

CHƯƠNG IV

PHÂN TÍCH CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

MỤC ĐÍCH CỦA CHƯƠNG

Sau khi nghiên cứu và học tập chương này, sinh viên cần nắm được:

- Cách thức phân tích chung tình hình giá thành
- + Chỉ tiêu và phương pháp phân tích biến động giá thành toàn bộ sản phẩm;
- + Chỉ tiêu và phương pháp phân tích nhiệm vụ hạ giá thành sản phẩm so sánh được;
- + Phương pháp phân tích chỉ tiêu chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hóa;
- Cách thức phân tích các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm
- + Chỉ tiêu và phương pháp phân tích khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp;
- + Chỉ tiêu và phương pháp phân tích khoản mục chi phí nhân công trực tiếp;
- + Chỉ tiêu và phương pháp phân tích khoản mục chi phí sản xuất chung.

NỘI DUNG BÀI GIẢNG LÝ THUYẾT

4.1. Phân tích chung tình hình về giá thành

4.1.1. Khái niệm và ý nghĩa

Quá trình hoạt động sản xuất là quá trình kết hợp các yếu tố cơ bản (lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động) để tạo ra những vật phẩm cần thiết phục vụ cho con người. Trong quá trình kết hợp đó, các yếu tố cơ bản bị tiêu hao, tạo ra chi phí sản xuất.

Như vậy, chi phí sản xuất biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà doanh nghiệp đã bỏ ra có liên quan đến hoạt động sản xuất trong một thời kỳ nhất định (tháng, quý, năm). Nói cách khác, chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí mà doanh nghiệp phải tiêu dung trong một kỳ để thực hiện quá trình sản xuất. Về thực chất, chi phí sản xuất chính là sự dịch chuyển vốn – chuyển giá trị của các yếu tố cơ bản của quá trình sản xuất vào đối tượng tính giá (sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ).

Gắn liền với chi phí sản xuất là giá thành sản xuất sản phẩm. Về thực chất, chi phí và giá thành là 2 mặt khác nhau của cùng một quá trình: Chi phí phản ánh mặt hao phí, còn giá thành sản phẩm phản ánh mặt kết quả thu được. Tất cả những khoản chi phí phát sinh trong hoạt động sản xuất (kỳ này hay kỳ trước chuyển sang) và các chi phí tính trước có liên quan đến khối lượng sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành trong kỳ sẽ tạo nên chỉ tiêu giá thành sản xuất sản phẩm. Nói cách khác, giá thành sản xuất sản phẩm là biểu hiện bằng tiền toàn bộ các khoản chi phí sản xuất mà doanh nghiệp bỏ ra bất kể ở kỳ nào nhưng có liên quan đến khối lượng công việc, sản phẩm đã hoàn thành trong kỳ.

Phân tích chi phí sản xuất và giá thành sản xuất sản phẩm có ý nghĩa to lớn đối với hoạt động quản lý. Nó cung cấp cho các nhà quản lý những thông tin cần thiết để đề ra các quyết định kinh doanh, nhất là các quyết định có liên quan đến lựa chọn mặt hàng kinh doanh; xác định giá bán; số lượng sản xuất, thu mua; thị trường tiêu thụ,... Những vấn đề này càng trở nên quan trọng hơn trong một thị trường cạnh tranh. Mặt khác, phân tích chi phí sản xuất và giá thành sản xuất sản phẩm còn giúp cho các nhà quản lý nắm được các nguyên nhân, các nhân tố tác động đến tình hình chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Từ đó, các quyết sách đúng đắn để hạ giá thành, tiết kiệm chi phí, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Giá thành sản phẩm là một chỉ tiêu tổng hợp về chất lượng phản ánh trình độ sử dụng các nguồn nhân, vật lực trong doanh nghiệp để sản xuất ra một khối lượng sản phẩm nhất định. Đây là một chỉ tiêu chất lượng quan trọng đối với tất cả các doanh nghiệp sản xuất cũng như đối với toàn bộ nền kinh tế quốc dân.

Giá thành sản phẩm cao hay thấp, tăng hay giảm đồng nghĩa với việc lãng phí hay tiết kiệm lao động xã hội (lao động sống và lao động vật hoá) trong quá trình sản xuất ra sản phẩm. Nó phản ánh kết quả của quá trình quản lý, sử dụng vật tư, tiền vốn và sức lao động trong hoạt động sản xuất của doanh nghiệp. Nghiên cứu giá thành đòi hỏi các doanh nghiệp phải thực hiện tốt chế độ hạch toán kinh tế, tiết kiệm chi phí hạ giá thành và nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Trong điều kiện hiện nay với sự cạnh tranh tương đối gay gắt, các doanh nghiệp phải thường xuyên cải tiến mẫu mã sản phẩm, nâng cao chất lượng và hạ giá thành cho phù hợp với thị hiếu của người tiêu dùng. Vì vậy, hạ giá thành sản phẩm là một trong những con đường vô cùng quan trọng để tăng doanh lợi, nâng cao khả năng cạnh tranh trên thị trường. Nó không những là vấn đề quan tâm của riêng từng doanh nghiệp mà còn là vấn đề đáng quan tâm của từng ngành và của toàn xã hội.

Để hạ giá thành sản phẩm, đứng trên góc độ quản lý, các nhà quản trị cần phải biết nguồn gốc, nội dung của giá thành, xem xét các nguyên nhân cơ bản làm tăng, giảm giá thành sản phẩm. Đồng thời, các nhà quản trị cũng phải biết phân tích, đánh giá chung và chi tiết giá thành sản phẩm, để từ đó có các biện pháp sử dụng các yếu tố sản xuất một cách tiết kiệm và có hiệu quả.

Nội dung chủ yếu của việc phân tích giá thành sản phẩm bao gồm:

- Phân tích chung giá thành của toàn bộ sản phẩm.
- Phân tích tình hình thực hiện nhiệm vụ hạ giá thành của những sản phẩm có thể so sánh.
- Phân tích chỉ tiêu chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá.
- Phân tích một số khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm.

4.1.2. Phân tích tình hình biến động giá thành toàn bộ sản phẩm hàng hóa

Toàn bộ hàng hóa của doanh nghiệp bao gồm các sản phẩm có thể so sánh và sản phẩm không thể so sánh được. Sản phẩm có thể so sánh là những sản phẩm đã ổn định về mặt sản xuất từ những năm trước. Những sản phẩm này có đầy đủ tài liệu hạch toán giá thành và xây dựng kế hoạch giá thành. Sản phẩm không so sánh được là những sản phẩm chưa ổn định về sản xuất, doanh nghiệp mới đưa vào sản xuất trong năm, chưa thể có đầy đủ tài liệu về hạch toán và xây dựng kế hoạch giá thành.

