận đã lập, phòng tài chính kế toán lập bảng cân đối kế toán dự toán. Dự toán này được lập căn cứ vào bảng cân đối kế toán kỳ trước và tình hình nhân tố của các chỉ tiêu được dự tính trong kỳ. Kết cấu của bảng cân đối kế toán dự toán có tính kết cấu trên cơ sở của kế toán tài chính.

2.4 Xác định các trung tâm trách nhiệm

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong một tổ chức mà người quản lý của bộ phận đó có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với chi phí, thu nhập phát sinh, lợi nhuận hoạt động hoặc số vốn đầu tư sử dụng vào hoạt động kinh doanh.

Trong một tổ chức có thể xác lập 4 trung tâm trách nhiệm cơ bản sau: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

2.4.1 Trung tâm chi phí: (Cost Center)

Trung tâm chi phí là một bộ phận mà các nhà quản trị của nó chỉ được quyền ra quyết định đối với chi phí phát sinh trong bộ phận đó. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ là lập dự toán chi phí; phân loại chi phí thực tế phát sinh; so sánh mức độ hoàn thành chi phí với kế hoạch hay dự toán. Trung tâm chi phí thường được chia làm hai dạng là trung tâm chi phí định mức (Standard Cost Center) và trung tâm chi phí không định mức được (Discretionary Expense Center).

* **Trung tâm chi phí định mức (Standard Cost Center):** còn gọi là trung tâm chi phí tiêu chuẩn. Nhà quản trị trung tâm chi phí định mức có trách nhiệm kiểm soát chi phí thực tế phát sinh, để vẫn đảm bảo kế hoạch sản xuất cũng như đảm bảo kế hoạch chi phí cho từng đơn vị sản phẩm, dịch vụ và tính cho toàn bộ. Trung tâm chi phí định mức được nhận biết trên cơ sở chúng ta có thể xác định, đo lường một cách chắc chắn đầu ra, và có thể xác định được định mức các đầu vào cần thiết để sản xuất ra một đơn vị đầu ra đó. Đối với trung tâm này thì hiệu suất được đo lường bởi mối liên hệ giữa đầu vào và đầu ra, còn 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 đã định. Các trung tâm chi phí thường gắn với cấp quản trị cơ sở và có thể là các nhà máy sản xuất, các phân xưởng sản xuất, các tổ sản xuất, các trạm thu mua chế biến,...

* **Trung tâm chi phí không định mức được (Discretionary Expense Center):** hay còn gọi là trung tâm chi phí dự toán. Đây là trung tâm trách nhiệm mà tại đó nhà quản trị của trung tâm này có quyền điều khiển, kiểm soát và chịu trách nhiệm đối với các chi phí phát sinh tại trung tâm mà không thể xác định được

mối quan hệ giữa đầu vào (các nguồn lực sử dụng) và đầu ra (kết quả đạt được), hay không thể tính được đầu ra một cách rõ ràng. Các trung tâm chi phí không định mức được có thể là phòng kế toán, phòng quản trị nhân sự, khối hành chính, bộ phận nghiên cứu phát triển, hoạt động tiếp thị, ... Công ty thường kiểm soát các bộ phận này bằng cách so sánh chi phí giữa ngân sách đã dự toán và thực tế thực hiện đồng thời giám sát nguồn lực cung ứng như chi phí vật dụng, thiết bị, con người, ... Tuy nhiên, cách so sánh này chỉ cho kết quả tương đối nên cần phải kết hợp một số chỉ tiêu phi tài chính về mức độ và chất lượng của các dịch vụ mà các trung tâm này cung cấp.

2.4.2 Trung tâm doanh thu (Revenue Center):

Trung tâm doanh thu là một bộ phận mà các nhà quản trị của nó chỉ được quyền ra quyết định đối với doanh thu phát sinh trong bộ phận đó. Trung tâm này thường gắn liền với bậc quản trị cấp trung hoặc cấp cơ sở như bộ phận kinh doanh, bộ phận bán hàng của một công ty, cửa hàng, ... Trung tâm doanh thu chỉ chịu trách nhiệm đối với chi phí tiêu thụ, không có trách nhiệm đối với chi phí sản phẩm, lợi nhuận và vốn đầu tư bỏ ra. Thành quả của trung tâm doanh thu thường được đánh giá bằng cách so sánh doanh thu có thể kiểm soát giữa thực tế và doanh thu dự toán đồng thời phân tích chênh lệch phát sinh.

2.4.3 Trung tâm lợi nhuận:

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý của bộ phận có quyền quyết định, kiểm soát đồng thời chịu trách nhiệm về biến động của lợi nhuận hoạt động của bộ phận đó. Nhà quản lý có thể ra quyết định về giá bán, lựa chọn mạng lưới tiêu thụ, thiết kế cấu trúc sản phẩm, chất lượng sản phẩm cũng như phải quyết định các nguồn lực sản xuất được phân bổ như thế nào giữa các sản phẩm để đạt được sự cân bằng trong việc phối hợp giữa các yếu tố giá cả, sản lượng, chất lượng và chi phí. Loại trung tâm trách nhiệm này thường được gắn ở bậc quản lý cấp trung, đó là giám đốc điều hành trong công ty, các đơn vị kinh doanh trong tổng công ty như các công ty phụ thuộc, các chi nhánh, ...

Trung tâm lợi nhuận được đánh giá bằng việc so sánh giữa lợi nhuận thực tế đạt được theo số liệu trên báo cáo kết quả kinh doanh thực tế và lợi nhuận dự toán dựa trên dữ liệu báo cáo kết quả kinh doanh dự toán.

2.4.4 Trung tâm đầu tư:

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chịu trách nhiệm cả về doanh thu, chi phí, lợi nhuận và cả việc xác định lượng vốn hoạt động để tiến hành quá trình đó. Nhà quản trị trung tâm đầu tư có trách nhiệm lập kế hoạch, tổ chức và kiểm soát mọi hoạt động sản xuất kinh doanh kể cả hoạt động đầu tư trong DN. Trong quản lý điều hành, tác dụng của trung tâm đầu tư là đảm bảo việc đầu tư vào các lĩnh vực. ngành nghề kinh doanh của đơn vị có hiệu quả.

Bằng cách tạo mối liên hệ giữa lợi nhuận và tài sản sử dụng để tạo ra lợi nhuận đó, chúng ta có thể đánh giá lợi nhuận tạo ra có tương xứng với đồng vốn đã bỏ ra hay không. Thông qua đó cùng hướng sự chú ý của nhà quản lý đến mức độ sử dụng hiệu quả vốn lưu động. Trung tâm đầu tư đại diện cho cấp độ quản lý cao nhất như Hội đồng quản trị công ty, các công ty con độc lập,...Thành quả của trung tâm đầu tư thường được đánh giá bằng tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) và lợi nhuận còn lại (RI).

2.5 Các chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm trách nhiệm.

Hoạt động của trung tâm trách nhiệm thường được xem xét trên hai mặt là hiệu quả và kết quả. Đánh giá trách nhiệm quản trị của các cấp quản lý các trung tâm trách nhiệm bằng cách lấy kết quả thực hiện của các trung tâm trách nhiệm, so sánh đối chiếu với số liệu dự toán ban đầu trên cả hai mặt hiệu quả và kết quả. Do đầu ra và đầu vào của mỗi trung tâm trách nhiệm khác nhau, vì vậy các chỉ tiêu đo lường cho từng loại trung tâm cũng khác nhau.

* **Chỉ tiêu kết quả:** thể hiện kết quả thực tế đạt được so với nhiệm vụ đặt ra của các trung tâm trách nhiệm, là số tuyệt đối. Ví dụ: doanh thu thực tế so với doanh thu dự toán, sản lượng sản xuất thực tế so với sản lượng sản xuất kế hoạch.

* **Chỉ tiêu hiệu quả:** thể hiện tỷ lệ giữa nguồn lực đầu vào với kết quả đầu ra của một trung tâm trách nhiệm. Nó cho thấy thực tế nguồn lực sử dụng để tạo ra

được kết quả đó. Ví dụ: tỷ lệ lợi nhuận trên tài sản (ROA), tỷ lệ lợi nhuận trên vốn (ROI), mức tiêu hao NVL trên mỗi sản phẩm,...

2.5.1 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm chi phí:

* **Trung tâm chi phí định mức - trung tâm chi phí tiêu chuẩn:** đặc trưng của trung tâm này là sản lượng “đầu ra” có thể đo lường được và phí tổn “đầu vào” sản xuất một sản phẩm đòi hỏi phải được định rõ.

Về kết quả: được đánh giá thông qua mức chênh lệch giữa số lượng thực tế sản xuất được với số lượng kế hoạch đã đề ra. Chỉ tiêu đánh giá là: số lượng sản phẩm, dịch vụ tạo ra.

Về hiệu quả: được đánh giá thông qua chỉ tiêu hiệu suất sử dụng nguồn lực trong sản xuất (nguồn lực ở đây gồm chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC) và giá thành sản phẩm. Chỉ tiêu đánh giá là:

- Mức độ biến động chi phí = Chi phí thực tế - Chi phí định mức
- Định mức tiêu hao NVL,...

* **Trung tâm chi phí không định mức được - trung tâm chi phí dự toán:** các yếu tố chi phí đầu ra tại trung tâm này không thể lượng hóa bằng tiền một cách trực tiếp (chẳng hạn đầu ra của phòng kế toán là các báo cáo), đồng thời mối quan hệ giữa đầu vào và đầu ra của trung tâm này cũng không thể so sánh được. Do đó, thành quả của trung tâm chi phí không định mức được đánh giá thông qua nguồn lực bỏ ra. Nhà quản lý sẽ dựa vào chênh lệch tuyệt đối lẫn tương đối giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán. Bên cạnh đó, có thể đánh giá thành quả của trung tâm thông qua tỷ lệ hoàn thành mục tiêu đã đề ra.

2.5.2 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu:

Các chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu là:

- Sản lượng tiêu thụ trong kỳ
- Doanh thu bán hàng thực tế trong kỳ
- Chênh lệch doanh thu = Doanh thu thực tế - Doanh thu dự toán
- Chi phí bán hàng.
- Tỷ lệ chi phí hoạt động trên doanh thu.

Qua đó phân tích mức chênh lệch các chỉ tiêu thực tế phát sinh ở trên và chỉ tiêu dự toán tương ứng để đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu

2.5.3 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận:

Mục tiêu của trung tâm lợi nhuận là phải tổ chức các hoạt động sao cho đạt được lợi nhuận lớn nhất, tận dụng tối ưu về nguồn lực kinh tế tạo ra lợi nhuận.

Về kết quả: kết quả của trung tâm lợi nhuận được đánh giá thông qua việc so sánh giữa lợi nhuận đạt được trong kỳ và lợi nhuận dự toán trong kỳ, từ đó phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến lợi nhuận làm phát sinh chênh lệch lợi nhuận.

Chênh lệch lợi nhuận = Lợi nhuận thực tế - Lợi nhuận dự toán

Về hiệu quả: đánh giá hiệu quả trung tâm lợi nhuận thông qua mức độ hoàn thành kế hoạch lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, tỷ lệ doanh thu trên chi phí, tỷ lệ lợi nhuận trên chi phí, hoặc dựa trên số dư đảm phí của bộ phận,...

2.5.4 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư:

Các chỉ tiêu đo lường trung tâm đầu tư gồm tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI - Return on investment); lãi thặng dư (Residual Income);

- **Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI):** được tính toán dựa trên lợi nhuận hoạt động và nguồn vốn đầu tư đề thu được lợi nhuận đó.

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

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

Nhân tố ảnh hưởng đến ROI:

Công thức tính ROI triển khai dạng Dupont:

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

Hay

ROI = Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu x số vòng quay của vốn đầu tư

Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu và số vòng quay của tài sản giúp giải thích sự biến động của ROI của một trung tâm đầu tư và sự khác nhau của ROI giữa các trung tâm đầu tư.

- **Lợi nhuận còn lại (RI):** Lợi nhuận còn lại là một chỉ tiêu khác để đánh giá hiệu quả công việc của một trung tâm đầu tư. Lợi nhuận còn lại là phần còn lại của lợi nhuận hoạt động sau khi trừ đi lợi nhuận mong muốn tối thiểu từ tài sản được đầu tư của trung tâm đầu tư.

$$\text{RI} = \text{Lợi nhuận hoạt động} - (\text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư tối thiểu})$$

Sử dụng chỉ số RI là cho biết lợi nhuận thực tế đã mang về là bao nhiêu, sau khi trừ đi các khoản chi phí sử dụng vốn để có được lợi nhuận trên; chỉ số RI còn cho biết có nên đầu tư gia tăng hay không khi mà sử dụng chỉ số ROI không đủ cơ sở để ra quyết định.

2.6 Báo cáo thành quả của trung tâm trách nhiệm

Báo cáo thành quả của trung tâm trách nhiệm là một phương tiện quan trọng để cung cấp thông tin, xác định trách nhiệm cụ thể của các nhà quản trị đối với từng bộ phận mà mình quản lý. Hệ thống báo cáo thành quả của trung tâm trách nhiệm phải được lập định kỳ từ cấp quản lý thấp nhất và xây dựng ngược lên cấp quản lý cao hơn về các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chủ. Mức độ chi tiết của báo cáo giảm dần theo sự gia tăng của các cấp quản lý trong tổ chức.

2.6.1 Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí:

Thành quả của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí được đánh giá qua báo cáo thành quả được lập cho từng trung tâm chi phí riêng biệt. Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí được lập tùy thuộc vào yêu cầu của việc đánh giá trung

tâm trách nhiệm. Bằng việc so sánh chi phí thực tế với dự toán, 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.

Thông tin đưa vào báo cáo thành quả để đánh giá thành quả của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí là chi phí có thể kiểm soát được bởi từng nhà quản trị ở trung tâm chi phí.

Bảng 2.2 Báo cáo thành quả quản lý chi phí của các phân xưởng sản xuất

Chi phí có thể kiểm soát	Thực tế	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch dự toán linh hoạt	Du toán tĩnh	Chênh lệch khối lượng
	1	2	3=1-2	4	5=2-4
Chi phí NVLTT					
Chi phí NCTT					
Chi phí sxc					
- Biến phí sxc					
- Định phí sxc					
Tổng cộng					

Nguồn: Sách kế toán quản trị trường ĐHKT TP. HCM

Các chênh lệch được phân tích tùy theo yêu cầu quản lý thành các biến động theo các nhân tố cấu thành chi phí đó. Báo cáo của trung tâm chi phí được tách biệt thành báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí định mức và báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí không định mức được.

2.6.2 Báo cáo thành quả của trung tâm doanh thu:

Là báo cáo nhằm đánh giá trách nhiệm và thành quả hoạt động, dựa trên báo cáo thực hiện doanh thu thực tế so với doanh thu dự toán. Thành quả quản lý của các trung tâm doanh thu thường được đánh giá bằng việc so sánh doanh thu có thể kiểm soát giữa thực tế so với dự toán và phân tích các chênh lệch phát sinh do 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.

Dựa vào báo cáo này, nhà quản trị DN sẽ đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch doanh thu của từng trung tâm cũng như toàn DN, qua đó đánh giá trách nhiệm quản lý của người quản lý bộ phận tạo ra doanh thu.

Bảng 2.3: Báo cáo thành quả quản lý doanh thu

Doanh thu có thể kiểm soát được	Thực tế			Dự toán linh hoạt			Chênh lệch dự toán linh hoạt			Dự toán tĩnh			Chênh lệch khối lượng tiêu thụ		
	SL	GB	DT	SL	GB	DT	SL	GB	DT	SL	GB	DT	SL	GB	DT
Sản phẩm A															
Sản phẩm B															
Tổng															

Nguồn: Sách kế toán quản trị trường ĐHKTP. HCM

2.6.3 Báo cáo thành quả của trung tâm lợi nhuận:

Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận là một công cụ đánh giá sự thực hiện của các trung tâm lợi nhuận và trách nhiệm của những người đứng đầu bộ phận. Bộ phận ở đây là bất cứ một đơn vị hay một mặt hoạt động nào đó trong DN mà ở đó chịu trách nhiệm về lợi nhuận.

Báo cáo thành quả được sử dụng để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm lợi nhuận là báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày dưới hình thức sổ dư đảm phí, nhưng chỉ bao gồm doanh thu và chi phí có thể kiểm soát bởi các nhà quản trị của trung tâm lợi nhuận.

Bảng 2.4: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Biến động TH/KH	
			Mức	Tỷ lệ
Doanh thu có thể kiểm soát				
Biến phí có thể kiểm soát				
Số dư đảm phí có thể kiểm soát				
Định phí có thể kiểm soát				
Lợi nhuận hoạt động có thể kiểm soát				

Nguồn: Sách kế toán quản trị trường ĐHKTP. HCM

2.6.4. Báo cáo thành quả của trung tâm đầu tư:

Nhà quản trị thường sử dụng báo cáo thông qua các chỉ tiêu cơ bản như tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI) và lãi thặng dư (RI) để đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư.

Bảng 2.5: Báo cáo thành quả của trung tâm đầu tư

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch
1. Doanh thu			
2. Lợi nhuận hoạt động			
3. Vốn đầu tư			
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (2:1)			
5. Số vòng quay vốn đầu tư (1:3)			
6. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) (4x5)			
7. Lợi nhuận mong muốn tối thiểu			
8. Lợi nhuận còn lại (RI) (=2-7)			

Nguồn: Sách kế toán quản trị trường ĐHKT TP. HCM

Từ những thông tin về chỉ tiêu đánh giá, trách nhiệm của mỗi trung tâm nêu trên, tác giả tập hợp thông tin như sau:

Bảng 2.6: Tổng hợp chỉ tiêu đánh giá và trách nhiệm của các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp

TRUNG TÂM ĐẦU TƯ			
Người quản lý: Tổng giám đốc			
Trách nhiệm: Tối đa hóa lợi nhuận của Tổng công ty			
TRUNG TÂM CHI PHÍ (ĐỊNH MỨC)	TRUNG TÂM CHI PHÍ(DỰ TOÁN)	TRUNG TÂM LỢI NHUẬN	TRUNG TÂM DOANH THU
Người quản lý: Phó tổng giám đốc/Giám đốc/Quản đốc	Người quản lý: Giám đốc/Trưởng phòng	Người quản lý: Giám đốc	Người quản lý: Giám đốc/Trưởng phòng
Trách nhiệm: hoàn thành KH sản lượng, tiết kiệm chi phí, hạ thấp giá thành	Trách nhiệm: hoàn thành vai trò hỗ trợ của bộ phận quản lý, sử dụng hiệu quả và tiết kiệm các khoản CP được duyệt.	Trách nhiệm: tối đa hóa lợi nhuận mặt hàng do mình quản lý	Trách nhiệm: tối đa hóa doanh thu thuộc quyền quản lý của mình
Chỉ tiêu đánh giá: CPSX, giá thành, sản lượng sản xuất,...	Chỉ tiêu đánh giá: chi phí bộ phận quản lý	Chỉ tiêu đánh giá: lợi nhuận đạt được, số dư đảm phí,...	Chỉ tiêu đánh giá: doanh thu tiêu thụ của bộ phận mình quản lý

Nguồn: Sách mô hình báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị trong công ty niêm yết

2.7 Mối quan hệ giữa dự toán với kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động

Một trong những công cụ tài chính được sử dụng rộng rãi trong kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động là phân tích chênh lệch. Phân tích chênh lệch là quá trình so sánh doanh thu và chi phí mong muốn với doanh thu và chi phí thực tế để tính toán ra chênh lệch. Các nhà phân tích nghiên cứu những chênh lệch đặc biệt là chênh lệch không thuận lợi để tìm ra nguyên nhân vì sao những mong đợi không được đáp ứng, và có những hành động ứng xử kịp thời với những chênh lệch đã tìm ra nguyên nhân. (Biocher et a, 2005)

2.7.1 Phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động (chênh lệch dự toán tĩnh).

$$\text{Tổng chênh lệch LN hoạt động} = \text{LN hoạt động thực tế} - \text{LN hoạt động dự toán tĩnh}$$

Thông qua phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động, nhà quản trị sẽ đánh giá được kết quả hoạt động tại doanh nghiệp như thế nào, lợi nhuận hoạt động đạt được bao nhiêu so với dự toán, ở góc độ kiểm soát kết quả hoạt động thì phân tích chênh lệch trên cơ sở dự toán tĩnh là phương pháp phổ biến nhất.

2.7.2 Phân tích chênh lệch lượng bán.

$$\text{Chênh lệch lượng bán} = \text{LN hoạt động dự toán linh hoạt} - \text{LN hoạt động dự toán tĩnh}$$

Chênh lệch lượng bán chỉ ra nguyên nhân dẫn đến chênh lệch giữa lợi nhuận hoạt động dự toán linh hoạt và lợi nhuận hoạt động dự toán tĩnh là do có sự chênh lệch về số lượng sản phẩm tiêu thụ được xây dựng ở hai dự toán. Chênh lệch lượng bán đo lường sự thay đổi trong doanh thu, chi phí, số dư đảm phí hoặc lợi nhuận hoạt động. Chênh lệch số dư đảm phí và lợi nhuận hoạt động là giống nhau bởi vì định phí dự toán linh hoạt và dự toán tĩnh là bằng nhau.

Giá bán đơn vị, biến phí đơn vị, định phí dự toán linh hoạt không thay đổi so với dự toán tĩnh, chỉ có mức hoạt động được điều chỉnh về mức thực tế do đó khi phân tích chênh lệch lượng bán chúng ta chỉ mới trả lời được câu hỏi vì sao lượng bán lại thay đổi mà chưa trả lời được câu hỏi doanh nghiệp có kiểm soát tốt chi phí hay không. Muốn biết được doanh nghiệp có kiểm soát tốt chi phí hay không chúng ta tiến hành phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt.

2.7.3 Phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt.

$$\text{Chênh lệch dự toán linh hoạt} = \text{LN hoạt động thực tế} - \text{LN hoạt động dự toán linh hoạt}$$

Dựa vào chênh lệch lợi nhuận hoạt động chúng ta mới chỉ thấy được kết quả chúng ta đạt được là bao nhiêu mà chưa thấy được thành quả hoạt động, chúng ta cũng không biết được công ty đã kiểm soát tốt chi phí hay chưa. Nguyên nhân của những chênh lệch đó là gì? Để có thể nhận diện ra được nguyên nhân và tìm hướng khắc phục cũng như đánh giá được thành quả hoạt động chúng ta cần sử dụng những công cụ khác trong đó có phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt. Khi phân

tích chênh lệch dự toán linh hoạt các yếu tố góp phần làm cho lợi nhuận hoạt động chênh lệch là giá bán đơn vị, biến phí đơn vị và định phí.

2.7.4. Phân tích chênh lệch giá bán.

Chênh lệch giá bán là sự chênh lệch giữa doanh thu thực tế với doanh thu dự toán linh hoạt.

