

PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN NGƯỢC DÒNG

TRONG DOANH NGHIỆP ÁP DỤNG HỆ THỐNG SẢN XUẤT TỨC THỜI (JIT)

PGS.TS. TRƯƠNG BÁ THANH* & ThS. HUỖNH THỊ HỒNG HẠNH

Hệ thống sản xuất JIT (Just-In-Time) được các doanh nghiệp áp dụng để đạt được khả năng cạnh tranh trên thị trường. Việc triển khai hệ thống sản xuất JIT sẽ thay đổi đáng kể mọi hoạt động của doanh nghiệp, từ đó đòi hỏi việc tổ chức kế toán nhằm cung cấp thông tin cho quản lý phải có những thay đổi cho phù hợp. Trên cơ sở giới thiệu về hệ thống sản xuất JIT, tác giả sẽ phân tích những đặc điểm của phương pháp kế toán truyền thống để thấy rằng khi doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất JIT thì cần thiết phải thay thế phương pháp này bằng một phương pháp khác hiệu quả hơn, đó là phương pháp kế toán ngược dòng (Backflush Accounting). Bài viết này sẽ tập trung trình bày những đặc trưng cơ bản của phương pháp kế toán ngược dòng - phương pháp kế toán được xem là phù hợp đối với doanh nghiệp sản xuất áp dụng hệ thống JIT.

1. Đặt vấn đề

Trong môi trường kinh doanh cạnh tranh khốc liệt hiện nay, các doanh nghiệp luôn tìm cách để có thể cạnh tranh được với các đối thủ. Giảm chi phí sản xuất, tăng chất lượng sản phẩm và đáp ứng tốt nhất sự thỏa mãn của khách hàng luôn là mục tiêu hướng tới của các doanh nghiệp. Hệ thống JIT được nhiều doanh nghiệp sử dụng để có thể đạt được khả năng cạnh tranh nhờ tiết kiệm chi phí, đảm bảo chất lượng sản phẩm và giao hàng đúng thời gian (Swenson và Cassidy, 1993). Hệ thống JIT được áp dụng lần đầu tiên tại công ty Toyota (Nhật) vào những năm 1970, sau đó được áp dụng rộng rãi ở nhiều nước trên thế giới. Ở VN những năm gần đây đã có những doanh nghiệp bắt đầu triển khai áp dụng hệ thống sản xuất JIT, trong đó phần lớn là những công ty có vốn đầu tư nước ngoài như Toyota, Nike, Honda, Canon, Xí nghiệp bao bì Liksin... nhằm

thích ứng với xu thế cạnh tranh trong môi trường toàn cầu hóa.

JIT là hệ thống điều hành sản xuất theo nguyên tắc quy trình sản xuất tiếp theo có thể thực hiện ngay khi quy trình trước đó hoàn tất. Do đó, sản xuất không bị gián đoạn, không có hoặc có rất ít tồn kho, thời gian sản xuất được rút ngắn tối đa. Một doanh nghiệp áp dụng JIT thì điểm bắt đầu của toàn bộ quy trình từ yêu cầu đặt hàng của khách hàng, trên cơ sở đó xác định nhu cầu của từng công đoạn sản xuất và các yếu tố đầu vào; do vậy, chỉ được đặt hàng khi có nhu cầu sản xuất phục vụ yêu cầu của khách hàng. Điều này rất khác biệt với cách tổ chức sản xuất truyền thống khi nhu cầu sản xuất được doanh nghiệp dự báo, từ đó lập kế hoạch cho việc mua vật liệu, tiến hành sản xuất trên cơ sở tối đa hóa năng lực sản xuất của doanh nghiệp, sản xuất ra thường được dự trữ trong kho trước khi đem bán. Chính vì thế,

việc áp dụng JIT sẽ làm thay đổi cơ bản trong hoạt động của doanh nghiệp, dẫn đến nhu cầu về thông tin phục vụ quản trị doanh nghiệp cũng thay đổi theo (Dalci và Tanis, 2004).

Kế toán truyền thống ghi nhận và cung cấp thông tin một cách đầy đủ theo đúng trình tự tiến hành hoạt động sản xuất, từ nghiệp vụ mua nguyên vật liệu và lưu trữ, các nghiệp vụ phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm đến khi sản phẩm hoàn thành, nhập kho và bán cho khách hàng. Tuy nhiên, khi một doanh nghiệp bắt đầu triển khai áp dụng hệ thống sản xuất JIT, kế toán truyền thống có thể không còn phù hợp (Johnson, S., 2004).

