

KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO PHƯƠNG PHÁP “CHI PHÍ MỤC TIÊU” “TARGET COST” APPROACH TO COST ACCOUNTING

TRƯƠNG BÁ THANH
Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

TÓM TẮT

Tính giá theo chi phí mục tiêu «Target Cost» là một trong các phương pháp hiện đại trong kế toán quản trị. Tính ưu việt của Phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ phận của qui trình chế tạo (Kaplan và Atkinson, 1998).

Kế toán quản trị ở nước ta mới hình thành trong vài năm gần đây. Một câu hỏi đặt ra là việc áp dụng các phương pháp tính giá sản phẩm hiện đại liệu có thể được thực hiện. Bài viết nhằm giới thiệu phương pháp chi phí mục tiêu, một mặt, giúp cho người đọc làm quen với một phương pháp khác về kế toán chi phí, từ đó có thể cung cấp những kiến thức hữu ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp để có định hướng vận dụng một công cụ quản lý hiệu quả hơn. Mặt khác bài viết này cũng đề cập đến khả năng vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu ở Việt Nam.

ABSTRACT

«Target Cost» accounting is one of the modern approaches in management accounting. The advantage of this approach is recognized in the world because target cost is a tool enabling and facilitating the integration of various sections of the manufacturing process (Kaplan and Atkinson, 1998).

Management accounting has been used in our country in recent years. One question arising is whether it is possible to apply modern cost accounting approaches. This paper is to introduce target cost approach, on one hand, as a different approach to cost accounting, hence helping business managers to use management tools more effectively. On the other hand, this paper also discusses the possibility of applying the target cost approach to Vietnam.

1. Đặt vấn đề

Kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm truyền thống dựa trên các khái niệm đơn giản như chi phí trực tiếp/chi phí gián tiếp; chi phí cố định/chi phí biến đổi; chi phí định mức/chi phí thực tế. Cách phân chia chi phí này được sử dụng nhằm phục vụ cho việc ra quyết định như xác định kết quả theo sản phẩm hoặc quản trị hàng tồn kho. Sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ, của môi trường kinh tế, tổ chức sản xuất và quản lý trong những năm gần đây đã ảnh hưởng đáng kể các phương pháp kế toán chi phí truyền thống ở các nước trên thế giới và Việt Nam có lẽ cũng không nằm ngoài trào lưu đó mặc dù mức độ ảnh hưởng có nhiều khác biệt. Thật vậy, sự tiến triển của môi trường đã làm thay đổi điều kiện và yếu tố sản xuất:

- Trừ nguyên vật liệu, biến phí trực tiếp với khối lượng sản xuất hoặc tiêu thụ càng ngày càng giảm;
- Trong nhiều trường hợp, việc phân loại chi phí thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp là tương đối khó khăn đối với một doanh nghiệp sản xuất khi mà doanh nghiệp phân chia quá trình sản xuất thành nhiều giai đoạn có mức độ độc lập cao;
- Khái niệm chi phí định mức chỉ có giá trị trong một môi trường tương đối ổn định. Trong môi trường được gọi là “biến động không ngừng” như hiện nay, việc điều chỉnh định mức sẽ diễn ra liên tục. Thực tế này dẫn đến sự xem xét lại thường xuyên định mức chi phí.

Như vậy, những lý do trên đây giải thích sự tiến triển của kế toán chi phí từ phương pháp truyền thống thành những phương pháp hiện đại, được biết là phương pháp chi phí mục tiêu (target costing), phương pháp chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing, viết tắt là ABC). Các phương pháp kế toán mới này được ứng dụng phổ biến ở những nước có công nghệ phát triển cao như Mỹ, Nhật, Canada. Ngay cả các nước đang phát triển như Trung Quốc cũng bắt đầu ứng dụng các phương pháp này. Hai phương pháp trên đây chưa được biết nhiều ở Việt Nam, nơi mà môi trường kinh tế chưa phát triển và công nghệ sản xuất còn thấp. Tuy nhiên, điều này không thể nói là các phương pháp mới này không được vận dụng ở các doanh nghiệp trong tương lai gần, đặc biệt là các doanh nghiệp liên doanh với nước ngoài. Bài viết này nhằm giới thiệu phương pháp chi phí mục tiêu, một mặt, giúp cho sinh viên làm quen với một phương pháp mới về kế toán chi phí, mặt khác, có thể cung cấp những kiến thức hữu ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp để có định hướng vận dụng một công cụ quản lý hiệu quả hơn.

