



HỆ THỐNG KẾ TOÁN CHI PHÍ DOANH NGHIỆP THỰC TRẠNG VÀ ĐỊNH HƯỚNG ĐỔI MỚI HỆ THỐNG KẾ TOÁN CHI PHÍ DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

TS. HUỖNH LỢI

Trong những năm gần đây, sự thay đổi nhanh chóng của môi trường sản xuất kinh doanh, thay đổi nhanh chóng của yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh đã làm lỗi thời hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp ở nhiều nước trên thế giới, cũng như ở VN. Thực tiễn đó đã và đang đặt vấn đề cần phải nhận thức lại và thiết lập định hướng đổi mới hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN để duy trì, đảm bảo tính hữu ích của nó.

Bản chất của kế toán chi phí là thu thập, xử lý, định lượng, cung cấp thông tin hữu ích cho yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí và kỹ thuật xử lý thông tin chỉ là phương tiện phục vụ cho việc thu thập, xử lý, định lượng, cung cấp thông tin chi phí. Mục tiêu cơ bản của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp hướng đến cung cấp thông tin: để định giá vốn hay giá phí hoạt động sản xuất kinh doanh; để kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh; để định hướng chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh. Tùy thuộc vào môi trường sản xuất kinh doanh, trực tiếp là yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, hệ thống kế toán chi phí tiếp cận thu thập, xử lý, định lượng, cung cấp thông tin chi phí với những phạm vi khác nhau, với tốc độ khác nhau và hướng đến nâng cao trọng tâm ở những mục tiêu khác nhau nhằm duy trì, đảm bảo, nâng cao tính hữu ích của hệ thống kế toán chi

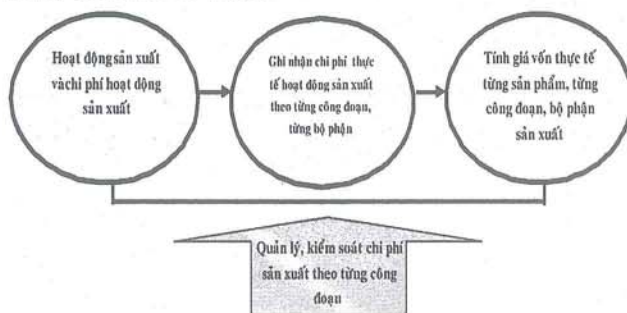
phí doanh nghiệp.

Khảo sát hệ thống kế toán chi phí của các doanh nghiệp trên thế giới, đặc biệt là ở những nước phát triển và có nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán chi phí đã trải qua hai giai đoạn cơ bản với phạm vi thông tin chi phí, tốc độ cung cấp thông tin cho những yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí khác nhau như quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất, quản lý, kiểm soát chi phí toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh.

Trước những năm 1965, hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp chủ yếu tập trung cung cấp thông tin chi phí hoạt động sản xuất để tính giá vốn sản phẩm chế tạo; kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất; định hướng chi phí cho hoạt động sản xuất. Tiêu biểu cho hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp trong giai đoạn này là hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí định mức. Mặc dầu phạm vi chi phí, kỹ thuật xử lý chi phí và tính giá thành sản phẩm, tốc độ cung cấp thông tin chi phí của từng hệ thống có thể khác nhau nhưng tất cả đều hướng đến cung cấp thông tin để định giá vốn sản phẩm chế tạo, giá vốn thành phẩm tồn kho, giá vốn hàng bán; để kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất; để định hướng chi phí chỉ cho hoạt động sản

xuất. Thông tin chi phí của những hệ thống kế toán chi phí này gần như chủ yếu để lập báo cáo tài chính và tính hữu ích của nó cũng được thể hiện ở khía cạnh này. Đầu tiên, vào những năm cuối 1910, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế ra đời và được áp dụng phổ biến trong doanh nghiệp, nhất là doanh nghiệp nhỏ, với mục tiêu là cung cấp thông tin định giá vốn sản phẩm sản xuất, thông tin kiểm soát chi phí của quá trình hoạt động sản xuất với công nghệ sản xuất ít biến động, quy mô sản xuất lớn và thường được lặp lại, chu kỳ sống sản phẩm khá dài và quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất theo từng công đoạn. Kế đến, vào những năm 1940 trở đi, các hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí định mức ra đời nhưng thực chất vẫn mang nội dung chính của hệ thống kế toán chi phí cổ điển những năm 1910. Hệ thống này chỉ tiếp cận, cung cấp thông tin chi phí sản xuất và chỉ tạo nên điểm mới là có những bước cải tiến tốc độ cung cấp thông tin kịp thời hơn, nhanh hơn để duy trì, đảm bảo tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí trước sự chuyển biến ngày càng nhanh của công nghệ sản xuất, sự giảm nhanh quy mô sản xuất, sự tái lập sản xuất ngày càng ít hơn, chu kỳ sống sản phẩm ngày càng rút ngắn. Hệ thống kế toán chi phí trong giai đoạn này có thể khái quát qua Hình 1.