2. Giới thiệu về hệ thống sản xuất JIT

Hệ thống sản xuất JIT được hiểu là hệ thống điều hành sản xuất sản phẩm theo nhu cầu của khách hàng nhằm giảm thiểu tới mức thấp nhất lượng hàng tồn kho tại doanh nghiệp. Triết lý của JIT rất đơn giản: “Tồn kho là lãng phí”. Do vậy, trong quá trình sản xuất, mỗi công đoạn sẽ được hoạch định để làm ra một số lượng bán thành phẩm, thành phẩm bằng đúng số lượng mà công đoạn sản xuất tiếp theo cần đến. Nói cách khác, trọng tâm của hệ thống sản xuất JIT là “Phương pháp kéo” (Pull Method), theo đó các luồng sản xuất trong nhà máy được điều tiết bởi yêu cầu từ công đoạn cuối quy trình “lôi kéo” hoạt động của các công đoạn trước đó (Hiroyuki và Furuya, 2006). Ví dụ, với hệ thống này tại một doanh nghiệp sản xuất xe máy, một đơn đặt hàng của khách hàng tạo ra nhu cầu về thành phẩm, sau đó lần lượt tạo ra nhu cầu cho các công đoạn lắp ráp hoàn chỉnh, lắp ráp sơ bộ và đi ngược lại đến nhu cầu về vật liệu trực tiếp, máy móc thiết bị và nhân công ở điểm bắt đầu của quá trình sản xuất. Mỗi công đoạn sản xuất được xem như là một khách hàng của công đoạn gần kề trước nó, không có sản phẩm nào được gia công ở công đoạn trước nếu công đoạn sau không có yêu cầu.

Chính vì thế, một doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất JIT có thể giảm thiểu đến mức thấp nhất lượng tồn kho nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang và thành phẩm (Atkinson & Kaplan, 2004). Như đã trình bày theo quy trình ở trên, sự giảm thiểu này có được là do nguyên vật liệu chỉ được mua khi cần cho sản xuất; bán thành phẩm không được sản xuất cho đến khi nó cần cho quy trình sản xuất tiếp theo và thành phẩm thì

được chuyển giao cho khách hàng ngay khi hoàn thành. Nhờ áp dụng hệ thống này, doanh nghiệp tiết kiệm được rất nhiều chi phí, cụ thể: giảm chi phí đặt hàng và kiểm soát chất lượng vật tư khi doanh nghiệp thiết lập mối quan hệ chặt chẽ, tin cậy với một số nhà cung cấp chính; giảm tới mức thấp nhất chi phí liên quan đến tồn kho như chi phí nhân viên, chi phí khấu hao nhà kho, chi phí do hàng tồn kho bị giảm chất lượng trong quá trình lưu kho, chi phí vận chuyển vật tư, bán thành phẩm trong nhà máy, v.v..

Trong trường hợp lý tưởng nhất, doanh nghiệp xây dựng quy trình sản xuất liên tục, không có điểm dừng thì nguyên vật liệu, bán thành phẩm được cung cấp sẵn sàng ở công đoạn trước đúng lúc công đoạn sau cần đến. Như vậy, kết quả của việc ứng dụng hệ thống sản xuất JIT là giảm thiểu đáng kể tồn kho nguyên vật liệu, bán thành phẩm và thành phẩm, giảm thời gian sản xuất.

Đáng chú ý là với quan điểm sản xuất theo định hướng khách hàng, hướng tới mục tiêu tối đa hóa sự thỏa mãn của khách hàng, tại doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất JIT, mọi hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng cho khách hàng đều được xem là lãng phí và cần loại bỏ (Ward và Graves, 2004). Đồng thời, việc áp dụng hệ thống JIT đòi hỏi doanh nghiệp phải xây dựng được một quy trình sản xuất chuẩn hóa và hiệu quả với sự kiểm soát nghiêm ngặt để đảm bảo chất lượng sản phẩm.

