

# Phân tích chi phí sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp

 Đinh Thị Thu Hiền\*

Nhận: 27/03/2021

Biên tập: 10/04/2021

Duyệt đăng: 20/04/2021

*Nghiên cứu về chi phí sản xuất kinh doanh luôn là nhiệm vụ hết sức quan trọng trong công tác quản lý chi phí, ảnh hưởng lớn đến lợi ích kinh tế của doanh nghiệp. Bài viết đề cập đến các nội dung phân tích chi phí sản xuất kinh doanh, từ đó đánh giá những ưu nhược điểm và gợi ý các kiến nghị phù hợp cho hoạt động của doanh nghiệp.*

**Từ khóa:** Chi phí sản xuất kinh doanh, định phí, biến phí...

## 1. Khái quát về chi phí sản xuất kinh doanh

Để tạo ra thu nhập, doanh nghiệp (DN) phải chịu mất đi một khoản tiền do nguyên vật liệu bị tiêu dùng, máy móc bị hao mòn, trả lương cho người lao động,... Khoản tiền bị mất đi đó gọi là chi phí. Chi phí là biểu hiện bằng tiền toàn bộ các hao phí về vật chất, về lao động mà DN đã phải bỏ ra để có được thu nhập trong một thời kỳ (thường là tháng, quý, năm). Nếu tài sản, vốn, nguồn vốn được xét tại mỗi thời điểm thì chi phí, thu nhập, lợi nhuận lại cần xét trong một khoảng thời gian.

Chi phí trong DN được phân chia theo nhiều cách, tùy thuộc vào mục đích sử dụng ở từng bộ phận, phòng ban. Các DN có quy mô càng lớn, lĩnh vực kinh doanh càng phức tạp thì việc phân loại và quản lý chi phí càng trở nên cấp thiết. Nghiên cứu về chi phí sản xuất - kinh doanh nhằm giúp DN xác định được số tiền cần thiết phải chi ra, xác định

được giá thành sản phẩm, là căn cứ để xây dựng chính sách giá cả phù hợp cũng như có biện pháp quản lý chi phí sao cho chi phí phát sinh thấp nhất.

Chi phí sản xuất - kinh doanh có nhiều loại, nhiều khoản khác nhau về cả nội dung, tính chất, công dụng, vai trò, vị trí trong quá trình kinh doanh. Để thuận lợi cho công tác quản lý và kế toán, các tiêu chí phân loại chi phí sản xuất vào từng loại, từng nhóm khác nhau theo những đặc trưng nhất định xuất phát từ các mục đích và yêu cầu khác nhau của quản lý đã được đưa ra. Có rất nhiều cách phân loại chi phí khác nhau: theo nội dung kinh tế, theo công dụng, theo vị trí, quan hệ của chi phí với quá trình sản xuất,... Mỗi cách phân loại này đều đáp ứng ít, nhiều cho mục đích quản lý kế toán, kiểm tra, kiểm soát chi phí phát sinh,... ở các góc độ khác nhau. Vì thế, các cách phân loại đều tồn tại, bổ sung cho nhau và giữ vai trò nhất định trong quản lý chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

Để thực hiện mục đích trên, DN thường sử dụng các phương pháp phân tích dựa trên các nội dung về chi phí sản xuất - kinh doanh một cách thường xuyên và chi tiết, trong đó phương pháp so sánh tuyệt đối và tương đối được sử dụng nhiều nhất mang lại hiệu quả cao trong việc đánh giá sử dụng chi phí sản xuất - kinh doanh.

## 2. Nội dung phân tích chi phí sản xuất - kinh doanh

Dựa vào các cách phân loại nêu trên, thực hiện phương pháp phân tích chi phí với các nội dung cụ thể sau:

### *Phân tích cơ cấu chi phí sản xuất - kinh doanh theo yếu tố*

Thực tế, chi có ba yếu tố chi phí là chi phí về lao động sống, chi phí về đối tượng lao động và chi phí về tư liệu lao động. Tuy nhiên, để cung cấp thông tin về chi phí một cách cụ thể hơn nhằm phục vụ cho việc xây dựng và phân tích định mức vốn lưu động, việc lập và kiểm tra, phân tích dự đoán chi phí, các yếu tố chi phí trên có thể được chi tiết hóa theo nội dung cụ thể của chúng. Tùy theo yêu cầu và trình độ quản lý ở mỗi nước, mỗi thời kỳ mà mức độ chi tiết của các yếu tố có thể khác nhau. Theo quy định, chi phí được chia làm 7 yếu tố sau:

- + Chi phí nguyên vật liệu
- + Chi phí bảo hiểm
- + Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương
- + Chi phí nhân công
- + Chi phí khấu hao tài sản cố định
- + Chi phí dịch vụ mua ngoài
- + Chi phí khác bằng tiền.