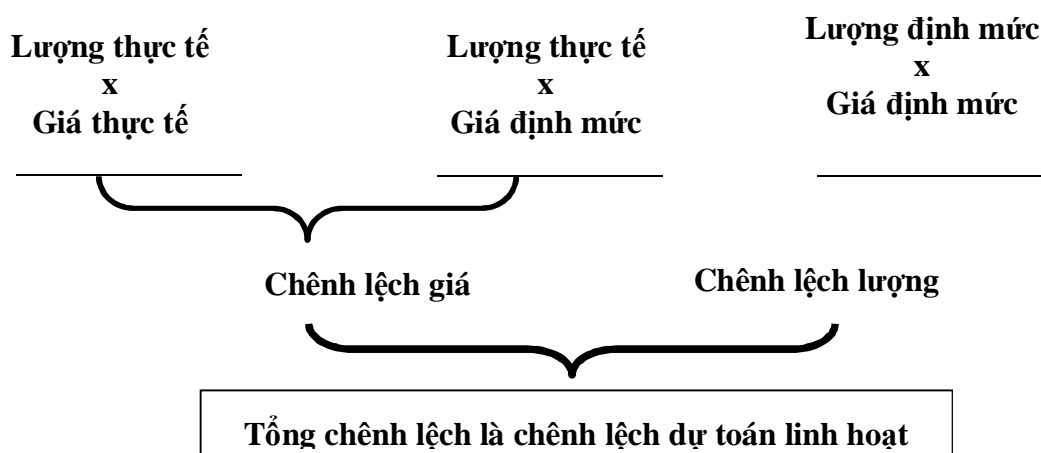
Chênh lệch giá bán = Doanh thu thực tế - Doanh thu dự toán linh hoạt

Đánh giá thành quả ngắn hạn ngoài phân tích chênh lệch doanh thu, chênh lệch lợi nhuận hoạt động thì yếu tố chi phí cũng là một tiêu chí để đánh giá thành quả hoạt động thông qua phân tích chênh lệch.

2.7.5. Phân tích chênh lệch biến phí

$$\begin{array}{l} \text{Tổng chênh lệch} \\ \text{biến phí dự toán} \\ \text{linh hoạt} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng chênh lệch} \\ \text{chi phí NVLTT} \\ \text{dự toán linh hoạt} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Tổng chênh lệch} \\ \text{chi phí NCTT} \\ \text{dự toán linh} \\ \text{hoạt} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Tổng chênh} \\ \text{lech biến phí} \\ \text{SXC dự toán} \\ \text{linh hoạt} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Tổng chênh} \\ \text{lech biến phí} \\ \text{bán hàng và} \\ \text{quản lý dự} \\ \text{toán linh} \\ \text{hoạt} \end{array}$$

Chúng ta lần lượt đi phân tích các chênh lệch biến phí để tìm ra nguyên nhân gây ra các chênh lệch và có giải pháp hành động thích hợp để điều chỉnh. chi phí biến đổi bị ảnh hưởng bởi hai yếu tố đó là giá và lượng. Vì vậy, khi phân tích chênh lệch biến phí chúng ta tiến hành phân tích theo mô hình chung sau:

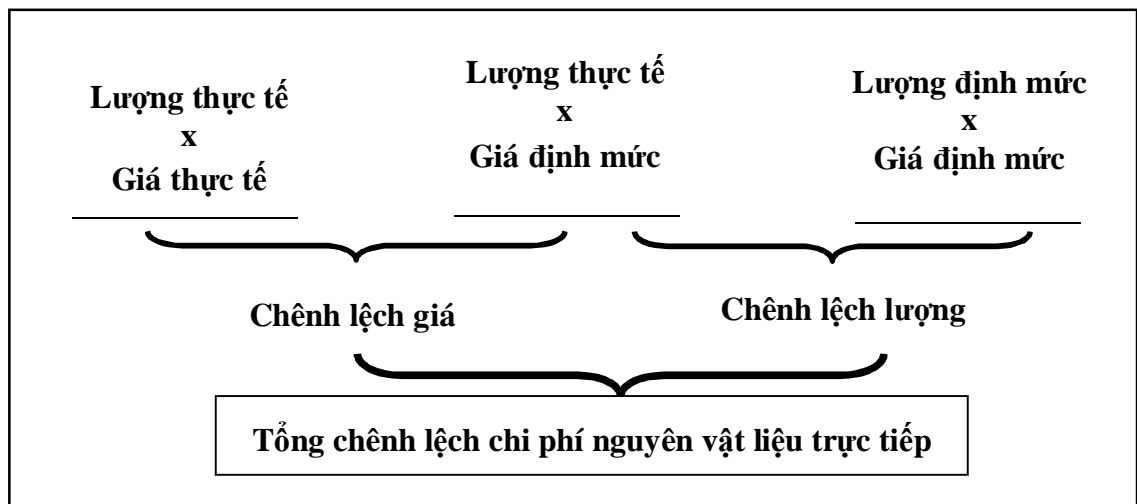


Sơ đồ 2.2 - Mô hình chung cho phân tích chênh lệch

*** Phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

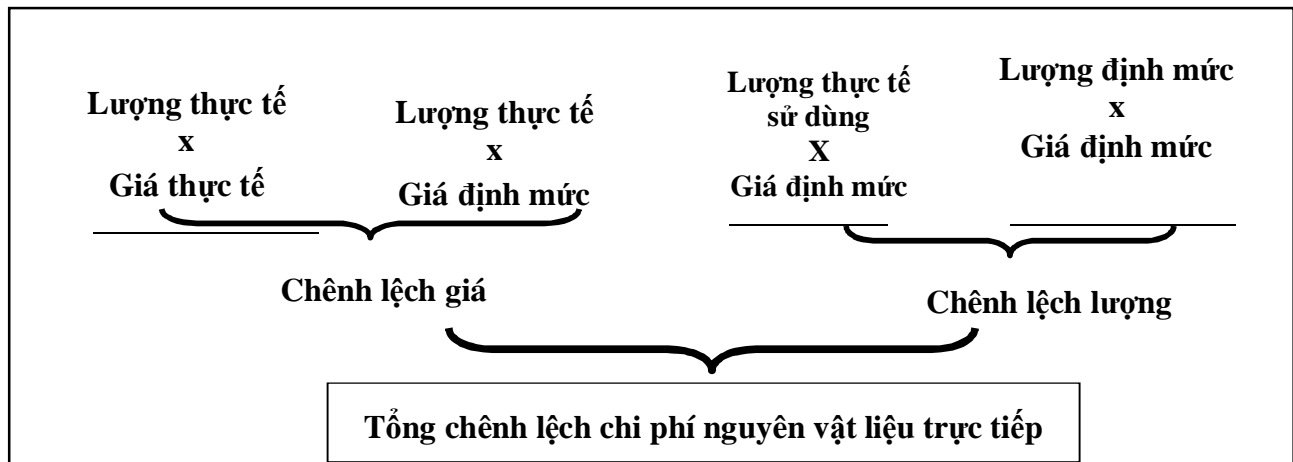
Tổng chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp dự toán linh hoạt là chênh lệch giữa chi phí nguyên vật liệu thực tế phát sinh và chi phí nguyên vật liệu trực tiếp định mức cho một thời kỳ. Chênh lệch nguyên vật liệu trực tiếp do ảnh hưởng của nhân tố giá được xác định ngay khi nguyên vật liệu được mua về nhằm phục vụ cho mục đích kiểm soát giá. Khi phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chúng ta phân tích theo sơ đồ sau:

Trường hợp 1: Lượng nguyên vật liệu mua về bằng lượng nguyên vật liệu sử dụng



Sơ đồ 2.3 - Phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Trường hợp 2: Lượng nguyên vật liệu mua về khác với lượng nguyên vật liệu sử dụng.



Sơ đồ 2.4 - Phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

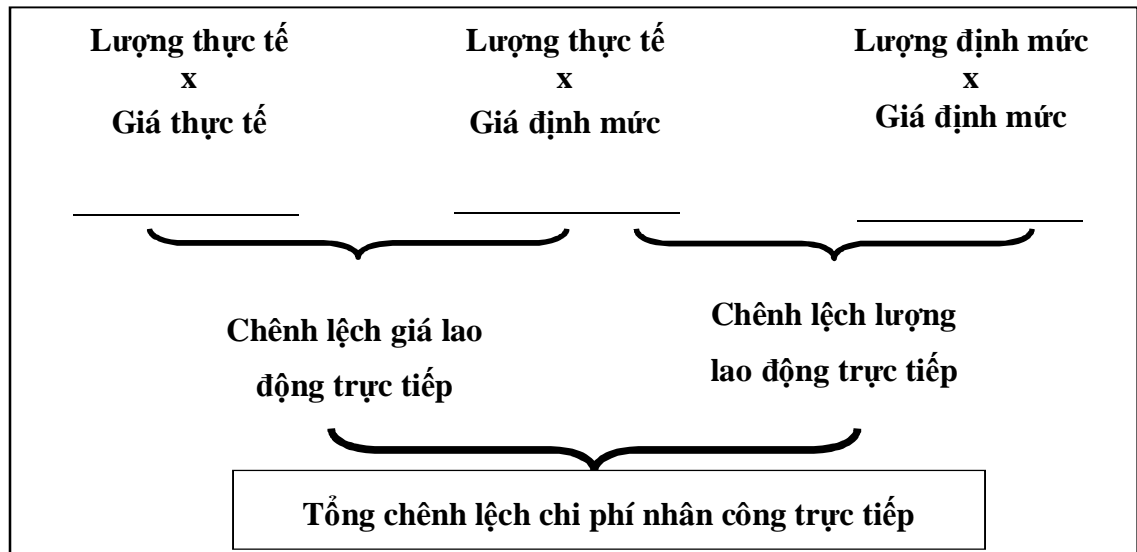
Qua sơ đồ trên chúng ta thấy:

Chênh lệch giá nguyên vật liệu trực tiếp: là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức do ảnh hưởng của nhân tố giá. Chênh lệch này có thể chịu ảnh hưởng bởi chất lượng vật liệu mua vào, nguồn cung ứng vật liệu hoặc vấn đề lập kế hoạch của công ty không tốt... Thông qua chênh lệch giá nhà quản trị sẽ xác định được người phải chịu trách nhiệm cho vấn đề này và đưa ra cách thức quản lý phù hợp hơn.

Chênh lệch lượng nguyên vật liệu trực tiếp: là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức do ảnh hưởng của nhân tố lượng. Chênh lệch này có thể chịu trách nhiệm bởi nhân tố chất lượng vật liệu, trình độ công nhân, và việc bảo trì máy móc thiết bị... Thông qua chênh lệch lượng nhà quản trị xác định người chịu trách nhiệm và đưa ra cách thức quản lý phù hợp hơn.

♦ Phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp.

Chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp cũng chịu ảnh hưởng bởi hai nhân tố đơn giá lao động (gọi tắt là nhân tố giá) và lượng lao động sử dụng (gọi tắt là nhân tố lượng). Chúng ta sử dụng sơ đồ sau để phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp



Chênh lệch giá lao động định mức - Phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và giá lao động định mức. Chênh lệch này có thể chịu ảnh hưởng bởi đội ngũ công nhân có trình độ thấp, việc giám sát sản xuất kém... Thông qua chênh lệch giá, nhà quản trị xác định người chịu trách nhiệm và đưa ra cách thức quản lý phù hợp hơn.

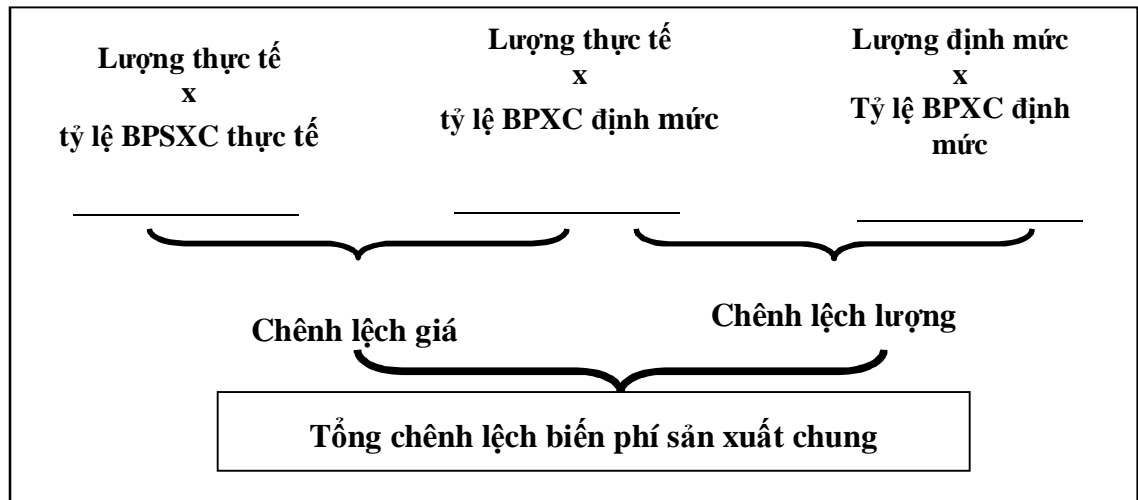
Chênh lệch lượng lao động trực tiếp: là sự khác nhau giữa tổng số giờ thực tế tiêu tốn để sản xuất sản phẩm với tổng số giờ định mức nên tiêu tốn để sản xuất sản phẩm. Chênh lệch này có thể chịu ảnh hưởng bởi nhân tố trình độ công nhân, chất lượng vật liệu, giám sát lao động và bảo dưỡng thiết bị... Thông qua chênh lệch lượng, nhà quản trị xác định người chịu trách nhiệm và đưa ra cách thức quản lý phù hợp hơn.

* Phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung.

Khác với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp - đều là biến phí. Chi phí sản xuất chung là một loại chi phí hỗn hợp, bao gồm biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung, do đó kỹ thuật tính toán các chênh lệch chi phí sản xuất chung phức tạp hơn.

Biến phí SXC: là những chi phí phục vụ cho sản xuất chung thay đổi khi mức hoạt động thay đổi.

Chúng ta sử dụng mô hình sau để phân tích biến phí sản xuất chung:



Trong đó **Sơ đồ 2.6 - Phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Tỷ lệ BPSXC định mức: là tổng biến phí sản xuất chung dự toán tính trên tổng mức hoạt động được chọn theo tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung.

Tỷ lệ BPSXC định mức = Tổng BPSXC dự toán / Mức hoạt động dự toán.

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế: là tổng biến phí sản xuất chung thực tế tính trên tổng mức hoạt động thực tế.

Tỷ lệ BPSXC thực tế = Tổng BPSXC thực tế / Mức hoạt động thực tế

Lượng định mức: là số lượng tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung được chọn tại mức hoạt động dự toán.

Lượng thực tế: là số lượng tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung được chọn tại mức hoạt động thực tế.

+ **Phân tích chênh lệch chi tiêu.**

Chênh lệch chi tiêu: là việc trả nhiều hơn hoặc ít hơn mong muốn đối với biến phí sản xuất chung như dụng cụ, chi phí điện, nước... thước đo này phản ánh thành quả kiểm soát chi phí sản xuất chung, tuy nhiên để phân tích sâu hơn các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch chi tiêu thì phải dùng phân tích dự toán linh hoạt đối với từng khoản mục biến phí sản xuất chung.

$$\text{Chênh lệch chi tiêu} = \begin{pmatrix} \text{lượng thực tế} \\ x \\ \text{Tỷ lệ BPSXC thực tế} \end{pmatrix} - \begin{pmatrix} \text{Lượng thực tế} \\ x \\ \text{Tỷ lệ BPXC định mức} \end{pmatrix}$$

+ Phân tích chênh lệch hiệu quả.

Chênh lệch hiệu quả: là chênh lệch giữa biến phí sản xuất chung định mức và biến phí sản xuất chung dự toán linh hoạt.

Chênh lệch hiệu quả không phản ánh thành quả kiểm soát chi phí sản xuất chung.

$$\text{Chênh lệch hiệu quả} = \begin{pmatrix} \text{lượng thực tế} \\ x \\ \text{Tỷ lệ BPSXC định mức} \end{pmatrix} - \begin{pmatrix} \text{Lượng định mức} \\ x \\ \text{Tỷ lệ BPXC định mức} \end{pmatrix}$$

Để hiểu rõ hơn về phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung chúng ta tham khảo phụ lục 05.

❖ Phân tích chênh lệch biến phí bán hàng và quản lý.

Chi phí bán hàng và quản lý cũng tương tự như chi phí sản xuất chung, nó cũng bao gồm biến phí và định phí. Vì vậy, khi phân tích chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý chúng ta cũng tiến hành phân tích chênh lệch biến phí và chênh lệch định phí.

Biến phí bán hàng và quản lý: là những khoản chi phí phục vụ cho công tác bán hàng và quản lý sẽ thay đổi khi mức hoạt động thay đổi, như chi phí hoa hồng bán hàng...

Chênh lệch biến phí bán hàng và quản lý cho chúng ta biết được việc chi tiêu thực tế nhiều hơn hay ít hơn mong muốn đối với biến phí bán hàng và quản lý để từ đó nhà quản trị có thể tìm ra nguyên nhân và đưa ra những ứng xử phù hợp nhằm kiểm soát chi phí bán hàng và quản lý tốt hơn.

$$\begin{array}{l} \text{Chênh lệch biến} \\ \text{phí bán hàng và} \\ \text{quản lý} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Biến phí bán hàng và} \\ \text{quản lý thực tế} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Biến phí bán hàng} \\ \text{và quản lý dự toán} \\ \text{linh hoạt} \end{array}$$

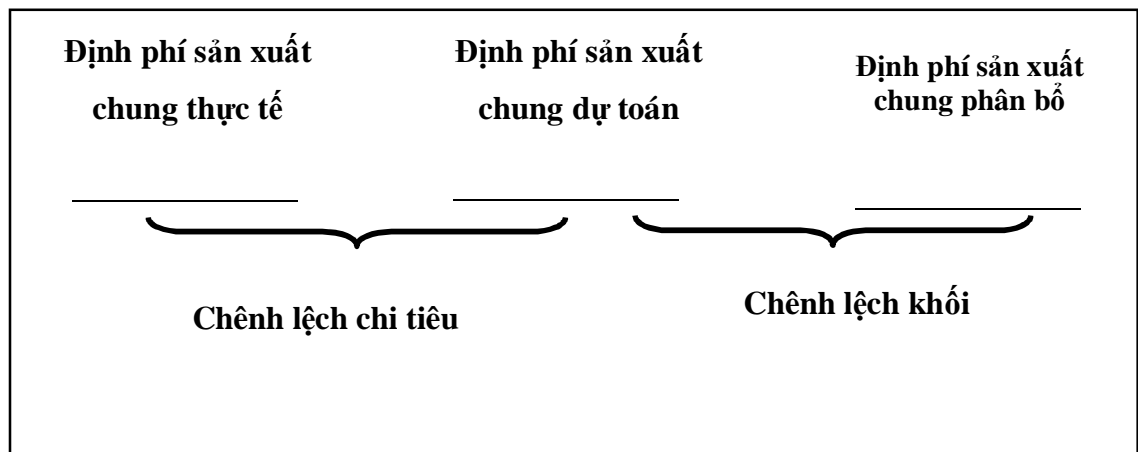
2.7.6. Phân tích chênh lệch định phí.

Phân tích chênh lệch định phí bao gồm định phí sản xuất chung và định phí bán hàng và quản lý. Chúng ta lần lượt phân tích các định phí để tìm ra nguyên nhân để có ứng xử phù hợp.

❖ Phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung.

Định phí sản xuất chung: là những chi phí không thay đổi khi mức hoạt động thay đổi.

Chúng ta sử dụng sơ đồ sau để tiến hành phân tích định phí sản xuất chung.



Sơ đồ 2.7 - Phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung

❖ Phân tích chênh lệch định phí bán hàng và quản lý:

Định phí bán hàng và quản lý: là những chi phí phát sinh tại doanh nghiệp phục vụ cho việc bán hàng và quản lý nhưng không thay đổi khi mức hoạt động thay đổi như chi phí khấu hao phương tiện vận tải, chi phí thuê văn phòng...

<i>Chênh lệch định phí bán hàng và quản lý</i>	<i>Định phí bán hàng và quản lý thực tế</i>	<i>Định phí bán hàng và quản lý dự toán</i>
--	---	---

Chênh lệch định phí bán hàng và quản lý cho chúng ta biết được việc chi tiêu trên thực tế nhiều hơn hay ít hơn mong muốn đối với định phí bán hàng và quản lý, từ đó chúng ta có thể biết được hoạt động bán hàng và quản lý của chúng ta có hiệu quả hay không từ đó nhà quản trị có thể tìm ra nguyên nhân và đưa ra hành động thích hợp để kiểm soát định phí bán hàng và quản lý hiệu quả hơn.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong Chương 2 luận văn đã khái quát hóa những vấn đề lý luận cơ bản về lập dự toán tổng thể doanh nghiệp. Cụ thể đề tài đã đưa ra:

Khái niệm Lập dự toán, tầm quan trọng của công tác lập dự toán tổng thể doanh nghiệp, phương pháp lập dự toán, quy trình và nội dung dự toán tổng thể trong doanh nghiệp.

Nếu bật các công cụ kiểm soát và đánh giá hoạt động: Xác định các trung tâm trách nhiệm, các báo cáo và chỉ tiêu đánh giá thành quả các các trung tâm trách nhiệm, phân tích chênh lệch.

Các nội dung trình bày ở Chương 2 là cơ sở cần thiết để tiếp tục nghiên cứu các chương tiếp theo của luận văn.

CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG LẬP DỰ TOÁN PHỤ VỤ KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY

3.1 Tình hình tổ chức quản lý và bộ máy kế toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

3.1.1 Lịch sử hành thành và phát triển:

Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây mà tiền thân là xí nghiệp liên hiệp dược phẩm Hà Sơn Bình được thành lập ngày 12/6/1985 theo quyết định số 319/YT/TCCB của Sở y tế Hà Sơn Bình.

Ngày 16/7/1991 theo quyết định số 246/QĐ-UB của UBND tỉnh Hà Sơn Bình, xí nghiệp liên hiệp dược phẩm Hà Sơn Bình được tách ra thành xí nghiệp liên hiệp dược Hoà Bình và xí nghiệp liên hiệp dược Hà Tây.

Ngày 29/3/1993 theo quyết định số 114/QĐ-UB của UBND tỉnh Hà Tây đổi thành Công ty dược phẩm Hà Tây .

Để phù hợp với giai đoạn phát triển của nền kinh tế thực hiện quyết định số 223/QĐ-UB ngày 11/5/2000 của UBND tỉnh Hà Tây đã tiến hành cổ phần hoá và thành lập ban đổi mới quản lý doanh nghiệp Công ty dược phẩm Hà Tây.