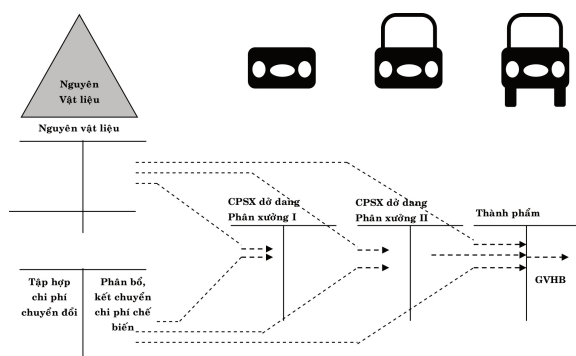
Chính vì thế, một doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất JIT sẽ đạt được khả năng cạnh tranh mạnh mẽ nhờ cung cấp được những sản phẩm có chất lượng cao, đúng thời hạn với giá cả phù hợp cho khách hàng.

3. Đặc điểm của phương pháp kế toán truyền thống

Đặc điểm của sản xuất truyền thống là quá trình sản xuất được lập kế hoạch trên cơ sở tối đa hóa năng lực sản xuất của doanh nghiệp và theo nguyên tắc của “Phương pháp đẩy”, theo đó sản phẩm hoàn thành của công đoạn trước sẽ quyết định khối lượng công việc và đầu vào cho công đoạn sau (John, 2000). Thêm vào đó, nhằm khai thác tối đa hiệu quả hoạt động của máy móc thiết bị và nguồn nhân lực sẵn có, việc sản xuất thường theo lô lớn và do vậy thời gian cho một chu kỳ sản xuất thường kéo dài. Nói cách khác, triết lý của sản xuất truyền thống là sản xuất theo năng

lực doanh nghiệp và mong muốn sản phẩm làm ra sẽ được tiêu thụ. Cho nên để đảm bảo an toàn cho quá trình sản xuất và tiêu thụ, doanh nghiệp thực hiện việc dự trữ nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang và thành phẩm rất lớn.

Để cung cấp thông tin và kiểm soát được lượng tài sản trong quá trình sản xuất tại các khâu, các công đoạn thì phải hạch toán, ghi chép chi tiết từng loại chi phí theo từng công đoạn, từng quá trình, từ đó mới tính được giá thành sản phẩm và giá trị sản phẩm dở dang ở từng công đoạn. Kế toán truyền thống thực hiện việc theo dõi đầy đủ và liên tục tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo đúng trình tự của quá trình sản xuất từ khi doanh nghiệp mua nguyên vật liệu cho đến khi sản phẩm hoàn thành và bán ra (nên còn gọi là hệ thống theo dõi liên tục - Sequential tracking systems). Phương pháp kế toán truyền thống có thể được mô tả như sau:



Hình 1. Mô hình kế toán truyền thống

Như vậy, việc tổ chức kế toán truyền thống thường có những đặc điểm cơ bản sau:

- Tổ chức đầy đủ các tài khoản theo dõi về các tài sản tồn kho, bao gồm tồn kho nguyên vật liệu, tồn kho trong từng công đoạn sản xuất, tồn kho thành phẩm.
- Thực hiện rất nhiều bút toán ghi nhận nghiệp vụ mua nguyên vật liệu, xuất vật liệu cho sản xuất, theo dõi các chi phí chế biến (chi phí nhân công, chi phí chung) thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất qua rất nhiều khâu, nhiều công đoạn, theo dõi nghiệp vụ nhập kho thành phẩm, xuất thành phẩm bán cho khách hàng v.v..
- Áp dụng các phương pháp tính giá tồn kho, bao gồm một trong các phương pháp như bình quân gia quyền, LIFO, FIFO, hay thực tế đích danh để xác định giá trị tài sản tồn kho.

- Thực hiện việc kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang vào cuối mỗi kỳ kế toán.

- Xác định giá trị thành phẩm trên cơ sở tập hợp chi phí phát sinh thực tế trong kỳ, trong đó chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công được nhìn nhận là những chi phí trực tiếp (biến phí), chi phí sản xuất chung là chi phí gián tiếp, được tập hợp theo kỳ kế toán và phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo một phương pháp phân bổ nhất định, thường là theo chi phí nhân công.

- Luôn quan tâm đến việc phân chia toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ thành hai bộ phận: giá vốn hàng bán và tồn kho.

- Việc kiểm soát chi phí được thực hiện trên cơ sở theo dõi và báo cáo chi phí phát sinh trong từng công đoạn sản xuất.

