

MỘT SỐ ĐÁNH GIÁ VỀ VIỆC VẬN DỤNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

Nguyễn Phương Thảo*

Trường Đại học Kinh tế & Quản trị kinh doanh - ĐH Thái Nguyên

TÓM TẮT

Thực tế áp dụng các mô hình kế toán quản trị chi phí tại các quốc gia trên thế giới rất phong phú. Mặc dù các lý thuyết kế toán quản trị chi phí có sự phát triển từ các mô hình truyền thống tới các mô hình hiện đại, nhưng trên thực tế các mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống vẫn đang được áp dụng phổ biến ở nhiều nơi, nhất là tại các quốc gia đang phát triển. Bài viết sau đây tập trung đánh giá việc sử dụng mô hình kế toán quản trị chi phí tại Mỹ, Nhật và một số quốc gia đang phát triển tại Châu Á, từ đó xây dựng định hướng vận dụng các mô hình này cho các doanh nghiệp tại Việt Nam.

Từ khóa: *Kế toán quản trị, mô hình, vận dụng, chi phí, quản lý*

MỞ ĐẦU

Kế toán quản trị (KTQT) đã trở thành công cụ quản lý hữu hiệu trong nền kinh tế hiện đại. Ở Việt Nam, việc xây dựng và áp dụng mô hình kế toán quản trị còn khá mới mẻ, đặc biệt tại các doanh nghiệp sản xuất. Việc tìm hiểu kinh nghiệm vận dụng mô hình quản trị chi phí của các nước trên thế giới là một phương pháp hữu ích nhằm nâng cao ý thức đánh giá tầm quan trọng của kế toán quản trị chi phí trong công tác quản lý.

NỘI DUNG NGHIÊN CỨU

Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Mỹ

Mỹ là một quốc gia có bề dày phát triển kế toán quản trị chi phí cả về lý luận và thực tiễn. Các doanh nghiệp Mỹ hầu hết đều áp dụng mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính, hoặc mô hình phối hợp với hệ thống kế toán quản trị chi phí được tách riêng. Về các phương pháp kế toán quản trị chi phí, theo kết quả điều tra các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ năm 1987 của Hội Kế toán quốc gia (NAA), 38% các doanh nghiệp áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng bộ phận sản xuất là một tỷ lệ tương đối cao so với các nền kinh tế tương đối phát triển lúc bấy giờ (ở Nhật Bản chỉ có 15% và Hàn Quốc là 24%). Một đặc

điểm nổi bật nữa của hệ thống kế toán quản trị chi phí áp dụng tại các doanh nghiệp Mỹ là phương pháp chi phí thông thường được áp dụng phổ biến và phương pháp chi phí thực tế hầu như không được áp dụng.

Mặc dù các lý thuyết về phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) được phát triển ở Mỹ từ giữa thập kỷ 80 của thế kỷ trước và được đánh giá là phương pháp chi phí duy nhất đúng trong việc xác định giá phí sản phẩm trong môi trường hoạt động phức tạp vì phương pháp này sẽ giúp phát hiện các hoạt động không gia tăng giá trị và có thể cắt giảm chi phí cho doanh nghiệp. Phương pháp này còn được đánh giá là một công cụ để kết nối hệ thống xác định giá phí sản phẩm với các mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp, tuy nhiên việc áp dụng nó ngay tại nước Mỹ còn khá hạn chế. Việc áp dụng phương pháp ABC cũng đã tăng lên trong những năm gần đây. Theo kết quả cuộc điều tra các doanh nghiệp sản xuất năm 2003 tại Mỹ, có 35% các doanh nghiệp áp dụng các phương pháp kế toán chi phí truyền thống, 8% áp dụng phương pháp ABC, 30% áp dụng cả các phương pháp truyền thống và phương pháp ABC, 26% áp dụng phương pháp chi phí biến đổi. Như vậy, tổng cộng kết quả điều tra năm 2003 có 38% các doanh nghiệp áp dụng phương pháp ABC, một tỷ lệ cao hơn rất nhiều so với kết quả của các cuộc điều tra trước, tuy nhiên các phương

* Tel: 0988 090796, Email: thaonp.tueba@gmail.com

pháp xác định chi phí truyền thống cũng vẫn được áp dụng khá phổ biến trong các doanh nghiệp Mỹ.

Rõ ràng là tại Mỹ các doanh nghiệp đang tiếp tục áp dụng các phương pháp kế toán chi phí khác nhau. Lý do của thực tế này là các phương pháp kế toán chi phí khác nhau có bản chất và phạm vi thông tin cung cấp khác nhau. Tuy nhiên kết quả điều tra cho thấy không có sự khác biệt rõ ràng về cơ cấu chi phí, mức độ phức tạp của quá trình sản xuất giữa các doanh nghiệp Mỹ áp dụng các phương pháp chi phí khác nhau. (Cơ cấu chi phí sản phẩm bình quân của các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ là 53% nguyên vật liệu, 18% nhân công và 28% chi phí sản xuất chung.