Ngày 20/12/2000 theo quyết định số 1911/QĐ-UB của UBND tỉnh Hà Tây chuyển đổi Công ty dược phẩm Hà Tây thành Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây với vốn điều lệ 8,4 tỷ đồng, lấy tên giao dịch là Hatarphar

Từ khi cổ phần hóa đến nay công ty đã có 3 lần tăng vốn điều lệ, theo đăng ký thay đổi lần thứ 6 ngày 8/4/2010, vốn điều lệ của công ty tăng lên 62 tỷ đồng

Có trụ sở chính tại: 10A Quang Trung thị xã Hà Đông tỉnh Hà Tây.

3.1.2. Chức năng nhiệm vụ, đặc điểm sản xuất kinh doanh:

Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây là đơn vị kinh tế có tư cách pháp nhân, thực hiện hạch toán kinh doanh độc lập. Công ty có chức năng nhiệm vụ là sản xuất kinh doanh và xuất nhập khẩu trực tiếp dược phẩm, trang thiết bị y tế, mỹ phẩm, thực phẩm chức năng, nguyên liệu, dược liệu, hóa chất và các loại dược phẩm bào chế khác.

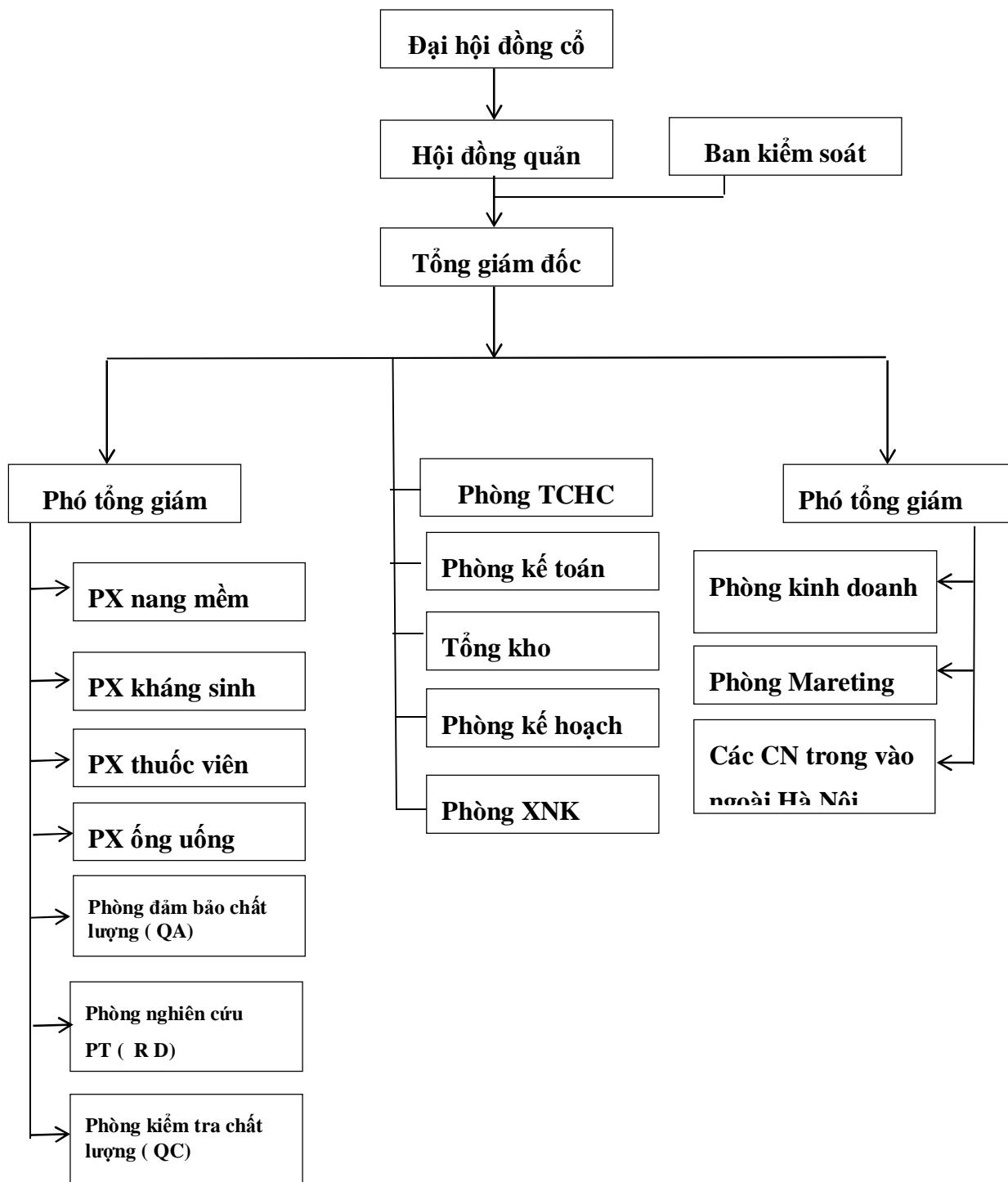
Các sản phẩm chính của công ty bao gồm dược phẩm dạng viên, bột, cốm, viên nang mềm, dung dịch uống, thuốc tra mắt, mũi...

3.1.3. Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty:

Cơ cấu bộ máy quản lý của công ty được tổ chức theo kiểu trực tuyến chức năng, biểu hiện sự phân công theo chiều rộng và chế độ quản lý một thủ trưởng. Các bộ phận khác cũng có quan hệ chức năng với nhau. Mô hình này phù hợp với yêu cầu sản xuất theo dây chuyền của công ty, tạo điều kiện thuận lợi cho việc hoàn thành các mục tiêu sản xuất, kinh doanh... đồng thời đảm bảo tính nhịp nhàng, hỗ trợ lẫn nhau trong công việc và nắm bắt được thông tin kịp thời nhanh chóng.

SƠ ĐỒ TỔ CHỨC BỘ MÁY QUẢN LÝ CÔNG TY

Sơ đồ 3.1

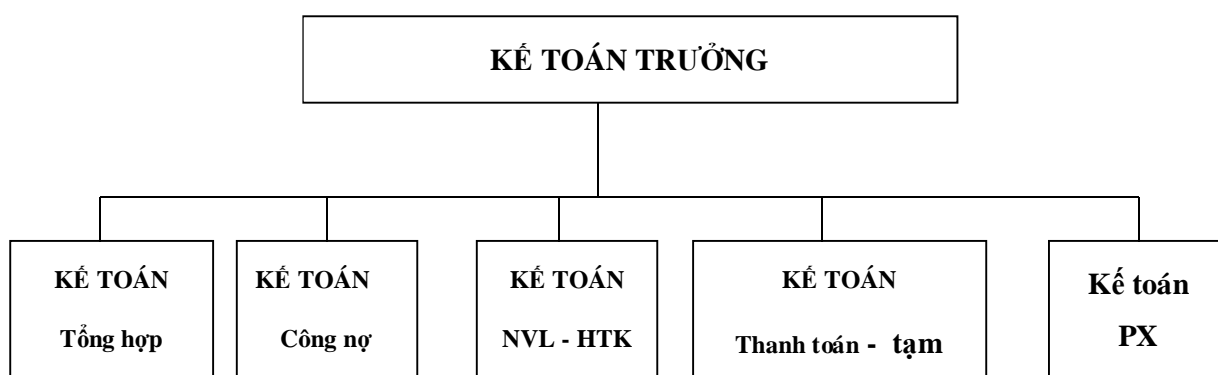


3.1.3. Tổ chức bộ máy kế toán của Công ty

Công ty áp dụng theo hệ thống chế độ kế toán DN Việt Nam ban hành theo quyết định số 15/2006/QĐ – BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán DN. Năm 2015 công ty đã áp dụng thông tư số 200/2014/TT-BTC theo hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp

SƠ ĐỒ BỘ MÁY KẾ TOÁN CỦA CÔNG TY

Sơ đồ 3.2



Công ty áp dụng mô hình kế toán tập trung nhằm đảm bảo tính thống nhất trong công tác kế toán và tính kịp thời của thông tin

Kế toán trưởng có nhiệm vụ chủ chốt, quản lý toàn bộ hoạt động của hệ thống kế toán tại công ty, tham mưu và chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc tổ chức và chỉ thị thực hiện toàn bộ công tác kế toán, tài chính, tín dụng và thông tin kinh tế ở công ty. Tổ chức hạch toán kế toán theo quy chế quản lý tài chính cùng việc áp dụng các chuẩn mực, chế độ kế toán phù hợp

Kế toán tổng hợp: hỗ trợ kế toán trưởng trong việc quản lý mảng công việc kế toán và điều hành hoạt động kế toán trong toàn công ty, phụ trách giám sát các phần hành của công ty.

Kế toán công nợ: có nhiệm vụ theo dõi tình hình công nợ và theo dõi thu hồi nợ, giao dịch với khách hàng.

Kế toán thanh toán - Tạm ứng: Theo dõi hạch toán tình hình thu chi trong ngày, lên sổ quỹ và thanh toán tạm ứng cho công nhân viên

Kế toán NVL – HTK: Theo dõi thành hình nhập - xuất - tồn kho của NVL và thành phẩm của công ty, phản ánh vào thẻ kho, cuối kỳ kiểm kê báo cáo lên cấp trên

Kế toán phân xưởng: chịu trách nhiệm tập hợp chi phí sản xuất trong kỳ và tính giá thành sản phẩm sx tại phân xưởng, theo dõi công lao động và tính lương, bảo hiểm cho người lao động tại phân xưởng.

Bảng 3.1 KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT KINH DOANH

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chi tiêu	Năm 2014	Năm 2015	So sánh 2014/2013	
			%	Số tuyệt đối
Tổng doanh thu	742.982.000	820.054.000	10,37	77.072.000
Các khoản giảm trừ	9.019.000	10.173.000	12,80	1.154.000
Doanh thu thuần	733.963.000	809.881.000	10,34	75.918.000
Giá vốn hàng bán	624.594.000	689.838.000	10,45	65.244.000
Lợi nhuận gộp	109.369.000	120.043.000	9,76	10.674.000
Chi phí bán hàng	43.120.000	46.152.000	7,03	3.032.000
Chi phí QLDN	36.978.000	40.605.000	9,81	3.627.000
Lợi nhuận từ HĐKD	29.271.000	33.286.000	13,72	4.015.000
Lợi nhuận trước thuế	29.271.000	33.286.000	13,72	4.105.000
Lợi nhuận sau thuế	22.538.000	25.630.000	13,69	3.092.000

3.2 Thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

3.2.1. Tổng quan về công tác dự toán tổng thể tại Công ty

3.2.1.1. Kỳ lập dự toán tại Công ty

Tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, công tác lập dự toán được thực hiện theo năm. Việc lập dự toán được Công ty thực hiện vào cuối quý IV năm hiện tại.

Hàng năm dựa vào số liệu của các bộ phận liên quan và tình hình thực tế, bộ phận lập dự toán tiến hành lập cho năm sản xuất, kinh doanh tiếp theo. Tuy nhiên trong năm dự toán, căn cứ trên tình hình thực tế sản xuất, kinh doanh của năm trước và kế hoạch kinh doanh của Công ty, bộ phận lập dự toán sẽ tiến hành chỉnh sửa dự toán đã lập cho phù hợp với tình hình thực tế tại Công ty.

3.2.1.2. Nguyên tắc lập dự toán tổng thể tại Công ty

- Công tác lập dự toán phải đưa ra các mục tiêu định lượng cần phải đạt được trong năm, các mục tiêu phải rõ ràng để các bộ phận trong tổ chức cùng thực hiện. Các chỉ tiêu sẽ là một tiêu chí để đánh giá thành tích cuối năm và còn là chỉ tiêu đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch trong năm.

- Dự toán được theo dõi thường xuyên để có những điều chỉnh phù hợp với tình hình thực tế diễn ra trong năm kế hoạch vì dự toán chứa yếu tố không chắc chắn, hơn nữa môi trường sản xuất kinh doanh luôn biến động.

- Thường xuyên kiểm tra, đánh giá việc thực hiện dự toán và theo dõi ngân sách hoạt động để so sánh với thực tế, điều chỉnh cho phù hợp, đảm bảo tính linh hoạt của các báo cáo dự toán.

Ngoài ra, một trong những nguyên tắc lập dự toán tại Công ty là các báo cáo dự toán phải được lập một cách có cơ sở, sát thực tế, hợp lý nhưng phải tiết kiệm thời gian và chi phí.

3.2.1.3 Bộ phận lập dự toán và thành phần tham gia lập dự toán tổng thể tại Công ty

Bộ phận chịu trách nhiệm chính về công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây là Phòng Kế toán, trong đó người đứng đầu là Kế toán trưởng. Tuy nhiên, ngoài Phòng Kế toán việc lập dự toán tổng thể còn được thực hiện kết hợp với các phòng ban, bộ phận liên quan như Phòng Kinh doanh, Phòng Kế hoạch sản xuất... Phòng Kế toán sẽ có trách nhiệm tổng hợp các báo cáo dự toán của các bộ phận trình ban lãnh đạo xét duyệt.. Các loại dự toán và các bộ phận lập dự toán tại Công ty được thể hiện khái quát thông qua bảng 3.2. Phần lớn các dự toán đều do Phòng Kế toán thực hiện. Tuy nhiên riêng Kế hoạch tiêu thụ được thực hiện

bởi Phòng Kinh doanh. Điều này là hợp lý vì Phòng Kinh doanh chuyên nghiên cứu về nhu cầu thị trường, có cơ sở để tham mưu số lượng sản phẩm tiêu thụ sát với thực tế. Dự toán tiêu thụ là chỉ tiêu quan trọng và tác động tới tất cả các loại dự toán khác, chính vì vậy việc dự đoán chính xác sản lượng tiêu thụ giúp thông tin dự toán đạt hiệu quả hơn.

Trên cơ sở dự toán tiêu thụ, Phòng Kế hoạch sản xuất sẽ có trách nhiệm tính toán để lập Kế hoạch sản xuất. Như vậy, ngoài trách nhiệm chính của Phòng Kế toán, các phòng ban khác trong Công ty cũng tham gia vào quá trình lập dự toán tại Công ty. Nội dung công việc và trách nhiệm được xác định một cách rõ ràng, cụ thể cho từng bộ phận cá nhân, tạo điều kiện thuận lợi cho công tác lập dự toán và là cơ sở để nhà quản trị đánh giá hiệu quả công việc của từng phòng ban liên quan.

Bảng 3.2: Bảng kế hoạch và các bộ phận lập kế hoạch tại Công ty

Loại kế hoạch	Bộ phận lập kế hoạch
Kế hoạch kinh doanh	Phòng Kinh doanh
Kế hoạch sản xuất	Phòng Kế hoạch sản xuất
Kế hoạch chi phí sản xuất	Phòng Kế toán
Giá thành định mức	Phòng Kế toán
Kế hoạch chi phí bán hàng và quản lý	Phòng Kế toán

3.2.1.4. Phương pháp lập dự toán tổng thể tại Công ty

Hiện tại, công ty Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây đang lập dự toán theo phương pháp từ trên xuống. Hàng năm, vào giữa quý IV, Hội đồng quản trị và Ban lãnh đạo cùng trưởng các phòng ban mở cuộc họp bàn về kế hoạch tài chính trong năm tới. Hội đồng quản trị sẽ ấn định một số chỉ tiêu cơ bản như doanh thu, sản lượng sản xuất, lợi nhuận... Ban Giám đốc Công ty dựa trên các chỉ tiêu đó xem xét đưa ra các mục tiêu, chiến lược cụ thể và phân công cho các bộ phận liên quan tiến hành xây dựng các dự toán. Phòng Kế toán là bộ phận giữ nhiệm vụ chính trong việc lập dự toán. Phòng Kinh doanh sẽ dựa vào các chỉ tiêu cấp trên giao xuống kết

hợp với các nguồn thông tin khác như sản lượng thực tế năm trước, nhu cầu tiêu dùng hay năng lực sản xuất của Công ty để dự toán mức sản lượng tiêu thụ cho năm kế hoạch. Tiếp theo, Phòng Kế hoạch sản xuất sẽ tiến hành tính toán giữa số lượng tồn kho với nhu cầu tiêu thụ để lập Kế hoạch số lượng sản phẩm cần sản xuất. Trên cơ sở số lượng sản xuất kế hoạch và các nguồn thông tin của các bộ phận chức năng liên quan, phòng Kế toán sẽ lập các loại kế hoạch còn lại như Kế hoạch giá thành, Kế hoạch chi phí bán hàng và QLDN,...Sau khi các báo cáo dự toán hoàn thành, Phòng Kế toán có trách nhiệm tổng hợp tất cả các báo cáo dự toán gửi lãnh đạo cấp trên tham mưu và tiến hành điều chỉnh cho phù hợp. Các báo cáo dự toán sau khi được điều chỉnh sẽ được sử dụng làm kế hoạch tài chính cho các năm sau.

3.2.1.5. Quy trình lập dự toán tổng thể tại Công ty

Thông thường tại Công ty, công tác lập dự toán được thực hiện vào cuối quý IV. Sau khi cấp trên ấn định các chỉ tiêu xuống, các bộ phận liên quan căn cứ vào tình hình thực tế tại đơn vị và số liệu thực tế năm trước tiến hành lập các dự toán liên quan. Sau khi hoàn thành Phòng Kế toán sẽ tổng hợp trình Ban Giám đốc Công ty và Hội đồng quản trị thông qua.

Quy trình lập dự toán tại Công ty được thực hiện chủ yếu qua ba bước đó là thu nhập thông tin, lập các báo cáo dự toán và xét duyệt dự toán.

Bước 1: Thu thập thông tin.

Các bộ phận có trách nhiệm lập dự toán tiến hành thu thập, phân tích và xử lý các thông tin cần thiết cho việc lập dự toán tại bộ phận mình. Tuy nhiên tại Công ty việc thu nhập thông tin để lập dự toán chủ yếu dựa vào các số liệu thực tế năm trước, các nguồn thông tin từ bên ngoài ít được chú trọng.

Bước 2: Lập các báo cáo dự toán.

Sau khi tiến hành thu thập các thông tin cần thiết, trên cơ sở mục tiêu, chiến lược sản xuất kinh doanh, các chỉ tiêu cơ bản về sản lượng tiêu thụ, số lượng sản phẩm sản xuất đã được ấn định, các bộ phận tiến hành lập dự toán.

Như đã nêu ở phần trên, Phòng Kế toán sẽ là bộ phận chịu trách nhiệm chính trong việc tổng hợp thông tin, lập báo cáo dự toán tổng thể cho doanh nghiệp.

Bước 3: Xét duyệt dự toán.

Sau khi hoàn thành tất cả các báo cáo dự toán liên quan, Phòng Kế toán tổng hợp gửi Ban lãnh đạo Công ty xem xét đánh giá tính hợp lý của dự toán. Hội đồng quản trị, Ban lãnh đạo và trưởng các bộ phận liên quan tiến hành các cuộc họp giao ban để điều chỉnh dự toán, đưa ra bản dự toán hoàn chỉnh. Sau khi được điều chỉnh và xét duyệt, bản dự toán ngân sách chính thức được sử dụng và công bố trong Công ty. Các phòng ban chức năng và các bộ phận căn cứ vào đó để tiến hành thực hiện. Chi tiết xem bảng 3.3

Bảng 3.3 Bảng tiến độ công việc thực hiện dự toán

Giai đoạn	Công việc thực hiện	Bộ phận thực hiện	Thời gian
Chuẩn bị	Thiết lập mục tiêu kinh doanh cho năm dự toán. Dựa trên thông tin thực hiện trong 9 tháng đầu năm so với dự toán để tiến hành thiết lập mục tiêu kinh doanh cho năm sau.	Ban Tổng giám đốc	15 ngày từ ngày 5/10 đến 20/10
Soạn thảo	Dựa trên mục tiêu kinh doanh cho năm dự toán trong giai đoạn chuẩn bị, các bộ phận và đơn vị phối hợp với nhau để soạn thảo các báo cáo dự toán bên dưới. Sau đó, phòng kinh doanh và các bộ phận, đơn vị tiến hành họp với ban giám đốc công ty để xem xét và phê duyệt các báo cáo dự toán của đơn vị, bộ phận cũng như toàn công ty. <i>Lập kế hoạch kinh doanh</i>	phòng kinh doanh,	10 ngày từ ngày 20/10 đến 30/10
	Lập kế hoạch sản xuất	Phòng kế hoạch và các phân xưởng	15 ngày từ ngày 1/11 đến ngày 15/11
	Lập giá thành định mức	Phòng kế toán, phòng kỹ thuật, phân xưởng	
	Lập dự toán chi phí sản xuất	Phòng kế toán và phân xưởng	
	Lập chi phí quản lý năm	Phòng kế toán	
	Lập dự toán chi phí bán hàng năm	Phòng kinh doanh, các chi nhánh và phòng phòng kế toán	
Theo dõi	Phòng kế toán là bộ phận sẽ kiểm	Bộ phận, đơn vị có nhu	

	soát việt thực hiện ngân sách trong hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày của công ty. Định kỳ hàng tháng. Phòng kế toán sẽ tiến hành so sánh giữa thực hiện và dự toán để tìm hiểu nguyên nhân của những biến động bất thường. Và định kỳ sáu tháng, các đơn vị và bộ phận được xem xét lại ngân sách của mình và điều chỉnh cho phù hợp.	cầu	
	Điều chỉnh ngân sách	Ban tổng giám đốc	6 tháng 1 lần

3.2.2. Các kế hoạch tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Công ty đang sử dụng hệ thống biểu mẫu kế hoạch riêng cho đơn vị mình, tuy nhiên hệ thống biểu mẫu còn sơ sài. Hệ thống các báo cáo kế hoạch sử dụng tại Công ty và các bộ phận, phòng ban chức năng bao gồm:

- Kế hoạch kinh doanh
- Kế hoạch sản xuất
- Dự toán chi phí sản xuất:
- Giá thành định mức
- Dự toán chi phí bán hàng và quản lý:

3.2.2.1. Kế hoạch kinh doanh

Phòng Kinh doanh là bộ phận có trách nhiệm lập Kế hoạch kinh doanh. Tại Công ty, Kế hoạch kinh doanh sẽ thể hiện các chỉ tiêu về sản lượng tiêu thụ, doanh thu tiêu thụ, tỷ lệ giá vốn/doanh thu, giá vốn hàng bán và lợi nhuận gộp.

+ Sản lượng tiêu thụ:

Dựa trên chỉ tiêu doanh thu ấn định từ cấp trên, Phòng Kinh doanh tiến hành xem xét, cân nhắc dựa trên cơ sở doanh thu thực tế năm cũ để lập Kế hoạch tiêu thụ. Kế hoạch tiêu thụ có ý nghĩa vô cùng quan trọng và là cơ sở để lập các kế hoạch khác, do đó tính hợp lý và chính xác của Kế hoạch tiêu thụ quyết định sự thành

công của toàn bộ hệ thống dự toán ngân sách trong kỳ kế hoạch. Kế hoạch tiêu thụ giúp Công ty tránh được tình trạng thiếu hàng, gián đoạn quá trình sản xuất kinh doanh hoặc lượng hàng tồn kho dư thừa gây ứ đọng vốn, giảm hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp.

