

**KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO CHUỖI GIÁ TRỊ -
CÁCH TIẾP CẬN MỚI CHO MÔ HÌNH SẢN XUẤT TINH GỌN
VALUE STREAM COSTING - A NEW APPROACH TO LEAN
MANUFACTURING**

*Huyền Thị Hồng Hạnh, Nguyễn Mạnh Toàn
Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng*

TÓM TẮT

Mô hình sản xuất tinh gọn xuất phát từ triết lý hướng đến tối đa hóa các giá trị đem lại cho khách hàng thông qua việc loại bỏ những lãng phí trong quá trình cung cấp sản phẩm và dịch vụ. Tuy đã áp dụng mô hình tổ chức sản xuất này nhưng nhiều doanh nghiệp vẫn còn sử dụng các phương pháp kế toán truyền thống. Điều này sẽ làm giảm đi phần nào hiệu quả của mô hình tinh gọn bởi lẽ các chỉ tiêu của kế toán truyền thống chưa giúp cho các nhà quản lý nhận diện và loại bỏ các lãng phí trong quá trình hoạt động và thúc đẩy việc cải tiến liên tục. Qua việc trình bày những khác biệt giữa mô hình sản xuất truyền thống và mô hình sản xuất tinh gọn, bài báo này giới thiệu một cách tiếp cận mới - phương pháp kế toán chi phí theo dòng giá trị. Theo phương pháp này, công tác kế toán chi phí trở nên đơn giản hơn, loại bỏ đi những lãng phí từ quy trình kế toán truyền thống nhưng có thể cung cấp thông tin phù hợp hơn, hữu ích hơn cho việc ra quyết định.

ABSTRACT

Lean manufacturing derived from the philosophy that focuses on maximizing the customer value through the identification and elimination of waste throughout the entire business value stream by way of process flow and on demand response to the customers. It is a fact that traditional accounting fails to provide relevant information to decision makers in a Lean organization. A relatively new accounting approach better suited to supporting lean initiatives is emerging – the value stream costing. This paper first identifies the differences between traditional batch manufacturing and lean manufacturing. Secondly, it analyzes the problems with traditional accounting and then it introduces the value stream costing. The paper shows that value stream costing is simple and it eliminates waste within the accounting function itself and provides more useful information.

I. Đặt vấn đề

Những năm gần đây ở Việt Nam đã bắt đầu xuất hiện thuật ngữ “sản xuất tinh gọn” (*Lean Manufacturing*). Sản xuất tinh gọn là mô hình tổ chức sản xuất kinh doanh hiệu quả nhằm tối đa hóa giá trị cho khách hàng. Mô hình này xuất phát từ triết lý hướng đến các giá trị đem lại cho khách hàng thông qua việc loại bỏ những lãng phí trong suốt quá trình cung cấp sản phẩm và dịch vụ. Để làm được điều đó, doanh nghiệp thực hiện việc quản lý theo chuỗi giá trị (*Value Stream Management*) với việc tập trung vào các nỗ lực liên tục cải tiến quy trình sản xuất bằng cách giảm bớt tất cả những rào cản trong dòng chảy giá trị đó (Wilson, 2010).