Phân tích cơ cấu chi phí sản xuất - kinh doanh nhằm xác định tỷ trọng của từng yếu tố chi phí trong tổng chi phí sản xuất - kinh doanh, qua đó có những đánh giá về đặc trưng chi phí của DN.

\* Đại học Duy Tân

Cơ cấu chi phí sản xuất - kinh doanh tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động sản xuất - kinh doanh của từng ngành sản xuất và mức độ hoạt động, công tác đầu tư của DN. Đối với DN sản xuất công nghiệp nặng thì tỷ trọng chi phí khấu hao lớn. DN chế biến nông, thủy sản thì chi phí nguyên vật liệu thường chiếm tỷ trọng lớn,... Tỷ trọng chi phí nhân công tùy thuộc vào quy mô lao động, cũng như trình độ trang bị cho quá trình sản xuất (tự động hóa, cơ giới hóa, lao động thủ công,...).

Ví dụ minh họa: Công ty X, chuyên sản xuất giày dép, đánh giá chi phí sản xuất - kinh doanh năm 2020 theo yếu tố chi phí bằng phương pháp so sánh tuyệt đối và tương đối với bảng số liệu như Bảng 1.

Từ bảng phân tích trên ta thấy, trong tổng số chi phí của DN thì chi phí khấu hao tài sản cố định và chi phí dịch vụ mua ngoài chiếm tỷ trọng lớn (khoảng 51,7% và 28,72%) và thực tế biến động không đáng kể so với kế hoạch, các loại chi phí khác chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí sản xuất. Tỷ trọng chi phí sản xuất như trên phù hợp với đặc điểm kinh doanh của công ty sản xuất về giày dép, với lượng máy móc thiết bị lớn, dây chuyền sản xuất nhiều, hoạt động vận hành thông qua tự động, do đó nhu cầu về chi phí nguyên vật liệu và nhân công thấp. Qua quá trình phân tích nhận thấy, việc theo dõi các yếu tố chi phí tạo nhiều thuận lợi cho công ty trong việc đánh giá sự thay đổi dịch chuyển của từng yếu tố chi phí, từ đó có phương án thích hợp.

**Phân tích cơ cấu giữa chi phí biến đổi và chi phí cố định**

Để tiến hành sản xuất sản phẩm và tiêu thụ sản phẩm, DN phải bỏ ra nhiều loại chi phí khác nhau. Tuy nhiên, nếu căn cứ theo tính chất của khoản chi biến động hay không biến động của khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ thì chi phí được chia thành biến phí và định phí.

- **Biến phí hay chi phí biến đổi** là những chi phí về mặt tổng số thay đổi tỷ lệ với những thay đổi của sản lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ. Chi phí biến đổi (biến phí) gồm: biến phí nguyên vật liệu trực tiếp, biến phí nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung, biến phí bán hàng và biến phí quản lý DN.

- **Định phí hay chi phí cố định:** là những chi phí về mặt tổng số không thay đổi trong phạm vi hoạt động của DN như chi phí khấu hao tài sản cố định, tiền thuê nhà, thuê thiết bị, tiền lương bộ phận quản lý...

Với những đặc điểm trên, phân tích cơ cấu giữa định phí và biến phí bao gồm những nội dung sau:

- **Phân tích cơ cấu giữa định phí và biến phí:** Do tổng biến phí luôn gắn liền với một mức sản xuất và tiêu thụ nên phân tích cơ cấu của hai loại này tại mỗi mức hoạt động sẽ chỉ ra tác động của chúng đối với lợi nhuận khi sản lượng thay đổi. Nếu định phí chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất - kinh doanh và tỷ trọng này không giảm khi số lượng sản xuất và tiêu thụ giảm thì cơ cấu định phí trong trường hợp này làm giảm đáng kể lợi nhuận.

- **Phân tích cơ cấu của từng yếu tố thuộc biến phí:** Việc phân tích này sẽ cho thấy loại biến phí gì, phát

sinh ở khâu nào, bộ phận nào ảnh hưởng đến tổng biến phí, qua đó chỉ ra khả năng cắt giảm từng yếu tố biến phí nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.

