# SỰ SUY GIẢM TÍNH HỮU ÍCH CỦA KẾ TOÁN CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM VÀ NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN ĐỔI MỚI

**TS. HUỲNH LỢI***

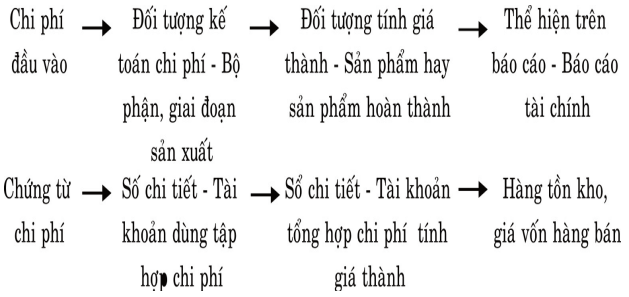
Kế toán chi phí là một nội dung kế toán có vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán doanh nghiệp và ảnh hưởng quan trọng đến các quyết định kinh tế, tài chính liên quan đến hoạt động doanh nghiệp. Ngày nay, với xu thế tiến bộ nhanh chóng của khoa học - kỹ thuật - công nghệ, khoa học quản lý, cũng như sự cạnh tranh ngày càng trở nên sâu rộng và gay gắt hơn trong tất cả các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp, một câu hỏi có tính thời sự được đặt ra là: Sự cần thiết phải đổi mới kế toán chi phí trong các doanh nghiệp VN (DNVN) để đảm bảo duy trì, nâng cao tính hữu ích của thông tin chi phí trên các báo cáo tài chính và báo cáo quản trị.

Nghiên cứu hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp trên thế giới cho thấy kế toán chi phí đã từng trải qua những định hướng, nội dung, quy trình công việc khác nhau.

Trong thời kỳ khoa học - kỹ thuật - công nghệ sản xuất giản đơn, sản xuất được tái lập nhiều lần, chu kỳ sống sản phẩm kéo dài, kế toán chi phí chỉ với mục tiêu đơn giản là cung cấp thông tin giá thành, giá vốn sản phẩm chế tạo gắn liền với từng bộ phận, công đoạn sản xuất để phục vụ cho việc đo lường, đánh giá, kiểm tra chi phí sản xuất liên quan đến hoạt động sản xuất. Thời kỳ này, kỹ thuật tính giá thành sản phẩm về cơ bản theo công thức kỹ thuật tính giá thành sản phẩm truyền thống (Công thức 1) như sau:

$$\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất thực tế đầu vào}}{\text{Số lượng sản phẩm}}$$

Và xét về mặt quy trình công việc, kế toán chi phí được thực hiện theo quy trình công việc kế toán chi phí cổ điển:




Trong thời kỳ nền sản xuất bắt đầu có những tiến bộ nhanh chóng về khoa học - kỹ thuật - công nghệ sản xuất, tự động hóa sản xuất ngày càng cao, hệ thống sản xuất bắt đầu ít được tái lập lại, chu kỳ sống sản phẩm bắt đầu rút ngắn, kế toán chi phí đã đứng trước những yêu cầu, áp lực phải cải tiến. Lúc này, kế toán chi phí không những chỉ đáp ứng thông tin cho đo lường, đánh giá, kiểm tra những vấn đề tài chính liên quan đến hoạt động sản xuất mà còn phải hướng đến đáp ứng kịp thời hơn thông tin tài chính cho đổi mới, định hướng hoạt động sản xuất. Yêu cầu đó đã tác động đến sự thay đổi kế toán chi phí trong các doanh nghiệp nhằm duy trì, nâng cao tính hữu ích của nó. Kế toán chi phí đã có những bước cải tiến để cung cấp thông tin giá thành, giá vốn kịp thời hơn, nhanh hơn. Kết quả của quá trình cải tiến đó là sự ra đời của kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính, kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí định mức. Những mô hình kế toán chi phí này tuy vẫn trên cơ sở ghi nhận chi phí ở phạm vi chi phí sản xuất, vẫn theo kỹ thuật tính giá thành