Việc áp dụng triết lý sản xuất tinh gọn đã trở nên phổ biến trong nhiều ngành

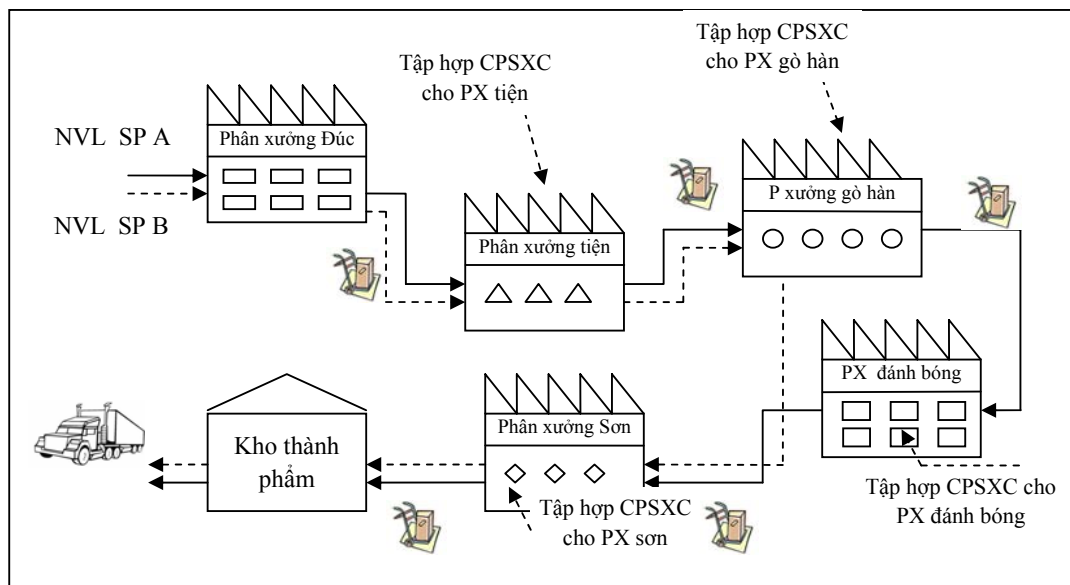
công nghiệp trên thế giới kể từ đầu những năm 1990. Tuy đã áp dụng mô hình tổ chức sản xuất mới, nhiều doanh nghiệp vẫn còn giữ lại các phương pháp kế toán quản trị chi phí truyền thống. Điều này sẽ làm giảm đi phần nào hiệu quả của mô hình tinh gọn bởi lẽ việc cung cấp thông tin qua các chỉ tiêu của kế toán truyền thống có thể che đậy hoặc làm sai lệch các kết quả mà các sáng kiến tinh gọn mang lại. Trong phạm vi bài báo này, các tác giả sẽ làm rõ những khác biệt giữa mô hình sản xuất truyền thống và mô hình sản xuất tinh gọn để thấy rằng khi tổ chức sản xuất thay đổi, nhu cầu thông tin cho quản lý phải thay đổi theo. Chính vì vậy, những doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất tinh gọn cần phải có một cách tiếp cận mới về phương pháp kế toán chi phí cho phù hợp, đó là kế toán chi phí theo chuỗi giá trị.

II. Sự khác biệt giữa mô hình sản xuất truyền thống và mô hình sản xuất tinh gọn

1. Đặc điểm mô hình sản xuất 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 nên thường sản xuất hàng loạt theo lô lớn. Vì vậy, trong mô hình này hoạt động sản xuất thường được tổ chức theo chức năng, mỗi phân xưởng được bố trí những máy móc thiết bị cùng loại hoặc cùng chức năng để thực hiện một hoặc một vài chức năng nhất định theo nguyên tắc của “Phương pháp đẩy” (*Push method*). 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). Việc tổ chức sản xuất như vậy có thể sẽ gây ra sự chờ đợi giữa các khâu làm thời gian sản xuất kéo dài, tồn kho trong các phân xưởng, công đoạn sản xuất sẽ lớn và thành phẩm sản xuất nếu không được tiêu thụ kịp thời thì tồn kho thành phẩm cũng sẽ rất lớn.

Có thể mô tả mô hình tổ chức sản xuất truyền thống, ở đó dòng dịch chuyển nguyên vật liệu của tất cả các loại sản phẩm đều lần lượt đi qua các phân xưởng như sau:

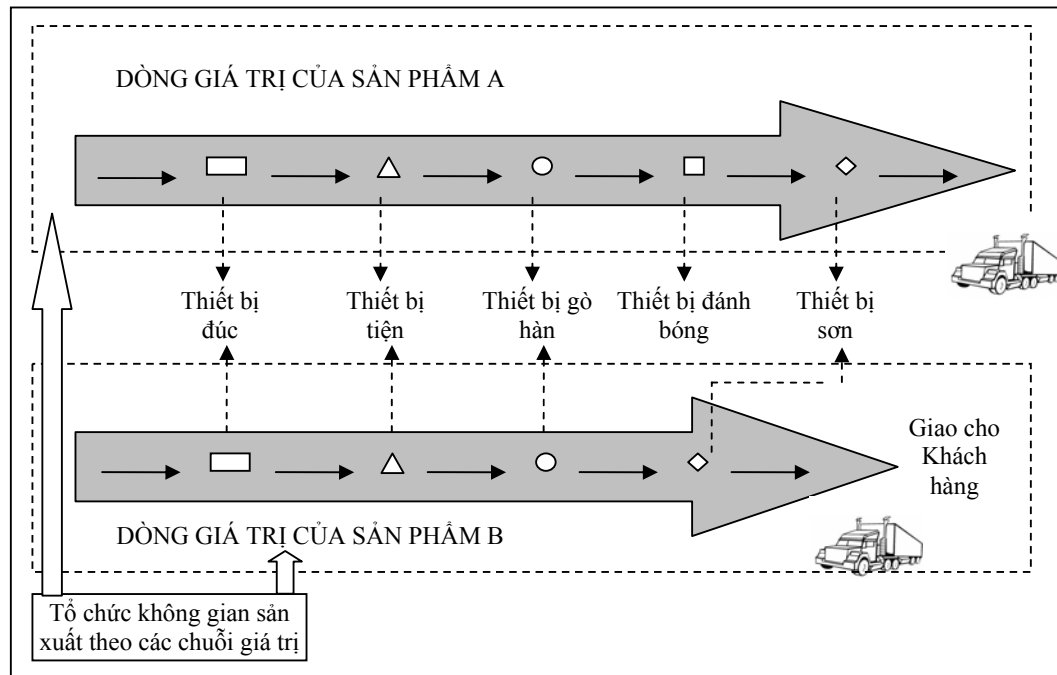


Hình vẽ 1: Mô hình tổ chức sản xuất truyền thống

2. Đặc điểm mô hình sản xuất tinh gọn

Mặc dù triết lý sản xuất tinh gọn đã được Toyota áp dụng vào những năm 1950 nhưng thuật ngữ “sản xuất tinh gọn” mới xuất hiện lần đầu tiên vào năm 1990 trong cuốn sách bán Cỗ máy làm thay đổi thế giới - *The Machine that Changed the World* (J. Womack et al, 1990). Doanh nghiệp áp dụng triết lý sản xuất tinh gọn xem quá trình kinh doanh của mình như là một dòng dịch chuyển giá trị (*Value Stream*) theo dòng sản phẩm từ khi tiếp nhận yêu cầu đặt hàng của khách hàng, xây dựng kế hoạch sản xuất, cung ứng nguyên vật liệu, tổ chức sản xuất và giao thành phẩm tới tay khách hàng. Mỗi dòng giá trị sẽ bao gồm tất cả các chức năng và con người để hỗ trợ hoàn toàn từ đầu đến cuối của chính dòng dịch chuyển giá trị đó. Toàn bộ chuỗi giá trị được quản lý bởi một người quản lý - người sẽ chịu trách nhiệm toàn bộ các hoạt động và kết quả liên quan đến chuỗi giá trị đó. Trong từng chuỗi giá trị, doanh nghiệp phải xác định những hoạt động nào tạo ra giá trị cho khách hàng, những hoạt động cần thiết nhưng không tạo ra giá trị cho khách hàng và những hoạt động không mang lại giá trị cho khách hàng được xem là lãng phí cần phải được loại bỏ. Nói cách khác, doanh nghiệp phải hiểu được khách hàng thật sự quan tâm đến điều gì và sẵn sàng trả tiền cho những giá trị nào từ sản phẩm và dịch vụ được cung cấp. Quản lý theo chuỗi giá trị là một công cụ hiệu quả giúp doanh nghiệp tập trung vào các nỗ lực liên tục cải tiến nhằm cải thiện dòng chảy giá trị để tăng giá trị cho khách hàng và lợi nhuận cho doanh nghiệp (Tapping, Shuke và Luyster, 2003).