2. Nội dung phương pháp chi phí mục tiêu

Phương pháp chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ Nhật Bản. Phương pháp này đã được áp dụng kể từ sau năm 1980 bởi các công ty lớn như Toyota, NEC, Sony và Nissan. Một tổ chức quốc tế được thành lập do một số các tập đoàn công nghiệp lớn, gọi là Consortium for Advanced Management-International (gọi tắt là CAM-I), đề phát triển các phương pháp kế toán quản trị hiện đại đã định nghĩa về *chi phí mục tiêu* như sau:

“Phương pháp *chi phí mục tiêu* là tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở giai đoạn thiết kế và kế hoạch hóa sản phẩm mới. Phương pháp cũng cho phép cung cấp một cơ sở kiểm soát ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã được xác định phù hợp với chu kỳ sống của sản phẩm”¹

Một điểm lưu ý trong định nghĩa này là chi phí mục tiêu liên quan đến khả năng lợi nhuận của sản phẩm gắn với chu kỳ sống sản phẩm, một cách tiếp cận khác biệt với các phương pháp truyền thống.

Theo Takao Tanaka (1993), “phương pháp *chi phí mục tiêu* là các nỗ lực được thực hiện trong các giai đoạn kế hoạch hóa và sản xuất sản phẩm nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã được xác lập... mục tiêu là cho phép sản xuất ra các sản phẩm với mục tiêu lợi nhuận trong suốt chu kỳ sống của sản phẩm”.

Định nghĩa của Takao cho thấy, chi phí mục tiêu là một công cụ quản trị theo mục tiêu lợi nhuận có chú ý đến chu kỳ sống của sản phẩm.

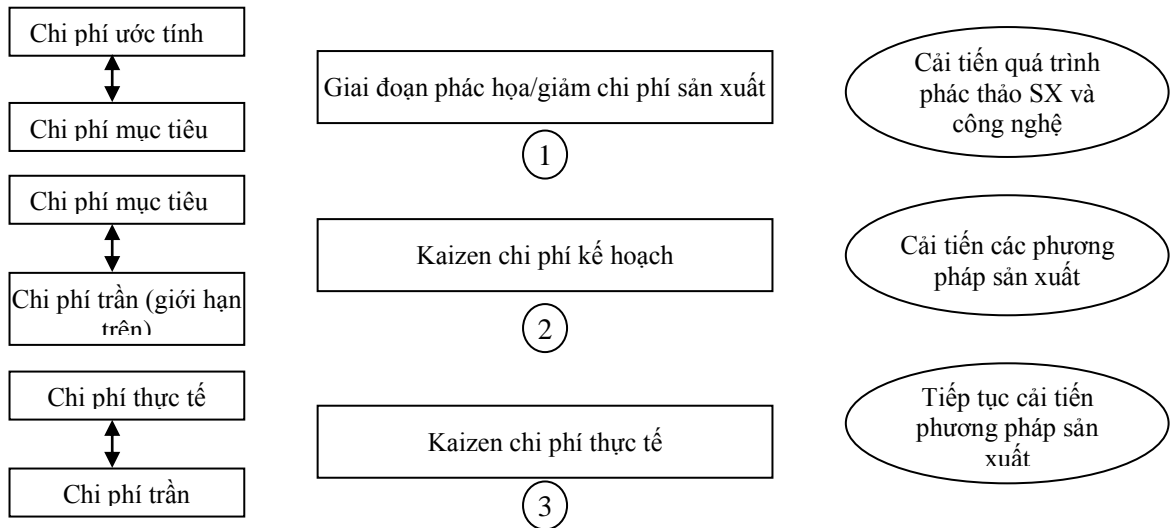
Như vậy, định nghĩa về phương pháp chi phí mục tiêu nhấn mạnh mục tiêu cần phải đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Điều này làm cho phương pháp chi phí mục tiêu khác với phương pháp chi phí theo định mức truyền thống. Từ đó *chi phí mục tiêu* trở thành một công cụ quản trị chi phí mà nhà hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, giảm chi phí sản xuất trong tương lai (Kaplan và Atkinson, 1998)

Mô hình phương pháp chi phí mục tiêu

Mặc dù các nguyên tắc của phương pháp chi phí mục tiêu được trình bày theo lý thuyết tương đối giống nhau, các mô hình đưa ra của phương pháp này có một vài khác biệt. Các sơ đồ 2.1; 2.2; và 2.3 minh họa của một mô hình của Sakurai (1990)².