Hiện nay sản phẩm của Công ty được tiêu thụ qua các đại lý, chi nhánh, bệnh viện. Tuy nhiên thực tế tại Công ty sản lượng tiêu thụ kế hoạch chủ yếu được lập trên cơ sở chỉ tiêu ấn định từ trên xuống. Kết hợp với việc xem xét và tổng hợp các thông tin thu thập, sản lượng tiêu thụ của các kỳ trước, Phòng Kinh doanh lập kế hoạch sản lượng tiêu thụ cho năm tới theo từng nhóm sản phẩm mà Công ty sản xuất.

+ Doanh thu bán hàng:

Doanh thu bán hàng xác định dựa trên sản lượng và đơn giá tiêu thụ kế hoạch. Giá thành kế hoạch trong Kế hoạch giá thành đơn vị là căn cứ xác định giá tiêu thụ. Cụ thể đơn giá bán bằng giá thành cộng thêm mức lợi nhuận mong muốn. Đối với mỗi nhóm sản phẩm tỷ lệ lợi nhuận mong muốn là khác nhau. Đơn giá bán được chi tiết cho sản phẩm cụ thể. Doanh thu tiêu thụ hàng hoá được tính như sau:

Doanh thu kế hoạch = Sản lượng tiêu thụ KH x Đơn giá bán KH

+ Lợi nhuận gộp:

Căn cứ vào doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán kế hoạch, phòng kế toán để xác định lợi nhuận gộp kế hoạch. Lợi nhuận gộp bằng doanh thu bán hàng trừ giá vốn hàng bán. Chỉ tiêu lợi nhuận gộp được xác định cho từng sản phẩm. Việc lập dự toán doanh thu, lợi nhuận công ty mới chỉ dừng lại ở lập dự toán tĩnh. Cụ thể như sau:

Bảng 3.3- BẢNG DỰ TOÁN DOANH THU, LỢI NHUẬN**Năm 2015****Đơn vị tính: 1.000đ**

Chỉ tiêu	Dự toán tính
1. Doanh thu	830.000.000
2. Biến phí	665.000.000
+ Biến phí sản xuất	650.000.000
+ Biến phí ngoài sản xuất	15.000.000
3. Số dư đảm phí	165.000.000
4. Định phí	131.150.000
+ Định phí sản xuất	60.600.000
+ Định phí ngoài sản xuất	70.550.000
5. Lợi nhuận hoạt động	33.850.000

*(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)***3.2.2.2. Kế hoạch sản xuất**

Phòng Kế hoạch sản xuất chịu trách nhiệm lập Kế hoạch sản xuất trong năm kế hoạch dựa trên Kế hoạch tiêu thụ đã lập. Ngoài ra để lập Kế hoạch sản lượng cần sản xuất Phòng Kế hoạch còn dựa vào kế hoạch tồn kho cuối kỳ mong muốn, lượng tồn kho đầu kỳ thực tế. Kế hoạch sản xuất cũng được lập chi tiết cho từng sản phẩm. Trong đó khối lượng tiêu thụ trong kỳ bằng chỉ tiêu sản lượng tiêu thụ trong Kế hoạch tiêu thụ đã lập. Khối lượng tồn kho đầu kỳ là sản lượng tồn kho thực tế cuối kỳ trước trong báo cáo hàng tồn kho. Khối lượng tồn kho cuối kỳ phải được ước tính sao cho sản lượng tồn kho cuối kỳ cộng với sản lượng sản xuất trong kỳ có thể đảm bảo nhu cầu tiêu thụ và dự trữ trong kỳ. Việc dự toán khối lượng hàng tồn kho cuối kỳ phải có sự cân đối, vừa đảm bảo nhu cầu tiêu thụ vừa tránh tình trạng tồn kho quá nhiều làm ứ đọng vốn, gia tăng chi phí bảo quản, chi phí lưu kho.

Tuy nhiên, trên biểu mẫu Kế hoạch sản xuất của Công ty không thể hiện các chỉ tiêu về sản lượng tiêu thụ trong kỳ, sản lượng tồn đầu kỳ, sản lượng tồn cuối kỳ, mà chỉ thể hiện chỉ tiêu sản lượng sản xuất. Dự toán sản xuất được tính như sau:

Sản lượng sx kế hoạch = Sản lượng tiêu thụ KH + Sản lượng tồn kho cuối kỳ - Sản lượng tồn kho đầu kỳ

3.2.2.3 Dự toán chi phí sản xuất:

Dự toán chi phí sản xuất là cơ sở để doanh nghiệp lập dự giá thành sản xuất kế hoạch, từ đó giúp doanh nghiệp xây dựng giá bán sản phẩm. Hiện nay, công ty căn cứ vào sản lượng thực tế trong năm nay và nhu cầu trên thị trường để tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất cho năm sau.

◆ Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Chi phí nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng rất cao trong giá thành sản phẩm, thường chiếm từ 70% - 80% trong giá thành. Hiện nay, công tác lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được giao cho bộ phận kế toán của công ty lập dựa trên lượng nguyên vật liệu tồn kho cuối năm nay để tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất cho năm sau. Cụ thể tại bộ phận kế toán, chuyên viên kế toán giá thành kế hoạch căn cứ vào bảng định mức nguyên vật liệu để tính ra chi phí nguyên vật liệu cho từng sản phẩm, để tính định mức nguyên vật liệu công ty căn cứ vào tình hình thực tế của năm nay để tính toán lại định mức nguyên vật liệu cho năm tới. Khi tiến hành tính định mức nguyên vật liệu công ty sẽ xem xét lượng nguyên vật liệu tồn đầu kỳ là bao nhiêu, kế hoạch nguyên vật liệu tồn cuối kỳ và từ đó xác định lượng nguyên vật liệu cần mua trong kỳ là bao nhiêu. Tất cả các công việc này được hỗ trợ bởi phần mềm BMS.trade V2010, vì vậy công tác lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được dễ dàng hơn.

Để dự toán chi phí nguyên vật liệu công ty xác định số lượng sản phẩm cần sản xuất trong kỳ tới dựa trên kế hoạch bán hàng và kế hoạch sản xuất, chi phí nguyên vật liệu cho một sản phẩm từ đó tính ra được tổng chi phí nguyên vật liệu.

Số lượng sản phẩm sản xuất: Căn cứ vào lượng sản phẩm thực tế năm nay và nhu cầu đối với sản phẩm để công ty xác định ra số lượng sản phẩm cần sản xuất cho năm tới.

Chi phí nguyên vật liệu cho từng sản phẩm: được xây dựng dựa trên định mức lượng nguyên vật liệu và đơn giá nguyên vật liệu định mức.

Chi phí NVL cho 1 sản phẩm = lượng NVL định mức x đơn giá NVL định mức

Tổng chi phí nguyên vật liệu:

Tổng Chi phí NVL = Tổng chi phí NVL của tất cả các mặt hàng

Hiện nay công ty có tất cả 179 mặt hàng được chia thành 4 nhóm theo 4 phân xưởng sản xuất: Nhóm kháng sinh, nhóm thuốc viên, Nhóm thuốc nước, nhóm thuốc nang mềm

Bảng 3.4: BẢNG ĐỊNH MỨC NGUYÊN VẬT LIỆU

Sản phẩm: Amoxicilin 0,5g

Chỉ tiêu	Đvt	Lượng định	Giá định mức	Thành tiền
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)=(1)x(2)
Amoxicillin	Kg	900	41,3	37.170
Mg stearat	Kg	317,8	13,75	4.370
Kyron T314	Kg	217,75	54,28	11.820
Polyplasdone XL10	KG	20,57	340	6.994
Nang số 0	G	68,86	82,51	5.682
Nhôm Amox 500mg	G	49,18	182,22	8.962
PE cì 80cm	G	9,29	262,4	2.438
8PVC 123 x 0,25 Trong	G	41,15	279,4	11.498
Dung môi	Mg	160,84	103,53	16.652
Caboxil M5	G	5,07	251,29	1.274
Bao bì	Cái	1	250	250
Tổng cộng				107.100

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

Bảng 3.5 BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU THEO SẢN PHẨM
Năm 2015

Nhóm sản phẩm kháng sinh.

Đvt: 1.000 đồng

Tên sản phẩm	Mã sản phẩm	Số lượng sản phẩm	Chi phí NVLTT/SP	Tổng chi phí NVLTT
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)=(1)x(2)
1. Amoxicilin 0,5g	DB10	93.750	131	12.300.000
2. Ampicilin 0,5g	DB11	281.250	147	41.343.750
3. Ausfalex 250mg	DB12	187.500	164	30.750.000
4. Cefpodoxim 100mg	DB13	187.500	140	26.250.000
5. Cephalexin 0,5g	DB14	250.000	153	38.250.000
Tổng cộng				148.893.750

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

❖ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp:

Chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng thấp trong giá thành sản phẩm. Bộ phận kế toán quản trị sẽ tiến hành lập dự toán Chi phí nhân công trực tiếp cho từng sản phẩm căn cứ vào lượng lao động định biên, mức lương hiện tại, các khoản bảo hiểm, nhu cầu tăng lương trong năm tới và chính sách thưởng của công ty để tính ra tổng chi phí nhân công trực tiếp, từ đó xác định đơn giá tiền lương định mức cho 100.000 đơn vị sản phẩm thành phẩm.

Ta có dự toán chi phí nhân công trực tiếp cho nhóm sản phẩm kháng sinh .

Bảng 3.6 - BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP – Năm 2015

Nhóm sản phẩm Kháng sinh

Đvt: 1.000 đồng

Tên sản phẩm	Mã sản phẩm	Số lượng SP sản xuất	Lượng thuốc thành phẩm	Đơn giá chi phí NCTT/1 tr viên	Chi phí NCTT/SP	Tổng chi phí NCTT
A	B	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)x(3)	(5)=(1)x(4)
Amoxicilin 0,5g	DB10	93.750	1tr viên	2.684	24,16	2.265.000
Ampicilin 0,5g	DB11	281.250	1tr viên	2.684	24,16	6.795.000
Ausfalex 250mg	DB12	187.500	1tr viên	2.684	24,16	4.530.000
Cefpodoxim 100mg	DB13	187.500	1tr viên	2.684	24,16	4.530.000
Cephalexin 0,5g	DB14	250.000	1tr viên	2.684	24,16	6.040.000
Tổng cộng	-	-	-	-	-	24.160.000

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

❖ Dự toán chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung tại công ty cũng giống như chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ trong giá thành sản phẩm, hiện nay chi phí sản xuất chung tại công ty gồm: chi phí lương nhân viên phân xưởng, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí điện sản xuất, chi phí nước sản xuất, chi phí dịch vụ mua ngoài. Dự toán chi phí sản xuất chung tại công ty được chia ra biến phí và định phí, trong đó biến phí sản xuất chung chỉ là chi phí điện, định phí gồm chi phí lương nhân viên phân xưởng, chi phí khấu hao tài sản cố định và chi phí dịch vụ mua ngoài.

Biến phí sản xuất chung một sản phẩm: được xác định dựa trên lượng sữa định mức cho một sản phẩm với đơn giá phân bổ biến phí sản xuất chung định mức.

Đơn giá phân bổ biến phí sản xuất chung định mức: được xác định dựa trên tổng biến phí sản xuất chung với tổng lượng sữa thu được trên cả quy trình công nghệ.

Định phí sản xuất chung một sản phẩm: được xác định dựa trên lượng sữa định mức cho một sản phẩm với đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung định mức.

Đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung định mức: được xác định dựa trên tổng định phí sản xuất chung với tổng lượng sữa thu được trên cả quy trình công nghệ.

Năng lực sản xuất dự toán: chính là tổng lượng sữa bột thành phẩm sản xuất của cả dây chuyền công nghệ.

Tổng biến phí sản xuất chung dự toán của một loại sản phẩm được xác định bằng biến phí sản xuất chung dự toán cho một sản phẩm nhân với tổng số lượng sản phẩm dự toán.

Tổng định phí sản xuất chung dự toán được xác định bằng định phí sản xuất chung dự toán cho một sản phẩm nhân với số tổng số lượng sản phẩm dự toán.

Tổng chi phí sản xuất chung một loại sản phẩm bằng tổng biến phí sản xuất chung cộng tổng định phí sản xuất chung của loại sản phẩm đó.

Ta có bảng dự toán chi phí sản xuất chung cho nhóm sản phẩm kháng sinh.

Bảng 3.7- BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG – Năm 2015**Nhóm sản phẩm kháng sinh***Đơn vị tính: 1.000đ*

Tên sản phẩm	Mã sản phẩm	Số lượng sản xuất	Lượng thuốc thành phẩm	Đơn giá biến phí Sxc	Đơn giá định phí sxc	Biên phí SXC/SP	Định phí SXC/SP	Tổng biến phí sxc	Tổng định phí sxc	Tổng chi phí sxc
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)x(3)	(6)=(2)x(4)	(7)=(1)x(5)	(8)=(1)x(6)	(9)=(7)+(8)
Amoxicilin 0,5g	ĐB10	93.750	1tr viên	2,48	21,66	2.238	19,502	209.812	1.828.312	2.038.125
Ampicilin 0,5g	ĐB11	281.250	1tr viên	15,08	23,40	13.572	21,068	3.817.125	5.925.375	9.742.500
Ausfalex 250mg	ĐB12	187.500	1tr viên	7,95	29,20	7.158	26,282	1.342.125	4.927.875	6.270.000
Cefpodoxim	ĐB13	187.500	1tr viên	3,95	7,65	3.558	6,882	667.125	1.290.375	1.957.500
Cephalexin 0,5g	ĐB14	250.000	1tr viên	4,03	2,68	3.624	2,416	906.000	604.000	1.510.000
Tong cộng		-	-	-	-	-	-	6.942.187	14.575.937	21.518.125

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

❖ **Dự toán chi phí sản xuất:**

Trên cơ sở doanh nghiệp đã xây dựng được dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung từ đó doanh nghiệp sẽ lập được dự toán chi phí sản xuất. Căn cứ vào kế hoạch sản xuất cho năm tới doanh nghiệp sẽ dự toán được tổng chi phí sản xuất cho năm tới.

Cũng lấy ví dụ về lập dự toán chi phí sản xuất cho nhóm sản phẩm dinh dưỡng theo nhu cầu đặc biệt, sau khi lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung doanh nghiệp đi tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất cho nhóm sản phẩm kháng sinh.

Bảng 3.8 - BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO SẢN PHẨM

Nhóm sản phẩm kháng sinh

Đơn vị tính: 1.000đ

Tên sản phẩm	Mã sản phẩm	Khoản mục chi phí			Tổng chi phí sản xuất
		Chi phí NVLTT	Chi phí NCTT	Chi phí sxc	
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)
Amoxicilin 0,5g	ĐB10	12.300.000	2.265.000	2.038.125	16.603.125
Ampicilin 0,5g	ĐB11	41.343.750	6.795.000	9.742.500	54.881.250
Ausfalex 250mg	ĐB12	30.750.000	4.530.000	6.270.000	42.000.000
Cefpodoxim 100mg	ĐB13	26.250.000	4.530.000	1.957.500	32.737.500
Cephalexin 0,5g	ĐB14	38.250.000	6.040.000	1.510.000	45.800.000
Tong cộng	-	148.893.750	24.160.000	21.518.125	194.571.875

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

Bên cạnh lập dự toán chi phí sản xuất cho từng sản phẩm, công ty còn lập dự toán chi phí sản xuất cho tổng các sản phẩm theo khoản mục chi phí.

Bảng 3.9 - BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT**Tháng 01 năm 2015**

Nhóm sản phẩm Kháng sinh

Đơn vị tính: 1.000đ

Khoán mục chi phí	Số tiền	Ghi chú
1. Chi phí NVLTT	148.893.750	
2. Chiphí NCTT	24.160.000	
3. ChiphíSXC	21.518.125	
+ <i>Biến phí sxc</i>	<i>6.942.187</i>	
+ <i>Định phí sxc</i>	<i>14.575.938</i>	
Tổng cộng	194.571.875	

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

3.2.2.4 . Giá thành định mức

Tại Công ty, Kế hoạch giá thành do Phòng Kế toán thực hiện. Căn cứ để lập Kế hoạch giá thành là số liệu giá thành thực tế năm trước, cũng như định mức nguyên vật liệu, định mức chi phí sản xuất chung do Phòng Kế hoạch sản xuất cung cấp. Dựa trên định mức chi phí sản xuất, Phòng Kế toán lập chỉ tiêu về Kế hoạch giá thành đơn vị cho từng sản phẩm.

Tại công ty, cách xây dựng giá thành định mức được xác định theo công thức:

$$\begin{array}{l}
 \text{Giá thành định} \\
 \text{mức cho một sản} \\
 \text{phẩm}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí} \\
 \text{NVLTT cho} \\
 \text{một sản phẩm}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí NCTT} \\
 \text{cho một sản} \\
 \text{phẩm}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí SXC} \\
 \text{cho một sản} \\
 \text{phẩm}
 \end{array}$$

3.2.2.4 Dự toán chi phí bán hàng và quản lý:

Chi phí bán hàng và quản lý tại doanh nghiệp bao gồm các khoản chi phí tiền lương, chi phí quảng cáo, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí vận chuyển. Đối với chi phí tiền lương công ty sẽ xác định số lao động định biên tại

công ty cũng như chính sách thưởng cho năm tới để dự toán chi phí bán hàng và quản lý. Thông thường chính sách thưởng khi xây dựng dự toán công ty xác định cho mỗi nhân viên đều đạt chính sách thưởng là 100%, mức khấu hao dự kiến cho năm tới công ty sẽ xác định nhu cầu mua sắm thêm tài sản cố định để từ đó xác định mức khấu hao cho năm.

Bảng 3.10 - BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ QUẢN LÝ

Năm 2015

Đvt: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Số tiền	Ghi chú
1. Biến phí bán hàng và quản lý	15.000.000	
2. Định phí bán hàng và quản lý	70.550.000	
Tổng cộng	85.550.000	

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây)

3.3 Đánh giá thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

3.3.1. Ưu điểm

Công ty đã thấy rõ vai trò của dự toán đối với hoạt động sản xuất kinh doanh và xây dựng nguyên tắc cụ thể cho công tác lập dự toán. Trong đó Công ty nhấn mạnh đến công tác kiểm tra, phát hiện những vấn đề còn hạn chế để tìm ra nguyên nhân khắc phục và tiến hành điều chỉnh dự toán liên tục và kịp thời.

Tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, công tác lập dự toán được phân công cụ thể cho từng phòng ban với nhiệm vụ rõ ràng, tránh chồng chéo và tạo thuận lợi cho công tác thực hiện, kiểm tra đánh giá công việc.

Để công tác lập dự toán hiệu quả đòi hỏi quy trình lập dự toán phải hợp lý và khoa học. Quy trình lập dự toán tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây được thực hiện qua ba bước: thu thập thông tin, lập dự toán và xét duyệt dự toán. Mặc dù đây chưa phải là một quy trình phù hợp, hiệu quả nhưng cũng góp phần định hướng, tạo sự thống nhất trong công tác lập dự toán tại Công ty.

Nhân tố con người góp phần quan trọng trong công tác lập dự toán. Là một trong những doanh nghiệp đứng đầu về khâu tuyển dụng nhân sự, với đội ngũ nhân viên nhiều kinh nghiệm, công tác lập dự toán được giao trực tiếp cho những người được đào tạo chuyên sâu về chuyên môn nghiệp vụ, góp phần nâng cao chất lượng và độ tin cậy của công tác lập dự toán.

3.3.2. Tồn tại

+ Kỳ lập dự toán

Hiện nay Công ty đang lập báo cáo dự toán theo năm. Số liệu trên báo cáo dự toán đều là số liệu tổng hợp cho cả năm tài chính. Tuy nhiên với tình hình kinh tế đầy biến động như hiện nay, việc lập dự toán theo năm sẽ không phản ánh chính xác tình hình thực tế tại đơn vị, gây khó khăn cho nhà quản trị trong việc điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh.

+ Phương pháp lập dự toán

Phương pháp lập dự toán hiện tại của Công ty là phương pháp từ trên xuống. Trên cơ sở số liệu thực tế năm trước và đặc điểm tình hình thực tế tại đơn vị, Hội đồng quản trị ấn định các chỉ tiêu cơ bản như sản lượng tiêu thụ, doanh thu, lợi nhuận. Các bộ phận lập dự toán trên cơ sở đó, xem xét với tình hình thực tế năm trước để lập các dự toán liên quan. Nhược điểm của phương pháp này là mang nặng tính áp đặt từ quản lý cấp cao xuống nên rất dễ tạo ra sự bất bình trong các bộ phận của doanh nghiệp, chưa thu hút sự tham gia của nhà quản lý cấp dưới và cá nhân đề họ đóng góp ý kiến. Các chỉ tiêu do nhà quản lý cấp cao ấn định đôi khi không phản ánh đúng tiềm lực và khả năng hiện có tại Công ty, điều này không khuyến khích sự tăng năng suất của các bộ phận trong tổ chức. Ngoài ra việc lập dự toán tại Công ty còn mất nhiều thời gian và công sức. Do các chỉ tiêu được ấn định từ trên xuống nên các bộ phận, phòng ban phải xem xét, cân nhắc, tính toán để lập các dự toán liên quan và trình nộp lên cấp trên thống nhất, ký duyệt.

+ Quy trình lập dự toán

Công ty vẫn chưa chú trọng và xem nhẹ việc xây dựng quy trình lập dự toán cho toàn đơn vị, vì vậy quy trình lập dự toán tại Công ty còn tồn tại những hạn chế sau đây:

- Công ty chưa xây dựng được một quy trình lập dự toán hoàn thiện. Hiện tại, công tác lập dự toán tại Công ty mới chỉ thực hiện qua ba bước: thu thập thông tin, lập dự toán và xét duyệt dự toán. Tuy nhiên nội dung công việc trong mỗi giai đoạn chưa được đầy đủ và cụ thể hóa. Hơn nữa việc thực hiện các bước trong quy trình chưa thật sự hiệu quả, chủ quan trong khâu thu thập thông tin từ môi trường bên ngoài.

- Ngành sản xuất dược phẩm là ngành chịu sự cạnh tranh và tác động gay gắt trong nền kinh tế thị trường. Vì vậy, để việc lập dự toán hiệu quả thì công tác thu thập thông tin là điều cần thiết và giữ vai trò quan trọng. Tuy nhiên, theo tìm hiểu thì công tác thu thập thông tin tại Công ty còn mang tính đối phó, việc thu thập thông tin của Công ty thực chất là thu thập số liệu thực tế năm trước ở các bộ phận liên quan phục vụ cho việc lập dự toán, trong khi đó các nguồn thông tin bên ngoài chưa được bộ phận lập dự toán quan tâm và đi sâu phân tích. Doanh thu tiêu thụ chủ yếu nhằm mục đích dự báo mức doanh thu và lợi nhuận mong muốn trên cơ sở giá bán được xác lập tại thời điểm lập ngân sách. Với cách dự báo như vậy sẽ không phản ánh đúng tình hình thực tế của Công ty.