Mục tiêu của phân tích tình hình biến động tổng giá thành là đánh giá chung tình hình biến động giá thành của toàn bộ sản phẩm theo từng loại sản phẩm, cho chúng ta nhận thức một cách tổng quát về khả năng tăng hay giảm lợi tức của doanh nghiệp bởi sự tác động và ảnh hưởng giá thành từng loại sản phẩm. Phân tích đánh giá tình hình biến động của tổng giá thành còn là cơ sở định hướng và đặt vấn đề cần đi sâu nghiên cứu giá thành của từng sản phẩm cụ thể.

Đối với toàn bộ sản phẩm, người ta tiến hành phân tích bằng cách so sánh giữa tổng giá thành thực tế với tổng giá thành kế hoạch.

Công thức:

$$\Delta Z = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1} - \sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{ik}$$

- $\Delta Z > 0$: Doanh nghiệp không hoàn thành kế hoạch hạ giá thành sản phẩm
- $\Delta Z = 0$: Doanh nghiệp hoàn thành kế hoạch hạ giá thành sản phẩm
- $\Delta Z < 0$: Doanh nghiệp hoàn thành vượt mức kế hoạch hạ giá thành sản phẩm

$$\text{Tỷ lệ \% tăng (giảm)} = \frac{\Delta Z}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{ik}} \times 100(\%)$$

Ví dụ: Trích báo cáo việc thực hiện kế hoạch giá thành của doanh nghiệp như sau:

Tên sản phẩm	Sản lượng sản phẩm nhập kho (Cái)		Giá thành đơn vị sản phẩm (NĐ/cái)	
	Kế hoạch	Thực tế	Kế hoạch	Thực tế
I- Sản phẩm so sánh được				
Sản phẩm A	90	100	300	299
Sản phẩm B	200	200	100	100
Sản phẩm C	100	70	200	199
II- Sản phẩm không so sánh được				
Sản phẩm D	220	240	150	149

Yêu cầu: Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành toàn bộ sản phẩm hàng hoá và từng loại sản phẩm?

Áp dụng phương pháp phân tích trên ta tính biến động của giá thành và tỷ lệ biến động trong bảng sau:

Tên sản phẩm	$Q_{i1}Z_{i1}$	$Q_{i1}Z_{ik}$	Chênh lệch	
			Số tiền	%
I- Sản phẩm so sánh được				
Sản phẩm A	29.900	30.000	-100	-0.333
Sản phẩm B	20.000	20.000	0	0
Sản phẩm C	13.930	14.000	-70	-0.5
Cộng	63.830	64.000	-170	-0.265
II- Sản phẩm không so sánh được				
Sản phẩm D	35.760	36.000	-240	-0.67
Cộng	99.590	100.000	-410	-0.41

Kết luận chung:

Qua kết quả tính toán trên ta thấy rằng doanh nghiệp hoàn thành kế hoạch giá thành toàn bộ các loại sản phẩm hàng hoá (kể cả từng loại sản phẩm so sánh được và không so sánh được). Giá thành thực tế của toàn bộ sản phẩm giảm 410.000 đ, tỷ lệ giảm giá thành là 0,41%. Điều đó chứng tỏ doanh nghiệp sử dụng hợp lý vật tư, tiền vốn, lao động trong quá trình sản xuất. Giá thành sản phẩm không so sánh được giảm 0,67% nhiều hơn tỷ lệ giảm của giá thành sản phẩm so sánh được (0,265%). Điều này dễ hiểu vì mức độ ổn định của giá thành sản phẩm không so sánh được còn thấp.

Cả 3 loại sản phẩm đều hoàn thành và hoàn thành vượt mức kế hoạch giá thành:

Chú ý: Để đánh giá thực chất kết quả kế hoạch giá thành, khi phân tích cần loại trừ ảnh hưởng của sự tăng giảm các khoản mục giá thành, do các nguyên nhân khách quan gây ra như do thay đổi giá cả nguyên vật liệu, thay đổi tiền lương công nhân sản xuất, thay đổi tỷ lệ khấu hao tài sản cố định, đánh giá lại tài sản cố định. Những nguyên nhân này sẽ làm cho giá thành thực hiện so với kế hoạch thay đổi, việc thay đổi này là do nguyên nhân khách quan gây nên.

4.1.3. Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch hạ thấp giá thành sản phẩm so sánh được

Mục tiêu của tất cả các doanh nghiệp sản xuất là phải phấn đấu hạ giá thành, mức hạ càng nhiều khả năng tăng lợi nhuận càng cao. Hạ giá thành là phương hướng

phần đầu cho tất cả các ngành sản xuất, cho tất cả các loại sản phẩm dù đã sản xuất nhiều năm hay mới bắt đầu sản xuất. Đối với các sản phẩm so sánh được là những sản phẩm đã được sản xuất ở các kỳ trước hoặc ở các năm trước, có đủ tài liệu hạch toán chính xác, đây là cơ sở cho phép ta sử dụng làm tài liệu phân tích.

Đối với những sản phẩm có thể so sánh, ngoài việc đánh giá chung giá thành, người ta còn giao nhiệm vụ hạ giá thành sản phẩm. Việc phân tích tình hình thực hiện kế hoạch hạ giá thành của sản phẩm so sánh được, được tiến hành trên hai chỉ tiêu: Mức hạ giá thành (M_h) và tỷ lệ hạ giá thành (T_h). Thông thường khi phân tích giá thành, người ta thường tiến hành so sánh giá thành thực tế với kế hoạch.

* Mức hạ giá thành (M_h): Biểu hiện bằng số tuyệt đối của kết quả hạ giá thành năm nay so với giá thành năm trước, phản ánh khả năng tăng lợi tức, tăng tích lũy nhiều hay ít.

- Công thức tổng quát:
$$M_h = \sum_{i=1}^n q_i \times (z_i - z_{i0})$$

- Chi tiết theo thực tế và kế hoạch:

Mức hạ giá thành thực tế (M_{h1}):
$$M_{h1} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{i1} - z_{i0})$$

Mức hạ giá thành kế hoạch (M_{hk}):
$$M_{hk} = \sum_{i=1}^n q_{ik} \times (z_{ik} - z_{i0})$$

* Tỷ lệ hạ giá thành (T_h): Là số tỷ lệ phần trăm giữa mức hạ giá thành kế hoạch (thực tế) với tổng giá thành kỳ trước tính theo sản lượng kế hoạch (thực tế). Tỷ lệ hạ giá thành là chỉ tiêu phản ánh tốc độ hạ thấp giá thành của đơn vị. Chỉ tiêu này phản ánh tốc độ hạ giá thành nhanh hay chậm và trình độ quản lý trong việc phân đầu hạ giá thành.