*: Trường Đại học Kinh tế TP.HCM

đơn giản như Công thức 1 nhưng đã tạo ra được một sự cải tiến về tốc độ cung cấp thông tin để đáp ứng tốt hơn thông tin chi phí phục vụ cho nhu cầu quản trị, định hướng sản xuất, đã bổ sung vào quy trình công việc kế toán các nghiệp vụ phân tích, xử lý chênh lệch chi phí thực tế so với dự toán phát sinh hằng kỳ trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

Trong những năm gần đây, nhất là từ sau những năm 1980, với sự tiến bộ rất nhanh chóng của khoa học - kỹ thuật - công nghệ sản xuất, sự bùng nổ của công nghệ thông tin, tự động hóa trong sản xuất ngày càng cao; quy trình sản xuất tinh gọn ra đời, năng suất sản xuất phát triển rất nhanh, chu kỳ sống sản phẩm rút ngắn cực kỳ (có khi không được lặp lại lần nào); sự ra đời của quản lý sản xuất kinh doanh theo chuỗi giá trị; cạnh tranh ngày càng sâu rộng, khốc liệt trên bình diện toàn cầu; kế toán chi phí trước đây đã dần rơi vào bế tắc, ngụy biện dẫn đến tính hữu ích của nó suy giảm nghiêm trọng và thậm chí đánh mất hoàn toàn. Từ đó, hàng loạt những cải tiến kế toán chi phí đã ra đời nhằm chống đỡ sự suy giảm tính hữu ích của kế toán, kế toán chi phí để duy trì, đáp ứng thông tin chi phí cho các nhà quản trị kiểm soát, định hướng hoạt động trong môi trường kinh doanh mới. Kế toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing), kế toán chi phí theo mục tiêu (Target Costing), kế toán chi phí theo mô hình Kaizen (Kaizen Costing)... chính là kết quả của những cải tiến kế toán chi phí trong giai đoạn này.

Sự thay đổi môi trường sản xuất kinh doanh và sự cải tiến, chuyển biến kế toán chi phí trong các doanh nghiệp trên thế giới đã thể hiện những xu hướng đổi mới của kế toán chi phí:

***Thứ nhất,*** trọng tâm thông tin kế toán chi phí có xu hướng chuyển dần từ thông tin định giá, kiểm tra, đánh giá mang tính chất phục vụ cho việc lập, trình bày, công khai chi phí, giá vốn sản phẩm trên báo cáo tài chính sang nâng cao trọng tâm thông tin phục vụ cho quản trị hoạt động sản xuất kinh doanh của những nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp, để chủ động kiểm soát chi phí ngay từ lúc phát sinh, xác lập kịp thời những định hướng sản xuất trong môi trường khoa học - kỹ thuật - công nghệ sản xuất ngày càng tiến bộ, khoa học quản lý không ngừng đổi mới, liên kết và hợp tác ngày càng mở rộng và cạnh tranh ngày càng gay gắt, khốc liệt trên diện rộng hơn, quy mô lớn hơn.

***Thứ hai,*** song hành với xu hướng thay đổi trọng tâm, thông tin chi phí được mở rộng phạm vi từ chi phí sản xuất sang cả chi phí ngoài sản xuất, chi phí ngoài doanh nghiệp - chi phí liên kết giữa doanh nghiệp với nhà cung cấp và khách hàng, từ chi phí thực tế sang cả chi phí tương lai, tiềm ẩn. Từ đó, kết cấu giá thành không chỉ dừng lại là giá thành sản xuất với những khoản mục chi phí sản xuất thực tế (như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) mà còn thể hiện tất cả chi phí liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh với cấu trúc chi phí theo nguyên nhân phát sinh, theo tính hữu ích ở phạm vi chi phí thực tế, chi phí tương lai. Từ đó, quy trình công việc kế toán chi phí không còn bị giới hạn, bó hẹp, ràng buộc bởi các chính sách kế toán chung trong chứng từ, ghi sổ chi tiết, ghi sổ tổng hợp và lập báo cáo giá vốn mà bắt đầu theo xu hướng mở, linh hoạt hơn trong việc kết hợp giữa quy trình công việc kế toán với dự báo chi phí, phân tích, đánh giá biến động chi phí có tính chất dài hạn, chiến lược hơn.