Công ty đang lập dự toán theo hệ thống biểu mẫu riêng. Tuy nhiên, một số biểu mẫu chưa thật sự phù hợp với đặc điểm của Công ty và thiếu tính linh hoạt, làm giảm tính hiệu quả của việc sử dụng thông tin dự toán của người sử dụng.

Tóm lại, quy trình lập dự toán tổng thể tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây là chưa hoàn thiện và khoa học. Điều này sẽ gây ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng của dự toán và hiệu quả công tác quản lý tại Công ty.

+ Nội dung lập dự toán tại Công ty

- Việc thực hiện công tác lập dự toán tại Công ty như hiện nay đã góp phần định hướng được quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên Công ty chưa xác định được hệ thống ngân sách cần lập phù hợp với đặc điểm sản xuất tại đơn vị

mình. Các biểu mẫu dự toán tại Công ty thiết kế là nhằm phục vụ cho mục đích chung của nhà quản trị nên về mặt hình thức chưa linh hoạt, chưa tiến hành lập một số dự toán quan trọng như Dự toán thành phẩm tồn kho, Dự toán tiền, Dự toán Bảng cân đối kế toán...

- Công tác thu thập thông tin làm căn cứ lập các báo cáo dự toán chưa được thực hiện hiệu quả, các nguồn thông tin từ môi trường bên ngoài chưa được chú trọng. Công ty chủ yếu dựa vào số liệu thực tế kỳ trước để ước tính các chỉ tiêu cho kỳ kế hoạch. Điều này dẫn đến các chỉ tiêu dự toán không phản ánh chính xác tình hình thực tế của đơn vị, làm ảnh hưởng đến chất lượng của các báo cáo dự toán.

- Trong Kế hoạch giá thành, chi phí nhân viên phân xưởng được tính vào chi phí nhân công trực tiếp sản xuất là không hợp lý, không phản ánh đúng bản chất từng loại chi phí. Hơn nữa, Kế hoạch về giá thành không được sử dụng để lập giá vốn hàng bán. Giá thành được lập chỉ để lấy căn cứ tính giá bán dựa trên tỷ lệ lợi nhuận mong muốn.

-Tại Công ty, báo cáo kế hoạch sản xuất chỉ thể hiện số lượng sản phẩm sản xuất mà chưa thể hiện các chỉ tiêu cụ thể như số lượng tồn kho đầu kỳ, số lượng tồn kho cuối kỳ. cần bổ sung thêm các chỉ tiêu trên vào kế hoạch sản xuất để cung cấp thông tin cụ thể cho người sử dụng. Ngoài ra, Công ty nên lập thêm Dự toán cung ứng nguyên vật liệu, Dự toán thành phẩm tồn kho để chủ động hơn trong hoạt động sản xuất kinh doanh tại Công ty.

3.4 Đánh giá thực trạng lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

3.4.1. Những ưu điểm trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động

* **Về sự phân cấp quản lý:** Tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý đã có sự phân cấp, phân quyền và đã xây dựng được cơ chế đánh giá trách nhiệm quản trị thông qua các phòng ban chức năng, các nhà máy sản xuất. Tại công ty, chức năng và nhiệm vụ của các cấp quản lý được xác định một cách cụ thể, chi tiết, hỗ trợ đắc lực cho Ban giám đốc về chức năng quản lý. Nhà quản lý các bộ phận là những chuyên gia trong lĩnh vực của bộ phận họ quản lý,

điều này giúp nhà quản lý cấp cao giảm tải một lượng công việc đáng kể và họ có thể tập trung để lên kế hoạch xây dựng chiến lược, phát triển công ty. Mặt khác, tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, các cán bộ và nhân viên quản lý được đào tạo, bồi dưỡng về các hoạt động quản trị và được tổ chức tuân theo quy định của pháp luật và điều lệ công ty, đội ngũ quản lý có nhiều năm kinh nghiệm.

* **Về chỉ tiêu đánh giá thành quả quản lý:** Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây đã bước đầu xây dựng được các chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm và thành quả quản lý của các bộ phận chủ yếu như: hệ thống báo cáo so sánh giữa thực tế và kế hoạch của các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí, lợi nhuận,...

* **Về báo cáo đánh giá thành quả quản lý:** Công ty đã xây dựng được hệ thống báo cáo riêng của từng trung tâm trách nhiệm đánh giá kết quả hoạt động của toàn công ty và các bộ phận khác nhau.

3.4.2. Những tồn tại trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động

Ngoài những ưu điểm kể trên, việc lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động tại công ty còn tồn tại một số hạn chế cơ bản dưới đây:

* **Về sự phân cấp quản lý:** Còn mang tính kiêm nhiệm như thành viên của HĐQT kiêm Phó Tổng Giám đốc, Giám đốc điều hành. Mỗi quan hệ chưa được phân định rõ ràng này gây khó khăn cho việc xây dựng cơ chế đánh giá thành quả hoạt động của từng bộ phận, từng đối tượng đồng thời cũng tạo ra hạn chế trong việc xây dựng thành công hệ thống báo cáo trách nhiệm. Việc phân chia nhiệm vụ các bộ phận chưa thực sự rõ ràng, quyền hạn và trách nhiệm còn chưa được cụ thể. KTTN vẫn chưa được quan tâm đúng mức. Kế toán tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây vẫn chú trọng nhiều vào việc tổ chức thực hiện kế toán tài chính, việc áp dụng kế toán trách nhiệm chưa nhiều.

* **Về chỉ tiêu đánh giá thành quả:** Tuy có chỉ tiêu đánh giá tại mỗi phòng ban nhưng còn chưa đáp ứng được yêu cầu đánh giá trách nhiệm. Ví dụ:

- Tại trung tâm chi phí: Chưa phân loại chi phí thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được, chưa tách chi phí thành định phí và biến phí dẫn

đều chưa đủ cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận theo quan điểm của kế toán quản trị.

- Tại trung tâm doanh thu: Chưa có chỉ tiêu tỷ lệ chi phí hoạt động trên doanh thu cho từng khu vực, địa bàn. Chưa tính toán được chi phí cố định và chi phí biến đổi trong chi phí bán hàng.

- Tại trung tâm lợi nhuận: Công ty chưa sử dụng chỉ tiêu số dư đảm phí, tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu và mức chênh lệch của chúng với số dự toán để đánh giá được thành quả hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty.

- Tại trung tâm đầu tư: Công ty chưa sử dụng ROI trong việc đánh giá hiệu quả sử dụng vốn do đó chưa khai thác hết công suất về năng lực của tài sản hiện có và cũng chưa đưa ra được các giải pháp để nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Hơn nữa, chỉ tiêu RI - chỉ tiêu để đánh giá hiệu quả đầu tư cũng vẫn chưa được sử dụng để nhà quản lý có quyết định sử dụng phương án đề ra hay không cũng chưa được đề cập.

Bên cạnh đó, chưa có sự phân tích chênh lệch về lượng, giá biến động trong kỳ hoạt động. Việc phân tích số liệu còn khá đơn giản, chưa thấy rõ nguyên nhân biến động của doanh thu, chi phí. Ví dụ: doanh thu thực tế - doanh thu kế hoạch > 0 là tốt.

Nhưng doanh thu tăng có thể do ảnh hưởng bởi các nhân tố về giá, lượng sản phẩm, kết cấu sản phẩm, do đó cần phải phân tích thêm các nhân tố tạo nên biến động của chỉ tiêu.

Nhìn chung, các chỉ tiêu đánh giá thành quả của bộ phận còn khá sơ sài, chưa tận dụng hết vai trò, chức năng của KTTN để đánh giá khả năng quản lý của từng bộ phận.

* **Về hệ thống báo cáo:** Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây đã đánh giá kết quả hoạt động nhưng chưa chú trọng đến khâu đánh giá trách nhiệm hay thành quả quản lý của các bộ phận, và các thông tin trong báo cáo kế toán của từng bộ phận cũng chưa đầy đủ. Ví dụ:

- Báo cáo tại trung tâm chi phí: Chưa có sự phân biệt giữa biến phí và định phí, chưa có sự phân tích biến động về lượng và giá biến động trong kỳ đã hoạt động, do đó chưa thể hiện được nguyên nhân cụ thể vì sao có sự chênh lệch.

- Báo cáo tại trung tâm doanh thu: Chưa có sự phân tích biến động về lượng tiêu thụ và giá bán của từng loại sản phẩm dẫn đến khó xác định được nguyên nhân phát sinh biến động để khắc phục kịp thời.

- Báo cáo tại trung tâm lợi nhuận: Chưa thể hiện được sự biến động về yếu tố lượng, giá nên quá trình phân tích các nguyên nhân chênh lệch giữa lợi nhuận thực tế và dự toán không được đánh giá chính xác. Đồng thời, báo cáo lợi nhuận cũng chưa được xây dựng theo dạng số dư đảm phí nên không đáp ứng được nhu cầu phân tích của kế toán trách nhiệm

- Báo cáo tại trung tâm đầu tư: Còn sơ sài, chưa thể hiện được các nhân tố ảnh hưởng đến hiệu quả sử dụng vốn như ROI, RI.

3.4.3 Nguyên nhân dẫn đến những tồn tại trong lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động.

Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây chưa có sự quan tâm đúng mức về tầm quan trọng của dự toán, chưa có sự nhận thức đầy đủ về nội dung dự toán. Do đó công ty chưa thực sự đầu tư nhiều cho hệ thống dự toán.

- Tại công ty hiện nay vẫn còn một số cá nhân trong ban lãnh đạo và đội ngũ cán bộ nhân viên chưa có trình độ tương xứng cũng như nhận thức được tầm quan trọng của dự toán trong công tác quản lý tại công ty. Sự phân quyền tạo điều kiện cho các bộ phận độc lập trong việc đưa ra các quyết định trong phạm vi công việc của mình, trình độ chưa tương xứng nên đôi khi quyết định của họ sẽ ảnh hưởng đến các bộ phận khác và lệch khỏi mục tiêu chung của tổ chức. Ngoài ra kỹ năng tiếp thu và ứng dụng công nghệ thông tin của một số nhân viên chưa cao do đó việc thu thập dữ liệu vẫn chưa kịp thời và còn thiếu chính xác.

Tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, công nghệ áp dụng cho dự toán và đánh giá hiệu quả hoạt động chưa được quan tâm. Phần mềm hiện tại chỉ mới áp dụng tập trung vào kế toán tài chính, các báo cáo phân tích biến động doanh thu, chi

phí, lợi nhuận vẫn chưa được thiết kế bằng phần mềm ứng dụng nên bộ phận phải lập thủ công. Chính vì vậy, thông tin mà họ cung cấp thường không kịp thời, gây ảnh hưởng đến việc ra quyết định của nhà quản trị.

Do công tác phân tích, đánh giá thành quả quản lý thuộc về chức năng của phòng kế toán tài chính, kế toán tổng hợp kiêm luôn công tác đánh giá trách nhiệm nên đội ngũ cán bộ thực hiện các công việc liên quan đến đánh giá hiệu quả hoạt động vẫn còn hạn chế, chưa được đào tạo chuyên sâu trong lĩnh vực này. Vì vậy, các tiêu chí đánh giá trách nhiệm của các trung tâm còn khá đơn giản và thủ công, chủ yếu dựa trên các số liệu thực tế và kế hoạch đặt ra.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Qua nghiên cứu thực tế tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, Chương 3 của luận văn đã đi sâu phân tích mục tiêu, chiến lược, tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh và thực trạng công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty. Đối với công tác lập dự toán, tác giả đã tìm hiểu bộ phận thực hiện lập dự toán, phương pháp lập dự toán, quy trình lập dự toán và nội dung báo cáo dự toán tại Công ty. Từ những phân tích đó tiến hành đánh giá, rút ra ưu nhược điểm trong công tác lập dự toán tại Công ty. Qua phân tích, tác giả nhận thấy công tác lập dự toán tại Công ty còn tồn tại nhiều hạn chế như đã nêu trong phần nhận xét. Vì vậy, để nâng cao hiệu quả công tác lập dự toán và đánh giá hiệu quả hoạt động tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, tác giả sẽ đưa ra các giải pháp hoàn thiện trong Chương 4 của luận văn.

CHƯƠNG 4

HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP DỰ TOÁN PHỤC VỤ KIỂM SOÁT VÀ ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN DƯỢC PHẨM HÀ TÂY

Dự toán là một nội dung quan trọng của kế toán quản trị, là công cụ quản lý hữu ích đang được nhiều nhà quản lý nghiên cứu, sử dụng nhằm giúp công việc được thuận lợi hơn. Nếu được xây dựng khoa học, sát với tình hình thực tế tại Công ty, dự toán tổng thể sẽ mang lại nhiều lợi ích và giúp nhà quản lý doanh nghiệp đưa ra các quyết định chiến lược đúng đắn. Qua nghiên cứu và khảo sát thực tế cho thấy công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty còn bộc lộ nhiều hạn chế, chưa phát huy hết vai trò, lợi ích của công tác lập dự toán.

Là một trong những Công ty dược phẩm có quy mô lớn trong cả nước, việc lập dự toán tổng thể doanh nghiệp là điều tất yếu cần phải thực hiện. Bởi với quy mô lớn như hiện nay, Công ty phải lập dự toán để chủ động hơn trong việc điều hành mọi hoạt động sản xuất kinh doanh của Công ty, dự đoán tình hình hoạt động, tình hình tài chính và lường trước các vấn đề đột xuất có thể xảy ra để có giải pháp đối phó trước những biến động, thách thức trên thương trường.

Việc hoàn thiện công tác lập dự toán phục vụ cho kiểm soát hoạt động tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây là điều hết sức cần thiết. Khi xây dựng một hệ thống báo cáo dự toán khoa học, hiệu quả sẽ góp phần điều hành tốt quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, nâng cao vị thế cạnh tranh và tiến dần tới các mục tiêu chiến lược của Công ty trong tương lai.

4.1 Tổ chức các trung tâm trách nhiệm tại công ty

Để việc kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây được tốt hơn thì việc xác định các trung tâm trách nhiệm là vô cùng quan trọng. Tác giả xin đề xuất việc xác lập các trung tâm trách nhiệm tại công ty như sau:

Sơ đồ 4.1: Tổ chức trung tâm trách nhiệm

CẤP QUẢN LÝ	NGƯỜI QUẢN LÝ	LOẠI TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM
Hội đồng quản trị	Chủ tịch Hội đồng quản trị	TRUNG TÂM ĐẦU TƯ
Công ty	Tổng giám đốc	TRUNG TÂM LỢI NHUẬN
Khối sản xuất Các phân xưởng Tổ sản xuất	Phó tổng giám đốc sản xuất Quản đốc phân xưởng Tổ trưởng	TRUNG TÂM CHI PHÍ ĐỊNH MỨC
Khối kinh doanh Khu vực tiêu thụ Các chi nhánh Các đại lý	Phó tổng giám đốc kinh doanh Giám đốc khu vực Giám đốc chi nhánh Chủ đại lý	TRUNG TÂM DOANH THU
Phòng kế toán tài chính Kế toán tài chính Tổ dự toán Tổ phân tích - đánh giá	Phó tổng giám đốc tài chính Kế toán trưởng Kế toán bộ phận Kế toán bộ phận	TRUNG TÂM CHI PHÍ KHÔNG ĐỊNH MỨC ĐƯỢC
Các phòng ban khác Phòng Marketing Phòng CNTT Phòng R&D Phòng QC Phòng QA Phòng kinh doanh Tổng kho Phòng xuất nhập khẩu	Phó tổng giám đốc tổng hợp Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng Trưởng phòng	TRUNG TÂM CHI PHÍ KHÔNG ĐỊNH MỨC ĐƯỢC

(Nguồn: nghiên cứu của tác giả)

Mô hình tổ chức phân cấp quản lý ở trên giúp việc phân định các trung tâm trách nhiệm một cách rõ ràng:

Trung tâm đầu tư: là HĐQT, người quản lý là Chủ tịch HĐQT, đây là cấp quản lý cao nhất tại công ty.

- Trung tâm lợi nhuận: là công ty, người quản lý là Tổng giám đốc, chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của công ty thể hiện thông qua kết quả kinh doanh.

- Trung tâm doanh thu: bao gồm các chi nhánh của công ty có chức năng phân phối sản phẩm, chịu trách nhiệm về kế hoạch bán hàng, tiêu thụ sản phẩm và khảo sát giá cả của đối thủ cạnh tranh. Mặc dù có phát sinh chi phí như lương nhân viên, điện, nước,...nhưng các khoản chi phí này không tương ứng với đầu ra là doanh thu tạo ra nên các phòng ban trên đây vẫn thuộc trung tâm doanh thu. Người quản lý tại các phòng ban này là các giám đốc khu vực và giám đốc chi nhánh. Tuy nhiên, người chịu trách nhiệm cao nhất tại trung tâm này là Phó tổng giám đốc kinh doanh.

- Trung tâm chi phí định mức: gồm các nhà máy sản xuất, người quản lý là giám đốc nhà máy chịu trách nhiệm về chi phí sản xuất phát sinh tại bộ phận mình bao gồm chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí sxc. Tuy nhiên người chịu trách nhiệm cao nhất tại trung tâm chi phí là Phó tổng giám đốc sản xuất.

Trung tâm chi phí không định mức được: gồm các phòng ban hỗ trợ sản xuất như phòng kỹ thuật, phòng đảm bảo chất lượng (QA), phòng kiểm tra chất lượng (QC), phòng nghiên cứu phát triển, phòng bảo trì, phòng cung ứng vật tư, tổng kho và các phòng ban phát sinh chi phí quản lý như phòng Kế toán - tài chính, phòng kế toán quản trị, phòng xuất nhập khẩu. Người quản lý các phòng ban này là các trưởng phòng, chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh tại bộ phận thuộc quyền quản lý của mình

4.2 Hoàn thiện các chỉ tiêu đánh giá thành quả của từng bộ phận tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Để có thể xây dựng, hoàn thiện một hệ thống kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động, trước hết phải có những tiêu chuẩn đặt ra để làm chuẩn mực đánh giá và những chỉ tiêu đánh giá thành quả quản lý của nhà quản trị bộ phận. Căn cứ trên các

chỉ tiêu đề ra, nhà quản lý có thể đánh giá được thành quả quản lý của các bộ phận, phòng ban và các cá nhân chịu trách nhiệm liên quan.

4.2.1 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm chi phí

Tại trung tâm chi phí, chỉ tiêu được quan tâm hàng đầu là chi phí. Cần phải có sự cân nhắc đầu vào cho phù hợp để có thể đem lại hiệu quả cao nhất đồng thời đáp ứng kế hoạch đề ra.

Các trung tâm chi phí tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây bao gồm các phòng ban như ở các khối sản xuất, khối kinh doanh và khối quản lý DN. Mặc dù chỉ tiêu đánh giá thành quả quản lý tại trung tâm chi phí vẫn là chi phí nhưng có sự khác nhau giữa trung tâm chi phí định mức và trung tâm chi phí không định mức được.

* **Trung tâm chi phí định mức:** trung tâm này bao gồm các nhà máy sản xuất. Tại công ty, việc đánh giá thành quả của trung tâm này được thể hiện thông qua chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch. Tuy nhiên, chưa có sự phân tích rõ ràng nên chưa thể đánh giá nguyên nhân chênh lệch cho nhà quản lý. Vì thế, tại trung tâm này nên đặt ra chỉ tiêu đo lường một cách chi tiết hơn:

Biến động chi phí = Chi phí thực tế - Chi phí định mức

Trong đó:

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

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

Thông qua chỉ tiêu này, nhà quản trị có thể đánh giá ảnh hưởng các nhân tố đối với chênh lệch phát sinh.

Ngoài ra, công ty cần tính thêm tỷ lệ từng loại chi phí trên doanh thu và so sánh tỷ lệ này với các kỳ trước hoặc so với kế hoạch để đánh giá mức độ biến động chi phí và sự ảnh hưởng biến động chi phí đến hiệu quả hoạt động kinh doanh. Cụ thể là chỉ tiêu này để kiểm soát chi phí trong mối quan hệ với doanh thu ước tính và để kiểm soát các nhân tố làm gia tăng chi phí. Ngoài ra, nhà quản lý còn cần quan tâm đến các chỉ tiêu như tỷ lệ sản phẩm hỏng, tỷ lệ chi phí trên doanh thu, thông tin về từng loại chi phí sản xuất phát sinh so với định mức (chi phí NVL tiếp, chi phí

NC trực tiếp, chi phí SX). Đây cũng là những chỉ tiêu hiệu quả để đánh giá thành quả hoạt động sản xuất của trung tâm chi phí này.

Bảng 4.1: Bảng phân loại chi phí theo mức độ hoạt động tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây (*Phụ lục 1*)

* **Trung tâm chi phí không định mức được:** trung tâm này bao gồm các phòng ban thuộc khối quản lý DN và khối kinh doanh. Do không có mối liên hệ rõ ràng giữa đầu vào và đầu ra nên chỉ tiêu đánh giá thành quả quản lý của trung tâm này chủ yếu là mức độ hoàn thành kế hoạch đề ra đồng thời đảm bảo chi phí thực tế phát sinh không vượt quá kế hoạch.

Chỉ tiêu đánh giá của trung tâm chi phí này cũng dựa trên:

Biến động chi phí = Chi phí thực tế - Chi phí kế hoạch

Hiện tại công ty đang sử dụng yếu tố này để đánh giá khả năng kiểm soát chi phí ở trung tâm chi phí không định mức được. Tuy nhiên, nhà quản lý cũng cần quan tâm đến các thông tin sau:

Đối với khối kinh doanh: thông tin cần quan tâm là về chi phí bán hàng phát sinh thực tế so với kế hoạch (theo yếu tố chi phí hoặc theo mức độ hoạt động); thông tin về sự biến động của chi phí bán hàng nhằm đánh giá khả năng kiểm soát chi phí tại các trung tâm.

Đối với khối quản lý DN: thông tin về chi phí quản lý chung phát sinh thực tế so với kế hoạch (theo yếu tố chi phí hoặc theo mức độ hoạt động); thông tin về sự biến động của chi phí quản lý chung nhằm đánh giá khả năng kiểm soát ở các trung tâm.

4.2.2 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu

Các trung tâm doanh thu tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây bao gồm các chi nhánh, đại lý kinh doanh của công ty. Tiêu chí đánh giá thành quả quản lý của trung tâm doanh thu là doanh thu tại các bộ phận của trung tâm. Thông tin nhà quản lý yêu cầu đối với trung tâm doanh thu là:

Doanh số thu thực tế so với kế hoạch ở từng mức độ cụ thể như bộ phận kinh doanh, các chi nhánh, các khu vực bán hàng,...

Sự biến động doanh thu của các bộ phận do ảnh hưởng của các yếu tố cấu thành nên doanh thu như sản lượng tiêu thụ, giá bán,...