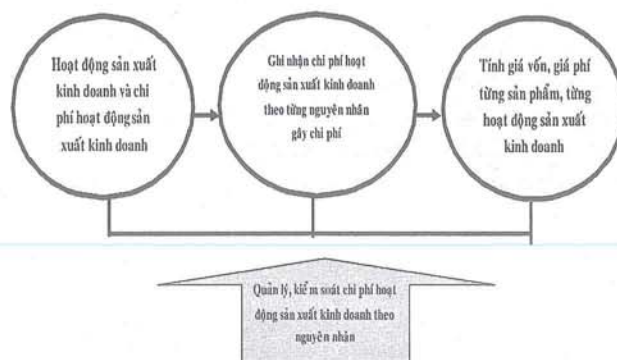
Hình 1: Hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp những năm 1965 trở về trước



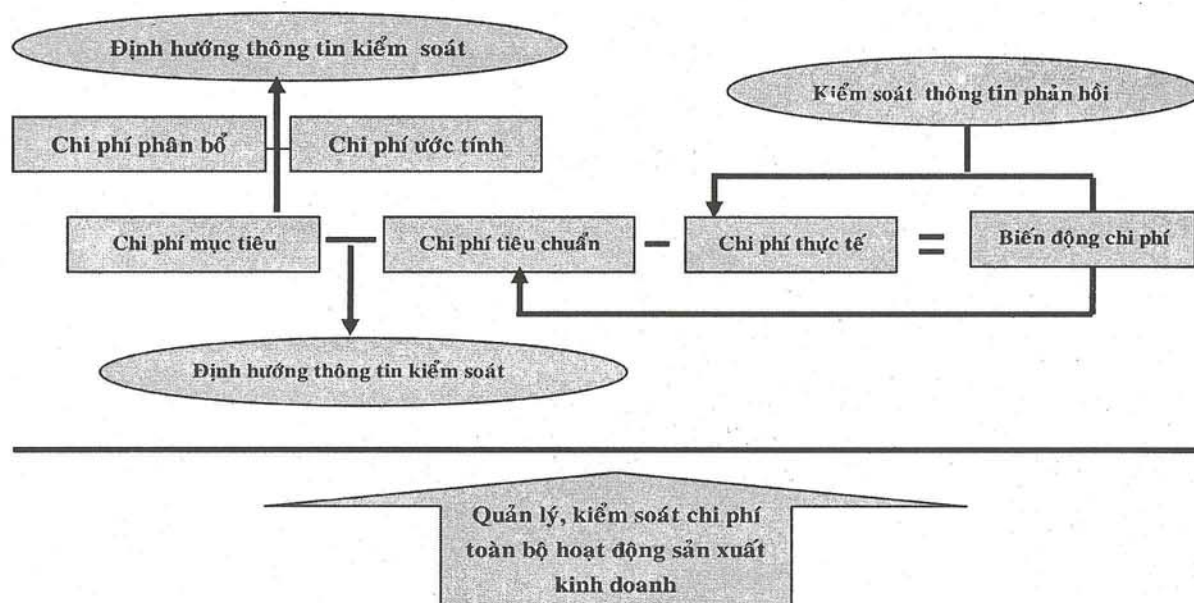
Sau những năm 1965, đặc biệt là vào những năm 1980 trở về đây, hệ thống kế toán chi phí đã có những thay đổi sâu sắc về phạm vi thông tin chi phí. Trong giai đoạn này, công nghệ sản xuất đã thay đổi nhanh chóng, quy mô sản xuất kinh doanh có xu hướng giảm dần và hướng theo từng ngành hàng hẹp với số lượng sản xuất nhỏ, ít được