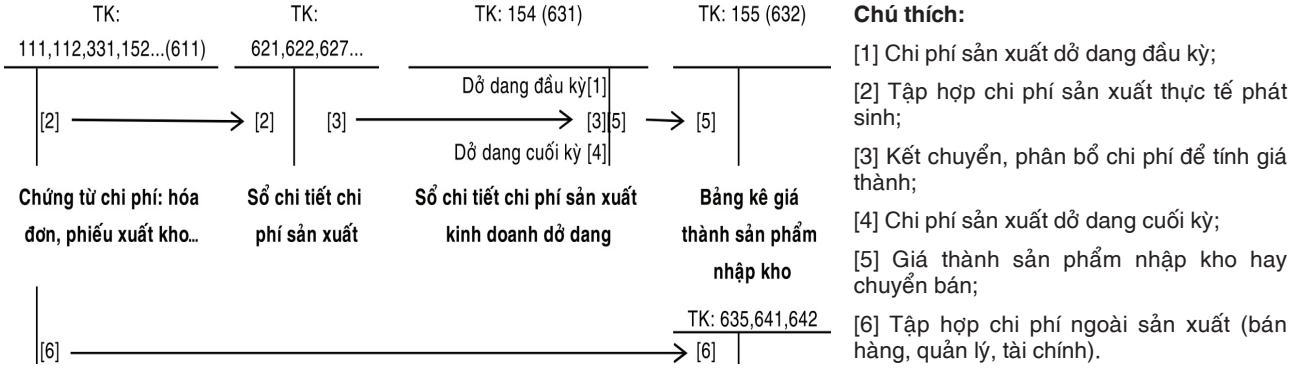
Kế toán chi phí trong các DNVN hiện nay vẫn phổ biến là kế toán chi phí cổ điển, kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế (Bảng 1):

**Bảng 1. Tình hình áp dụng hệ thống kế toán chi phí trong các DNVN**

| Stt | Chỉ tiêu | Tỷ lệ áp dụng |
|---|---|---|
| 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% |

*Nguồn:* Số liệu khảo sát 400 DNVN ở phía Nam năm 2008

Quy trình công việc kế toán chi phí và giá thành sản phẩm trong các DNVN được thể hiện như sau:




Thực trạng của kế toán chi phí trong các DNVN hiện nay được thể hiện các mặt sau:

***Thứ nhất,*** kế toán chi phí trong các DNVN chỉ đáp ứng được thông tin để định giá vốn thực tế của sản phẩm chế tạo nhằm phục vụ cho việc kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện chi phí sản xuất, đánh giá quá trình sản xuất hơn là thông tin phục vụ cho việc chủ động kiểm soát chi phí khi phát sinh, định hướng sản xuất, định hướng hoạt động nên kế toán chi phí trong các DNVN thực chất như là một bộ phận kế toán tài chính với mục tiêu chủ yếu phục vụ cho việc lập, trình bày, công khai báo cáo tài chính. Quả thật, kế toán chi phí trong các DNVN đang rơi vào tình trạng suy giảm tính hữu ích nghiêm trọng, chỉ là bức tranh thông tin chi phí quá khứ, ngắn hạn, phiến diện ở từng bộ phận, công đoạn sản xuất.