4. Giới thiệu phương pháp kế toán ngược dòng

4.1 Cơ sở hình thành phương pháp kế toán ngược dòng

Việc áp dụng phương pháp kế toán như đã trình bày ở trên đáp ứng được yêu cầu về thông tin đối với doanh nghiệp theo mô hình sản xuất truyền thống. Tại doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất JIT, mặc dù quy trình sản xuất vẫn được tiến hành theo đúng trình tự sản xuất truyền thống nhưng quy trình lập kế hoạch sản xuất và nhu cầu về thông tin cho quản lý và kiểm soát thì hoàn toàn thay đổi. Quá trình sản xuất chỉ thực hiện khi có đơn đặt hàng của khách hàng, nên việc hạch toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, giá vốn hàng bán là theo đơn đặt hàng. Bên cạnh đó, doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất JIT cũng đã có hệ thống định mức chính xác, quy trình sản xuất và cung ứng buộc phải tuân thủ nghiêm ngặt hệ thống định mức nên cho phép áp dụng phương pháp tính giá thành định mức theo đơn đặt hàng. Chính vì thế, giá trị sản phẩm dở dang của doanh nghiệp cuối kỳ chính là giá trị của các đơn hàng chưa hoàn thành giao cho khách hàng. Điều này dẫn đến không cần thiết phải tổ chức việc hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất, cụ thể là, có thể bỏ qua các tài khoản theo dõi chi phí trong từng công đoạn, từng quá trình sản xuất và không cần thực hiện việc kiểm kê đánh giá sản phẩm dở dang (Dalcí và Tanis, 2004). Hơn nữa, việc mua nguyên vật liệu chỉ thực hiện khi có đơn hàng nên mua về dùng hết cho đơn hàng, vì thế doanh nghiệp không phải sử dụng các phương pháp để tính giá hàng xuất kho.

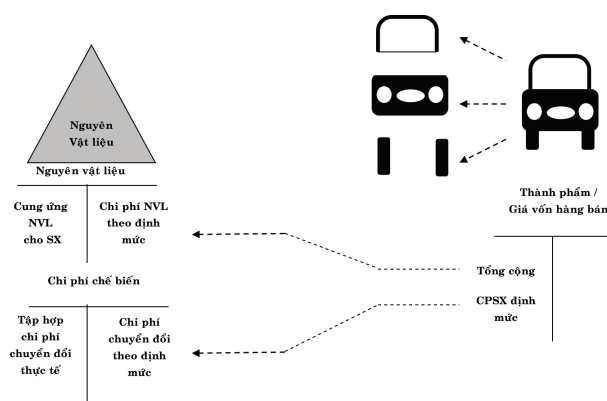
KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VN VÀ CÁC CHUẨN MỰC QUỐC TẾ

Có thể thấy rằng, những thay đổi trong cách thức tổ chức quản lý của mô hình sản xuất JIT so với mô hình sản xuất truyền thống đã tạo tiền đề để hình thành một phương pháp kế toán mới, đơn giản, gọn nhẹ hơn mà vẫn cung cấp được những thông tin phù hợp, hữu ích và hiệu quả cho quản lý, đó chính là phương pháp kế toán ngược dòng.

4.2 Đặc điểm của phương pháp kế toán ngược dòng

Kế toán ngược dòng là phương pháp kế toán mà quá trình hạch toán được bắt đầu từ đầu ra của quá trình sản xuất, theo đó việc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến quá trình sản xuất chỉ được thực hiện khi có sản phẩm hoàn thành hoặc bán cho khách hàng (Martin, 2006). Cụ thể, trên cơ sở thành phẩm sản xuất ra và chuyển giao cho khách hàng, kế toán sẽ thực hiện ghi nhận ngược trở lại các chi phí liên quan đến việc sản xuất số lượng thành phẩm đó. Nói cách khác, mặc dù quá trình sản xuất vẫn diễn ra theo trình tự như sản xuất truyền thống nhưng kế toán không ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ theo trình tự thời gian mà trì hoãn đến khi hoàn tất một đơn đặt hàng sẽ xác định chi phí nguyên liệu và chi phí chế biến theo định mức để xác định giá thành hay giá vốn hàng bán. Kế toán không tổ chức ghi chép, hạch toán chi phí sản xuất của từng công đoạn sản xuất cũng như toàn bộ quá trình sản xuất trên các tài khoản chi phí sản xuất dở dang.