¹ Nguồn: Les méthodes nouvelles de comptabilité de gestion, trong “Comptabilités de gestion”, Marqués, 1998

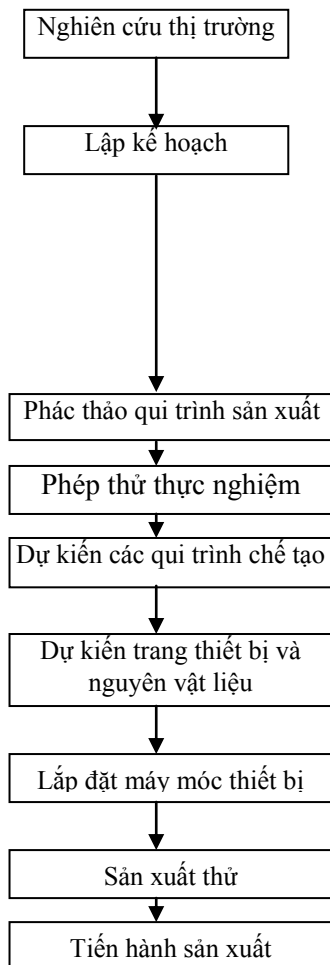
² Được trích dẫn bởi Marqués, 1998.



Sơ đồ 2.1. Quản trị chi phí sản xuất theo Sakurai

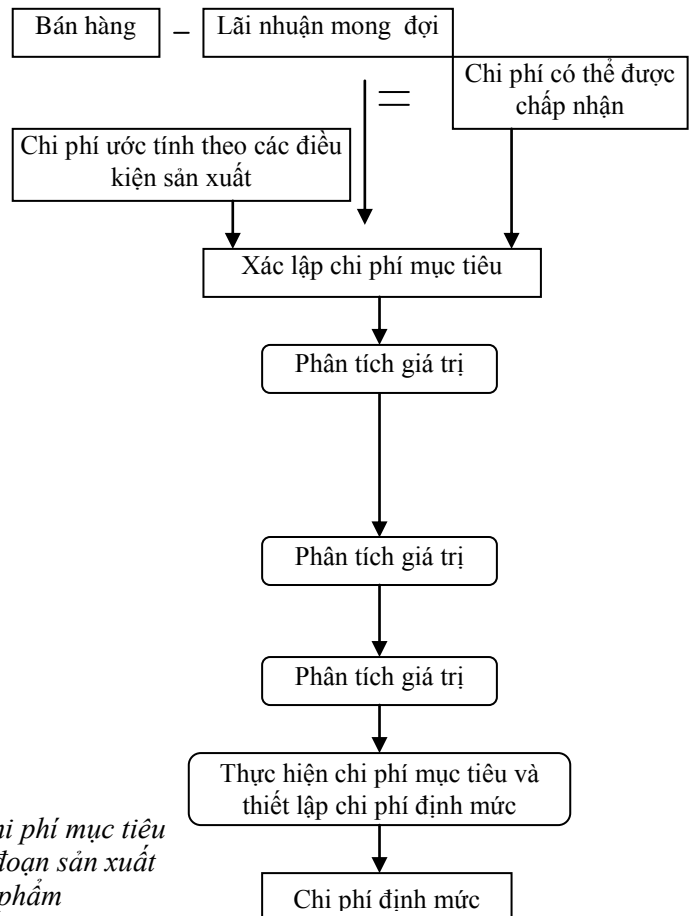
Khái niệm kaizen có thể được hiểu như là sự xem xét cải tiến không ngừng chi phí nhằm duy trì liên tục tỷ lệ chi phí/lợi nhuận ở mức tốt nhất (Marqués, 1998). Kaizen costing quan tâm đến nhận diện những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo.

