**LẬP DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

**Th.S Lê Thị Huyền Trâm**

*Trong kế toán quản trị, lập dự toán là một nội dung trung tâm quan trọng nhất, nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn doanh nghiệp; đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong doanh nghiệp. Dự toán có thể được lập theo dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Dự toán tĩnh có nhiều hạn chế nên bài viết này đề cập đến quy trình lập dự toán linh hoạt trong doanh nghiệp cụ thể là dự toán CP SX*

***Từ khóa:***[*Kế Toán Quản Trị*](http://www.tapchitaichinh.vn/Tags/k%E1%BA%BF-to%C3%A1n-qu%E1%BA%A3n-tr%E1%BB%8B.tctc)*,dự toán,*[*linh*](http://www.tapchitaichinh.vn/Tags/Chi-ph%C3%AD.tctc) *hoạt , mức độ hoạt động, dự toán tĩnh*

**1. Sự cần thiết phải lập dự toán trong doanh nghiệp**

 Dự toán tổng thể doanh nghiệp là dự toán thể hiện mục tiêu của tất cả bộ phận trong doanh nghiệp. Đó là tính toán dự kiến, phối hợp một cách chi tiết và toàn diện nguồn lực, cách huy động và sử dụng nguồn lực để thực hiện một khối lượng công việc nhất định bằng hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị.

Dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu cụ thể, chỉ rõ các tài nguyên phải sử dụng, đồng thời dự tính kết quả thực hiện trên cơ sở các kỹ thuật dự báo nên dự toán có những ‎vai trò sau:

- Dự toán sẽ cung cấp cho nhà quản lý các mục tiêu hoạt động thực tiễn, trên cơ sở đó kết quả thực tế sẽ được so sánh và đánh giá

- Dự toán là cơ sở để nhà quản lý tổ chức thực hiện nhiệm vụ của doanh nghiệp, là phương tiện để phối hợp các bộ phận trong doanh nghiệp và giúp các nhà quản lý biết rõ cách thức các hoạt động trong doanh nghiệp đan kết với nhau.

- Dự toán là phương thức truyền thông để các nhà quản lý trao đổi các vấn đề liên quan đến mục tiêu, quan điểm và kết quả đạt được.

**2. Quy trình lập dự toán trong doanh nghiệp**

Dự toán tổng thể bao gồm hai phần chính: dự toán hoạt động và dự toán tài chính. Dự toán hoạt động là dự toán phản ánh mức thu nhập và chi phí đòi hỏi để đạt mục tiêu lợi nhuận. Dự toán tài chính là dự toán phản ánh tình hình tài chính theo dự kiến và cách thức tài trợ cần thiết cho các hoạt động đã lên dự toán. Mỗi loại dự toán trên lại bao gồm nhiều dự toán bộ phận có liên quan chặt chẽ với nhau.

Doanh nghiệp có thể được lập theo dự toán tĩnh hoặc dự toán linh hoạt

- Dự toán tĩnh : là dự toán được lập dựa trên một mức hoạt động cụ thể.

Hạn chế của dự toán tĩnh là nó không phù hợp với việc phân tích và kiểm soát chi phí, nhất là chi phí sản xuất chung, bởi vì mức hoạt động thực tế thường có sự khác biệt so với mức hoạt động kế hoạch. Nếu căn cứ vào đó để kiểm soát chi phí thì sẽ dẫn đến những quyết định sai lầm. Chính vì vậy, cần xây dựng một loại dự toán có thể đáp ứng được yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, đó chính là dự toán linh hoạt.

- Dự toán linh hoạt: là dự toán không phải chỉ xét trên một mức độ hoạt động mà nó được xây dựng dựa trên một phạm vi hoạt động thay vì một mức hoạt động như dự toán tĩnh.