Ví dụ minh họa: Theo cách phân loại này để phân tích mối quan hệ này, ta phân tích cách ứng xử chi phí, giá bán và số lượng sản phẩm tiêu thụ của hai DN A và B.

Hai DN cùng kinh doanh một loại sản phẩm, giá định giá bán như nhau là 1.500 đồng, tổng định phí và biến phí sản xuất và tiêu thụ được cho như Bảng 2.

Phân tích cơ cấu giữa định phí và biến phí tác động như thế nào khi mức sản xuất và tiêu thụ thay đổi. Với số liệu trên, ta có Bảng 3, Bảng 4, trang 101.

**Nhận xét:** Khi số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ cùng tăng trong phạm vi hoạt động của DN thì tỷ trọng định phí trong tổng chi phí của cả hai DN đều giảm và ngược lại.

- **DN B:** xét mối quan hệ giữa định phí và lợi nhuận ở mức sản lượng 1.000 sản phẩm, tỷ trọng định phí 33,3% và DN không có lãi (lỗ). Khi mức sản xuất và tiêu thụ vượt 1.000 sản phẩm thì tỷ trọng định phí nhỏ hơn 33,3% và DN có lãi. Ngược lại, khi sản lượng sản xuất và tiêu thụ dưới 1.000 sản phẩm thì tỷ trọng định phí gia tăng và DN lỗ.

**Bảng 1: Phân tích chi phí sản xuất kinh doanh năm 2020**

(ĐVT: triệu đồng)

Yếu tố chi phí	Kế hoạch		Thực tế	
	Mức	%	Mức	%
Chi phí nguyên vật liệu	115	4,74	140	5,36
Chi phí nhân công	85	3,5	95	3,64
Chi phí khấu hao t sản cố định	1.250	51,53	1.350	51,7
Chi phí dịch vụ mua ngoài	690	28,44	720	28,72
Chi phí khác bằng tiền	86	3,54	106	4,06
Chi phí bảo hiểm	80	3,3	90	3,45
Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương	120	4,95	110	4,21
<b>Tổng cộng</b>	<b>2.426</b>	<b>100</b>	<b>2.611</b>	<b>100</b>

**Bảng 2**

Nội dung chi phí	Doanh nghiệp A	Doanh nghiệp B
1. Tổng định phí	750.000	500.000
2. Biến phí sản xuất và tiêu thụ	800	1.000

Như vậy, khai thác năng lực tiềm tàng của DN sẽ làm thay đổi tỷ trọng định phí góp phần làm tăng lợi nhuận. Phân tích xu hướng cơ cấu định phí trong nhiều kỳ, sẽ dự đoán được khả năng lợi nhuận của DN.

- So sánh hai DN tại mức sản xuất và tiêu thụ 2.000 sản phẩm: Nếu số lượng sản phẩm giảm xuống đến mức 1.500 sản phẩm (tỷ lệ giảm 25%) thì lợi nhuận DN A giảm từ 650.000 còn 300.000 (tỷ lệ giảm 54%), trong khi lợi nhuận của DN B giảm từ 500.000 còn 250.000 (tỷ lệ giảm 50%).

Ngược lại, nếu số lượng sản phẩm tăng 2.500 sản phẩm thì lợi nhuận DN A tăng lên 1.000.000 (tỷ lệ tăng 54%), trong khi lợi nhuận DN B tăng đến 750.000 (tỷ lệ tăng 50%).

Vậy, tại cùng một mức hoạt động, DN nào có tỷ trọng định phí lớn thì tốc độ tăng (giảm) lợi nhuận của DN đó lớn hơn DN có tỷ trọng định phí thấp hơn khi sản lượng sản xuất và tiêu thụ thay đổi.

- Phân tích cơ cấu của từng yếu tố thuộc định phí: Về nguyên tắc thì tổng định phí không thay đổi, nhưng xét theo khả năng kiểm soát chi phí thì chi phí được chia thành định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Việc phân tích này sẽ cho ta thấy tỷ trọng của từng loại định phí trong tổng định phí. Nếu định phí bắt buộc chiếm tỷ trọng lớn thì DN cần phải gia tăng khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ trong phạm vi năng lực kinh doanh để làm giảm định phí đơn vị sản phẩm, góp phần làm tăng lợi nhuận. Nếu định phí tùy ý chiếm tỷ trọng lớn thì rà soát lại nội dung từng loại định phí, để có hướng cắt giảm nhưng vẫn đạt mục tiêu đề ra.