Về vấn đề xác định giá bán sản phẩm, kết quả điều tra cho thấy 62% các doanh nghiệp xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở giá thị trường, chỉ có 17% xác định giá trên cơ sở chi phí, tuy nhiên có mối quan hệ rất rõ ràng giữa mức độ cạnh tranh về giá và nỗ lực của doanh nghiệp để cắt giảm chi phí.

Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản

Mặc dù không có một bề dày phát triển như ở các nước Anh, Mỹ, nhưng kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản đã có sự vươn dậy mạnh mẽ. Tại Nhật Bản khái niệm kế toán nội bộ được hiểu đồng nghĩa với khái niệm kế toán chi phí. Hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản thường được xây dựng tách rời với hệ thống kế toán tài chính. Nhật Bản có một ban soạn thảo các nguyên tắc kế toán chi phí (Japanese Cost Accounting Principles Board), mặc dù các nguyên tắc này không phải là một phần trong hệ thống luật pháp của Nhật Bản nhưng nó được Bộ Tài chính giám sát chặt chẽ. Các doanh nghiệp sản xuất Nhật Bản đánh giá hệ thống kế toán chi phí có vai trò quan trọng trong việc quản lý chi phí, lập và kiểm soát dự toán và có vai trò không lớn trong việc xác định giá bán sản phẩm cũng như ra các quyết định kinh doanh. Hệ thống kế toán chi phí tiêu chuẩn cũng

được áp dụng khá rộng rãi ở Nhật Bản với mục đích chủ yếu là để kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn tại các doanh nghiệp Nhật Bản được xem xét lại thường xuyên bình quân 6 tháng một lần. Việc lập dự toán ở các doanh nghiệp Nhật Bản không được thực hiện đầy đủ. Có khoảng 50% các doanh nghiệp điều tra chỉ lập mỗi dự toán kết quả kinh doanh và kỳ lập dự toán của các doanh nghiệp Nhật Bản là hàng năm và nửa năm, chỉ có 4% các doanh nghiệp lập dự toán theo tháng và quý.

Phương pháp kế toán chi phí trực tiếp không được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp Nhật Bản, chỉ có 31% các doanh nghiệp điều tra áp dụng phương pháp này. Phương pháp này được các doanh nghiệp Nhật Bản chủ yếu áp dụng để hoạch định lợi nhuận và lập dự toán trong khi các doanh nghiệp Anh, Mỹ chủ yếu sử dụng phương pháp này để ra các quyết định về giá, hoạch định lợi nhuận và kiểm tra các dự án đầu tư. Vào những năm cuối cùng của thế kỷ XX và những năm đầu của thế kỷ XXI, các phương pháp kế toán chi phí truyền thống vẫn giữ vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản, thí dụ như phương pháp chi phí toàn bộ. Đối với việc phân bổ các chi phí sản xuất chung, mặc dù phương pháp kế toán theo hoạt động đã được khuyến khích áp dụng nhưng tiêu thức phân bổ theo thời gian lao động hoặc chi phí nhân công vẫn được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp Nhật Bản (57%). Hơn nữa việc phân bổ chi phí sản xuất chung chủ yếu được thực hiện cho một nhóm các bộ phận sản xuất, chứ không phân bổ theo từng bộ phận sản xuất: có đến 68% các doanh nghiệp điều tra phân bổ chi phí chung theo phương pháp này.

Tuy nhiên đóng góp của hệ thống kế toán quản trị chi phí vào sự thành công của các doanh nghiệp Nhật Bản là không thể phủ nhận và một trong những nguyên nhân của sự thành công này đó là những nhân viên kế toán quản trị có sự hiểu biết sâu sắc về doanh

ng nghiệp của mình. Trước khi là nhân viên kế toán quản trị các nhân viên này phải làm việc trong nhiều lĩnh vực khác của doanh nghiệp, như bộ phận sản xuất, bộ phận marketing, thiết kế,... Số nhân viên kế toán quản trị trong một doanh nghiệp Nhật Bản cũng lớn hơn so với các nước khác. Theo kết quả điều tra, bình quân có 18 nhân viên kế toán quản trị trong một doanh nghiệp sản xuất Nhật Bản, còn chỉ có 9 nhân viên kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất Anh, và ở các nước khác con số này còn nhỏ hơn rất nhiều. Ngoài ra, hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản tham gia rất chặt chẽ vào quá trình ước tính chi phí cho các sản phẩm mới. Việc ước tính chi phí cho các sản phẩm mới trong các doanh nghiệp Nhật Bản được tiến hành rất sớm, ngay từ giai đoạn lập kế hoạch. Trong giai đoạn sản xuất sản phẩm các doanh nghiệp Nhật Bản lại áp dụng phương pháp chi phí Kaizen để quản lý và cắt giảm chi phí, đặc biệt là trong các doanh nghiệp sản xuất ô tô.

Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí tại các nước khác ở châu Á

Tại các nước như Xing-ga-po, Ma-lai-xi-a, Ấn Độ hay Trung Quốc kế toán quản trị chi phí đang có sự phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí tưởng là đã lạc hậu nhưng vẫn được áp dụng khá phổ biến ở các nước này.

Việc sử dụng dự toán như là một công cụ kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động khá phổ biến ở các nước này. Trước năm 1979, nhận thức và thực tiễn áp dụng kế toán quản trị tại Trung Quốc bị ảnh hưởng bởi cơ chế quản lý kinh tế kế hoạch hoá tập trung, các nhà quản lý không thấy có trách nhiệm trong việc lập kế hoạch doanh thu, lợi nhuận. Tuy nhiên việc mở cửa nền kinh tế là tiền đề để Trung Quốc nhận thấy tầm quan trọng cũng như học tập các cách thức kế toán quản trị chi phí của phương Tây. Mặt khác, do mở cửa nền kinh tế, các công ty nước ngoài hoạt động kinh doanh tại Trung Quốc đã mang các hệ

thống kế toán quản trị chi phí của họ du nhập vào Trung Quốc. Các lý thuyết về phân biệt giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi, phân tích lợi nhuận gộp, phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, dự toán linh hoạt ngày càng được nhìn nhận là hữu ích và được áp dụng trong thực tiễn tại Trung Quốc.

Phương pháp chi phí tiêu chuẩn cũng được sử dụng khá phổ biến tại các nước đang phát triển ở châu Á. Tỷ lệ các doanh nghiệp sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn ở Ấn Độ là 68%, ở Xing-ga-po là 56% và ở Ma-lai-xi-a là 70%. Phương pháp chi phí tiêu chuẩn được các doanh nghiệp này sử dụng để xác định giá phí sản phẩm, lập dự toán, kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động. Tại Trung Quốc tỷ lệ các doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn đặc biệt cao (93%) do từ những năm 1950 Trung Quốc đã áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của Liên Xô cũ với các lý thuyết về chi phí tiêu chuẩn, tuy nhiên hệ thống chi phí tiêu chuẩn thời kỳ này chỉ được sử dụng chủ yếu là công cụ để lập kế hoạch. Ngày nay, hệ thống chi phí tiêu chuẩn ngày càng được sử dụng như là một công cụ kiểm soát hoạt động, đặc biệt là trong các doanh nghiệp nước ngoài và doanh nghiệp liên doanh ở Trung Quốc. Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận mặc dù có nhiều hạn chế và có nhiều nhà quản lý cho rằng ít có ích trong thực tế nhưng cũng được áp dụng khá phổ biến ở các nước đang phát triển ở châu Á. Tỷ lệ các doanh nghiệp tiến hành phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận ở Xing-ga-po là 66% và ở Ma-lai-xi-a là 65%.

Việc đánh giá kết quả hoạt động là một chức năng quan trọng của kế toán quản trị chi phí và cũng được áp dụng khá phổ biến ở các nước đang phát triển ở châu Á. Tại Ấn Độ, 100% các doanh nghiệp điều tra tiến hành đánh giá hoạt động trên cơ sở chỉ tiêu ROI, tuy nhiên việc sử dụng chỉ tiêu này để đánh giá kết quả hoạt động ở Ma-lai-xi-a rất hạn chế: chỉ có 17% các doanh nghiệp điều tra sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá hiệu quả quản

lý, tỷ lệ này ở Xing-ga-po là 56%. Tại Trung Quốc khái niệm kế toán trách nhiệm của phương Tây được vận dụng khá nhiều với sự đánh giá cao của các nhân viên kế toán, tuy nhiên các doanh nghiệp Trung Quốc thường sử dụng kết hợp chỉ tiêu ROI với các phương pháp khác để đánh giá hiệu quả quản lý.

Phương pháp ABC được coi là một phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại nhưng việc áp dụng phương pháp này tại các nước đang phát triển ở châu Á còn khá khiêm tốn so với các phương pháp truyền thống. Tại Xing-ga-po chỉ có 13% các doanh nghiệp điều tra áp dụng phương pháp này, với mục đích chủ yếu là để xác định các nguồn hoạt động phát sinh chi phí. Tại Ma-lai-xi-a tỷ lệ này là 18% năm 2002, tăng rất nhiều so với 4% năm 1998. Tại Trung Quốc tỷ lệ này vô cùng thấp, chỉ khoảng từ 1% tới 2%.