- Công thức tổng quát: Tỷ lệ hạ giá thành (T_h):
$$T_h = \frac{M_h}{\sum_{i=1}^n q_i \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

- Chi tiết theo thực tế và kế hoạch:

Tỷ lệ hạ giá thành thực tế (T_{h1}):
$$T_{h1} = \frac{M_{h1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

Tỷ lệ hạ giá thành kế hoạch (T_{hk}):
$$T_{hk} = \frac{M_{hk}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

Trong đó: q_{i1}, q_{ik} : Số lượng sản phẩm i nhập kho của thực tế và kế hoạch

z_{i0}, z_{i1}, z_{ik} : Giá thành công xưởng đơn vị sản phẩm i nhập kho của năm trước, kế hoạch và thực tế năm nay

$(z_{i1} - z_{i0}) = mz_{i1}$ và $(z_{ik} - z_{i0}) = mz_{ik}$: Mức hạ giá thành đơn vị thực tế và kế hoạch

➤ Phương pháp phân tích

So sánh giữa kết quả hạ giá thành thực tế với nhiệm vụ hạ giá thành, đồng thời sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn để xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến tình hình thực tế chỉ tiêu mức hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành.

a) Trình tự phân tích

* **Bước 1:** Xác định mức hạ giá thành kế hoạch và tỷ lệ hạ giá thành kế hoạch:

$$M_{hk} = \sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{ik} - \sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0} = \sum_{i=1}^n q_{ik} \times (z_{ik} - z_{i0})$$
$$T_{hk} = \frac{M_{hk}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

Trong đó: M_{hk} : Mức hạ giá thành kế hoạch

T_{hk} : Tỷ lệ hạ giá thành kế hoạch

z_{ik} : Là giá thành sản phẩm i kỳ kế hoạch năm nay

z_{i0} : Là giá thành sản phẩm i kỳ thực tế năm trước

q_{ik} : Số lượng sản phẩm sản xuất sản phẩm i theo kế hoạch

* **Bước 2:** Xác định mức hạ giá thành thực tế:

$$M_{h1} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1} - \sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{i1} - z_{i0});$$
$$T_{h1} = \frac{M_{h1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

Trong đó: M_{h1} : Mức hạ giá thành thực tế

T_{h1} : Tỷ lệ hạ giá thành thực tế

z_{i1} : Giá thành sản phẩm i kỳ thực tế năm nay

q_{i1} : Số lượng sản phẩm i sản xuất kỳ thực tế năm nay

* **Bước 3:** So sánh mức hạ giá thành thực tế với kế hoạch (xác định đối tượng phân tích)

- So sánh mức hạ giá thành:

$$\Delta M_h = M_{h1} - M_{hk}$$

Nếu: $\Delta M_h > 0$: doanh nghiệp không hoàn thành kế hoạch hạ giá thành sản phẩm so sánh được

$\Delta M_h = 0$: doanh nghiệp hoàn thành kế hoạch hạ giá thành sản phẩm so sánh được

$\Delta M_h < 0$: doanh nghiệp hoàn thành vượt mức kế hoạch hạ giá thành sản phẩm so sánh được

- So sánh tỷ lệ hạ giá thành:

$$\Delta T_h = T_{h1} - T_{hk}$$

* **Bước 4:** Xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến tình hình thực hiện nhiệm vụ hạ giá thành:

- **Nhân tố 1: Ảnh hưởng do sản lượng sản xuất trong kỳ thay đổi**

Nhân tố sản lượng thường đi kèm với nhân tố kết cấu. Nhân tố kết cấu không ảnh hưởng đến nhân tố sản lượng nếu tỷ trọng của các mặt hàng là như nhau. Nếu sản lượng tăng mà kết cấu không đổi và giá thành không đổi thì các mặt hàng coi như đều hoàn thành với tỷ lệ như nhau, do đó khi tiến hành thay thế ta dc:

Gọi I_s là chỉ số hoàn thành kế hoạch giá thành về mặt số lượng, như vậy ta xác định I_s thông qua công thức sau:

$$I_s = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0}}$$

Do đó ta tính được mức hạ giá thành điều chỉnh khi nhân tố sản lượng thay đổi theo công thức:

$$M_{h(q)}^d = M_{hk} \times I_s$$

Như vậy sự biến động mức hạ giá thành do sản lượng thay đổi được xác định bằng công thức:

$$\Delta M_{h(q)} = M_{h(q)}^d - M_{hk}$$

Về mặt lý thuyết người ta chứng minh rằng khi sản lượng thay đổi nó chỉ ảnh hưởng đến mức hạ giá thành chứ không ảnh hưởng đến tỷ lệ hạ giá thành

- **Nhân tố 2: Ảnh hưởng do kết cấu mặt hàng thay đổi**

Khi kết cấu mặt hàng thay đổi thì nó ảnh hưởng đến mức hạ giá thành và tỷ lệ giá thành theo công thức:

$$\Delta M_{h(K)} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{ik} - z_{i0}) - M_{h(q)}^d ; \quad \Delta T_{h(K)} = \frac{\Delta M_{h(K)}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

- **Nhân tố 3: Ảnh hưởng do giá thành đơn vị thay đổi**

$$\Delta M_{h(z)} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{i1} - z_{ik}) ; \quad \Delta T_{h(z)} = \frac{\Delta M_{h(z)}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%)$$

Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố:

$$\Delta M_h = \Delta M_{h(q)} + \Delta M_{h(K)} + \Delta M_{h(z)}$$

$$\Delta T_h = \Delta T_{h(K)} + \Delta T_{h(z)}$$

Nhận xét: Trong trường hợp các nhân tố không thay đổi nếu sản lượng thực tế tăng hoặc giảm so với kế hoạch thì mức hạ giá thành cũng sẽ tăng hoặc giảm tương ứng.

- Khi kết cấu mặt hàng thay đổi thì có thể làm tăng hoặc giảm mức hạ giá thành, mỗi loại sản phẩm có giá thành đơn vị khác nhau do đó mức hạ giá thành cũng khác nhau, có loại mức hạ giá thành cao, có loại mức hạ giá thành thấp.

Như vậy trong thực tế nếu doanh nghiệp tăng tỷ trọng của những sản phẩm có mức hạ giá thành cao và giảm tỷ trọng của những sản phẩm có mức hạ giá thành thấp thì khi đó dù cho tỷ lệ hạ giá thành cá biệt không đổi thì mức hạ giá thành chung các loại sản phẩm vẫn tăng và ngược lại.

- Giá thành đơn vị thay đổi nó cũng làm ảnh hưởng đến mức hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành bởi vì: Giá thành đơn vị phản ánh hiệu quả việc sử dụng lao động vật tư, tiền vốn trong quá trình sản xuất sản phẩm có nghĩa là nếu sử dụng hợp lý và có hiệu quả thiết bị sản xuất lao động, vật tư, tiền vốn thì nó làm cho năng suất lao động tăng và ngược lại. Từ đó dẫn tới mức hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành tăng lên hoặc giảm đi là điều kiện giảm chi phí vào giá thành và ngược lại. Như vậy giá thành đơn vị phản ánh mặt cố gắng của doanh nghiệp trong công tác quản lý nói chung, trong doanh nghiệp nói riêng khi có mức hạ giá thành.

Ví dụ: Năm N một doanh nghiệp có tài liệu sau:

Tên sản phẩm	Số lượng sản phẩm (Cái)		Giá thành đơn vị sản phẩm (NĐ/cái)		
	Kế hoạch	Thực tế	TT năm trước	KH năm nay	TT năm nay
A	490	500	20	19	19
B	360	400	10	9,6	10
C	100	100	60	57,8	56,2

Yêu cầu: Phân tích tình hình thực hiện nhiệm vụ hạ giá thành của những sản phẩm so sánh được và nêu ảnh hưởng của các nhân tố?