***Thứ hai,*** từ trọng tâm thông tin và vị trí trên, kế toán chi phí trong các DNVN khá lạc hậu về mặt kỹ thuật tính giá thành, quy trình công việc kế toán chi phí là một quy trình cố định khép kín, thiếu tính liên kết với những quy trình kế toán khác, lạc hậu, cục bộ và đặc biệt, ở VN, kế toán chi phí còn chịu sự chi phối, ràng buộc khá toàn diện, quá phức tạp của chính sách kế toán chung về nội dung, chứng từ, tài khoản, bút toán, báo cáo. Thực trạng này làm cho kế toán chi phí trong các DNVN vừa rơi vào tính toán vụ việc quá phức tạp (đánh giá sản phẩm dở dang, tính tổng giá thành, tính giá thành đơn vị bằng quá nhiều phương pháp nhưng lại chưa phù hợp với nguyên tắc kế toán chung), kém linh hoạt (tất cả các doanh nghiệp có quy mô khác nhau đều áp dụng một quy trình công việc cùng với những thủ tục kế toán giống nhau), khó có khả năng chuyển tiếp, nối kết với những mô hình kế toán chi phí hiện đại (ràng buộc nội dung kinh tế và kết cấu giá thành theo các khoản mục chi phí sản xuất và đan xen phức tạp nhưng mang tính bắt buộc giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị).

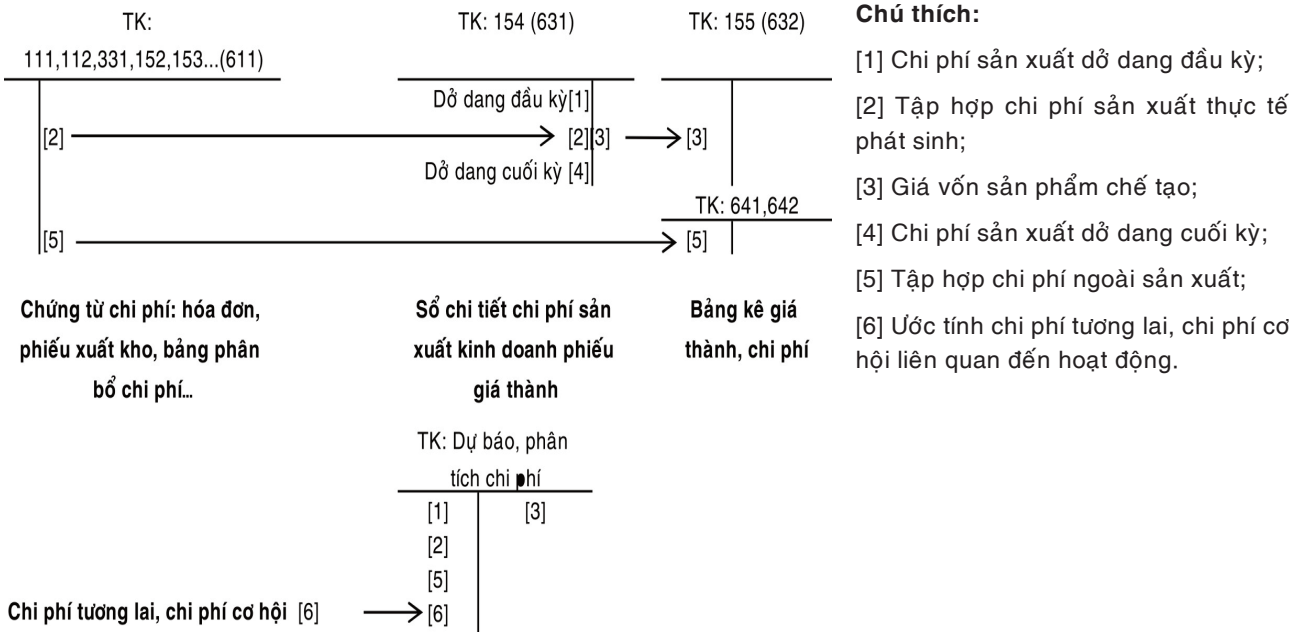
Những phân tích trên chứng minh tính hữu ích của kế toán chi phí trong các DNVN đang dần rơi vào suy giảm ngày càng nghiêm trọng vì thiếu, đôi khi mất hẳn lĩnh vực thông tin quản trị cũng như định hướng cho sự phát triển thông tin quản trị - một yêu cầu cấp bách và xu hướng phát triển kế toán chi phí trong môi trường sản xuất kinh doanh hiện nay và tương lai.