Hiện tại, công ty thực hiện đánh giá chênh lệch giữa doanh thu thực tế với doanh thu kế hoạch. Tuy nhiên công ty cần xây dựng chỉ tiêu về giá cả, số lượng tiêu thụ,... ảnh hưởng đến biến động của doanh thu. Thực hiện tương tự như việc đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất:

Biến động doanh thu = Doanh thu thực tế - Doanh thu kế hoạch

Trong đó:

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

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

Ngoài chỉ tiêu trên, đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu cũng nên xét đến các chỉ tiêu phi tài chính như số lượng khách hàng mới, mức độ hài lòng của khách hàng, ...

4.2.3 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận

Mục đích chính của các báo cáo là cung cấp thông tin để nhà quản trị đánh giá trách nhiệm và kết quả thực hiện về kế hoạch lợi nhuận trong kỳ của các bộ phận. Nhà quản lý trung tâm lợi nhuận có quyền và trách nhiệm đối với các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận của trung tâm này. Trong đó, doanh thu và chi phí là hai nhân tố ảnh hưởng trực tiếp nhất đến lợi nhuận. Thông tin cụ thể của nhà quản trị yêu cầu đối với trung tâm lợi nhuận là:

- Thông tin về lợi nhuận thực tế phát sinh so với kế hoạch ở bộ phận kinh doanh, các công ty thành viên, các chi nhánh tiêu thụ và các khu vực bán hàng.

- Thông tin về doanh thu, chi phí phát sinh tương ứng tại các bộ phận.

- Thông tin về sự biến động của lợi nhuận của các bộ phận do ảnh hưởng của các yếu tố liên quan đến lợi nhuận như doanh thu, chi phí giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng,...

- Chỉ tiêu đánh giá thành quả hoạt động của trung tâm lợi nhuận thể hiện qua:

Biến động lợi nhuận = Lợi nhuận thực tế - Lợi nhuận kế hoạch

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

Hai chỉ tiêu này để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch và đảm bảo tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu hợp lý.

4.2.4 Chỉ tiêu đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư

Nhu cầu thông tin của nhà quản trị ở trung tâm này là thông tin tổng quát hóa của trung tâm lợi nhuận, trong đó khả năng sinh lời được gán với các tài sản được sử dụng để tạo ra lợi nhuận cho các cổ đông như ROI, RI,... Hiện tại công ty chưa sử dụng bất cứ chỉ tiêu nào để đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm đầu tư. Vì vậy, để đánh giá được hiệu quả cũng như trách nhiệm quản lý trung tâm đầu tư, công ty cần bổ sung chỉ tiêu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) và chỉ tiêu lợi nhuận còn lại (RI).

Thông tin cụ thể nhà quản trị yêu cầu đối với trung tâm đầu tư là:

Thông tin tổng hợp về doanh thu, chi phí, lợi nhuận nhằm xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Thông tin về hiệu quả sử dụng vốn đầu tư trong kỳ,...

Chỉ tiêu đặt ra cho trung tâm đầu tư nhằm kiểm soát, đánh giá trách nhiệm quản lý của nhà quản lý bộ phận là:

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

Chỉ tiêu này xem xét tỷ lệ hoàn vốn có được cải thiện hay không? Chỉ tiêu ROI đánh giá sử dụng cả ba yếu tố là doanh thu, chi phí và tài sản đầu tư, các yếu tố này đều được đưa vào công thức để tính chỉ tiêu. Do đó, ROI có thể đo lường khả năng sinh lợi của vốn đầu tư, so sánh hiệu quả sử dụng đồng vốn giữa các trung tâm với nhau. ROI càng cao, tài sản được sử dụng càng hiệu quả.

Lợi nhuận còn lại (RI):

$$RI = \text{Lợi nhuận hoạt động} - (\text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư tối thiểu})$$

Chỉ tiêu này giúp xem xét có nên mở rộng vốn đầu tư hay không? giúp đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm đầu tư, khuyến khích các nhà quản trị trung tâm đầu tư tận dụng mọi cơ hội kinh doanh tạo ra lợi nhuận cho DN của họ.

Thông qua độ lớn của chỉ tiêu thực tế đạt được so với kế hoạch, đánh giá trách nhiệm quản trị của trung tâm này, đồng thời giúp nhà quản trị đưa ra các giải pháp cải thiện giá trị của các chỉ tiêu trên, xem xét cân đối mở rộng vốn đầu tư, phân cấp quản lý vốn hiệu quả và cuối cùng là tối đa hóa lợi ích của cổ đông.

Có thể tóm tắt các chỉ tiêu để đánh giá các trung tâm tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây như sau:

Bảng 4.2 :Bảng chỉ tiêu đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm

Trung tâm	Bộ phận	Tiêu chí	Chỉ tiêu
Đầu tư	Quản lý cấp cao: Hội đồng quản trị	Gia tăng giá trị cổ đông	ROI –RI
Lợi nhuận	Công ty: Tổng giám đốc	Lợi nhuận và các yếu tố ảnh hưởng tới lợi nhuận	Lợi nhuận thuần Biến động lợi nhuận Tỷ lệ lợi nhuận/doanh thu
Doanh thu	Khối kinh doanh của công ty	Tăng trưởng về doanh số	Doanh thu thực hiện Biến động doanh thu Sàn lượng tiêu thụ Giá bán
Chi phí	Khối sản xuất của công ty: các nhà máy sản xuất	Chi phí - hạ giá thành sản phẩm Tăng chất lượng sản phẩm	So sánh tình hình thực hiện định mức tiêu hao NVL, đơn giá mua, chi phí thu mua. - Chi phí NCTT: so sánh tiền lương, đơn giá, ngày công,..thực tế so với kế hoạch. Chi phí SXC: so sánh chi phí thực tế với kế hoạch. Biến động chi phí (về giá, lượng)
	Khối kinh doanh và khối quản lý DN	- Kiểm soát chi phí phát sinh tại bộ phận bán hàng và quản lý DN.	- Biến động chi phí thực hiện so với kế hoạch như điện, nước, điện thoại, lương nhân viên bán hàng, lương nhân viên quản lý,....

4.3 Hoàn thiện hệ thống báo cáo đánh giá trách nhiệm

Mỗi trung tâm trách nhiệm có các báo cáo chuyên biệt thể hiện thành quả hoạt động của mình cho người quản lý biết. Các báo cáo cung cấp thông tin có xu hướng tổng quát hóa dần theo cấp độ báo cáo, cụ thể là cấp độ báo cáo cho người quản lý cấp càng thấp thì báo cáo càng chi tiết, báo cáo cho người quản lý cấp càng cao thì báo cáo càng mang thông tin tổng quát hơn.

Việc phân chia các trung tâm trách nhiệm, phân cấp quản lý trong DN phải được thực hiện gắn liền với việc giao các chỉ tiêu kế hoạch đối với từng bộ phận, phòng ban. Điều này được xác lập thông qua các dự toán hoạt động đối với từng trung tâm trách nhiệm và từng bộ phận trong DN.

4.3.1 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí

Do công tác kiểm soát chi phí tại công ty chưa thật chặt chẽ. Nhà quản lý cần thường xuyên phân tích tình hình tài chính của công ty, nhận diện chi phí phát sinh, xác định nhân tố ảnh hưởng đến các khoản mục chi phí nhằm đề ra các giải pháp kịp thời, phù hợp, đảm bảo mục tiêu lợi nhuận của công ty. Để đạt được điều này, các báo cáo chi phí cần có sự liên kết với nhau để giúp nhà quản lý nhìn nhận vấn đề một cách rõ ràng. Các báo cáo chi phí cần có sự chi tiết đến từng phân xưởng và sự phân tích biến động ở từng loại chi phí.

Tại công ty, trung tâm chi phí bao gồm trung tâm chi phí định mức được và trung tâm chi phí không định mức được. Mỗi loại trung tâm chi phí có mẫu biểu báo cáo khác nhau thể hiện thành quả hoạt động phù hợp.

* **Trung tâm chi phí định mức:** các báo cáo thành quả tại trung tâm chi phí định mức có thể được trình bày dưới đây. Các báo cáo này được lập chi tiết từ cấp thấp nhất

Bảng 4.3: Báo cáo phân tích biến động chi phí NVLTT Quý IV/2015 (Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 2)

Từ bảng báo cáo này, ta có thể thấy được nguyên nhân gây ra biến động là do ảnh hưởng chủ yếu bởi yếu tố nào để có phương hướng khắc phục. Ví dụ: sự biến

động chi phí NVL trực tiếp chủ yếu là do yếu tố giá gây ra, lúc này, nhà quản trị cần yêu cầu bộ phận cung ứng vật tư báo cáo tại sao giá lại biến động như vậy.

Tương tự báo cáo về phân tích biến động chi phí NVLTT, thiết lập các báo cáo phân tích biến động về chi phí NCTT và chi phí SXC.

Bảng 4.4 Báo cáo phân tích biến động về chi phí nhân công trực tiếp tại nhà máy sản xuất Dược phẩm Quý IV/2015 (Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 3)

Bảng 4.5 Báo cáo phân tích biến động về biến phí sản xuất chung tại nhà máy sản xuất Dược phẩm Quý IV/2015 (Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 4)

Bảng 4.6 Báo cáo phân tích biến động về định phí sản xuất chung tại nhà máy sản xuất Dược phẩm Quý IV/2015 (***Chi tiết các bảng trên trình bày tại Phụ lục 4***)

Tập hợp thông tin về chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí SXC về kết quả thực hiện và kế hoạch đề ra từ các báo cáo trên (Bảng 3.3, 3.4, 3.5, 3.6), thiết lập bảng 4.7 *Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất tại nhà máy sản xuất Dược phẩm*. Thông qua báo cáo này ta thấy được tình hình biến động của các loại chi phí phục vụ trực tiếp sản xuất ở công ty. Từ đó có những đánh giá đối với sự chênh lệch (nếu có) của các loại chi phí này.

Bảng 4.7: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất tại nhà máy sản xuất Dược phẩm Quý IV/2015 (***Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 5***)

Các báo cáo tại mỗi nhà máy sản xuất được tập hợp lại, báo cáo lên nhà quản lý chịu trách nhiệm cao nhất của trung tâm chi phí này là Phó tổng giám đốc phụ trách kỹ thuật sản xuất.

**Bảng 4.8: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất
Quý IV/2015**

Chi phí có thể kiểm soát được	Thực tế	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch dự toán linh hoạt	Dự toán tĩnh	Chênh lệch khối lượng
1. Chi phí NVL trực tiếp					
2. Chi phí nhân công trực tiếp					
3. Chi phí sản xuất chung					
- Biên phí sản xuất chung					
- Định phí sản xuất chung					
Tổng cộng					

Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 6

Ngoài ra còn kết hợp báo cáo tổng hợp chi phí sản xuất theo từng mặt hàng để việc đánh giá thành quả quản lý tại trung tâm chi phí được rõ ràng.

Trung tâm chi phí không định mức được: Khác với báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí định mức, báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí không định mức chỉ có thể so sánh giữa chi phí thực hiện và chi phí kế hoạch, qua đó đánh giá chênh lệch phát sinh mà không thể phân tích được lượng và giá.

Bảng 4.9: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí không định mức được Quý IV/2014 (*Chi tiết trình bày tại Phụ lục 7*)

4.3.2 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu

Chi tiêu cần quan tâm tại trung tâm doanh thu chính là doanh thu. Báo cáo tại trung tâm doanh thu có chức năng báo cáo tình hình và những nguyên nhân ảnh hưởng đến biến động doanh thu. Tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, báo cáo

về thành quả hoạt động của trung tâm doanh thu tuy có đề cập đến doanh thu theo từng khu vực, nhưng chưa thể hiện rõ được tình hình của từng loại sản phẩm cũng như thể hiện cơ cấu mặt hàng qua từng thời kỳ.

Căn cứ các báo cáo hiện tại *Bảng 2.6: Báo cáo tình hình tiêu thụ các mặt hàng của công ty*, tác giả xét thấy nên thiết lập lại báo cáo này thể hiện được Báo cáo tình hình tiêu thụ các mặt hàng của công ty (loại hàng sản xuất, loại hàng kinh doanh).

Bảng 3.11: Báo cáo tình hình tiêu thụ các mặt hàng của công ty Quý VI/2015

Đơn vị tính: 1.000đ

TT	Khoản mục	Thực hiện		Kế hoạch		Chênh lệch	
		Giá trị	Tỷ trọng	Giá trị	Tỷ trọng	Mức	Tỷ lệ
1	Hàng sản xuất	150.554.597	89,27%	146.250.000	86,72%	4.304.597.	102,94%
	<i>Dược phẩm</i>	87.718.674	58,26%	90.000.000	61,54%	(2.281.325)	97,47%
	<i>Capsule</i>	46.089.057	52,54%	37.500.000	41,67%	8.589.057	122,90%
	<i>Dụng cụ y lê</i>	16.746.866	36,34%	18.750.000	50,00%	(2.003.133)	89,32%
2	Hàng kinh doanh	18.087.938	10,73%	28.750.000	13,28%	(10.662.061)	62,91%
	Tổng DT thuần	168.642.536	100%	175.000.000	100%	(6.357.463.)	96,37%

Nguồn: Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Ngoài ra, Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây cần xây dựng thêm báo cáo phân tích biến động của từng nhóm sản phẩm để tìm hiểu nguyên nhân gây ra sự chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch nhằm có giải pháp thích hợp.

Bảng 4.10 : Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu mặt hàng Dược phẩm Quý IV/2015 (*Chi tiết trình bày tại Phụ lục 8*)

4.3.3 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận

Lợi nhuận là mối quan tâm hàng đầu của tất cả các DN. Báo cáo lợi nhuận thể hiện thành quả hoạt động kinh doanh của DN. Nhằm hỗ trợ cho việc đánh giá thành quả trung tâm lợi nhuận được dễ dàng hơn, Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây nên phân tích chi phí thành biến phí và định phí.

Bảng 4.11: Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm lợi nhuận Quý IV/2015

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Biến động TH/KH	
			Mức	Tỷ lệ
Doanh thu có thể kiểm soát được				
Biến phí có thể kiểm soát được				
- Biến phí sản xuất				
- Biến phí bán hàng và QLDN				
Số dư đảm phí có thể kiểm soát được				
Định phí có thể kiểm soát được				
- Định phí sản xuất				
- Định phí bán hàng và QLDN				
Lợi nhuận hoạt động có thể kiểm soát được				

Chi tiết trình bày trong Phụ lục 9

Tuy nhiên, bảng 4.11 chỉ thể hiện tổng quát thông tin về thành quả lợi nhuận của công ty mà chưa thể hiện được sự đóng góp của từng nhóm mặt hàng cụ thể, do đó cần kết hợp với báo cáo lợi nhuận của từng mặt hàng để có sự đánh giá phù hợp về sự đóng góp cũng như tác động của các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận cũng như bảng phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận tiêu thụ sản phẩm để xác định được nguyên nhân phát sinh biến động trong báo cáo.

Bảng 4.12: Báo cáo phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận tiêu thụ sản phẩm Quý IV/2015 (*Các bảng trên trình bày chi tiết trong Phụ lục 10*)

4.3.4 Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư là trung tâm mà tại đó, người quản lý có quyền và trách nhiệm về nguồn vốn đầu tư vào dự án kinh doanh, kết quả hoạt động của công ty khi sử dụng tài sản trong quá trình đầu tư. Báo cáo tình hình và nguyên nhân biến động kết quả, hiệu quả đầu tư qua các chỉ tiêu ROI, RI.

Bảng 4.13: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư Quý IV/2015

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch
1. Doanh thu			
2. Lợi nhuận sản xuất kinh doanh			
3. Vốn đầu tư			
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (2:1)			
5. Số vòng quay vốn đầu tư (1:3)			
6. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) (4x5')			
7. Chi phí sử dụng vốn [(3) X tỷ suất CP vốn]			
8. Lợi nhuận còn lại (RI) (=2-7)			

Số liệu chi tiết trình bày tại Phụ lục 11

4.4 Hoàn thiện đánh giá thành quả hoạt động thông qua phân tích chênh lệch

Hiện nay, tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây không tiến hành lập dự toán linh hoạt, do vậy để đánh giá được thành quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây công ty nên tiến hành lập dự toán linh hoạt và xây dựng hệ thống các bảng phân tích chênh lệch.

4.4.1 Bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động (Chênh lệch dự toán tĩnh)

Để công tác kiểm soát chi phí có hiệu quả công ty cần phân tích các chênh lệch giữa thực tế so với dự toán để tìm hiểu nguyên nhân. Thông qua phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động nhà quản trị sẽ thấy được kết quả doanh nghiệp đạt được là bao nhiêu? Nguyên nhân dẫn đến điều này. Từ đó có những khắc phục và có hướng đi đúng cho doanh nghiệp.

Từ đó tác giả đề xuất bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động và tiến hành lập bảng phân tích chênh lệch dự toán tĩnh tại công ty như sau:

Chú thích bảng 3.6

Cột (1): Số liệu thực tế tại công ty cho quý 1/2015

Cột (2) Số liệu dự toán cho quý 1/2015

Cột (3) được tính bằng cách lấy cột (1) trừ cột (2)

Cột (C) và (D) được đánh dấu dựa và kết quả phân tích ở cột (3)

Từ số liệu phân tích ở bảng 4.14 nhà quản trị công ty có thể xác định được kết quả hoạt động công ty đạt được trong quý đó so với dự toán là bao nhiêu, từ đó tìm hiểu nguyên nhân vì sao có sự chênh lệch này để đưa ra những ứng xử cho phù hợp

Bảng 4.14 - Bảng phân chênh lệch dự toán tính Quý 01 năm 2015

Đơn vị tính: 1.000đồng

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán tính	Chênh lệch	Đánh giá	
				Thuận lợi	Bất lợi
(A)	(1)	(2)	(3)	(C)	(D)
1. Doanh thu	787.500.789	750.000.000	37.500.789	x	
2. Biến phí	424.235.552	402.623.600	21.611.952		X
+ Biên phí sản xuất	424.230.423	402.600.000	21.630.423		X
+ Biên phí ngoài sản xuất	24.284.878	23.600.000	684.878		X
3. Số dư đảm phí	363.246.080	347.376.400	15.888.837	x	
4. Định phí	257.226.290	271.300.000	14.073.709	x	
+ Định phí sản xuất	8.895.501	9.900.000	-1.004.498	x	
+ Định phí ngoài sản xuất	248.330.789	261.400.000	13.069.210	x	
5. Lợi nhuận hoạt động	106.019.790	76.076.400	29.962.546	x	

4.4.2 Bảng phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt:

Như chúng ta đã xác định, phân tích chênh lệch dự toán tĩnh mới chỉ cho chúng ta thấy kết quả hoạt động của doanh nghiệp đạt được chứ chưa cho chúng ta thấy được hiệu quả kiểm soát chi phí, nó chưa cho chúng ta thấy được chênh lệch nào là do công ty kiểm soát tốt chi phí, chênh lệch nào là do mức hoạt động thay đổi, do vậy muốn biết được hiệu quả kiểm soát chi phí thì công ty cần phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt. Để có thể phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt công ty cần phải tiến hành lập dự toán linh hoạt bởi vì hiện nay công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây chưa tiến hành lập dự toán linh hoạt. Từ những hạn chế đó, tác giả đề xuất bảng

báo cáo phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt mà công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây cần lập và tiến hành lập bảng dự toán linh hoạt cho công ty như sau, với bảng giá thành định mức tại công ty cùng với số liệu thực tế thu được trong năm 2015, công ty điều chỉnh mức dự toán về mức thực tế và tiến hành lập bảng phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt như sau:

Chú thích bảng 4.14:

Cột (1): Số liệu thực tế tại công ty trong quý 2015.

Cột (2): Số liệu dự toán tại công ty trong 2015.

Cột (3): bằng cách lấy số liệu cột (1) trừ cột (2).

Cột (C) và (D): được đánh dấu dựa vào kết quả phân tích ở cột (3).

Qua bảng phân tích 3.7 nhà quản trị sẽ thấy được hiệu quả kiểm soát, nhà quản trị sẽ thấy rõ chênh lệch nào là do kiểm soát tốt chi phí và chênh lệch nào là do mức hoạt động để từ đó đưa ra những giải pháp thích hợp.

Bảng 4.15 - Bảng phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt năm 2015

Đơn vị tính: 1.000đ

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch	Đánh giá	
				Thuận lợi	Bất lợi
(A)	(1)	(2)	(3)	(C)	(D)
1. Doanh thu	787.500.789	825.000.000	37.499.210		X
4 Biên phí	424.235.552	422.754.780	1.480.772		X
+ Biên phí sản xuất	424.230.423	402.245.220	21.985.203		X
+ Biên phí ngoài sản xuất	24.284.878	25.960.000	-1.675.122	x	
5. Số dư đảm phí	363.246.080	402.245.220	38.979.982		X
6. Định phí	257.226.290	271.300.000	14.073.709	x	
+ Định phí sản xuất	8.895.501	9.900.000	-1.004.498	x	
+ Định phí ngoài sản xuất	248.330.789	261.400.000	13.069.210	x	
7 Lợi nhuận hoạt động	106.019.790	130.945.220	24.906.273		X

4.4.3 Bảng phân tích chênh lệch lượng bán:

Bảng phân tích chênh lệch lượng bán sẽ cho nhà quản trị thấy được chênh lệch lợi nhuận hoạt động nào là do mức hoạt động thay đổi, từ đó nhà quản trị sẽ đưa ra những ứng xử phù hợp.

Công ty có thể xây dựng bảng phân tích chênh lệch lượng bán theo như bảng 3.8 như sau:

Chú thích bảng 4.16

Cột (1) và (2): Số liệu dự toán cho 2015 tại công ty.

Cột (3): bằng số liệu cột (1) trừ cột (2).

Cột (C) và (D): được đánh dấu dựa vào kết quả ở cột (3).

Bảng 4.16 - Bảng phân tích chênh lệch lượng bán năm 2015

Đơn vị tính: 1.000đ

Chỉ tiêu	Dự toán linh hoạt	Dự toán tĩnh	Chênh lệch	Đánh giá	
				Thuận lợi	Bất lợi
(A)	(1)	(2)	(3)	(C)	(D)
1. Doanh thu	825.000.000	750.000.000	75.000.000	x	
2. Biên phí	422.754.780	402.623.600	20.131.180		X
+ Biên phí sản xuất	402.245.220	402.600.000	20.130.000		X
+ Biên phí ngoài sản xuất	25.960.000	23.600.000	1.180.000		X
3. Số dư đảm phí	402.245.220	347.376.400	54.868.820	x	
4. Định phí	271.300.000	271.300.000	0		
+ Định phí sản xuất	9.900.000	9.900.000	0		
+ Định phí ngoài sản xuất	261.400.000	261.400.000	0		
5. Lợi nhuận hoạt động	130.945.220	76.076.400	54.868.820	x	

4.4.4 Bảng phân tích chênh lệch giá bán:

Khi phân tích chênh lệch dự toán linh hoạt chúng ta thấy trong chênh lệch lợi nhuận hoạt động của dự toán linh hoạt có các chênh lệch thành phần: chênh lệch giá bán, chênh lệch chi phí sản xuất và chênh lệch chi phí bán hàng và quản lý. Giá bán cũng là một chỉ tiêu để đánh giá thành quả hoạt động ngắn hạn. Khi phân tích chênh lệch giá bán công ty có thể sử dụng bảng 4.17 theo đề xuất của tác giả để phân tích chênh lệch giá bán.