Kinh nghiệm vận dụng kế toán quản trị chi phí ở các nước trên thế giới cho thấy mặc dù các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí có những bước phát triển rất dài nhưng việc áp dụng các lý thuyết đó vào thực tế ở các nước rất đa dạng. Không phải tất cả những lý thuyết kế toán quản trị hiện đại khi ra đời đều được áp dụng ngay và cũng không phải tất cả các lý thuyết kế toán quản trị cổ điển đều không còn giá trị thực tiễn, mà việc áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị phụ thuộc vào môi trường kinh doanh, điều kiện kinh tế và trình độ của các nhân viên kế toán.

KẾT LUẬN

Theo kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị ở các nước trên thế giới, ngay tại các nước có nền kinh tế phát triển, có bề dày phát triển kế toán quản trị chi phí trên cả hai phương diện lý luận và thực tiễn thì việc áp dụng những lý thuyết kế toán quản trị chi phí hiện đại còn khá hạn chế. Chính vì vậy, với điều kiện kinh tế thấp hơn và nền móng về kế toán quản trị chi phí hầu như chưa có, những lý thuyết về kế toán quản trị chi phí hiện đại (phương pháp ABC, phương pháp chi phí mục tiêu, phương pháp chi phí Kaizen...) chưa thể áp dụng

được ngay một cách triệt để trong các doanh nghiệp Việt Nam. Trước mắt, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ từng bước áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị chi phí truyền thống nhưng vẫn rất có ích trong việc xây dựng hệ thống thông tin quản trị doanh nghiệp. Có thể tin tưởng rằng, xuất phát từ tính cạnh tranh ngày càng cao trong hoạt động kinh doanh, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ tự thấy nhu cầu thiết yếu đối với hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí và sẽ có những vận dụng linh hoạt các lý thuyết kế toán quản trị chi phí cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị mình.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. PGS.TS Phạm Văn Dược, TS Huỳnh Lợi, (2009), *Mô hình và cơ chế vận hành kế toán quản trị*, Nxb Tài chính
2. Drury (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Thomson Learning, United Kingdom.
3. Garrison (1991), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, Boston.
4. Godfrey, Hodgson & Holmes (1997), *Accounting Theory*, Jacaranda Wiley Ltd., Australia.
5. Ghosh, B. C., Hong Chung Lai, Yoong Wan Chew, (1987), "Management Accounting in Singapore", *Management Accounting*, Dec. Vol. 65. Iss. 11, page 28.
6. Kim Il-Woon, Song Ja (1990), "U.S., Korea, & Japan: Accounting Practices in Three Countries", *Management Accounting*, Aug. Vol.72. Iss. 2. Page 26.
7. Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad & Norhayati Alwi (2004), "Management accounting practice in selected Asian countries: A review of the literature", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Is. 4. Page 493-508.
8. Michael Jones, Max Munday & Tony Brinn (1998), "Speculations on barriers to the transference of Japanese management accounting", *Accounting, auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, Iss. 2, page 204-215.
9. Mike Jones, Jason Xiao (1999), "Management Accounting in China Changes, Problems and the Future", *Management Accounting*, Jan. Vol.77. Iss. 1, page 48-49.
10. Susan B Hughes & Kathy A Paulson Gjerde (2003), "Do Different Cost Systems make a

Difference?”, Management Accounting Quarterly, Fall. Vol. 5, Iss. 1, page 22.

11. PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang, *Kế toán quản trị*, Nxb Đại học kinh tế quốc dân

12. Yoshikawa Takeo, Innes John & Mitchell Falconer (1989), “Japanese *Management Accounting: a Comparative Survey*”, Management Accounting, Nov. Vol. 67. Iss. 10. Page 20.

SUMMARY

SOME COMMENTS ON THE APPLICATION ON COST MANAGEMENT ACCOUNTING MODEL IN SOME COUNTRIES IN THE WORLD

Nguyen Phuong Thao*

College of Economics and Business Administration - TNU

The application of cost management accounting model in countries around the world is very plentiful. Although the theory on cost management accounting has developed from traditional model to modern model, but in fact, the traditional one is still commonly applied in many areas, especially in developing countries. The following paper focuses on assessing the use of cost management accounting models in the U.S, Japan and some developing countries in Asia, which built the direction to apply of these models for enterprises in Vietnam.

Keywords: *Managerial accounting, Model, Application, Expense, Management*

Ngày nhận bài: 14/2/2014; Ngày phản biện: 28/2/2014; Ngày duyệt đăng: 25/6/2014

Phản biện khoa học: TS. Đoàn Quang Thiệu – Trường Đại học Kỹ thuật Công nghiệp - ĐHTN

* Tel: 0988 090796, Email: thaonp.tueba@gmail.com