Tóm lại, phân tích cơ cấu biến phí và định phí luôn gắn liền với những mức sản xuất và tiêu thụ. Trong một phạm vi hoạt động, khi số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ của DN càng tăng thì tỷ trọng định phí giảm dần, lợi nhuận của

**Bảng 3: Chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp A**

Số lượng	Doanh thu	Tổng biến phí	Tổng ĐP	Tổng CP	Lợi nhuận	Tỷ trọng đ.phí (%)
0	0	0	750.000	750.000	(750.000)	100
500	750.000	400.000	750.000	1.150.000	(400.000)	65,2
1.000	1.500.000	800.000	750.000	1.550.000	(50.000)	48,4
1.500	2.250.000	1.200.000	750.000	1.900.000	300.000	38,5
2.000	3.000.000	1.600.000	750.000	2.350.000	650.000	31,9
2.500	3.750.000	2.000.000	750.000	2.750.000	1.000.000	27,3
3.000	4.500.000	2.400.000	750.000	3.150.000	1.350.000	23,8

**Bảng 4: Chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp B**

Số lượng	Doanh thu	Tổng BP	Tổng ĐP	Tổng CP	Lợi nhuận	Tỷ trọng đ.phí (%)
0	0	0	0	500.000	(500.000)	100
500	750.000	500.000	500.000	1.000.000	(250.000)	50
1.000	1.500.000	1.000.000	500.000	1.500.000	0	33,3
1.500	2.250.000	1.500.000	500.000	2.000.000	250.000	25
2.000	3.000.000	2.000.000	500.000	2.500.000	500.000	20
2.500	3.750.000	2.500.000	500.000	3.000.000	750.000	16,6
3.000	4.500.000	3.000.000	500.000	3.500.000	1.000.000	14,2

DN càng tăng và ngược lại. DN nào có tỷ trọng định phí cao, sẽ có tốc độ gia tăng lợi nhuận khi số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ tăng. Cơ cấu định phí được xem là đòn bẩy kích thích gia tăng lợi nhuận. Phân tích cơ cấu biến phí và định phí còn chỉ ra cơ hội cắt giảm định phí, biến phí, khai thác các năng lực của DN để gia tăng lợi nhuận.

### 3. Nhận xét

Với hai nội dung phân tích trên, ta nhận thấy được những điểm tích cực và tiêu cực trong quá trình phân tích như: Đối với việc phân tích từng yếu tố chi phí sản xuất - kinh doanh điểm mạnh đó là việc tách riêng từng yếu tố chi phí làm quá trình phân tích dễ thực hiện, dễ theo dõi và đánh giá mức độ quản lý một cách hiệu quả nhất không bỏ sót chi phí trong quá trình sản xuất - kinh doanh. Đối với việc phân tích theo ứng xử của chi phí điểm mạnh là quá trình phân tích nhận thấy được sự biến đổi của chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi, từ đó khi có sự tác động từ bên ngoài vào thì DN dễ dàng xác định được mức chi phí cần sử dụng.

Tuy nhiên, điểm tiêu cực ở hai nội dung phân tích là phương pháp phân tích chi sử dụng so sánh nên

chưa đánh giá được hết ảnh hưởng của yếu tố chi phí. Bên cạnh đó, việc phân tích chi phí theo biến phí và định phí gặp khó khăn khi thực tế các DN ít áp dụng nội dung này, việc phân chia biến phí định phí cũng tồn tại nhiều rủi ro trong qua trình chia tách chi phí. Do đó, việc phân tích chi phí sản xuất - kinh doanh sẽ hiệu quả hơn nếu các DN chú trọng hơn từ khâu tập hợp chi phí, phân loại chi phí phù hợp, cần sử dụng hợp lý các phương pháp so sánh kết hợp với các phương pháp phân tích khác, để đánh giá tốt hiệu quả sử dụng chi phí sao cho tối đa lợi ích kinh tế có được. ■

### Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Tấn Bình, (2004), Phân tích hoạt động DN, NXB Thống kê
2. Nguyễn Văn Công, (2009), Giáo trình phân tích kinh doanh, NXB Đại học Kinh tế Quốc Dân.
3. Phạm Thị Gái, (2004), Giáo trình phân tích hoạt động kinh doanh, Đại học Kinh tế Quốc Dân.
4. Nguyễn Năng Phúc, (2008) Giáo trình Phân tích Báo cáo tài chính, NXB Đại học Kinh tế Quốc Dân.
5. Trương Bá Thanh, (2005), Giáo trình Phân tích Tài chính DN (Phần II), Đại học Kinh tế Đà Nẵng.