Bảng 4.17- Bảng phân tích chênh lệch giá bán

Quý năm

Chi tiêu	Đvt	Thực tế	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)
1. Số lượng sản phẩm tiêu thụ				
2. Giá bán đơn vị				
3. Doanh thu				

Chú thích bảng 3.4:

Cột (1): Số liệu thực tế phát sinh tại công ty ở quý phân tích.

Cột (2): Số liệu dự toán tại quý phân tích.

Cột (3): Bằng số liệu cột (1) trừ số liệu cột (2)

4.4.5 Bảng phân tích chênh lệch biến phí:

Chênh lệch chi phí sản xuất như đã nói ở trên, nó cũng là một chênh lệch thành phần trong phân tích chênh lệch lợi nhuận hoạt động của dự toán linh hoạt. Khi phân tích chênh lệch chi phí chúng ta tách ra: chênh lệch biến phí và chênh lệch định phí, công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây cũng nên làm như vậy.

4.4.5.1 Bảng phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Khi phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chúng ta phân tích chênh lệch giá và chênh lệch lượng. Công ty sử dụng hai bảng sau để phân tích chênh lệch giá và chênh lệch lượng nguyên vật liệu trực tiếp.

Chú thích bảng 4.18

Cột (1) và cột (3): Số liệu thực tế phát sinh tại công ty.

Cột (2) và cột (4): Dựa vào bảng giá thành định mức tại công ty.

Cột (5): được tính bằng cột (1) X (3)

Cột (6): được tính bằng cột (1) X (4)

Cột (7): được tính bằng cột (2) X (4)

Cột (8): được tính bằng cột (5) - (6)

Cột (9): được tính bằng cột (6) - (7)

Cột (10): được tính bằng cột (8) + (9)

Thông qua bảng phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhà quản trị trong công ty sẽ biết được trong tổng chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì chênh lệch giá là bao nhiêu và chênh lệch lượng là bao nhiêu? Chênh lệch nào là chênh lệch thuận lợi để từ đó tìm ra nguyên nhân vì sao lại có sự chênh lệch như thế và từ đó đưa ra giải pháp giải quyết chênh lệch này.

Với số liệu thu thập được trong năm 2015, bảng giá thành định mức tại công ty công ty có thể tiến hành lập dự toán linh hoạt bằng cách điều chỉnh dự toán theo mức sản lượng thực tế và tiến hành lập bảng phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp như sau:

Bảng 4.18 - Bảng phân tích chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp Tháng 01 năm 2015

Tên vật liệu	Đvt	Lượng thực tế	Lượng định mức	Giá thực tế	Giá định mức	Chi phí NVLTT thực tế	Chi phí NVLTT dự toán linh hoạt	Chi phí NVLTT định mức	Chênh lệch giá	Chênh lệch lượng	Chênh lệch chi phí NVLTT
(A)	(B)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(1)*(3)	(6)=(1)*(4)	(7)=(2)*(4)	(8)=(5)-(6)	(9)=(6)-(7)	(10)=(8)+(9)
Amoxicillin	Kg	989.550.000	900.000.000	43,36	41,3	42.906.888.000	40.868.415.000	37.170.000.000	2.038.473.000	3.698.415.000	5.736.888.000
Mg stearat	Kg	406.708.863	380.241.863	14,44	13,75	5.872.875.982	5.592.246.866	5.228.325.616	280.629.115	363.921.250	644.550.365
Kyron T314	Kg	353.200.328	323.425.948	55,9	54,28	19.743.898.335	19.171.713.804	17.555.560.457	572.184.531	1.616.153.346	2.188.337.878
Polyplasdone XL10	KG	22.396.058	20.987.138	353	340	7.905.808.474	7.614.659.720	7.135.626.920	291.148.754	479.032.800	770.181.554
Nang số 0	G	150.811.428	136.130.203	84,98	82,51	12.815.955.151	12.443.450.924	11.232.103.050	372.504.227	1.211.347.875	1.583.852.102
Nhôm Amox 500mg	G	100.943.212	91.809.112	193	182,22	19.482.039.916	18.393.872.091	16.729.456.389	1.088.167.825	1.664.415.702	2.752.583.527
PE cì 80cm	G	14.612.868	13.478.568	252	262,4	3.682.442.736	3.834.416.563	3.536.776.243	-151.973.827	297.640.320	145.666.493
8PVC 123 x 0,25	G	36.976.766	34.907.166	271	279,4	10.020.703.586	10.331.308.420	9.753.062.180	-310.604.834	578.246.240	267.641.406
Dung môi	Mg	194.343.581	176.035.581	108,7	103,53	21.125.147.255	20.120.390.941	18.224.963.701	1.004.756.314	1.895.427.240	2.900.183.554
Caboxil M5	G	17.610.225	16.223.195	258,82	251,29	4.557.878.435	4.425.273.440	4.076.726.672	132.604.994	348.546.769	481.151.763
Bao bì	Cái	1.099.500	1.000.000	250	250	274.875.000	274.875.000	250.000.000	0	24.875.000	24.875.000
Tổng		-	-	-	-	148.388.512.870	143.070.622.770	130.892.601.228	5.317.890.100	12.178.021.542	17.495.911.642

4.4.5.2 Bảng phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp:

Chi phí nhân công trực tiếp cũng chịu ảnh hưởng của nhân tố giá và nhân tố lượng, khi phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp chúng ta cũng phân tích chênh lệch giá và chênh lệch lượng. Để có thể lập được bảng phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp công ty tiến hành điều chỉnh mức dự toán theo sản lượng thực tế. Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây có thể sử dụng bảng phân tích sau đây để phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp theo đề xuất của tác giả:

Chú thích bảng 4.19:

Cột (1) và cột (3): Số liệu thực tế tại quý 01/2015 tại công ty.

Cột (2) và cột (4): Dựa vào bảng giá thành định mức tại công ty.

Cột (5): được tính bằng cột (1) X (3)

Cột (6): được tính bằng cột (1) X (4)

Cột (7): được tính bằng cột (2) X (4)

Cột (8): được tính bằng cột (5) - (6)

Cột (9): được tính bằng cột (6) - (7)

Cột (10): được tính bằng cột (8) + (9)

Thông qua bảng phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp, nhà quản trị trong công ty sẽ biết được trong tổng chênh lệch chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì chênh lệch giá là bao nhiêu và chênh lệch lượng là bao nhiêu? Chênh lệch nào là chênh lệch thuận lợi để từ đó tìm ra nguyên nhân vì sao lại có sự chênh lệch như thế và từ đó đưa ra giải pháp giải quyết chênh lệch này.

Bảng 4.19 — Bảng phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp Tháng 01 năm 2015

Tên sản phẩm	Lượng thực tế	Lượng định mức	Giá thực tế	Giá định mức	Chi phí NCTT thực tế	Chi phí NCTT dự toán linh hoạt	Chi phí NCTT định mức	Chênh lệch giá	Chênh lệch loại	Chênh lệch chi phí NCTT
(A)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(1)*(3)	(6)=(1)*(4)	(7)=(2)*(4)	(8)=(5)-(6)	(9H6)-(7)	(10)=(8)+(9)
Amoxicilin 0,5g	759.375	843.750	2.785	2.684	2.114.859.375	2.038.162.500	2.265.000.000	76.696.875	-226.837.500	-150.140.625
Ampicilin 0,5g	2.404.688	2.531.250	2.785	2.684	6.697.054.688	6.454.181.250	6.795.000.000	242.873.438	-340.818.750	-97.945.313
Ausfalex 250mg	1.856.250	1.687.500	2.785	2.684	5.169.656.250	4.982.175.000	4.530.000.000	187.481.250	452.175.000	639.656.250
Cefpodoxim 100mg	1.771.875	1.687.500	2.785	2.684	4.934.671.875	4.755.712.500	4.530.000.000	178.959.375	225.712.500	404.671.875
Cephalexin 0,5g	2.385.000	2.250.000	2.785	2.684	6.642.225.000	6.401.340.000	6.040.000.000	240.885.000	361.340.000	602.225.000
Tổng	-	-	-	-	25.558.467.188	24.631.571.250	24.160.000.000	926.895.938	471.571.250	1.398.467.188

4.4.5.3 Bảng phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung:

Khi phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung ta tiến hành phân tích chênh lệch chi tiêu và chênh lệch hiệu quả. Bảng phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung tại công ty có thể được lập theo mẫu sau đây theo đề xuất của tác giả:

Chú thích bảng 4.20:

Cột (1) và cột (2): căn cứ vào số liệu tại công ty đề .

Cột (3): số liệu thực tế phát sinh tại công ty.

Cột (4): số liệu dự toán tại công ty.

Cột (5): được tính bằng cột (2) X (3)

Cột (6): được tính bằng cột (1) X (3)

Cột (7): được tính bằng cột (1) X (4)

Cột (8): được tính bằng cột (5) - (6)

Cột (9): được tính bằng cột (6) - (7)

Cột (10): được tính bằng cột (8) + (9)

Thông qua bảng phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung, nhà quản trị trong công ty sẽ biết được trong tổng chênh lệch biến phí sản xuất chung thì chênh lệch chi tiêu là bao nhiêu và chênh lệch hiệu quả là bao nhiêu? Chênh lệch nào là chênh lệch thuận lợi để từ đó tìm ra nguyên nhân vì sao lại có sự chênh lệch như thế và từ đó đưa ra giải pháp giải quyết chênh lệch này.

Công ty căn cứ vào số liệu thu thập trong năm 2015 có thể tiến hành lập bảng phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung cho tháng 01/2015 như sau:

Bảng 4.20- Bảng phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung Tháng 01 năm 2015

Biến phí sản xuất chung	Đơn giá BPSXC định mức	Đơn giá BPSXC thực tế	Lượng thực tế	Lượng định mức	BPSXC thực tế	BPSXC dự toán	BPSXC phân bổ theo định mức	Chênh lệch chi tiêu	Chênh lệch hiệu quả	Tổng chênh lệch BPSXC
(A)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)*(3)	(6M3)*(1)	(7H1)*(4)	(8)=(5)-(6)	(9)=(6)-(7)	(10)=(8)+(9)
Amoxicilin 0,5g	2,32	2,44	75.937.500	84.375.000	184.983.750	176.175.000	195.750.000	8.808.750	-19.575.000	-10.766.250
Ampicilin 0,5g	14,03	13,75	240.468.800	253.125.000	3.306.301.719	3.373.777.264	3.551.343.750	-67.475.545	-177.566.486	-245.042.031.
Ausfalex 250mg	5,85	6,44	185.625.000	168.750.000	1.194.496.875	1.085.906.250	987.187.500	108.590.625	98.718.750	207.309.375
Cefpodoxim	2,75	2,86	177.187.500	168.750.000	506.756.250	487.265.625	464.062.500	19.490.625	23.203.125	42.693.750
Cephalexin 0,5g	2,85	2,76	238.500.000	225.000.000	659.333.250	679.725.000	641.250.000	-20.391.750	38.475.000	18.083.250
Tổng	-	-	-	-	5.851.871.844	5.802.849.139	5.839.593.750	49.022.705	-36.744.611	12.278.094

4.4.5.4. Bảng phân tích chênh lệch biến phí bán hàng và quản lý:

Căn cứ vào dự toán tiêu thụ, số lượng sản phẩm tiêu thụ trên thực tế, công ty xác định được biến phí bán hàng và quản lý dự toán và thực tế cho một đơn vị sản phẩm. Từ đó công ty có thể lập bảng phân tích chênh lệch biến phí bán hàng và quản lý theo đề xuất của tác giả như sau:

Chú thích bảng 4.21:

Cột (1), (2), (3), (4): Số liệu tại công ty cho quý 01/2015.

Cột (5): Bằng số liệu cột (3) trừ cột (4)

Cột (C) và (D): Được đánh dấu dựa vào kết quả cột (5)

Sử dụng bảng phân tích biến phí bán hàng và quản lý, nhà quản trị sẽ biết được sự biến động của biến phí bán hàng và quản lý của quý mà công ty phân tích, từ đó xác định được nguyên nhân vì sao lại có sự chênh lệch này và tìm ra hướng giải quyết.

Bảng 4.21 - Bảng phân tích chênh lệch biến phí bán hàng và quản lý Quý 01 năm 2015

Biến phí bán hàng và quản lý	BPBH&QL thực tế/SP	BPBH&QL dự toán/SP	BPBH&QL thực tế	BPBH&QL dự toán	Chênh lệch	Đánh giá	
						Thuận lợi	Bất lợi
(A)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(C)	(D)
1. Chi phí điện thoại	57,97	58,14	168.792.658	162.785.879	6.006.779	X	
2. Chi phí vận chuyên	1.467,57	1.285,3	4.272.903.434	3.598.840.000	674.063.434	X	
3. Chi phí bán hàng khác	2.863,87	2.621,422	8.338.300.699	7.339.981.600	998.319.099	X	
Tổng	4.389,41	3.964,86	12.779.996.79	11.100.000.000	1.678.389.311		

4.4.6. Bảng phân tích chênh lệch định phí:

4.4.6.1 Bảng phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung:

Bảng phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung tại công ty được lập căn cứ vào đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung định mức và đơn giá phân bổ định phí sản xuất chung thực tế. Theo sự đề xuất của tác giả bảng phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung tại công ty được lập như sau:

Chú thích bảng 4.22:

Cột (1), (2), (3), (4): căn cứ vào số liệu tại công ty.

Cột (5): bằng số liệu cột (2) X (3).

Cột (6): bằng số liệu cột (1) X (3).

Cột (7): bằng số liệu cột (1) X (4).

Cột (8): bằng số liệu cột (5) - (6).

Cột (9): bằng số liệu cột (6) - (7).

Cột (10): bằng số liệu cột (8) + (9).

Căn cứ vào bảng phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung, nhà quản trị tại công ty có thể biết được trong tổng chênh lệch định phí sản xuất chung thì chênh lệch là bao nhiêu và chênh lệch hiệu quả là bao nhiêu? Từ đó xác định nguyên nhân của các chênh lệch này và đưa ra các hướng xử lý cho phù hợp.

Bảng 4.22 - bảng phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung**Tháng 01 năm 2015**

Định phí sản xuất chung	Đơn giá ĐPSXC định mức	Đơn giá ĐPSXC thực tế	Lượng thực tế	Lượng định mức	ĐPSXC thực tế	ĐPSXC dự toán	ĐPSXC phân bổ theo định mức	Chênh lệch chi tiêu	Chênh lệch hiệu quả	Tổng chênh lệch ĐPSXC
(A)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)*(3)	(6)=(1)*(3)	(7)=(1)*(4)	(8M5)-(6)	(9)=(6)-(7)	(10)=(8)+(9)
Amoxicilin 0,5g	21,82	22,91	75.937.500	84.375.000	1.739.804.063	1.656.956.250	1.841.062.500	82.847.813	-184.106.250	-101.258.438
Ampicilin 0,5g	24,45	23,72	240.468.800	253.125.000	5.703.078.295	5.879.462.160	6.188.906.250	-176.383.865	-309.444.090	-485.827.955
Ausfalex 250mg	31,3	29,74	185.625.000	168.750.000	5.519.559.375	5.810.062.500	5.281.875.000	-290.503.125	528.187.500	237.684.375
Cefpodoxim	8,85	9,74	177.187.500	168.750.000	1.724.920.313	1.568.109.375	1.493.437.500	156.810.938	74.671.875	231.482.813
Cephalexin 0,5g	3,86	4,44	238.500.000	225.000.000	1.058.701.500	920.610.000	868.500.000	138.091.500	52.110.000	190.201.500
Tổng	-	-	-	-	15.746.063.545	15.835.200.285	15.673.781.250	-89.136.740	161.419.035	72.282.295

4.4.6.2 Bảng phân tích chênh lệch định phí bán hàng và quản lý:

Căn cứ vào định phí bán hàng và quản lý thực tế và dự toán tại công ty, tác giả đề xuất bảng phân tích chênh lệch định phí bán hàng và quản lý cho công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây như sau:

Chú thích bảng 4.23:

Cột (1) và cột (2): Số liệu của quý phân tích tại công ty.

Cột (3): bằng số liệu cột (1) - (2).

Cột (C) và (D): được đánh dấu căn cứ vào kết quả cột (3).

Sau khi lập được bảng phân tích chênh lệch định phí bán hàng và quản lý, nhà quản trị sẽ tìm hiểu được nguyên nhân để dẫn đến những chênh lệch này và từ đó có những ứng xử phù hợp.

Định phí bán hàng và quản lý	ĐPBH&QL thực tế	ĐPBH&QL dự toán	Chênh lệch	Đánh giá	
				Thuận lợi	Bất lợi
(A)	(1)	(2)	(3)	(C)	(D)
1. Chi phí nhân viên bán hàng	16.176.465.639	16.506.597.591	-330.131.952	X	
2. Chi phí nhân viên quản lý	16.131.111.111	15.362.962.963	768.148.148		x
3. Chi phí khấu hao TSCĐ	20.727.771.300	19.740.734.572	987.036.729		x
4. Chi phí quảng cáo	41.674.437.390	39.689.940.372	1.984.497.019		x
5. Chi phí dịch vụ mua ngoài	3.809.559.111	3.463.235.556	346.323.556		x
6. Chi phí bằng tiền khác	13.049.938.148	12.311.262.403	738.675.744		x
Tổng cộng	111.569.282.700	3.463.235.556	4.494.549.243		

4.5 Kiến nghị:

Để tiến hành lập dự toán tính đạt hiệu quả cao, ở giai đoạn chuẩn bị lập dự toán, bộ phận kế toán cụ thể là chuyên viên tổng hợp báo cáo phân tích cần căn cứ vào tình hình tiêu thụ sản phẩm thực tế tại đơn vị, tiến hành lập bảng phân tích chênh lệch để xác định kết quả hoạt động của công ty trong năm vừa qua như thế nào, kết hợp với báo cáo phân tích thị trường của khối Marketing, để từ đó có thể

xác định nhu cầu thị trường đối với sản phẩm của công ty trong năm tới ra sao, mức lợi nhuận mong muốn trong năm sau như thế nào, cuối cùng xác định mục tiêu chung của công ty. Bên cạnh đó, công ty cần xây dựng một hệ thống kiểm soát nội bộ, trong đó cần đưa ra chính sách khen thưởng, xử phạt phù hợp, nếu nhân viên nào tham gia vào quá trình lập dự toán phù hợp với thực tế của công ty, các thông tin cung cấp đáng tin cậy để nhà quản trị có ứng xử phù hợp thì có chính sách khen thưởng kịp thời và thích đáng, còn ngược lại thì cần xử phạt nghiêm minh. Sau đó, tiến hành chuẩn bị nhân sự tham gia lập dự toán bao gồm: nhân viên phòng marketing, nhân viên bán hàng của khối bán hàng tham gia lập dự toán tiêu thụ, chuyên viên kế toán giá thành kế hoạch và nhân viên khối R&D, nhân viên khối sản xuất, nhân viên khối nhân sự cùng tham gia vào lập dự toán sản xuất và dự toán giá thành. Chuyên viên kế toán chi phí, nhân viên khối nhân sự và khối tài chính tham gia vào lập dự toán chi phí bán hàng và quản lý. Chuyên viên tổng hợp báo cáo phân tích, nhân viên khối tài chính tham gia lập dự toán đầu tư, kế toán kho nguyên vật liệu, nhân viên khối sản xuất tham gia lập dự toán hàng tồn kho. Từ những dự toán trên đã được lập, chuyên viên tổng hợp báo cáo phân tích tiến hành lập dự toán tiền. Trong quá trình đi vào sản xuất kinh doanh, các bộ phận tham gia tiến hành đối chiếu giữa thực tế và kế hoạch để kịp thời điều chỉnh khi cần.

Bộ máy kế toán cần tuyển thêm một nhân viên kế toán giá thành sản phẩm thực tế, chuyên theo dõi các khoản chi phí sản xuất và tiến hành tính giá thành sản phẩm thực tế, tách biệt với chuyên viên kế toán giá thành sản phẩm thuộc bộ phận kế toán phân xưởng, chuyên viên kế toán giá thành sản phẩm chỉ chịu trách nhiệm tính giá thành kế hoạch và tham gia vào lập dự toán chi phí sản xuất, làm được như vậy thì việc lập dự toán chi phí sản xuất và lập báo cáo phân tích sẽ khách quan hơn, các khoản chi phí sẽ được theo dõi chi tiết và cụ thể hơn, nhân viên kế toán giá thành sản phẩm sẽ lập sổ sách theo dõi chi tiết cho các khoản chi phí, đặc biệt là chi phí điện, cần phân bổ điện dùng trong sản xuất và điện dùng cho bộ phận bán hàng và quản lý, từ đó sử dụng phương pháp bình phương bé nhất tiến hành phân tích chi

phí điện thành yếu tố biến phí và định phí để công tác phân tích sau này đạt hiệu quả cao hơn.

Chuyên viên tổng hợp báo cáo phân tích, sau khi kết thúc một kỳ hoạt động sản xuất kinh doanh tiến hành lập dự toán linh hoạt bằng cách điều chỉnh doanh thu và chi phí về mức sản lượng thực tế, sau khi lập được dự toán linh hoạt tiến hành lập các bảng phân tích chênh lệch theo dự toán tĩnh, dự toán linh hoạt và các bảng dự toán chi phí để cung cấp thông tin cho nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định phù hợp cho doanh nghiệp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Trên cơ sở phân tích thực trạng công tác lập dự toán tổng thể tại Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, ngoài những thành công nhất định, công ty vẫn còn tồn tại một số nhược điểm cần khắc phục. Nhằm giúp các nhà quản trị kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động dựa trên dự toán tổng thể, đề tài đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện và khắc phục các hạn chế của hệ thống này

Đề xuất một số giải pháp như hoàn thiện kỳ lập dự toán, phương pháp lập dự toán, quy trình lập dự toán và hoàn thiện nội dung lập dự toán tại Công ty. Những đề xuất này sẽ giúp cho công tác lập dự toán tại Công ty chính xác hơn, phản ánh đúng tiềm năng và nguồn lực hiện có tại Công ty, đáp ứng được những mục tiêu và chiến lược sản xuất kinh doanh của Công ty trong tương lai.

Xác định lại các trung tâm trách nhiệm tại công ty để phù hợp với cơ cấu tổ chức và sự phân cấp quản lý khi tổ chức lại.

Bổ sung và hoàn thiện các chỉ tiêu đo lường, đánh giá các trung tâm trách nhiệm.