Để sản xuất ra một loại sản phẩm, doanh nghiệp sẽ tổ chức sản xuất theo dạng tế bào, trong đó thiết bị và các tổ làm việc được sắp xếp liền mạch trong cùng một không gian (mặt bằng) để tất cả các công đoạn của một quy trình sản xuất có thể diễn ra liên tục. Nói cách khác đây là việc tổ chức theo luồng công việc, mỗi luồng công việc được tổ chức riêng cho từng sản phẩm. Việc điều hành sản xuất sản phẩm hoàn toàn dựa trên nhu cầu của khách hàng theo nguyên tắc của “Phương pháp kéo” (*Pull Method*). 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). Việc tổ chức sản xuất như thế sẽ tiết kiệm thời gian sản xuất, giảm đáng kể lượng hàng tồn kho trong quá trình sản xuất cũng như tạo điều kiện cho việc kiểm soát chặt chẽ hoạt động sản xuất theo quá trình. Như vậy, áp dụng mô hình sản xuất tinh gọn sẽ làm giảm giá thành, tăng chất lượng sản phẩm và giao hàng cho khách hàng trong thời gian sớm nhất, từ đó tăng khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp. Mô hình tổ chức sản xuất theo chuỗi giá trị được mô tả như sau:



Hình vẽ 2: Tổ chức không gian sản xuất theo dòng giá trị

3. Sự khác biệt của mô hình sản xuất truyền thống và mô hình sản xuất tinh gọn

Trên cơ sở tìm hiểu đặc điểm của từng mô hình sản xuất, có thể thấy được sự khác biệt rõ ràng giữa mô hình sản xuất truyền thống và mô hình sản xuất tinh gọn ở một số nội dung cơ bản sau:

Nội dung	Sản xuất truyền thống	Sản xuất tinh gọn
Triết lý sản xuất	Ngưng trệ sản xuất là lãng phí	Hoạt động không mang lại giá trị cho khách hàng là lãng phí
Hoạch định SX	Theo năng lực và công suất thiết kế của doanh nghiệp.	Theo nhu cầu của khách hàng.
Qui mô sản xuất	Dựa trên dự báo sản lượng tiêu thụ	Dựa trên nhu cầu của khách hàng hay của công đoạn kế tiếp
Tổ chức sản xuất	<ul style="list-style-type: none"> - Bố trí sản xuất theo chức năng - Áp dụng phương pháp đẩy (Push method) - Khai thác tối đa năng lực sản xuất để hạ thấp giá thành. - Sản xuất hàng loạt và theo lô lớn. - Hoạt động sản xuất có gián đoạn giữa các khâu 	<ul style="list-style-type: none"> - Bố trí SX theo chuỗi giá trị - Áp dụng phương pháp kéo (Pull method) - Gia tăng giá trị cho khách hàng dựa trên việc loại bỏ các lãng phí - Sản xuất theo nhu cầu - Hoạt động sản xuất liên tục, không có gián đoạn

Kiểm soát chất lượng	Kiểm tra sản phẩm theo nguyên tắc lấy mẫu ngẫu nhiên	Kiểm tra trên dây chuyền
Thời gian chu kỳ	Mất nhiều thời gian hơn thời gian thực sự dành để chế biến vật liệu	Rút ngắn gần bằng thời gian dành cho việc xử lý vật liệu
Hàng tồn kho	Tồn kho giữa giữa các công đoạn sản xuất, tồn kho thành phẩm	Không có hoặc có rất ít tồn kho