Phương pháp kế toán ngược dòng đơn giản hơn nhiều so với phương pháp kế toán truyền thống nhưng có thể cung cấp được những thông tin hữu ích (Dalci và Tanis, 2004) và có thể được mô tả như sau:



Hình 2. Mô hình kế toán ngược dòng

Hiện nay có hai trường hợp vận dụng phương pháp kế toán ngược dòng khác nhau phụ thuộc vào “điểm kích hoạt” (trigger points), đó là lúc chi phí được tính vào giá trị tồn kho (John, 2000; Johnson, 2004).

- **Trường hợp 1:** Kế toán ghi nhận có hai “điểm kích hoạt”, đây là trường hợp vận dụng chưa triệt để phương pháp kế toán ngược dòng. Doanh nghiệp vẫn sử dụng hai tài khoản tồn kho là tồn kho nguyên vật liệu và tồn kho thành phẩm.

+ Khi mua nguyên vật liệu:

Nợ TK Nguyên vật liệu (theo chi phí mua thực tế)

Có TK Công nợ, tiền ...

+ Khi sản phẩm hoàn thành, dựa vào số lượng thành phẩm, kế toán ghi nhận chi phí nguyên vật liệu và chi phí chế biến:

Nợ TK Thành phẩm: ghi giá thành theo định mức

Có TK Nguyên vật liệu: ghi theo định mức nguyên vật liệu

Có TK Chi phí chế biến: ghi theo định mức chi phí chế biến.

Trường hợp này được áp dụng khi doanh nghiệp thực hiện việc tồn kho nguyên vật liệu và thành phẩm ở một mức an toàn nhất định để đảm bảo quá trình sản xuất và tiêu thụ được diễn ra liên tục.

- **Trường hợp 2:** Chỉ có một “điểm kích hoạt” khi sản phẩm hoàn thành hoặc chuyển giao cho khách hàng, khi đó kế toán ghi nhận theo chi phí định mức như sau:

Nợ TK Thành phẩm hoặc giá vốn hàng bán

Có TK Công nợ, tiền

Có TK Chi phí chế biến

Việc tập hợp chi phí chế biến thực tế trong cả hai trường hợp đều như nhau, thực hiện ghi Nợ tài khoản chi phí chế biến và đối ứng Có với các tài khoản liên quan.

Mặc dù việc áp dụng phương pháp ngược dòng có thể khác nhau tại các doanh nghiệp nhưng nhìn chung những công việc của kế toán truyền thống liên quan đến theo dõi liên tục chi phí qua hàng loạt các tài khoản trở nên không thật sự hữu ích cho nhà quản trị doanh nghiệp và đã bị loại bỏ. Điều này đã làm giảm đáng kể số lượng các bút toán liên quan trong quá trình sản xuất và công

KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VN VÀ CÁC CHUẨN MỰC QUỐC TẾ

việc kế toán trong doanh nghiệp trở nên gọn nhẹ hơn nhiều (Dalci và Tanis, 2004).

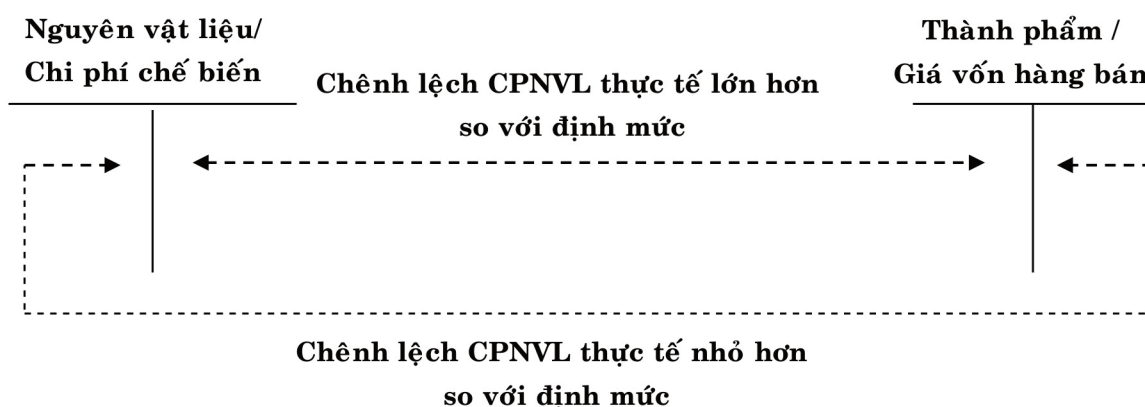
Hơn nữa, khi áp dụng phương pháp kế toán ngược dòng vì chi phí chỉ được ghi nhận khi có sản phẩm hoàn thành bán cho khách hàng nên quy trình kế toán sẽ bắt đầu từ việc ghi nhận giá trị thành phẩm hoặc giá vốn hàng bán theo chi phí định mức rồi quay ngược trở lại ghi nhận chi phí vật liệu và chi phí chế biến thực tế phát sinh. Nếu có phát sinh chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế thì kế toán phải thực hiện điều chỉnh vào cuối kỳ. Ngoài các công việc trên, kế toán không cần thực hiện việc tính giá vật liệu xuất kho, kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang để xác định giá trị các tài sản tồn kho như kế toán truyền thống.