*** Bước 1:** Xác định mức hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành kế hoạch:

$$M_{hk} = [(490 \times 19) + (360 \times 9,6) + (100 \times 57,8)] - [(490 \times 20) + (360 \times 10) + (100 \times 60)]$$

$$= 18.546 - 19.400 = -854 (\text{NĐ})$$

$$T_{hk} = \frac{M_{hk}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0}} \times 100(\%) = \frac{-854}{19.400} \times 100(\%) = -4,402(\%)$$

*** Bước 2:** Xác định mức hạ giá thành và tỷ lệ hạ giá thành thực tế

$$M_{h1} = [(500 \times 19) + (400 \times 10) + (100 \times 56,2)] - [(500 \times 20) + (400 \times 10) + (100 \times 60)]$$

$$= 19.120 - 20.000 = -880 \text{ (NĐ)}$$

$$T_{h1} = \frac{M_{h1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%) = \frac{-880}{20.000} \times 100(\%) = -4,4(\%)$$

*** Bước 3:** So sánh thực tế và kế hoạch (đối tượng phân tích)

- So sánh mức hạ giá thành:

$$\Delta M_h = M_{h1} - M_{hk} = -880 - (-854) = -26 \text{ (NĐ)}$$

- So sánh tỷ lệ hạ giá thành:

$$\Delta T_h = T_{h1} - T_{hk} = -4,4\% - (-4,402\%) = +0,002(\%)$$

Doanh nghiệp đã hoàn thành vượt mức kế hoạch hạ giá thành

*** Bước 4:** Xác định mức độ ảnh hưởng từng nhân tố đến M_h và T_h

- *Thay thế lần 1:* Ảnh hưởng của nhân tố sản lượng thay đổi

$$I_s = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{i0}} = \frac{20.000}{19.400} = 1,031$$

$$M_{h(q)}^d = M_{hk} \times I_s = -854 \times 1,031 = -880,474 \text{ (NĐ)}$$

$$\text{Vậy } \Delta M_{h(q)} = M_{h(q)}^d - M_{hk} = -880,474 - (-854) = -26,474 \text{ (NĐ)}$$

Nhân tố 1: không ảnh hưởng đến tỷ lệ hạ giá thành

- *Thay thế lần 2:* ảnh hưởng do kết cấu mặt hàng thay đổi

$$\Delta M_{h(K)} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{ik} - z_{i0}) - M_{h(q)}^d$$

$$\Delta M_{h(K)} = [500 \times (19 - 20) + 400 \times (9,6 - 10) + 100 \times (57,8 - 60)] - (-880,474)$$

$$= -880 - (-880,475) = +0,474 \text{ (NĐ)}$$

$$\Delta T_{h(K)} = \frac{\Delta M_{h(K)}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%) = \frac{0,474}{20.000} \times 100(\%) = 0,002(\%)$$

- *Thay thế lần 3:* Ảnh hưởng do mức hạ giá thành đơn vị thay đổi

$$\Delta M_{h(z)} = \sum_{i=1}^n q_{i1} \times (z_{i1} - z_{ik})$$

$$\Delta M_{h(z)} = [500 \times (19 - 26) + 400 \times (10 - 10) + 100 \times (56,2 - 60)] - (-880)$$

$$= -880 - (-880) = 0 \text{ (NĐ)}$$

$$\Delta T_{h(z)} = \frac{\Delta M_{h(z)}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i0}} \times 100(\%) = \frac{0}{20.000} \times 100(\%) = 0(\%)$$

Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố:

$$\Delta M_h = \Delta M_{h(q)} + \Delta M_{h(K)} + \Delta M_{h(z)}$$

$$-26 = -26,474 + 0,474 + 0$$

$$\Delta T_h = \Delta T_{h(K)} + \Delta T_{h(z)}$$

$$0,002\% = 0,002\% + 0$$

Như vậy qua số liệu tính toán trên ta nhận thấy:

$\Delta M_h = -26$ (nghìn đồng) < 0 chứng tỏ doanh nghiệp hoàn thành vượt mức kế hoạch hạ giá thành về chỉ tiêu mức hạ giá thành, nguyên nhân là do các nhân tố ảnh hưởng sau:

+ Nhân tố sản lượng: Chủ yếu do sự thay đổi của sản lượng thực tế so với kế hoạch làm cho mức hạ giá thành giảm 26,474 (nghìn đồng) đây là nhân tố tích cực.

+ Nhân tố thay đổi kết cấu mặt hàng: Do thay đổi về kết cấu mặt hàng (cụ thể là mặt hàng A và B thực tế tăng lên so với kế hoạch, làm cho giá thành tăng lên 0,474 (nghìn đồng) điều này có ảnh hưởng không tốt đến mức hạ giá thành.

$\Delta T_h = 0,002\% > 0$: Chứng tỏ doanh nghiệp tỷ lệ hạ giá thành thực tế giảm so với kế hoạch, nguyên nhân là do ảnh hưởng của một nhân tố là sự thay đổi về kết cấu mặt hàng làm tỷ lệ hạ giá thành tăng lên 0,002 %.

4.1.4. Phân tích chỉ tiêu chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá

Trong quá trình phát triển của nền sản xuất xã hội và nhu cầu đa dạng hoá của thị trường về sản phẩm hàng hoá, đã làm cho các sản phẩm sản xuất của mỗi ngành, mỗi doanh nghiệp tăng lên nhanh chóng và biến đổi hàng ngày. Do đó, các sản phẩm mới không ngừng tăng lên nhằm đáp ứng kịp thời nhu cầu tiêu dùng của khách hàng và điều đó có nghĩa là các sản phẩm không so sánh được đã có chiều hướng tăng lên và chiếm tỷ trọng đáng kể trong các doanh nghiệp.

Trong những trường hợp đó, việc phân tích tình hình thực hiện kế hoạch hạ giá thành chưa phản ánh được sự phấn đấu hạ giá thành của đơn vị. Vì thế, ngoài phân tích khái quát tổng giá thành, tình hình thực hiện nhiệm vụ hạ giá thành cho những sản phẩm có thể so sánh; chúng ta cần phải phân tích chỉ tiêu chi phí cho 1.000 đồng sản phẩm hàng hoá để phân tích cho cả sản phẩm so sánh được và sản phẩm không so sánh được.

Việc phân tích chỉ tiêu chi phí cho 1.000 đồng sản phẩm hàng hoá giúp cho các nhà kinh doanh biết được để có 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá (thực chất là doanh thu bán hàng) doanh nghiệp phải bỏ ra bao nhiêu đồng chi phí để sản xuất và

tiêu thụ sản phẩm. Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá càng thấp thì lợi nhuận thu được càng cao, hiệu quả kinh doanh càng lớn. Xác định chỉ tiêu chi phí cho 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá có thể dựa vào chi phí sản xuất (giá thành công xưởng) hoặc dựa trên tổng giá thành toàn bộ.