lặp lại, chu kỳ sống sản phẩm cũng rút ngắn nhanh chóng. Diễn biến đó đã làm thay đổi phương thức quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh. Quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh theo từng công đoạn đã lỗi thời và quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh theo chuỗi giá trị lần lượt ra đời, thay thế. Đồng thời, trong giai đoạn này công nghệ thông tin cũng có những bước phát triển vượt bậc, ảnh hưởng trực tiếp đến phương pháp kỹ thuật tính toán, trình bày thông tin kế toán. Từ đó, hệ thống kế toán chi phí đã bắt đầu thay đổi để phù hợp hơn với những thay đổi của hoạt động sản xuất kinh doanh, của quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh và để tiếp cận, khai thác những tiến bộ của khoa học kỹ thuật và công nghệ duy trì, đảm bảo và nâng cao tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí. Hệ thống kế toán chi phí trong giai đoạn này đã bắt đầu tiếp cận mở rộng phạm vi thông tin chi phí trong cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng như thông tin chi phí để định giá vốn, giá phí của toàn bộ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh; để kiểm soát chi phí toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh; để định hướng chi phí cho toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh. Điểm nổi bật trong các hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp lúc này là có thiên hướng nâng cao trọng tâm thông tin phục vụ cho nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp quản lý, kiểm soát, định hướng chi phí hơn là thông tin chỉ để lập báo cáo tài chính. Tiêu biểu cho những hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp trong thời kỳ này là hệ thống kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (Hình 2), hệ thống kế toán chi phí theo mục tiêu định hướng, kiểm soát chi phí tương lai (Hình 3).

Hình 2: Hệ thống kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động



Hình 3: Hệ thống kế toán chi phí theo mục tiêu định hướng, kiểm soát chi phí tương lai



Thực trạng và xu hướng chuyển biến của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp trên thế giới thể hiện:

(1) Sự thay đổi của môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh dẫn đến thay đổi hệ thống kế toán chi phí. Ngày nay, với xu hướng phát triển, hội nhập kinh tế toàn cầu, với xu thế liên kết, hợp tác khai thác lợi thế kinh tế trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, phương thức quản lý, kiểm soát chi phí theo chuỗi giá trị là một xu hướng tất yếu và đây cũng là một xu hướng thay đổi phương thức quản lý, kiểm soát chi phí doanh nghiệp ảnh hưởng trực tiếp và khá sâu sắc đến nhận thức, định hướng xây dựng, phát triển hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp.

(2) Tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp chỉ được duy trì, đảm bảo và nâng cao khi hệ thống kế toán chi phí đảm bảo thông tin cho nhu cầu thông tin quản lý, kiểm soát chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh của các đối tượng sử dụng có liên quan, đặc biệt với tình hình thay đổi nhanh chóng môi trường sản xuất kinh doanh, thay đổi phương thức quản lý, kiểm soát chi phí của những nhà quản trị, tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí sẽ nổi bật ở vai trò thông tin chi phí phục vụ cho thực hiện các chức năng quản trị.

(3) Mục tiêu kế toán chi phí là đích đến, là đảm bảo phát huy vai trò của hệ thống kế toán chi phí, các phương pháp kỹ thuật xử lý thông tin, tính toán và công nghệ thông tin chỉ là phương tiện phục vụ, hỗ trợ cho hệ thống kế toán chi phí đảm bảo mục tiêu của nó.

Trong quá trình phát triển, hệ thống kế toán chi phí luôn đứng trước tình trạng suy giảm tính hữu ích khi môi trường sản xuất kinh doanh, thay đổi phương thức quản lý, kiểm soát chi phí, tiến bộ khoa kỹ thuật công nghệ thông tin thay đổi nhanh chóng. Chỉ có những doanh nghiệp xác lập đúng định hướng, kịp thời điều chỉnh định hướng, áp dụng nhanh chóng những phương tiện kỹ thuật xử lý thông tin mới tránh được sự lỗi thời của hệ thống kế toán chi phí. Một hệ thống kế toán chi phí duy trì, đảm bảo và nâng cao tính hữu ích cần phải tạo được sự liên kết, linh hoạt trong thu thập, xử lý, định lượng, cung cấp thông tin chi phí toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh để luôn đảm bảo những mục tiêu của nó.

Tình hình hệ thống kế toán chi phí các doanh nghiệp VN hiện nay như thế nào và bài toán nào cho định hướng phát triển. Đây là một vấn đề thời sự đã, đang được các cơ quan chức năng và nhiều chuyên gia kế toán nghiên cứu để tìm đáp số phù hợp với thực tiễn kế toán chi phí doanh nghiệp VN và tránh được những sai lầm như trong quá

trình, xu hướng phát triển của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp ở các nước phát triển.