4.3 Xử lý chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế

Như đã trình bày ở trên, khi có sản phẩm hoàn thành hoặc bán ra, kế toán ghi nhận giá trị thành phẩm hay giá vốn theo chi phí định mức cho từng

vật liệu trong doanh nghiệp áp dụng mô hình JIT là không phổ biến. Ngược lại, chênh lệch giữa chi phí chế biến theo định mức và chi phí chế biến thực tế luôn tồn tại. Đối với doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất JIT, chi phí chế biến được nhìn nhận là chi phí gián tiếp, vẫn phát sinh cho dù doanh nghiệp có sản xuất hay không. Trong khi đó, định mức chi phí chế biến phụ thuộc vào công suất thiết kế của doanh nghiệp. Vì vậy, khi doanh nghiệp không có đủ đơn đặt hàng của khách hàng, không sử dụng hết năng lực theo thiết kế sẽ dẫn đến chênh lệch giữa phần chi phí thực tế phát sinh (định phí) và chi phí phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo định mức.

Việc xử lý chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế thường được thực hiện bằng cách điều chỉnh trực tiếp trên tài khoản thành phẩm hoặc tài khoản giá vốn hàng bán (John, 2000; Johnson, 2004; Dalci và Tanis, 2004) vào cuối mỗi kỳ kế toán để xác định giá trị thành phẩm hay giá vốn hàng bán theo chi phí thực tế như sau:



Hình 3. Điều chỉnh trực tiếp trên tài khoản thành phẩm hoặc tài khoản giá vốn hàng bán

đơn hàng, sau đó kế toán tổng hợp chứng từ liên quan để xác định chi phí thực tế và ghi nhận một lần vào cuối mỗi kỳ kế toán. Mặc dù các doanh nghiệp áp dụng mô hình JIT luôn chú trọng việc xác định định mức chi phí như là một công cụ hữu hiệu để kiểm soát chi phí nhưng giữa chi phí thực tế và chi phí theo định mức luôn phát sinh chênh lệch do rất nhiều nguyên nhân. Chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế về nguyên vật liệu là do giá cả nguyên vật liệu thay đổi, do sai hỏng trong sản xuất hay tiết kiệm vật liệu... Chênh lệch này thường ít xảy ra do doanh nghiệp thường nắm bắt được giá cả vật liệu, việc hao hụt

Tuy nhiên, đối với những doanh nghiệp có chu kỳ sản xuất kéo dài, quá trình sản xuất không thực hiện đều đặn giữa các kỳ trong năm sẽ làm cho chênh lệch giữa chi phí chế biến tính cho mỗi kỳ kế toán theo định mức và chi phí thực tế chênh lệch khá lớn. Khi đó, doanh nghiệp có thể thực hiện các bút toán điều chỉnh để xử lý chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế vào thẳng tài khoản lợi nhuận chưa phân phối vào cuối niên độ kế toán.