Chỉ tiêu được xác định như sau: Lấy tổng giá thành sản lượng hàng hoá chia cho tổng giá trị sản lượng hàng hoá (nhân thêm 1.000).

$$C_{1000} = \frac{\sum_{i=1}^n q_i \times z_i}{\sum_{i=1}^n q_i \times p_i} \times 1.000$$

Trong đó: C_{1000} : Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá

q_i : Số lượng sản phẩm i tiêu thụ

z_i : Chi phí toàn bộ (giá thành toàn bộ) đơn vị của sản phẩm i tiêu thụ

p_i : Giá bán đơn vị sản phẩm i tiêu thụ

➤ Phương pháp phân tích

Tiến hành so sánh chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá giữa thực tế so với kế hoạch (hoặc giữa năm nay so với năm trước) để xác định chênh lệch (đối tượng phân tích), sau đó sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn hay số chênh lệch để tính mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến đối tượng phân tích và nhận xét kết quả phân tích.

➤ Đối tượng phân tích:

$$\Delta C_{1000} = C_{1000(1)} - C_{1000(k)}$$

+ Nhân tố và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến đối tượng phân tích.

Chi phí sản xuất tính trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá chịu ảnh hưởng của các nhân tố: sản lượng sản xuất, cơ cấu sản lượng, giá thành sản xuất đơn vị và giá bán đơn vị sản phẩm, dịch vụ. Mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố được xác định bằng phương pháp loại trừ.

- Sản lượng sản xuất

Sản lượng sản xuất là nhân tố phản ánh qui mô nhưng do qui mô nghiên cứu đã được giới hạn ở mức 1.000 đồng giá trị sản lượng nghĩa là qui mô không thay đổi giữa kỳ phân tích với kỳ gốc nên ảnh hưởng của nhân tố sản lượng đến sự biến động của chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản xuất bằng “0” (không). Nói cách khác, do qui mô nghiên cứu không thay đổi giữa kỳ phân tích với kỳ gốc nên nhân tố sản lượng sản xuất không ảnh hưởng đến sự biến động của chỉ tiêu “Chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá”.

- Nhân tố cơ cấu sản lượng

Do các loại sản phẩm, dịch vụ khác nhau thì có mức chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa khác nhau nên khi cơ cấu sản lượng thay đổi, chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa sẽ thay đổi theo. Ảnh hưởng của nhân tố này được xác định trong điều kiện giả định: Sản lượng thực tế, cơ cấu sản lượng thực tế, giá thành đơn vị và giá bán đơn vị kế hoạch. Gọi $\Delta C_{100Q(K)}$ là ảnh hưởng của nhân tố cơ cấu sản lượng đến sự biến động của chỉ tiêu “Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa”, ta có:

$$\Delta C_{100Q(K)} = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{ik}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{ik}} \times 1.000 - \frac{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times z_{ik}}{\sum_{i=1}^n q_{ik} \times p_{ik}} \times 1.000$$

Xét về mức độ ảnh hưởng, việc thay đổi cơ cấu sản lượng sản xuất có thể tác động làm tăng hoặc giảm chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa. Nếu tỷ trọng sản xuất của những sản phẩm có mức chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa tăng lên, tỷ trọng của những sản phẩm có mức chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa giảm xuống sẽ làm cho mức chi phí chung trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa của doanh nghiệp tăng lên và ngược lại.

Xét về tính chất, việc thay đổi cơ cấu sản lượng sản xuất trước hết là do tác động của quan hệ cung – cầu trên thị trường do thị trường điều tiết. Vì thế, có thể coi ảnh hưởng của nhân tố cơ cấu sản lượng là nhân tố khách quan. Tuy nhiên, về thực chất việc thay đổi cơ cấu sản lượng sản xuất lại là nhân tố chủ quan do doanh nghiệp tự điều chỉnh cơ cấu sản lượng sản xuất nhằm thỏa mãn, đáp ứng nhu cầu thị trường. Việc thay đổi cơ cấu sản lượng sản xuất kịp thời cũng phản ánh sự nhạy bén trong chỉ đạo, điều hành kinh doanh của bộ phận quản lý để đưa ra các quyết định phù hợp, vừa bảo đảm thỏa mãn nhu cầu thị trường vừa bảo đảm tăng lợi nhuận kinh doanh, nâng cao hiệu quả kinh doanh.

- Nhân tố giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm, dịch vụ

Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm, dịch vụ là nhân tố phản ánh thành tích hay khuyết điểm của doanh nghiệp trong việc tiết kiệm hay lãng phí chi phí sản xuất (chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) của doanh nghiệp. Ảnh hưởng của nhân tố này được xác định trong điều kiện giả định: Sản lượng thực tế, cơ cấu sản lượng thực tế, giá thành đơn vị thực tế, giá bán đơn vị kế hoạch. Gọi mức ảnh hưởng của nhân tố giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm, dịch vụ đến sự thay đổi của chỉ tiêu “Chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa” là $\Delta C_{100Q(Z)}$, ta có:

$$\Delta C_{100Q_z} = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{ik}} \times 1.000 - \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{ik}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{ik}} \times 1.000$$

Nhân tố giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm, dịch vụ có quan hệ cùng chiều với chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa. Khi giá thành sản xuất đơn vị tăng, chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm tăng và ngược lại, khi giá thành sản xuất đơn vị giảm, chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa giảm. Về cơ bản, nhân tố giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm, dịch vụ là nhân tố chủ quan, phản ánh kết quả của việc quản lý sử dụng lao động, vật tư, tiền vốn trong quá trình hoạt động sản xuất – kinh doanh. Hạ giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm là một trong những biện pháp quan trọng để giảm chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa, nâng cao hiệu quả kinh doanh.

- Nhân tố giá bán đơn vị

Giá bán (không thuế GTGT) đơn vị sản phẩm, dịch vụ có thể là nhân tố khách quan, phụ thuộc vào quan hệ cung – cầu trên thị trường nhưng giá bán cũng có thể là nhân tố chủ quan phụ thuộc vào chất lượng sản phẩm, dịch vụ mà doanh nghiệp sản xuất. Nhân tố này có quan hệ ngược chiều với chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa; nghĩa là, trong điều kiện các nhân tố khác không đổi, nếu giá bán tăng chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa sẽ giảm và ngược lại. Gọi mức ảnh hưởng của nhân tố giá bán đơn vị đến sự biến động của chỉ tiêu “Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa” là ΔC_{100Q_p} , ta có:

$$\Delta C_{100Q_p} = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{i1}} \times 1.000 - \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{ik}} \times 1.000$$

➤ Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố, rút ra nhận xét và kiến nghị

Trên cơ sở tính toán ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chi phí sản xuất trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hóa, nhà phân tích sẽ tiến hành tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố theo từng nhóm (nhóm nhân tố ảnh hưởng tăng, nhóm nhân tố ảnh hưởng giảm). Từ đó, sẽ nêu lên những nhận xét, đánh giá tình hình tiết kiệm hay lãng phí chi phí sản xuất cũng như những tồn tại cần khắc phục và những thành tựu mà doanh nghiệp đạt được. Đồng thời, đề xuất các giải pháp áp dụng trong kỳ tới nhằm tiết kiệm chi phí, tăng doanh lợi.