Vì vậy, theo chúng tôi, cần phải đổi mới kịp thời kế toán chi phí trong các DNVN hiện nay cả về nhận thức và nội dung.

***Về nhận thức,*** cần phải nhìn nhận hợp lý hơn về kế toán chi phí, trọng tâm của kế toán chi phí: Kế toán chi phí phải có trọng tâm cung cấp thông tin quản trị chi phí, định hướng hoạt động và cần phải thoáng hơn về những quy định trong chính sách kế toán chung để tránh trường hợp bó hẹp kế toán chi phí với một mục tiêu duy nhất thông tin kế toán tài chính nhằm khắc phục sự hạn chế hiện tại và giúp các doanh nghiệp linh hoạt hơn trong xây dựng, áp dụng, phát triển kế toán chi phí.

***Về nội dung,*** quy trình nghiệp vụ, kế toán chi phí phải được cải tiến sao cho vừa đảm bảo chính sách kế toán chung nhưng vẫn đảm bảo mục tiêu, trọng tâm của kế toán chi phí, có khả năng mở rộng phạm vi chi phí (chi phí sản xuất, chi phí ngoài sản xuất), đo lường tính linh hoạt của chi phí ở các khía cạnh khác nhau trong hiện tại hay tương lai, linh hoạt hơn về quy trình công việc kế toán.

Trên cơ sở này, với thực trạng quy trình công việc kế toán trong các DNVN, trước nhất nên cải tiến quy trình công việc kế toán chi phí theo mô hình mở dưới đây:




**Chú thích:**

[1] Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ;

[2] Tập hợp chi phí sản xuất thực tế phát sinh;

[3] Giá vốn sản phẩm chế tạo;

[4] Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ;

[5] Tập hợp chi phí ngoài sản xuất;

[6] Ước tính chi phí tương lai, chi phí cơ hội liên quan đến hoạt động.

Theo mô hình này, phần tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm ở các bút toán [1], [2], [3], [5] trên tài khoản hay sổ chi tiết của tài khoản 154 (631), 155 (632), 641, 642 là phần định hướng cho cung cấp thông tin lập, trình bày và công bố thông tin chi phí trên báo cáo tài chính được áp dụng thống nhất cho tất cả các loại hình doanh nghiệp; phần tập hợp và phân tích chi phí trên tài khoản dự báo, phân tích chi phí là phần định hướng thông tin quản trị, là phần các doanh nghiệp linh hoạt áp dụng.

Cải tiến kế toán chi phí là một yêu cầu cấp bách nhưng cần phải đặt trong tầm nhìn dài hạn. Trong bài viết này, tác giả mong muốn gửi đến độc giả những ý kiến về định hướng phát triển kế toán chi phí cùng với mô hình cải tiến trước mắt về kế toán chi phí trong các DNVN nhằm giúp các doanh nghiệp kịp thời và chủ động kiểm soát chi phí, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh trong nền kinh tế thị trường theo kịp trong xu thế hội nhập phát triển của VN với thế giới■

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Charles T.Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant M.Datar, George Foster (2002), *Management and Cost Accounting*, Second Edition, Frentice Hall Europe.

2. Ahmed Riahi Belkaoui (1993), *Accounnting Theory*, Third Edition, The University Press, Cambridge.

3. Simon Dekker (2001), *Management Accounting for the Year 2000*, Dekker, Ltd.

4. H.Thomas Johnson, Robert S.Kaplan (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.

5. Michel Lebas (1994), "Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice", *European Accounting Review*, vol.3, no 3.

6. Akira Nishimura (2003), *Management Accounting: Feed Forward and Asian Perspectives*, Palgrave Macmillan.

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

8. Jan R.Williams, Susan F.Haka, Mark S.Bettner (2005), *Financial & Managerial Accounting: the Basic for Business Decisions*, Mc.Graw-Hill Companies.