4.4 Khả năng áp dụng phương pháp kế toán ngược dòng

Mô hình kế toán ngược dòng mang lại nhiều lợi ích đối với các doanh nghiệp áp dụng hệ thống sản xuất theo mô hình JIT. Sự tinh gọn của hệ thống kế toán này làm giảm đáng kể các chi phí liên quan đến công tác kế toán nhưng lại có thể cung cấp được những thông tin phù hợp, hữu ích phục vụ cho việc kiểm soát chi phí tốt hơn. Theo phương pháp truyền thống, cuối mỗi kỳ kế toán doanh nghiệp mới có thể phân tích biến động chi phí bằng cách so sánh chi phí thực tế và chi phí dự toán (định mức). Trong khi đó, doanh nghiệp áp dụng phương pháp kế toán ngược dòng có thể kiểm soát chi phí ngay trong quá trình sản xuất bằng cách áp dụng định mức trong suốt quá trình lập kế hoạch, tổ chức thực hiện. Trên cơ sở các tài khoản được thiết kế để cho phép cung cấp thông tin về chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức nên doanh nghiệp có thể thực hiện phân tích tức thời các nguyên nhân biến động tăng giảm chi phí. Khi phát sinh chi phí ngoài định mức, doanh nghiệp có thể sử dụng chứng từ báo động để cảnh báo các khoản chi phí vượt trội so với định mức. Hơn nữa, yêu cầu phải xử lý chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức trong kế toán ngược dòng luôn giúp nhà quản trị doanh nghiệp có được thông tin để kiểm soát chi phí tốt hơn.

Tuy nhiên, phương pháp hạch toán của kế toán ngược dòng không chú trọng nhiều đến cung cấp các thông tin tồn kho trong từng khâu, từng công đoạn của quá trình sản xuất. Đặc biệt, đối với doanh nghiệp có chu kỳ sản xuất dài, việc ghi chép giá trị nguyên vật liệu một lần khi kết thúc quá trình sản xuất sẽ làm cho công tác kiểm toán gặp khó khăn vì quy trình kế toán như vậy không để lại dấu vết kiểm toán.

5. Kết luận

Hệ thống sản xuất JIT là một mô hình sản xuất hiện đại, mang lại nhiều lợi ích và khả năng cạnh tranh cho các doanh nghiệp. Với đặc điểm tổ chức sản xuất theo phương pháp kéo, giảm tối đa tồn kho sản xuất, các hoạt động không tạo ra giá trị cho khách hàng đều là lãng phí là cơ sở cho việc thực hiện một phương pháp hạch toán mới hiệu quả hơn. Phương pháp kế toán ngược dòng với quy trình hạch toán chi phí ngược với phương pháp truyền thống, việc ghi nhận chi phí chỉ thực hiện khi quá trình sản xuất hoàn thành, sử dụng phương pháp hạch toán chi phí sản xuất định mức theo đơn đặt hàng nên có thể loại bỏ

được nhiều tài khoản và bút toán ghi sổ nhưng vẫn đảm bảo được các yêu cầu thông tin trong doanh nghiệp áp dụng JIT. Việc hạch toán chi phí tại các doanh nghiệp này trở nên tinh gọn hơn, tiết kiệm thời gian và nguồn lực liên quan đến công tác kế toán. Chính vì vậy, kế toán ngược dòng là phương pháp kế toán phù hợp, thường được sử dụng cho các doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất JIT. Tuy nhiên, cũng cần lưu ý rằng kế toán ngược dòng không phải phù hợp cho tất cả doanh nghiệp và cũng có những hạn chế nhất định nên các doanh nghiệp cần tìm hiểu kỹ trước khi quyết định áp dụng phương pháp này■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Atkinson, A.A.; Kaplan, R.S.; Young, S.M. (2004), *Management Accounting*, tái bản lần thứ 4, Pearson Educational International.
2. Dalci, I.; Tanis, V.N, (2004), "The Effect and Implementation of Just - In - Time System from a Cost Accounting Perspective", *Review of Social Economic and Business Studies*, Vol.3/4, 31-51.
3. Hilton, R.W.; Maher, M.W; Selto, F.H. (2000), *Cost Management*, International Edition McGrawHill.
4. Hirano, Hiroyuki; Makota, Furuya (2006), *JIT is Flow: Practice and Principle for Lean Manufacturing*, PCS Press, Inc.
5. James R. Martin, (2006), *Management Accounting: Concepts, Techniques, and Controversial Issues*, tại trang web: <http://maaw.info/MAAWTextbookMain>.
6. John, H. (2000), *Cost Accounting*, tái bản lần thứ 10, Prentice Hall.
7. Johnson, S. (2004), *Just - In - Time Operation and Backflush Accounting*, tại trang web: http://www.accaglobal.com/students/acca/exams/p5/technical_articles/2950555
8. Swenson, D.W.; Cassidy, J., (1993), "The Effect of JIT on Management Accounting", *Journal of Cost Management*, Spring, 39-47.
9. Ward, Y., Graves, A. (2004), *A New Cost Management and Accounting Approach for Lean Enterprises*, Working paper series tại trang web: <http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2004-05.pdf>.