Có thể sử dụng tài liệu của doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ 3 loại sản phẩm về sản lượng, chi phí bình quân 1 sản phẩm và giá bán đơn vị qua tài liệu sau:

Sản phẩm	Khối lượng sản phẩm (Sản phẩm)		Chi phí toàn bộ đơn vị sản phẩm (NĐ/ sp)		Giá bán đơn vị sản phẩm (NĐ/ sp)	
	<i>KH</i>	<i>TT</i>	<i>KH</i>	<i>TT</i>	<i>KH</i>	<i>TT</i>
A	10.000	12.000	400	390	500	500
B	8.000	7.200	310	310	400	420
C	6.000	6.000	200	200	300	310

Ta có bảng phân tích chi phí sản xuất 1.000 đồng sản phẩm hàng hóa như sau:

Sản phẩm	$q_{ik}z_{ik}$	$q_{ik}p_{ik}$	$C_{1000(k)}$	$q_{i1}z_{i1}$	$q_{i1}z_{i1}$	$q_{i1}p_{i1}$	$q_{i1}p_{i1}$	$C_{1000(1)}$
A	4.000	5.000	800	4.800	4.680	6.000	6.000	780
B	2.400	3.200	750	21.600	2.232	2.880	3.024	738
C	1.200	1.800	660	1.200	1.200	1.800	1.890	635
Cộng	7.600	10.000	760	8.160	8.112	10.680	10.914	743

Căn cứ bảng phân tích trên, chúng ta tiến hành tính chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá kế hoạch và thực hiện sau:

$C_{1000(k)}$: Chi phí trên 1.000 đồng sản phẩm hàng hoá kế hoạch ta có:

$$C_{1000(k)} = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{ik}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{ik}} \times 1.000 = \frac{8.160}{10.680} = 764,04 \text{ (NĐ)}$$

$C_{1000(1)}$: Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá thực hiện ta có:

$$C_{1000(1)} = \frac{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times z_{i1}}{\sum_{i=1}^n q_{i1} \times p_{i1}} \times 1.000 = \frac{8.112}{10.914} = 743,27 \text{ (NĐ)}$$

* So sánh chỉ tiêu chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản phẩm hàng hoá thực hiện so với kế hoạch:

$$C_{1000} = C_{1000(1)} - C_{1000(k)} = 743,27 - 764,04 = -20,77 \text{ (NĐ)}$$

* Xem xét nhân tố ảnh hưởng:

+ Thay thế lần 1: Ảnh hưởng nhân tố kết cấu tiêu thụ (K) đến chỉ tiêu

$$\Delta C_{1000(K)} = \frac{8.160}{10.680} \times 1.000 - 760 = +4,04 \text{ (NĐ)}$$

+ Thay thế lần 2: Ảnh hưởng nhân tố giá thành toàn bộ tiêu thụ (Z) đến chỉ tiêu

$$\Delta C_{100(z)} = \frac{8.112}{10.680} \times 1.000 - \frac{8.160}{10.680} \times 1.000 = -8,17 \text{ (VNĐ)}$$

+ Thay thế lần 3: Ảnh hưởng nhân tố giá bán đơn vị tiêu thụ (P) đến chỉ tiêu

$$\Delta C_{100(p)} = 743,27 - \frac{8.112}{10.680} \times 1.000 = -16,28 \text{ (VNĐ)}$$

Nhận xét:

Kết quả phân tích đã cho thấy: Chi phí bình quân thực hiện so với kế hoạch giảm 20,77 nghìn đồng trong 1 triệu đồng sản phẩm hàng hoá tiêu thụ; hay nói đúng hơn cứ 1.000đ giá trị sản phẩm hàng hoá tiêu thụ thì chi phí đã giảm 20,77 đồng. Đây chính là thành tích mang tính chủ quan và khách quan của doanh nghiệp trong công tác quản lý sản xuất, tiêu thụ và quản lý chi phí, giá thành sản phẩm.

Trong các nhân tố ảnh hưởng thì nhân tố kết cấu đã làm tăng chi phí, có nghĩa là việc lựa chọn cơ cấu sản xuất, tiêu thụ chưa thật hợp lý, doanh nghiệp cần coi đây là nhược điểm của mình trong việc lựa chọn phương án sản xuất mang lại hiệu quả cao. Nhân tố giá thành, giá bán đều làm giảm chỉ tiêu, nếu việc giảm giá thành và tăng giá bán mà không ảnh hưởng đến kết quả sản xuất và tiêu thụ thì kết quả này phản ánh thành tích quan trọng của doanh nghiệp trên góc độ quản lý chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm và nâng cao chất lượng sản phẩm. Chi phí trên 1.000 đồng giá trị sản lượng hàng hoá giảm đã làm tăng lợi nhuận, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp.

4.2. Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch trên một số khoản chi phí chủ yếu

4.2.1. Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí nguyên vật liệu

Chi phí nguyên liệu vật liệu bao gồm chi phí về nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... mà doanh nghiệp đã chi ra trong kỳ có liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện dịch vụ hoặc sử dụng chung ở phân xưởng, sử dụng cho bán hàng, cho quản lý doanh nghiệp.

Trong tổng chi phí nguyên vật liệu mà doanh nghiệp chi ra trong kỳ thì bộ phận chi phí về nguyên vật liệu sử dụng trực tiếp cho việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện các dịch vụ là bộ phận chủ yếu, chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Vì thế, muốn tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, tăng lợi nhuận thì một trong những giải pháp hàng đầu mà doanh nghiệp quan tâm là sử dụng tiết kiệm, hợp lý nguyên vật liệu. Chính vì thế, cần phải thường xuyên phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí nguyên vật liệu, qua đó phát hiện những nguyên nhân dẫn đến thất thoát nguyên vật liệu giúp cho doanh nghiệp nhận thấy những ưu điểm và nhược điểm trong việc quản lý và sử dụng nguyên vật liệu và đề xuất biện pháp phù hợp để nâng cao hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu.

Trong quá trình sản xuất kinh doanh, khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được chuyển thẳng vào giá thành sản phẩm của một loại sản phẩm nhất định. Vì thế, khi phân tích khoản mục này chúng ta thường phân tích cho một loại sản phẩm cụ thể.