Xây dựng, hoàn thiện các báo cáo trách nhiệm tại công ty.

Hoàn thiện việc đánh giá thành quả hoạt động ngắn hạn thông qua phân tích chênh lệch

Đề tài mong rằng với những giải pháp trên, Công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây sẽ vận dụng thành công hơn nữa trong công tác kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động để công ty có thể đứng vững trong thời buổi kinh tế thị trường cạnh tranh khốc liệt và đầy cam go như hiện nay.

KẾT LUẬN

Lập dự toán là một trong những chức năng quan trọng không thể thiếu đối với mỗi doanh nghiệp. Dự toán sẽ giúp doanh nghiệp xây dựng mục tiêu cụ thể, chỉ rõ các tài nguyên sử dụng, đồng thời dự tính kết quả thực hiện trên cơ sở các kỹ thuật dự báo. Dự toán là công cụ quản lý hữu ích để kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Qua việc nghiên cứu cơ sở lý luận và tìm hiểu thực trạng công tác lập dự toán tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây, tác giả nhận thấy công tác lập dự toán tại công ty còn bộ lộ nhiều hạn chế. Quy trình lập và phương pháp dự toán chưa thật phù hợp và khoa học nên chưa thực sự giúp ích cho công tác quản lý của công ty. Với những giải pháp đã được đề xuất trong đề tài về việc hoàn thiện công tác lập dự toán, các chỉ tiêu đánh giá thành quả và hệ thống báo cáo trách nhiệm, tác giả hi vọng sẽ góp phần cho việc nâng cao công tác quản lý và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty.

Với đề tài “ Hoàn thiện công tác lập dự toán phục vụ cho kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây” luận văn đã có đóng góp hữu ích cho công tác quản lý của các doanh nghiệp dược phẩm nói chung và công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây nói riêng. Tuy nhiên với thời gian nghiên cứu còn hạn hẹp nên luận văn còn nhiều vấn đề và hoàn thiện hơn. Tác giả rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến quý báu của thầy cô, nhà nghiên cứu và các bạn đọc để luận văn được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Lê Thị Lệ Chi (2012), Hoàn thiện công tác lập kế hoạch ngân sách tại Tổng công ty Cổ phần Dệt May Hòa Thọ, Đại học Đà Nẵng
- [2] Nguyễn Thị Cúc (2011), Hoàn thiện công tác lập dự toán tại Viễn thông Quang Nam, Đại Học Đà Nẵng
- [3] TS. Phan Đức Dũng (2009), Phân tích hoạt động kinh doanh, Nhà xuất bản thống kê.
- [4] Nguyễn Ý Nguyên Hân (2008), Hoàn thiện công tác lập dự toán ngân sách tại công ty phân bón Miền Nam, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
- [5] Khoa kế toán - kiểm toán (2006), Kế toán quản trị, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
- [6] Võ Thị Thùy Linh (2011), Hoàn thiện công tác lập dự toán hoạt động tại Công ty CP Công nghệ phẩm Đà Nẵng, Đại học Đà Nẵng
- [7] PGS. TS Nguyễn Ngọc Thanh Quang (2012), Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân
- [8] Đoàn Ngọc Quế và cộng sự, 2009. *Kế toán quản trị*. Hồ Chí Minh: nhà xuất bản Lao Động.
- [9] Stephen Brookson (2007), Quản lý ngân sách, Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh
- [10] PGS. TS Trương Bá Thanh (2008) Giáo trình Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Giáo dục
- [11] Vũ Văn Thuật (2014) đã nghiên cứu về "*Hoạch định ngân sách lại Công ty cổ phần Thủy điện Đăk Rơ Sa*" Đại học Đà Nẵng

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1

Bảng 4.1: Bảng phân loại chi phí theo mức độ hoạt động tại công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây

Khoản mục chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp	Thuyết minh
Chi phí NVL trực tiếp	X			Biến đổi tỷ lệ thuận với giá trị sản phẩm tạo ra trong kỳ và bằng 0 khi sản lượng sản xuất
Chi phí nhân công trực tiếp			X	Có 1 phần định phí là lương cơ bản, phần lương còn lại tỷ lệ thuận với sản lượng sản phẩm sản xuất
Chi phí điện phục vụ trực tiếp cho sản xuất	X			Chiếm 70% chi phí điện toàn công ty hàng tháng và được theo dõi riêng, sẽ bằng 0 khi ngưng sản xuất
Giá vốn hàng bán	X			Tỷ lệ thuận với doanh thu tiêu
Chi phí hoa hồng, khuyến mãi	X			Tỷ lệ thuận với doanh thu tiêu
Chi phí vận chuyển hàng bán	X			Phụ thuộc lượng hàng bán trong kỳ
Chi phí lương nhân viên quản lý		X		Theo mức cố định hàng tháng
Chi phí khấu hao TSCĐ		X		Khấu hao hàng năm nên ổn
Chi phí điện phục vụ khối văn phòng		X		Ổn định hàng tháng, không phụ thuộc vào kết quả sản xuất
Chi phí sửa chữa bảo trì		X		Thực hiện định kỳ hàng tháng và khá ổn định
Chi phí bảo hiểm hàng hóa, tài		X		Thực hiện theo hợp đồng bảo

sản				hiếm nên cố định hàng năm
Chi phí thông tin liên lạc		X		Theo hợp đồng hoặc theo cước thuê bao hàng tháng nên cố định hoặc không có biến động lớn giữa các tháng
Công tác phí		X		Không phụ thuộc vào mức hoạt động SXKD
Chi phí tiếp khách, giao tế		X		Không phụ thuộc vào mức hoạt động SXKD
Chi phí huấn luyện, đào tạo		X		Có kế hoạch hàng năm nên tương đối ổn định
Chi phí thuê văn phòng		X		Theo hợp đồng hàng năm
Chi phí văn phòng phẩm		X		Khá ổn định và Không phụ thuộc vào mức hoạt động
Chi phí quảng cáo tiếp thị		X		Thực hiện theo kế hoạch hàng năm
Chi phí bảo hành sản phẩm	X			Tỷ lệ phần trăm trên doanh thu tiêu thụ
Chi phí dịch vụ mua ngoài			X	
Thuê, phí và lệ phí			X	
Chi phí bằng tiền khác			X	

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 15

Bảng 3.4. Báo cáo phân tích biến động về chi phí NVL trực tiếp Quý IV/2015

S T T	Tên nguyên vật liệu	Định mức		Thực hiện		Tổng chi phí NVL trực tiếp			Biến động thực hiện/định mức		
		Lượng	Giá	Lượng	Giá	Định mức	Lượng TH X Giá ĐM	Thực hiện	Tổng cộng	Lượng	Giá
1	2	3	4	5	6	7=3x4	8=5x4	9=5x6	10=9-7	11=8-7	12=9-8
1	Tricalci phosphat	38.000	2.000	38.000	2.531	76.000.000	76.000.000	96.178.000	20.178.000	-	20.178.000
2	Nipagin	28.000	1.000	28.210	1.426	28.000.000	28.210.000	40.227.460	12.227.460	210.000	12.017.460
3	Magnesi stearat	10.000	1.000] 1.490	982	10.000.000] 1.490.000] 1.283.180	1.283.180	1.490.000	(206.820)
4	Propylen glycol	58.000	2.000	58.000	2.520	116.000.000	116.000.000	146.160.000	30.160.000	-	30.160.000
5	Mật ong	220.000	150	132.000	230	33.000.000	19.800.000	30.360.000	(2.640.000)	(13.200.000)	10.560.000
6	Cao xương	70.000	1.100	70.210	1.350	77.000.000	77.231.000	94.783.500	17.783.500	231.000	17.552.500
7	Bột sắt	34.000	2.000	34.000	1.900	68.000.000	68.000.000	64.600.000	(3.400.000)	-	(3.400.000)
8	Amidon de blé	53.000	900	53.210	580	47.700.000	47.889.000	30.861.800	(16.838.200)	189.000	(17.027.200)
9	Cao nghệ 1:10	50.000	500	48.600	841	25.000.000	24.300.000	40.872.600	15.872.600	(700.000)	16.572.600
10	Đường RE	70.000	440	63.200	665	30.800.000	27.808.000	42.028.000	11.228.000	(2.992.000)	14.220.000
11	Côn	138.000	250	138.316	250	34.500.000	34.579.050	34.579.050	79.050	79.050	-
	...										
TỔNG		X	X	X	X	X	43.700.232.000	40.132.939.877	44.844.745.194	1.144.513.194	(3.567.292.123)

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 16

Bảng 3.5 Báo cáo phân tích biến động về chi phí nhân công trực tiếp Quý IV/2015

Loại Lao động	Định mức		Thực hiện		Tổng chi phí NVL trực tiếp			Biến động thực hiện/định mức			
	Lượng (Giờ)	Giá	Lượng (Giờ)	Giá	Định mức	Lượng TH X ĐM	Giá	Thực hiện	Tổng cộng số tiền	Lượng (Giờ)	Giá
	1	2	3	4	5=1x2	6=3x2		7=3x4	8=7-5	9=6-5	10=7-6
Thợ bậc 1	300	48.000	292	48.021	14.400.000	14.016.000		14.022.132	(377.868)	(384.000)	6.132
Thợ bậc 2	300	40.000	292	40.200	12.000.000	11.680.000		11.738.400	(261.600)	(320.000)	58.400
...
TỔNG			X	X	10.470.639.000	X		8.302.144.000	(2.168.495.000)	X	X

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 16

Bảng 3.5 Báo cáo phân tích biến động về biến phí sản xuất chung – Năm 2015

Khoản mục	Đơn giá 1 giờ	Tổng chi phí sản xuất tính theo		Thực hiện	Tổng biến động	Nguyên nhân	
		Giờ thực tế	Giờ định mức			Giá	Lượng
A	1	2	3	4	5	6=4-2	7=2-3
1. Chi phí nhân viên phân xưởng	205.541,0	2.220.426.121	2.365.605.000	2.402.257.212	181.831.09]	181.831.091	(145.178.879)
2. Chi phí NVL sản xuất	20.554,1	230.342.612	259.591.640	187.878.668	(42.463.944)	(42.463.944)	(29.249.028)
5 Chi phí công cụ, dụng cụ	20.554,1	200.265.354	259.591.640	190.235.561	(10.029.793)	(10.029.793)	(59.326.286)
6 Chi phí sửa	41.108,2	450.685.312	500.000.000	400.356.213	(50.329.099)	(50.329.099)	(49.314.688)
7 Chi phí điện nước	102.770,5	1.151.713.060	1.100.000.000	1.230.200.265	78.487.205	78.487.205	51.713.060
8 Chi phí thuê ngoài	41.108,2	460.685.224	519.183.280	375.757.336	(84.927.889)	(84.927.889)	(58.498.056)
9 Chi phí khác bằng tiền	20.554,1	353.419.782	259.591.640	187.878.668	(165.541.115)	(165.541.115)	93.828.142
10 Chi phí khấu hao	61.662,3	691.027.836	632.542.053	702.323.506	11.295.670	11.295.670	58.485.783
TỔNG		5.758.565.302	6.489.791.000	4.696.966.695	(1.792.824.305)	(1.061.598.607)	(731.225.698)

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 16

Bảng 3.6 Báo cáo phân tích biến động về định phí sản xuất chung – Năm 2015

Yếu tố	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch		Đánh giá biến độ
			Số tiền	Tỷ lệ %	
1. Chi phí nhân viên quản lý	435.544.390	403.541.000	32.003.390	108%	
2. Chi phí vật liệu quản lý	256.936.738	205.540.000	51.396.738	125%	
3. Chi phí công cụ quản lý	411.080.000	411.080.000	-	100%	
4. Chi phí khấu hao TSCĐ	513.852.000	513.852.000	-	100%	
5. Chi phí dự phòng	(81.703.908)	461.234.000	(542.937.908)	-18%	
6. Chi phí dịch vụ thuê ngoài	420.750.000	411.000.000	9.750.000	102%	
7. Chi phí bàng tiền khác	56.525.780	61.662.000	(5.136.220)	92%	
TỔNG	2.012.985.000	2.467.909.000	(454.924.000)	81,57%	

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 17.

Bảng 3.7: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất Quý IV/2015

Chi phí có thể kiểm soát được	Thực tế	Chênh lệch dự toán linh hoạt	Dự toán linh hoạt	Chênh lệch khối lượng	Dự toán tĩnh
1. Chi phí NVL trực tiếp	44.844.745.194	4.711.805.317	40.132.939.877	(3.567.292.123)	43.700.232.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp	8.302.144.000	(1.312.856.000)	9.615.000.000	(855.639.000)	10.470.639.000
3. Chi phí sản xuất chung	6.709.951.695	(1.516.522.607)	8.226.474.302	(731.225.698)	8.957.700.000
- Biến phí sản xuất chung	4.696.966.695	(1.061.598.607)	5.758.565.302	(731.225.698)	6.489.791.000
- Định phí sản xuất chung	2.012.985.000	(454.924.000)	2.467.909.000	–	2.467.909.000
Tổng cộng	59.856.840.889	1.881.516.079	57.975.324.810	(5.154.156.821)	63.128.571.000

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 18

Bảng 3.8: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí sản xuất Quý IV/2015

Chi phí sản xuất	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch TH/KH	Tỷ lệ %
Chi phí NVL trực tiếp	87.487.784.761	93.191.800.000	(5.704.015.239)	93,88%
Chi phí nhân công trực tiếp	18.746.300.000	20.354.200.000	(1.607.900.000)	92,10%
Chi phí sản xuất chung	9.033.088.837	9.204.000.000	(170.911.163)	98,14%
Tổng	115.267.173.598	122.750.000.000	(7.482.826.402)	93,90%

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Bảng 3.9 Báo cáo tổng hợp chi phí sản xuất các mặt hàng Quý IV/2015

Tên sản phẩm	Thực hiện	Kế hoạch	Biến động TH/KH		
			Tổng	Lượng	Giá
A. DUỖC PHẨM	59.856.840.889	63.128.571.000	(3.271.730.111)	(2.156.023.450)	(1.115.706.661)
B. CAPSULE	31.467.596.353	26.303.571.000	5.164.025.353	5.686.142.301	(522.116.948)
C. DỤNG CỤ Y TẾ	11.458.309.542	13.151.786.000	(1.693.476.458)	319.886.997	(2.013.363.455)
D. CEPHALOSPORIN	12.484.426.814	20.166.072.000	(7.681.645.186)	(9.564.024.600)	1.882.379.414
TỔNG	115.267.173.598	122.750.000.000	(7.482.826.402)	(5.714.018.752)	(1.768.807.650)

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 19

**Bảng 3.10 Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm chi phí
không định mức được Quý IV/2015**

ST T	Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch th/kh	
				Mức	Tỷ lệ %
1	Lương	4.845.886.774	3.964.545.933	881.340.841	122,23%
2	Điện	284.057.355	240.350.597	43.706.757	118,18%
3	Nước	75.365.424	74.335.236	1.030.187	101,39%
4	Phí thanh toán	368.718.013	297.340.945	71.377.068	124,01%
5	Chi vận chuyển	1.261.314.437	991.136.483	270.177.954	127,26%
6	Chi phí nghiên cứu phát triển	913.022.183	748.643.054	164.379.129	121,96%
7	Chi sửa chữa nhỏ	62.274.607	74.335.236	(12.060.629)	83,78%
8	Chi phí điện thoại và internet	76.542.618	56.990.348	19.552.271	134,31%
9	Chi phí tiền gửi thư + EMS	60.303.415	44.601.142	15.702.273	135,21%
10	Chi phí xăng	32.448.898	22.300.571	10.148.327	145,51%
11	Chi phí văn phòng phẩm	59.845.840	54.512.507	5.333.333	109,78%
12	Chi phí tiếp khách và hội nghị	329.837.999	265.129.009	64.708.990	124,41%
13	Khuyến mãi, quảng cáo	4.477.943.852	3.468.977.692	1.008.966.161	129,09%
14	Chi phí bảo hiểm hàng hóa	118.003.479	99.113.648	18.889.830	119,06%
15	Chi phí đào tạo	34.966.807	49.556.824	(14.590.017)	70,56%
16	Công tác phí	346.112.460	272.562.533	73.549.927	126,98%
17	Chi phí khác	600.107.135	495.568.242	104.538.893	121,09%
	TỔNG	13.946.751.296	11.220.000.000	2.726.751.296	124,30%

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 20

Bảng 3.12 Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm doanh thu Quý IV/2015

Doanh thu có thể kiểm soát được	Thực tế			Dự toán linh hoạt			Chênh lệch dự toán linh hoạt			Dự toán tĩnh			Chênh lệch khối lượng tiêu thụ		
	Sản lượng tiêu thụ	Giá bán	Doanh thu	Sản lượng tiêu thụ	Giá bán	Doanh thu	Sản lượng tiêu thụ	Giá bán	Doanh thu	Sản lượng	Giá bán	Doanh thu	Sản lượng tiêu thụ	Giá bán	Doanh thu
Aluminium Phosphat Gel 20%	132.300	2.000	264.600.000	132.300	1.980	261.954.000	132.300	20	2.646.000	12.350	1.980	24.453.000	119.950	1.980	237.501.000
Iodine	74.520	2.000	149.040.000	74.520	1.892	140.991.840	74.520	108	8.048.160	74.000	1.892	140.008.000	520	1.892	983.840
Cortebois	31.836	1.500	47.754.000	31.836	1.480	47.117.280	31.836	20	636.720	32.000	1.480	47.360.000	(164)	1.480	(242.720)
Calci vita	13.224	1.800	23.803.200	13.224	1.813	23.975.112	13.224	(13)	(171.912)	13.000	1.813	23.569.000	224	1.813	406.112
Siro Promethazine 0,1 %	30.888	8.000	247.104.000	30.888	7.811	241.266.168	30.888	189	5.837.832	32.000	7.811	249.952.000	(1.112)	7.811	(8.685.832)
MỖ Vaseline	41.302	5.000	206.508.000	41.302	4.200	173.466.720	41.302	800	33.041.280	40.000	4.200	168.000.000	1.302	4.200	5.466.720
Accpron 650mg	410.150	240	98.436.001	410.150	230	94.334.501	410.150	10	4.101.500	430.000	230	98.900.000	(19.850)	230	(4.565.499)
Acyclovir VPC 200mg	200.000	400	80.000.000	200.000	400	80.000.000	200.000			230.000	400	92.000.000	(30.000)	400	(12.000.000)
Captopril 25mg	520.000	180	93.600.000	520.000	142	73.840.000	520.000	38	19.760.000	510.000	142	72.420.000	10.000	142	1.420.000
Colcorti (Thiocolchicosid) 4mg	1.315.000	80	105.200.000	1.315.000	71	93.365.000	1.315.000	9	11.835.000	1.290	71	91.590	1.313.710	71	93.273.410
Cotrimxazon 960mg	1.350.800	92	124.273.600	1.350.800	90	121.572.000	1.350.800	2	2.701.600	1.500.000	90	135.000.000	(149.200)	90	(13.428.000)
TỔNG			56.325.010.020			55.210.520.100			1.114.489.920			1.143.252.000			210.520.110

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 21 .

Bảng 3.13 Báo cáo đánh giá thành quả trung tâm lợi nhuận Quý IV/2015

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Biến động TH/KH	
			Mức	Tỷ lệ
Doanh thu có thể kiểm soát được	168.642.536.354	175.000.000.000	(6.357.463.647)	96,37%
Biến phí có thể kiểm soát được	112.752.861.854	119.630.000.000	(6.877.138.146)	94,25%
- Biến phí sản xuất	82.309.456.598	96.288.125.000	(13.978.668.402)	85,48%
- Biến phí bán hàng và QLDN	30.443.405.256	23.341.875.000	7.101.530.256	130,42%
Số dư đảm phí có thể kiểm soát được	55.889.674.499	55.370.000.000	519.674.499	100,94%
Định phí có thể kiểm soát được	46.614.335.000	46.375.000.000	239.335.000	100,52%
- Định phí sản xuất	32.957.717.000	26.461.875.000	6.495.842.000	124,55%
- Định phí bán hàng và QLDN	13.656.618.000	19.913.125.000	(6.256.507.000)	68,58%
Lợi nhuận hoạt động có thể kiểm soát đưc	9.275.339.499	8.995.000.000	280.339.499	103,12%

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

Phụ lục 21

Bảng 3.14 Báo cáo phân tích nhân tố ảnh hưởng lợi nhuận tiêu thụ sản phẩm Quý IV/2015

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Mức chênh lệch	Mức ảnh hưởng đến lợi nhuận
1. Doanh thu bán hàng	168.642.536.354	175.000.000.000	(6.357.463.647)	Xấu
2. Giá vốn hàng bán - Tỷ suất Giá vốn/Doanh thu	115.267.173.598 68,35%	122.750.000.000 70,14%	(7.482.826.402)	Tốt
3. Lợi nhuận gộp - Tỷ suất Lợi nhuận gộp/Doanh thu	53.375.362.756 31,65%	52.250.000.000 29,86%	1.125.362.756	Tốt
4. Chi phí bán hàng và QLDN - Tỷ suất Chi phí bán hàng và QLDN/Doanh thu	44.100.023.256 26,15%	43.255.000.000 24,72%	845.023.256	Xấu
5. Lợi nhuận trước thuế - Tỷ suất Lợi nhuận/Doanh thu	9.275.339.499 5,50%	8.995.000.000 5,14%	280.339.499	

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 22

Bảng 3.15: Báo cáo đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư Quý IV/2015

Chỉ tiêu	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch
1. Doanh thu	168.642.536.354	175.000.000.000	(6.357.463.647)
2. Lợi nhuận trước thuế và lãi vay	9.275.339.499	8.995.000.000	280.339.499
3. Vốn đầu tư	68.362.150.000	68.230.000.000	132.150.000
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (2:1)	5,50%	5,14%	0,36%
5. Số vòng quay vốn đầu tư (1:3)	2,47	2,56	(0,10)
6. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) (4x5)	13,57%	13,18%	0,38%
7. Chi phí sử dụng vốn [(3) X tỷ suất CP vốn	8.203.458.000	8.187.600.000	15.858.000
8. Lợi nhuận còn lại (RI) (=2-7)	1.071.881.499	807.400.000	264.481.499

Nguồn: nghiên cứu của tác giả

PHỤ LỤC 23

Bảng 3.16: Báo cáo thành quả chi phí sản xuất theo mặt hàng Quý IV/2015

Đơn vị tính: đồng

Nhà máy sản xuất	Thực hiện	Kế hoạch	Chênh lệch TH/KH	
			Mức	Tỷ lệ %
Dược phẩm	59.856.840.889	63.128.571.000	(3.271.730.111)	94,82%
Capsule	31.467.596.353	26.303.571.000	5.164.025.353	119,63%
Cephalosporin	1 1.458.309.542	13.151.786.000	(1.693.476.458)	87,12%
Dụng cụ y tế	12.484.426.814	20.166.072.000	(7.681.645.186)	61,91%
Tổng	115.267.173.598	122.750.000.000	(7.482.826.402)	93,90%