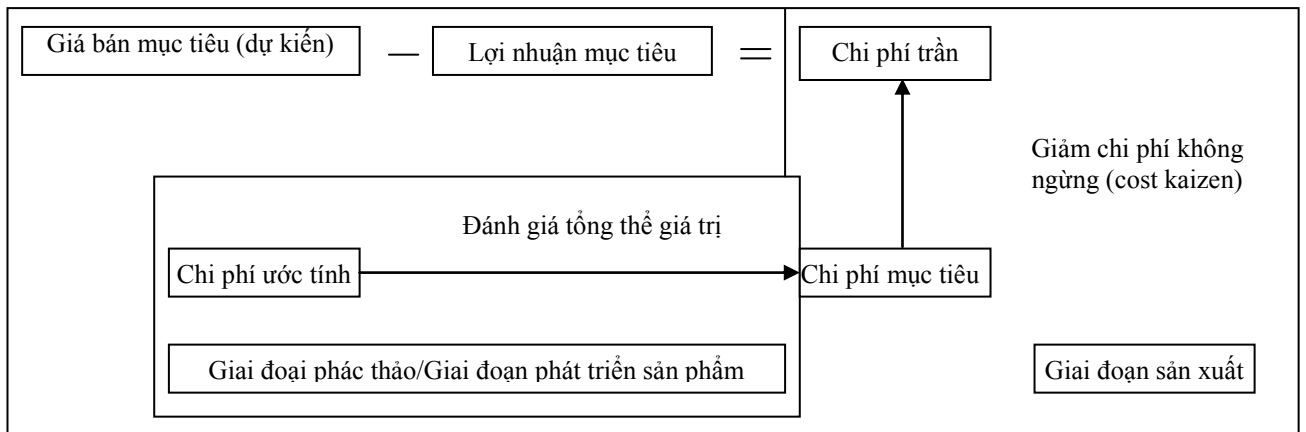
Các giai đoạn phát triển sản phẩm



Sơ đồ 2.2. Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm

Quản trị chi phí





Sơ đồ 2.3. Phương pháp chi phí mục tiêu ở Toyota được trình bày bởi Sakurai

Phương pháp chi phí mục tiêu được bắt đầu bằng việc ước tính giá bán của sản phẩm. Giá bán ước tính dựa vào công dụng và thuộc tính của sản phẩm, các đối thủ cạnh tranh trên thị trường. Trên cơ sở lợi nhuận mong đợi, doanh nghiệp phải xác định chi phí sản xuất và tiêu thụ có thể chấp nhận để tiến hành sản xuất sản phẩm. Chi phí mục tiêu được xác lập dựa vào *chi phí có thể chấp nhận* và *chi phí ước tính theo các điều kiện sản xuất hiện có* của doanh nghiệp. Mỗi giai đoạn phát triển sản phẩm sẽ được đánh giá nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã xác định. Việc đánh giá này dựa trên phân tích giá trị nhằm đánh giá việc thiết kế sản phẩm và nhận diện các cơ hội có thể cải tiến giá trị của sản phẩm.

Ba giai đoạn thực hiện phương pháp chi phí mục tiêu

1) Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất

Chi phí mục tiêu phải được xác định theo từng bộ phận cấu thành sản phẩm. Việc xác định chi phí cho các thành phần này phải dựa vào mức độ quan trọng khác nhau về vai trò của các thành phần đối với sản phẩm, và từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng thành phần trong tổng số chi phí của sản phẩm theo tỷ lệ thuận với mức độ quan trọng của nó. Lấy ví dụ sản phẩm đồng hồ báo thức làm minh họa. Nhà quản trị phải xem xét tầm quan trọng (thông qua cho điểm) của mỗi một trong các ưu tiên sau để quyết định phân bổ chi phí: tính chính xác, mẫu mã, hoạt động yên lặng, chuông báo thức, độ bền vững.

2) Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định

Giai đoạn đầu liên quan đến quá trình phân tích. Giai đoạn thứ hai này liên quan đến tổ chức thực hiện. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng được xác định ở bước thứ nhất. Quá trình sản xuất những bộ phận này phải được điều chỉnh, áp dụng các nguyên tắc và phương pháp quản lý nghiêm ngặt để giảm chi phí sản xuất. Bên cạnh đó, ở giai đoạn này cũng cần phát hiện các thành phần của sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó. Việc sản xuất các thành phần này cũng được điều chỉnh cho phù hợp với tầm quan trọng của nó trong sản phẩm sản xuất.