Chi phí nguyên vật liệu cho quá trình sản xuất được xác định bằng công thức:

$$C_v = \sum_{i=1}^n Q \times m_i \times s_i - PL$$

Trong đó: C_v : Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất sản phẩm hay thực hiện các dịch vụ trong kỳ

Q : Số lượng sản phẩm sản xuất ra trong kỳ

m : Định mức tiêu hao nguyên vật liệu cho một đơn vị sản phẩm

s : Đơn giá bình quân nguyên vật liệu

PL : Giá trị phế liệu thu hồi (nếu có)

Trong trường hợp doanh nghiệp có thay thế vật liệu trong quá trình xuất (vì mỗi loại vật liệu có định mức tiêu hao khác nhau, có giá cả khác nhau, khi thay đổi vật liệu sử dụng sẽ làm cho chi phí nguyên vật liệu trong giá thành thay đổi).

Để xác định được ảnh hưởng của việc thay thế này người ta lấy khoản chi về vật liệu dự kiến trong kế hoạch so sánh với khoản chi vật liệu được thay thế bằng công thức:

$$\Delta V_t = V_{t1} - V_{tk}$$

Trong đó: V_{t1} : Chi phí vật liệu thay thế thực tế

V_{tk} : Chi phí vật liệu bị thay thế kế hoạch

Ta thấy: chi phí vật liệu trong giá thành sản phẩm tùy thuộc vào 5 nhân tố:

- Sản lượng sản phẩm sản xuất ra trong kỳ.
- Định mức tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm.
- Đơn giá cho một đơn vị nguyên vật liệu.
- Chi phí thu hồi (nếu có).

- Trong trường hợp có vật liệu thay thế thì nó còn phụ thuộc vào vật liệu thay thế
Nếu có 5 nhân tố thì công thức là:

$$C_v = \sum_{i=1}^n Q \times m_i \times s_i - PL + V_t$$

Chi phí nguyên vật liệu trong kỳ tăng hoặc giảm phụ thuộc vào các nhân tố:

✓ **Sản lượng sản phẩm sản xuất ra trong kỳ**

Chi phí vật liệu tăng (giảm) trong trường hợp sản lượng sản phẩm sản xuất ra trong kỳ tăng hay giảm thì đây không phải là khuyết điểm hay thành tích của doanh nghiệp, do đó khi phân tích khoản mục chi phí vật liệu thì người cố định sản lượng sản phẩm sản xuất ra ở kỳ thực tế (Q_1).

✓ Định mức tiêu hao

Nói chung định mức tiêu hao được xác định cho một đơn vị sản phẩm dựa trên các định mức kinh tế kỹ thuật hiện hành có dựa trên đặc điểm của quy trình công nghệ từng doanh nghiệp, từng loại vật liệu và do trình độ khoa học kỹ thuật của từng doanh nghiệp để so sánh giữa chi phí thực tế với định mức tiêu hao dự kiến.

✓ Đơn giá bình quân của đơn vị nguyên vật liệu

Cùng một loại vật liệu nhưng có thể nhập kho từ những nguồn khác nhau, đơn giá bình quân vật liệu khác nhau, chi phí vật liệu trong giá thành sản phẩm khác nhau thông thường giá vật liệu thay đổi do phụ thuộc nhiều yếu tố:

- Giá của bản thân vật liệu thay đổi (giá hóa đơn) (Nhà nước thay đổi giá).
- Do thay đổi nguồn cung cấp vật liệu.
- Do chi phí thu mua thay đổi: Chi phí này thay đổi do những nguyên nhân:
 - + Thay đổi phương tiện vận chuyển.
 - + Thay đổi cự ly.
 - + Cước phí vận chuyển thay đổi.

✓ Phế liệu thu hồi (không phải ở doanh nghiệp nào cũng có)

Đối với những doanh nghiệp có lập kế hoạch thu hồi phế liệu nó sẽ làm giảm chi phí vật liệu trong giá thành sản phẩm, khi xem xét phế liệu thu hồi thì phải điều chỉnh khoản phế liệu thu hồi kế hoạch theo sản lượng thực tế bằng công thức sau:

$$PL_k^d = PL_k \times \frac{Q_1}{Q_k}$$

✓ Vật liệu thay thế

Do phải thay thế vật liệu mà mỗi loại vật liệu có định mức khác nhau, giá cả khác nhau, nhưng trong mọi trường hợp việc thay thế vật liệu đều phải bảo đảm chất lượng sản phẩm, do đó khoản chi vật liệu này cũng khác. Vật liệu thay thế được sử dụng khi:

- + Dùng vật liệu rẻ tiền thay thế vật liệu đắt tiền.
- + Dùng vật liệu trong nước thay thế vật liệu nước ngoài.
- + Trong trường hợp khâu cung cấp nguyên vật liệu bị khó khăn.
- + Khi thay đổi thiết kế sản phẩm.

Phân tích nội dung này phải dựa vào tình hình thực tế doanh nghiệp để đánh giá:

$$\Delta V_t = V_{t1} - V_{tk}^d$$

(V_{tk}^d : Điều chỉnh theo sản lượng thực tế của vật liệu bị thay thế theo giá kế hoạch)

* Phương pháp phân tích khoản mục chi phí nguyên vật liệu

Sử dụng phương pháp so sánh giữa chi phí vật liệu thực tế với chi phí vật liệu kế hoạch đã tính chuyển theo sản lượng thực tế:

$$\Delta C_v = C_{v1} - C_{vk}^d$$

$$C_{v1} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times s_{i1} - PL_1 + V_{t1}$$

$$C_{vk}^d = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{ik} \times s_{ik} - PL_k^d + V_{tk}^d$$

Vì các nhân tố có mối quan hệ tổng và tích số nên phải sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn và phương pháp cân đối để tính.

- Bằng phương pháp thay thế liên hoàn người ta có thể tính được ảnh hưởng của hai nhân tố định mức tiêu hao và đơn giá bình quân .

- Sử dụng phương pháp cân đối để xác định ảnh hưởng của nhân tố phế liệu thu hồi và vật liệu thay thế đến đối tượng phân tích (nếu có) cụ thể là:

+ Thay thế lần 1: Ảnh hưởng của nhân tố định mức tiêu hao:

$$\Delta C_{v(m)} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times s_{ik} - \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{ik} \times s_{ik}$$

+ Thay thế lần 2: Ảnh hưởng của nhân tố giá bình quân đơn vị vật liệu:

$$\Delta C_{v(s)} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times s_{i1} - \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times s_{ik}$$

+ Ảnh hưởng của nhân tố phế liệu thu hồi:

$$\Delta C_{v(PL)} = -(PL_1 - PL_k^d)$$

+ Ảnh hưởng của nhân tố nguyên vật liệu thay thế:

$$\Delta C_{v(V_t)} = V_{t1} - V_{tk}^d$$

Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố:

$$\Delta C_v = C_{v1} - C_{vk}^d = \Delta C_{v(m)} + \Delta C_{v(s)} + \Delta C_{v(PL)} + \Delta C_{v(V_t)}$$

Chú ý: Với nhân tố phế liệu thu hồi để đánh giá chính xác còn phải sử dụng thêm chỉ tiêu tỷ lệ thu hồi:

$$\text{Tỷ lệ thu hồi phế liệu kế hoạch: } PL_{kh} = \frac{PL_k^d}{PL_{tk}} \times 100(\%)$$

$$\text{Tỷ lệ thu hồi phế liệu thực tế: } PL_{tt} = \frac{PL_1}{PL_{t1}} \times 100(\%)$$

Trong đó: PL_{tk} : Là phế liệu thải loại kế hoạch

PL_{t1} : Là phế liệu thải loại thực tế

Nếu tỷ lệ thu hồi thực tế lớn hơn tỷ lệ thu hồi kế hoạch: tức là doanh nghiệp tận dụng được phế liệu, giảm chi phí nguyên liệu, giảm giá thành.

