**PHƯƠNG PHÁP PHÂN TÍCH KHOẢN MỤC CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP**

**Đinh Thị Thu Hiền**

**Tóm tắt:**

Khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chiếm tỷ trọng khá lớn trong giá thành sản phẩm, cho nên phân tích khoản mục này nhằm tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến việc tăng giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là rất cần thiết cho các nhà qủan lý doanh nghiệp, từ đó giúp họ thấy được ưu, nhược điểm trong công tác qủan lý và sử dụng tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là nội dung cơ bản của hạch toán kinh tế, là biện pháp chủ yếu để hạ giá thành sản phẩm.

**Từ khóa:** chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, phân tích chi phí…

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm toàn bộ các chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu,...mà doanh nghiệp đã bỏ ra có liên quan trực tiếp đến việc chế tạo sản phẩm hay thực hiện lao vụ, dịch vụ; không được tính vào khoản mục này các khoản chi phí nguyên vật liệu sử dụng vào mục đích sản xuất chung. Việc phân tích được tiến hành trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất một loại sản phẩm có sử dụng nhiều loại nguyên vật liệu khác nhau, còn trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm thì việc phân tích được tiến hành cho từng loại sản phẩm.

*Phương pháp phân tích là:* so sánh tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thực tế với tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp kế hoạch để thấy được tình hình biến động về mặt tổng số, sau đó dùng phương pháp thay thế liên hoàn hoặc phương pháp số chênh lệch xác định các nhân tố ảnh hưởng và tìm nguyên nhân gây nên mức độ ảnh hưởng đó.

Chỉ tiêu phân tích tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất sản phẩm được xác định như sau:

- Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất sản phẩm kế hoạch:

CK = 

- Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để s.xuất sản phẩm thực tế:

C1 = 

*Trong đó:*

*CK , C1 :* là tổng chi phí nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm kế hoạch, thực tế

*Qk , Q1 :* là khối lượng sản phẩm sản xuất của sản phẩm kế hoạch, thực tế

*mki, m1i:* là định mức tiêu hao nguyên vật liệu i bình quân để sản xuất sản phẩm kế hoạch, thực tế

*pk, p1:* là đơn giá mua bình quân nguyên vật liệu i kế hoạch, thực tế

*Fk , F1:* là tổng giá trị phế liệu thu hồi kế hoạch, thực tế

Khi phân tích khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để đơn giản, người ta cố định nhân tố khối lượng sản phẩm sản xuất ở kỳ thực tế. Do đó, để tiến hành phân tích thì cần điều chỉnh tổng chi phí nguyên vật liệu kế hoạch theo khối lượng sản xuất th

ực tế rồi mới so sánh.

Tổng chi phí nguyên vật liệu kế hoạch được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế được xác định như sau:

= 

: là tổng giá trị phế liệu thu hồi kế hoạch được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế = . 

*- Đối tượng phân tích:* ΔC = C1 -

Dựa vào công thức trên, chúng ta thấy các nhân tố ảnh hưởng đến tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất sản phẩm:

- *Mức tiêu hao bình quân của từng loại nguyên vật liệu:* nhân tố này càng giảm chứng tỏ trình độ sử dụng nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm càng tiết kiệm, còn nhân tố này tăng lên thì dánh giá ngược lại.

- *Đơn giá bình quân của từng loại nguyên vật liệu:* nhân tố này phụ thuộc vào nhiều yếu tố như: Giá mua nguyên vật liệu, đây là yếu tố khách quan, vì giá cả do cung cầu thị trường quyết định. Tỏ chức quá trình thu mua nguyên vật liệu là yếu tố chủ quan, nếu việc tổ chức quá trình thu mua nguyên vật liệu hợp lý, chẳng hạn doanh nghiệp tìm ra thị trường mà ở đó giá mua nguyên vật liệu rẻ, phương thức thu mua, thanh toán, vận chuyển, bảo quản, bốc xếp phù hợp với chi phí thấp nhất.

- *Giá trị phế liệu thu hồi:* nếu việc tổ chức thu hồi tốt để tiếp tục chế biến lại sẽ làm giảm chi phí nguyên vật liệu trong giá thành sản phẩm và đây là biện pháp góp phần hạ thấp giá thành sản phẩm sản xuất. Ngược lại, nếu không tổ chức tốt quá trình thu hồi nguyên vật liệu, giá thành sẽ tăng cao.

Ngoài ra, trong thực tế có nhiều lý do khác nhau như nguồn nguyên vật liệu khan hiếm, giá mua nguyên vật liệu tăng cao,... doanh nghiệp sử dụng loại nguyên vật liệu này để thay thế cho nguyên vật liệu khác có giá mua thấp hơn, thuận lợi cho quá trình cung cấp hơnm,...là yếu tố tích cực góp phần làm giảm được chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong giá thành sản phẩm. Tuy nhiên, cần chú ý rằng, các loại nguyên vật liệu được thay thế không được làm giảm chất lượng sản phẩm sản xuất.

*- Xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố:*

*+ Ảnh hưởng của nhân tố định mức tiêu hao nguyên vật liệu bình quân:*

Gọi △C(m) là ảnh hưởng của nhân tố mức tiêu hao bình quân của từng loại nguyên vật liệu đến sự tăng (giảm) tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế so với kế hoạch:

△C(m) = 

*+ Ảnh hưởng của nhân tố đơn giá bình quân của từng loại nguyên vật liệu:*

Gọi △C(p) là ảnh hưởng của nhân tố đơn giá bình quân của từng loại nguyên vật liệu đến sự tăng (giảm) của tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế so với kế hoạch:

△C(p) = 

*+ Ảnh hưởng của nhân tố giá trị phế liệu thu hồi:*

Gọi △C(F) là ảnh hưởng của nhân tố giá trị phế liệu thu hồi đến sự tăng (giảm) của tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế so với kế hoạch:

△C(F) = - (F1 - F)

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

Gọi △C(T) là ảnh hưởng của nhân tố nguyên vật liệu thay thế đến sự tăng (giảm) của tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế so với kế hoạch: △C(T) = Cđ1 - C

*Trong đó:*

Cđ1 : là chi phí nguyên vật liệu được thay thế thực tế

C: là chi phí nguyên vật liệu bị thay thế kế hoạch được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế . C= C. 

*- Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến tổng chi phí nguyên vật liệu:*

Phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có nhiều ý nghĩa trong công tác quản lý chi phí ở doanh nghiệp:

*Một là*: kết quả phân tích cho thấy trách nhiệm của từng bộ phận chức năng đối với biến động tổng thể về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ở doanh nghiệp. Cụ thể:

- Biến động do lượng vật liệu tiêu hao cho sản xuất liên quan đến trách nhiệm của bộ phận sản xuất. Đây là bộ phận trực tiếp sử dụng nguyên vật liệu tạo ra sản phẩm. Bộ phận sản xuất phải giải trình nguyên nhân cho sự biến động này, đâu là nguyên nhân chủ quan, đâu là nguyên nhân khách quan để có các quyết định quản lý kịp thời. Các nguyên nhân có thể là do: trình độ, thái độ, trách nhiệm của công nhân sản xuất, do tổ chức quản lý sản xuất, do phương pháp công nghệ, do chất lượng vật liệu cung ứng,...

- Biến động giá nguyên vật liệu liên quan trách nhiệm của bộ phận cung ứng. Các nguyên nhân có thể là do biến động giá nguyên vật liệu trên thị trường, khâu tổ chức thu mua kém dẫn đến tăng chi phí, cước vận chuyển tăng, hoặc thuế nhập khẩu các loại nguyên vật liệu thay đổi.

*Hai là*: kết quả phân tích còn chỉ ra những lợi thế hoặc bất lợi về chi phí của doanh nghiệp, qua đó có những điều chỉnh thích hợp trong chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp. Để phát hiện ra vấn đề này phải đánh giá vị trí của doanh nghiệp trong ngành đối với các nhà cung cấp. Chẳng hạn, doanh nghiệp có lợi thế về quy mô sản xuất lớn, lợi thế về nguồn nhân lực, độc quyền trong thu mua nguyên vật liệu hay phụ thuộc hoàn toàn vào nhà cung cấp; điều kiện giao thông vận tải, với khả năng giảm thấp cước vận chuyển; khả năng hạn chế rủi ro đối với biến động của giá mua nguyên vật liệu...Nếu doanh nghiệp phát huy những lợi thế về chi phí sẽ tạo ra khả năng kiểm soát chi phí rất cao và tăng lợi thế cạnh tranh trên thị trường.

*Ba là*: Kết quả phân tích còn trợ giúp cho việc xây dựng hệ thống định mức động của doanh nghiệp. Điều này rất quan trọng đối với biến động của những yếu tố thuộc khả năng kiểm soát của doanh nghiệp. Một dịdnh mức động sẽ tạo ra quá trình phấn đấu liên tục của người lao động để không ngừng cắt giảm chi phí.

***Minh họa:* Tại một doanh nghiệp A có tài liệu về chi phí nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm X như sau:**

-Khối lượng sản xuất theo dự kiến: 400 sản phẩm

- Thực tế sản xuất được 420 sản phẩm

- Giá trị phế liệu thải loại dự kiến: 12.600 nghìn đông, thực tế được đánh giá lại: 16.000 nghìn đồng.

- Giá trị phế loại thu hồi dự kiến 7.560 nghìn đồng, thực tế thu hồi được 6.400 nghìn đồng.

- Tình hình xuất dùng các loại nguyên vật liệu cho sản xuất sản phẩm như sau:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| VL | Mức tiêu hao bình quân cho 1 đơn vị sp (kg) | | Đơn giá (1.000 đồng) | |
| Kế hoạch | Thực tế | Kế hoạch | Thực tế |
| a  b  c  d | 10  6  4  - | 9,5  -  3,5  6 | 100  50  20  - | 120  -  18  45 |

*Yêu cầu:* Căn cứ tài liệu trên, phân tích khoản mục chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp này.