Bảng 1: Khảo sát thực tiễn áp dụng hệ thống kế toán chi phí ở các doanh nghiệp VN

Chỉ tiêu	Tỷ lệ áp dụng
I. Các hệ thống kế toán chi phí	
1. Hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế	87%
2. Hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế kết hợp ước tính	3%
3. Kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí định mức	9%
4. Hệ thống kế toán chi phí theo cơ sở hoạt động	0%
5. Hệ thống kế toán chi phí theo mục tiêu	1%
6. Các hệ thống kế toán chi phí khác.	0%
II. Áp dụng công nghệ thông tin trong kế toán chi phí	45%

Nguồn: Số liệu khảo sát 400 doanh nghiệp VN ở phía Nam năm 2008

Hệ thống kế toán chi phí áp dụng phổ biến trong thực tiễn các doanh nghiệp VN là hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế, một hệ thống kế toán chi phí cổ điển đã từng xuất hiện ở những năm 1910. Vì vậy, hiện nay, hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN đã bắt đầu bộc lộ và ngày càng lỗi thời, hạn chế ở các khía cạnh:

(1) Chỉ cung cấp thông tin giá vốn sản phẩm sản xuất, giá vốn thành phẩm tồn kho, giá vốn hàng bán và thông tin để kiểm soát chi phí quá trình hoạt động sản xuất và gần như hướng đến trọng tâm cung cấp thông tin lập báo cáo tài chính hơn là thông tin quản trị chi phí. Chính nội dung này đã dẫn đến sự lỗi thời, những khiếm khuyết ngày càng nghiêm trọng của hệ thống kế toán chi phí hiện thời trong môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh thay đổi nhanh chóng về công nghệ, quy mô, sản phẩm, nhất là thiếu tính toàn diện về thông tin để quản lý, kiểm soát toàn bộ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh

(2) Chỉ tiếp cận thông tin chi phí sản xuất và chưa hoặc không kết nối với những thông tin chi phí ngoài sản xuất, chi phí tài chính, chi phí thuế của hoạt động sản xuất kinh doanh tạo nên bức

tranh chi phí phiến diện, cục bộ theo từng công đoạn không đảm bảo thông tin cho quản lý, kiểm soát, định hướng chi phí cả quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh và cũng không tạo nên sự liên kết thông tin kế toán với thông tin thực hiện các chức năng quản trị, không phát huy được vai trò của một công cụ quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh.

(3) Ngoài ra, kỹ thuật xử lý thông tin áp dụng trong hệ thống kế toán chi phí các doanh nghiệp VN hiện nay được thực hiện theo trình tự: Từ chi phí sản xuất đầu vào tính chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ và sau đó, loại chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ ra khỏi chi phí sản xuất đầu vào để tính tổng giá thành và giá thành đơn vị bằng khá nhiều phương pháp khác nhau cũng dẫn đến những hạn chế cá biệt khá đáng kể trong hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN như: Không đảm bảo nguyên tắc giá gốc trong quy định của chuẩn kế toán hàng tồn kho, không đảm bảo tính minh bạch, tính cân đối chi phí đầu vào với đầu ra rất lu mờ, khó kiểm tra, kém linh hoạt, rất khó vận dụng công nghệ thông tin, rất khó chuyển tiếp và kết nối thông tin chi phí với các lĩnh vực thông tin quản trị.

Hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN phản ánh những hạn chế đã từng xảy ra ở các doanh nghiệp ở nhiều nước phát triển khi vẫn tiếp tục áp dụng, duy trì hệ thống kế toán chi phí cổ điển ở những năm 1980 khi môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh, phương thức quản lý, kiểm soát thay đổi. Từ đó, hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp cần phải được tái cấu trúc lại hoặc xây dựng theo một định hướng phù hợp để khắc phục những hạn chế của thực trạng hệ thống kế toán chi phí ở các doanh nghiệp VN và tạo nên nền tảng ổn định để linh hoạt trong ứng dụng, trong phát triển hệ thống kế toán chi phí ở mỗi doanh nghiệp. Vì vậy, định hướng đổi mới hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN cần tập trung vào:

(1) Đảm bảo được các mục tiêu của kế toán chi phí, cung cấp thông tin để định giá, để kiểm tra giám sát chi phí và để định hướng chi phí cho toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh và nâng cao vai trò thông tin chi phí cho mục đích quản trị chi phí;

(2) Mở rộng phạm vi chi phí tiếp cận của hệ thống kế toán chi phí với chi phí của toàn bộ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh, với cả chi