Dự toán linh hoạt khác với dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản. Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động. Thứ hai là kết quả thực hiện không phải so sánh với số liệu dự toán ở kế hoạch. Nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, nhà quản trị phải lập một dự toán mới ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện. Sau đây là trình tự lập dự toán linh hoạt

3. Trình tự lập dự toán CPSX

Chi phí sản xuất là các chi phí liên quan đến sản xuất ra sản phẩm, nó phát sinh trong phân xưởng gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí SXC bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định. Dự toán chi phí sản xuất phải tính đến cách ứng xử chi phí để xây dựng mức phí dự toán hợp lý trong kỳ. Cũng có thể dự toán cho từng nội dung cụ thể của chi phí sản xuất. Tuy nhiên cách làm này khá phức tạp tốn nhiều thời gian không phù hợp đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ như ở nước ta hiện nay.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí sản xuất chung được xem là biến phí. Do vậy chỉ quan tâm đến việc phân biệt biến phí và định phí sản xuất chung trong dự toán.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dự toán chi phí sản xuất chung | = | Dự toán định phí sản xuất chung | + | Dự toán biến phí sản xuất chung |

Biến phí sản xuất chung 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 dự toán chi phí này, người ta thường xác lập biến phí sản xuất chung cho từng đơn vị hoạt động.

Dự toán biến phí cũng có thể được lập bằng tỷ lệ trên biến phí trực tiếp thì dựa vào dự toán biến phí trực tiếp để lập dự toán biến phí sản xuất chung.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dự toán biến phí sản xuất chung | = | Dự toán biến phí đơn vị sản xuất chung | X | Sản lương sản xuất theo dự toán |

Hoặc

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dự toán biến phí sản xuất chung | = | Dự toán biến phí trực tiếp | x | Tỷ lệ biến phí theo dự kiến  |

Dự toán định phí sản xuất chung cần thiết phải phân biệt định phí bắt buộc trên cơ sở định phí chung cả năm chia đều cho 4 quý nếu là dự toán quý, chia đều cho 12 tháng nếu là dự toán tháng. Còn đối với định phí tùy ý thì phải căn cứ vào kế hoạch cả nhà quản trị trong kỳ dự toán. Dự toán định phí hằng năm có thể được lập dựa vào mức độ tăng giảm liên quan đến việc trang bị, cấu trúc tăng thêm của doanh nghiệp.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Dự toán định phí sản xuất chung | = | Định phí sản xuất chung thực tế kỳ trước | x | Tỷ lệ % tăng (giảm) định phí sản xuất chung theo dự kiến |

Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Trình tự lập dự toán linh hoạt có thể khái quát qua các bước như sau:

Bước 1: Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

Bước 2: Xác định ứng xử của chi phí, tức phân loại chi phí thành biến phí, định phí. Đối với chi phí hỗn hợp, cần phân chia thành biến phí và định phí dựa trên các phương pháp đã được giới thiệu trong chương 2.

Bước 3: Xác định biến phí đơn vị dự toán. Trong đó:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Biến phí đơn vị dự toán |  | Tổng biến phí dự toán |
| = | --------------------------------------------------------- |
|  | Tổng mức hoạt động dự toán |

Bước 4: Xây dựng dự toán linh hoạt, cụ thể:

- Đối với biến phí:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tổng biến phí đã điều chỉnh | = | Mức hoạt động thực tế | X | Biến phí đơn vị dự toán |

- Đối với định phí: định phí không thay đổi vì doanh nghiệp vẫn nằm trong phạm vi hoạt động liên quan.

**Ví dụ:**

Để hiểu rõ hơn về dự toán linh hoạt, ta hãy xem xét trường hợp ở công ty A. Công ty đã xây dựng dự toán tĩnh sản xuất 12.500 sản phẩm nhưng thực tế chỉ sản xuất được 10.000 sản phẩm. Báo cáo phân tích chi phí sản xuất của công ty được lập như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Dự toán | Thực hiện | chênh lệch |
| 1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp) | 12.500 | 10.000 | -2.500 |
| 2. Biến phí sản xuất (1.000đ) | 87.500 | 73.000 | -14.500 |
| a. Chi phí NVL TT (1.000đ) | 37.500 | 32.000 | -5.500 |
| b. Chi phí NCTT (1.000đ) | 12.500 | 11.000 | -1.500 |
| c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)  | 37.500 | 30.000 | - 7.500 |
| 3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)  | 20.000 | 22.000 | +2.000 |
| 4. Tổng chi phí sản xuất | 107.500 | 95.000 | -12.500 |