3) Đánh giá kết quả

Thực hiện quá trình sản xuất theo phương pháp chi phí mục tiêu có thể dẫn đến một trong ba trường hợp sau:

- Chi phí thực tế đạt đến chi phí trần: cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn hai vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận.

- Chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu: trong trường hợp này, cần xem xét lại giai đoạn một và giai đoạn hai. Phải xem xét kỹ quá trình phức tạp sản phẩm đã hợp lý chưa hoặc xem xét lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí. Ví dụ các phương pháp có thể được vận dụng ở giai đoạn sản xuất nhằm làm cho chi phí thực tế nhỏ hơn chi phí mục tiêu
 - Kế hoạch hóa tốt hơn quá trình chế tạo sản phẩm;
 - Lựa chọn đầu tư hợp lý;
 - Lựa chọn công nghệ phù hợp mang lại hiệu suất cao;
 - Vận dụng hệ thống sản xuất “kịp thời” (Just-in time) để loại trừ các chi phí phát sinh do chờ đợi các yếu tố sản xuất, chờ đợi một giai đoạn nào đó hoặc do dự trữ quá cao.
 - Hệ thống quản trị chất lượng tổng thể để tránh lãng phí chi phí.

3. Thực tế vận dụng Phương pháp ở Nhật Bản

Phương pháp chi phí mục tiêu mang lại nhiều ích lợi cho hệ thống quản trị chi phí. Điều này được minh chứng qua số liệu về ứng dụng phương pháp này ở các doanh nghiệp Nhật Bản theo một nghiên cứu vào năm 1992³.

Lĩnh vực công nghiệp	% công ty áp dụng Phương pháp
Công nghiệp ô tô	100
Công nghiệp điện tử	88,5
Sản xuất máy công cụ	82,5
Thiết bị chính xác	75
Sản phẩm hóa học, dược phẩm	31,3
Thực phẩm	28,6
Luyện gang thép	23,2
Công nghiệp giấy	0

4. Kết luận

Phần cuối của bài viết này muốn xem xét khả năng vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu ở Việt Nam. Phương pháp chi phí mục tiêu là một trong các phương pháp hiện đại trong kế toán quản trị. Phương pháp này phù hợp với môi trường sản xuất nói chung là có sự tự động hóa cao và tổ chức sản xuất tiên tiến. Tính ưu việt của Phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ phận của qui trình chế tạo (Kaplan và Atkinson, 1998). Phương pháp này có vẻ hoàn toàn mới ở nước ta, nơi mà kế toán quản trị đang ở giai đoạn đầu của quá trình hình thành. Tuy nhiên, việc tiếp cận kế toán quản trị trong bối cảnh mới ở nước ta không nên đi theo những phương pháp truyền thống mà phải có sự sàng lọc cần thiết và tiếp cận những phương pháp hiện đại. Mặc dù môi trường kinh tế, kỹ thuật, công nghệ và tổ chức quản lý ở nước ta có sự cách biệt lớn so với các nước phát triển, khả năng vận dụng phương pháp này trong các công ty có áp dụng qui trình công nghệ và tổ chức sản xuất tiên tiến, nhất là các công ty liên doanh và có vốn đầu tư nước ngoài là hoàn toàn có thể. Hơn nữa, giới thiệu phương pháp chi phí mục tiêu nhằm giúp cho người đọc tiếp cận một phương pháp mới trong kế toán quản trị hiện đại.

³ Nguồn: Les méthodes nouvelles de comptabilité de gestion, trong “Comptabilités de gestion”, Marqués, 1998

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Marqués, E., 1998. «Les méthodes nouvelles de comptabilité de gestion». Chương trong *comptabilités des gestion*. Nhà Xuất bản Nathan.
- [2] Kaplan, R. S. và A. A. Atkinson, 1998. “Cost-Based Decision Making”. Chương trong *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- [3] Monden, Y. và Hamada, K., 1991. “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3, autumn.
- [4] Tani, T., H. Okano, N. Shimizu, Y. Ywabuchi, J. Fukuda, và S. Cooray. 1994. “Target Cost Management in japanese Companies : current state of the Art”. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, tr. 67-81.
- [5] T. Tani, 1995. “Interactive Control in Target Cost Management”. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 6, tr. 399-414.