Tính giá trị phế liệu thu hồi kế hoạch được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế:

F = Fk . =  ( nghìn đồng)

Tính tổng chi phí nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm X kế hoạch được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế:

 = = (420 x 10 x 100) + (420 x 6 x50) + (420 x 4 x 20) -7.938

= 571. 662 (nghìn đồng)

Cv1 = = (420 x 9,5 x 120) + (420 x 3,5 x 18) + (420 x 6 x 15) -6.400 = 612.260 (nghìn đồng)

* *Đối tượng phân tích:* ΔCv = 612.260 - 571.662 = 40.598 (nghìn đồng)

*- Xác định các nhân tố ảnh hưởng:*

+ Nhân tố mức tiêu hao bình quân nguyên vật liệu

△C(m) = 420(9,5 - 10) x 100+ 420 x (3,5 - 4).20 = - 25.200 (nghìn đồng)

+ Nhân tố đơn giá nguyên vật liệu bình quân:

△C(p) = 420x9,5(120 - 100) + 420 x 3,5(18- 20) = + 76.860 (ngđông)

+ Nhân tố giá trị phế liệu thu hồi:

△C(F) = -(6.400 - 7.938) = + 1.538 (nghìn đồng)

+ Nhân tố nguyên vật liệu thay thế:

△C(T) = (420 x 6 x 45) - (100 x 6 x 50 x 420/400) = - 12.600 (ngđồng)

*- Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng:*

= -25.200+76.860+1.380-12.600 = + 40.598 (nghìn đồng)

**Nhận xét:**

Qua số liệu tính toán trên, chúng ta thấy rằng tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế so với kế hoạch được điều chỉnh theo số lượng sản xuất thực tế tăng 40.598 nghìn đồng. Để có kết luận chính xác, ta cần tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng sau:

- Do định mức tiêu hao của từng loại nguyên vật liệu thay đổi đã làm cho tổng chi phí nguyên vật liệu giảm 25.200 nghìn đồng, cụ thể là: định mức tiêu hao của nguyên vật liệu A, C giảm 0,5 kg/sản phẩm, điều này cho thấy doanh nghiệp có nhiều nỗ lực trong việc tiết kiệm định mức tiêu hao để giảm thấp chi phí vật liệu. Tuy nhiên, cần phải lưu ý đến chất lượng sản phẩm sản xuất ra (không được làm giảm chất lượng sản phẩm)

- Do đơn giá nguyên vật liệu thay đổi đã làm cho tổng chi phí nguyên vật liệu tăng 76.860 nghìn đồng. Đây là nguyên nhân cơ bản làm tăng vật liệu, trong đó nguyên vật liệu có giá tăng so với kế hoạch là 20.000 đồng/kg, cần phải tìm hiểu nguyên nhân tại sao đơn giá vật liệu này tăng cao như vậy để có những biện pháp khắc phục kịp thời.

- Do tổng giá trị phế liệu thu hồi thực tế không đạt kế hoạch đề ra, cần thu hồi 60% phế liệu thải loại (7.560/12.600) thực tế chỉ thu hồi được 40% phế liệu thải loại (6.400/16.000), doanh nghiệp cần có biện pháp tích cực hơn trong việc thu hồi phế liệu.

- Do doanh nghiệp sử dụng loại vật liệu d để thay thế cho vật liệu b với định mức tiêu hao không đổi nhưng đơn giá vật liệu d thấp hơn vật liệu b 5.000đồng/kg. Đây là ưu điểm của doanh nghiệp trong việc vận dụng nguyên vật liệu thay thế nhằm giảm thấp chi phí vật liệu. Tuy nhiên, doanh nghiệp cần lưu ý khi sử dụng vật liệu thay thế không được làm giảm chất lượng sản phẩm.

**Kết luận**

Việc thực hiện công tác phân tích nguyên vật liệu trực tiếp được xem là thật sự cần thiết với những doanh nhiệp có tỷ lệ nguyên vật liệu lớn. Việc đánh giá này nhằm tạo cho doanh nghiệp những điều kiện tốt nhất để có những biện pháp tích cực hơn trong quá trình quản lý chi phí, vừa tối thiểu hóa chi phí vừa sử dụng triệt để lượng nguyên vật liệu đảm bảo về mặt số lượng lẫn chất lượng.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

- Nguyễn Tấn Bình, (2004),*Phân tích hoạt động doanh nghiệp*, NXB Thống Kê

- Nguyễn Văn Công, (2009), *Giáo trình phân tích kinh doanh*, NXB Đại học kinh tế quốc dân

- Phạm Thị Gái, (2004), *Giáo trình phân tích hoạt động kinh doanh*, Đại học kinh tế quốc dân

- Nguyễn Năng Phúc, (2008) *Giáo trình Phân tích Báo cáo tài chính,* NXB Đại học Kinh tế Quốc Dân

- Trương Bá Thanh, (2005), *Giáo trình Phân tích Tài chính doanh nghiệp (Phần II),* Đại học Kinh Tế Đà Nẵng.

- Website: [www.mof.gov.vn](http://www.mof.gov.vn)