Nếu nhìn vào bảng phân tích trên đánh giá rằng tất cả các biến phí sản xuất thực tế thấp hơn dự toán và công ty đã hoàn thành kế hoạch về chi phí thì đó có thể là một kết luận sai lầm. Bởi vì dự toán tĩnh được lập dựa trên mức sản xuất là 12.500 sản phẩm; trong khi đó, chi phí sản xuất thực tế lại dựa trên mức sản xuất là 10.000 sản phẩm. Để phân tích, đánh giá chính xác tình hình chi phí sản xuất của công ty, dự toán linh hoạt sẽ được lập để đáp ứng yêu cầu này.

Bước tiếp theo là xác định biến phí đơn vị dự toán:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Biến phí | Tổng biến phí dự toán | tổng số lượng sp sx dự toán | Biến phí đơn vị dự toán |
| a. Chi phí NVL TT (1.000đ) | 37.500 | 12.500 | 3 |
| b. Chi phí NCTT (1.000đ) | 12.500 | 12.500 | 1 |
| c.Biến phí sản xuất chung (1.000đ)  | 37.500 | 12.500 | 3 |

Dự toán linh hoạt cho 2 mức sản xuất trên được lập như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Biến phí đơn vị dự toán | Dự toán linh hoạt |
| 10.000  | 12.500 |
| 2. Biến phí sản xuất (1.000đ) | 7 | 70.000 | 87.500 |
| a. Chi phí NVL TT (1.000đ) | 3 | 30.000 | 37.500 |
| b. Chi phí NCTT (1.000đ) | 1 | 10.000 | 12.500 |
| c. Biến phí SXC (1.000đ)  | 3 | 30.000 | 37.500 |
| 3. Định phí SXC (1.000đ)  |  | 20.000 | 20.000 |
| 4. Tổng chi phí sản xuất (1.000đ) |  | 90.000 | 107.500 |

Để phân tích đánh giá chính xác chi phí sản xuất, đựa vào dự toán linh hoạt và số liệu chi phí sản xuất thực tế, công ty có thể lập lại bảng phân tích chi phí dựa trên cùng mức sản xuất là 10.000 sản phẩm như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Chỉ tiêu | Dự toán | Thực hiện | chênh lệch |
| 1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp) | 10.000  | 10.000 | 0 |
| 2. Biến phí sản xuất (1.000đ) | 70.000 | 73.000 | +3.000 |
| a. Chi phí NVL TT (1.000đ) | 30.000 | 32.000 | +2.000 |
| b. Chi phí NCTT (1.000đ) | 10.000 | 11.000 | +1.000 |
| c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)  | 30.000 | 30.000 | 0 |
| 3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)  | 20.000 | 22.000 | +2.000 |
| 4. Tổng chi phí sản xuất | 90.000 | 95.000 | +5.000 |

Từ bảng phân tích này cho thấy chỉ có biến phí sản xuất chung hoàn thành kế hoạch đã đặt ra, còn các phi phí khác đều cao hơn so với dự toán. Cho nên khi lập dự toán linh hoạt chúng ta mới có thể đưa ra quyết định đúng đắn cho tình huống này.

**Kết luận**

Dự toán doanh nghiệp là chức năng không thể thiếu được đối với các nhà quản lý hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày nay. Trong kế toán quản trị dự toán là một nội dung trung tâm quan trọng nhất, nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của doanh nghiệp , của từng bộ phận đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong doanh nghiệp.

**Tài liệu tham khảo:**

*1. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong các DN;*

*2. PGS.TS Trương Bá Thanh(2009), Giáo trình Kế toán quản trị*

*3.* *http://voer.edu.vn/m/du-toan-tong-the-doanh-nghiep-master-budget/b9388aeb*

*4. Các website: www.mof.gov.vn; www.vcci.com.vn.*