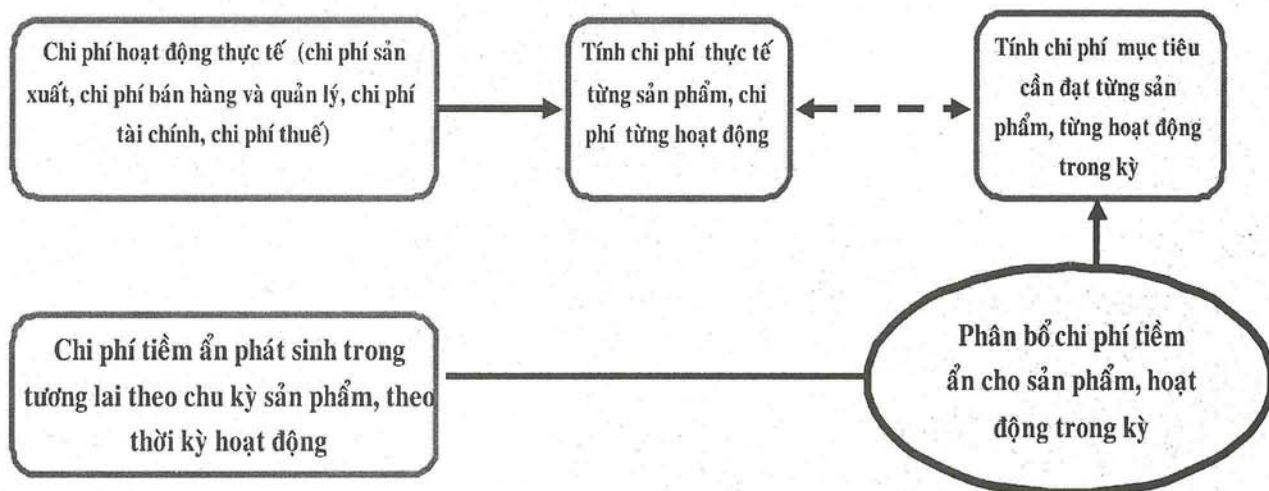
phí thực tế và tiềm ẩn trong tương lai hoặc tạo nên tính nối kết đầy đủ thông tin chi phí ở các phạm vi chi phí thực tế, chi phí ước tính, chi phí tiềm ẩn, chi phí cơ hội của những công đoạn quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh;

(3) Tạo nên sự liên kết thông tin giữa kế toán chi phí với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra, đánh giá và ra quyết định kinh doanh.

(4) Cá biệt, với hệ thống kế toán chi phí các doanh nghiệp VN hiện nay cần phải thiết kế lại quy trình xử lý thông tin để đảm bảo phù hợp với những quy định trong chuẩn mực kế toán hàng tồn kho, để đảm bảo tính minh bạch, tính cân đối thông tin chi phí giữa đầu vào với đầu ra và thuận tiện kết nối thông tin chi phí với các lĩnh vực quản lý khác, thuận tiện trong áp dụng công nghệ thông tin.

Trên cơ sở những định hướng này, hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN được thể hiện tổng quát qua Hình 4:

Hình 4: Hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN



Kết quả phân tích quá trình hình thành, phát triển, xu hướng chuyển biến hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp trên thế giới và thực trạng hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN đã chứng minh cho sự lỗi thời của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN. Hệ thống này cần phải nhanh chóng hoàn thiện từ bước đầu tiên qua xác lập định hướng đổi mới từ đó tạo ra một nền tảng chung nhất, ổn định để các doanh nghiệp linh hoạt thiết lập quy trình kế toán chi phí, cập nhật những kỹ thuật tính toán mới, cập nhật công nghệ

thông tin đảm bảo cho mục tiêu kế toán chi phí, đảm bảo duy trì, nâng cao tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí doanh nghiệp VN■

Tài liệu tham khảo

1. Michael Hammer, James Champy (Vũ Tiến Phúc dịch 1996), *Tái lập công ty – Tuyên ngôn của cuộc cách mạng trong kinh doanh*, NXB TP.HCM.
2. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (2005), *Management Accounting*, Third edition, Prentice Hall International, Inc.
3. Simon Dekker Ltd (2001), *Management Accounting for the Year 2000*, Dekker Ltd.
4. Charles T. Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant M. Datar, George Foster (2002), *Management and Cost Accounting*, second edition, Prentice Hall Europe.
5. H. Thomas Johnson, Robert S. Kaplan (1987), *Relevance Lost the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
6. Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting*, third edition, Prentice Hall International.

Advanced Management Accounting, third edition, Prentice Hall International.

7. Akira Nishimura (2003), *Management Accounting Feed forward and Asian Perspectives*, Palgrave Macmillan.

8. John K. Shank, Vijay Govindarajan (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage*, The Free Press.

9. Jan R. Williams, Susan F. Haka, Mark S. Bettner (2005), *Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions*, McGraw-Hill Companies.