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp công nghiệp A trong tháng 12/ N có số liệu sau:

Tài liệu 1: Tình hình chi phí nguyên vật liệu để sản xuất ra sản phẩm X như sau:

Tên vật liệu	Mức tiêu hao cho một sản phẩm (Kg)		Đơn giá vật liệu (NĐ/kg)	
	Kế hoạch	Thực tế	Kế hoạch	Thực tế
A	10	9,6	40	50
B	5	-	20	-
C	-	8	-	10

Tài liệu 2:

- + Số lượng sản phẩm sản xuất dự kiến và thực tế trong tháng là 2.000 sản phẩm
- + Giá trị vật liệu thu hồi kế hoạch dự kiến: 10.000 nghìn đồng
- + Giá trị vật liệu thu hồi thực tế: 20.000 nghìn đồng
- + Trong tháng doanh nghiệp đã sử dụng vật liệu c thay thế cho b
- + Phế liệu thải loại dự kiến 15.000 nghìn đồng; thực tế 18.000 nghìn đồng.

Yêu cầu: Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí nguyên vật liệu?

Qua cách phân tích trên ta có thể tính toán các số liệu sau:

$$C_{v1} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times s_{i1} - PL_1 + V_{t1} = 960.000 + 160.000 - 20.000 = 1.100.000 \text{ (NĐ)}$$

$$C_{vk}^d = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{ik} \times s_{ik} - PL_k^d + V_{tk}^d = 800.000 + 200.000 - 10.000 = 990.000 \text{ (NĐ)}$$

$$\text{So sánh: } \Delta C_v = C_{v1} - C_{vk}^d = 1.100.000 - 990.000 = +110.000 \text{ (NĐ)}$$

*** Phân tích các nhân tố ảnh hưởng:**

Phương pháp phân tích: số chênh lệch và cân đối

- Thay thế lần 1: Ảnh hưởng của nhân tố định mức tiêu hao:

$$\Delta C_{v(m)} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times (m_{i1} - m_{ik}) \times s_{ik} = 2000 \times (9,6 - 10) \times 40 = -32.000 \text{ (NĐ)}$$

- Thay thế lần 2: Ảnh hưởng của nhân tố giá bình quân đơn vị vật liệu:

$$\Delta C_{v(s)} = \sum_{i=1}^n Q_1 \times m_{i1} \times (s_1 - s_k) = 2000 \times 9,6 \times (50 - 40) = + 192.000 \text{ (NĐ)}$$

- Thay thế lần 3: Ảnh hưởng của nhân tố phế liệu thu hồi:

$$\Delta C_{v(PL)} = -(PL_1 - PL_k^d) = -(20.000 - 10.000) = -10.000 \text{ (NĐ)}$$

- Thay thế lần 4: Ảnh hưởng của nhân tố nguyên vật liệu thay thế:

$$\Delta C_{v(V_t)} = V_{t1} - V_{tk}^d = (2000 \times 8 \times 10) - (2000 \times 5 \times 20) = -40.000 \text{ (NĐ)}$$

*** Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố:**

$$\Delta C_v = C_{v1} - C_{vk}^d = \Delta C_{v(m)} + \Delta C_{v(s)} + \Delta C_{v(PL)} + \Delta C_{v(V_i)}$$

$$110.000 = (-32.000) + 192.000 + (-10.000) + (-40.000)$$

* Tỷ lệ thu hồi phế liệu:

$$PL_{kh} = \frac{10.000 \times \frac{2.000}{2.000}}{15.000} \times 100(\%) = 66,6(\%)$$

$$PL_{tt} = \frac{20.000 \times \frac{2.000}{2.000}}{18.000} \times 100(\%) = 111,1(\%)$$

$$\Delta PL = 111,1\% - 66,6\% = 44,5\%$$

Nhận xét: Chi phí nguyên vật liệu thực tế bỏ ra lớn hơn chi phí nguyên vật liệu kế hoạch là 150.000 nghìn đồng chi phí tăng lên làm cho giá thành toàn bộ một sản phẩm tăng (Đây là mặt tiêu cực) ta phải tìm hiểu nguyên nhân.

- Do định mức tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm thực tế giảm so với kế hoạch làm cho C_v giảm – 32.000 nghìn đồng chủ yếu là định mức tiêu hao nguyên vật liệu a cho nên tiết kiệm được nguyên vật liệu là tốt. Nguyên nhân nữa là do thay thế nguyên vật liệu c có giá thành thấp hơn nguyên vật liệu b mặc dù định mức tiêu hao lớn hơn.

- Do đơn giá thực tế tăng, chủ yếu là vật liệu a làm cho C_v tăng 192.000 nghìn đồng.

- Phế liệu thu hồi so với kế hoạch tăng nên làm cho C_v giảm 10.000 nghìn đồng đây là mặt tốt chứng tỏ doanh nghiệp đã cố gắng trong việc tổ chức và vận động công nhân tận dụng thu hồi phế liệu nên tiết kiệm được chi phí nguyên vật liệu.

- Theo kế hoạch doanh nghiệp dùng nguyên vật liệu b với định mức (5kg/sản phẩm), và đơn giá 20 nghìn đồng/sản phẩm nhưng do giá thành vật liệu b cao, trong khi đó có thể thay thế vật liệu c mà vẫn đảm bảo kế hoạch sản xuất với chất lượng tốt làm cho doanh nghiệp tiết kiệm được 40.000 nghìn đồng. Còn vật liệu a, giá trị đơn vị cao nhưng có thể không có loại vật liệu thay thế được.

Từ những vấn đề trên ta thấy kỳ tới muốn sản xuất kinh doanh có lãi (giá thành hạ) ta phải tìm loại nguyên vật liệu nào có thể thay thế loại vật liệu a và công tác định mức tiêu hao nguyên vật liệu phải làm tốt hơn, phải có căn cứ kế hoạch hơn để giảm định mức tiêu hao nguyên vật liệu cho một đơn vị sản phẩm.

Tỷ lệ phế liệu thu hồi thực tế lớn hơn tỷ lệ phế liệu thu hồi kế hoạch: tức là doanh nghiệp tận thu được phế liệu, giảm chi phí vật liệu trong giá thành sản phẩm.

4.2.2. Phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí tiền lương

4.2.2.1. Ý nghĩa phân tích

Tiền lương (hay tiền công) là khoản thù lao mà doanh nghiệp trả cho người lao động theo kết quả mà họ đóng góp. Trong quan hệ với kết quả sản xuất, tiền lương