Bảng 1: So sánh mô hình sản xuất truyền thống và sản xuất tinh gọn

III. Cách tiếp cận mới về kế toán chi phí cho doanh nghiệp sản xuất tinh gọn

Như đã trình bày ở phần trên, mô hình kế toán tinh gọn có rất nhiều đặc điểm rất khác biệt so với mô hình sản xuất truyền thống. Vấn đề đặt ra là liệu phương pháp kế toán chi phí truyền thống có phù hợp, có đáp ứng được nhu cầu thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp hay không? Liệu có phương pháp nào mới có thể thay thế phương pháp truyền thống để cung cấp thông tin hữu ích hơn không? Rất nhiều nghiên cứu đã chỉ ra được những hạn chế và sự không tương thích của phương pháp kế toán truyền thống đối với mô hình sản xuất tinh gọn, đồng thời hướng tới một cách tiếp cận kế toán chi phí mới: Kế toán chi phí theo dòng giá trị (*Value Stream Costing*).

1. Hạn chế và sự không tương thích của phương pháp kế toán chi phí truyền thống

Phương pháp kế toán chi phí truyền thống thực hiện việc tổ chức thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp theo từng loại sản phẩm, nhóm sản phẩm. Chi phí chung được tập hợp theo từng phân xưởng và định kỳ phân bổ cho từng sản phẩm, nhóm sản phẩm dựa trên các tiêu thức như chi phí nhân công trực tiếp, hay số giờ công lao động trực tiếp.

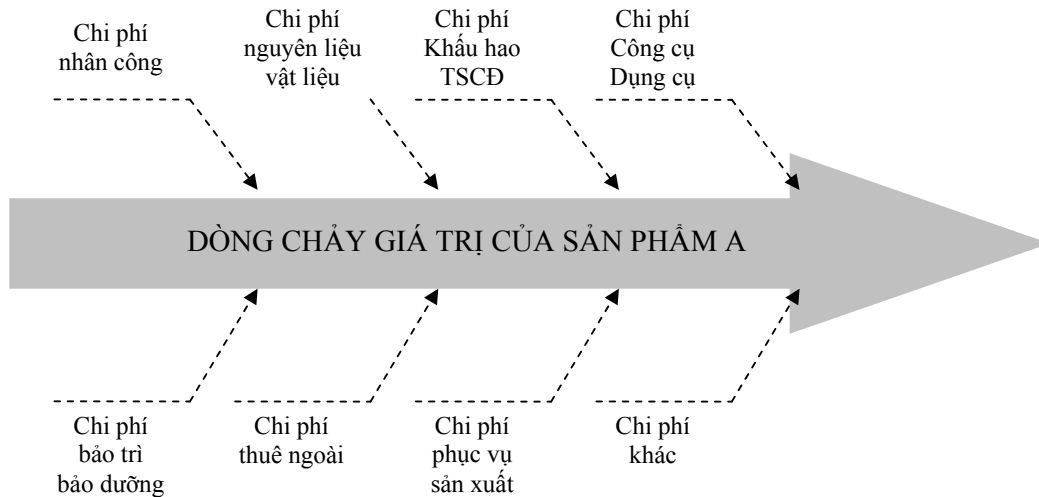
Mặc dù phương pháp kế toán truyền thống đã được áp dụng phổ biến và được xem là phù hợp với mô hình sản xuất truyền thống nhưng khi doanh nghiệp chuyển sang mô hình sản xuất tinh gọn, phương pháp kế toán này bộc lộ những hạn chế nhất định và trở thành những rào cản trong việc triển khai thực hiện sản xuất tinh gọn.

Có thể thấy rằng, kế toán truyền thống đã chú trọng nhiều đến “sự chính xác” của giá thành sản phẩm và giá trị tồn kho của sản phẩm dở dang hơn là giá trị cho khách hàng nên việc tổ chức kế toán truyền thống đã tạo ra một hệ thống thu thập dữ liệu rất phức tạp nhưng những thông tin mà nó cung cấp không giúp nhận diện những lãng phí để giúp các nhà quản lý loại bỏ chúng (Maskell và Kennedy, 2007; Fullerton and Kennedy, 2009). Đặc biệt, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều sản phẩm qua nhiều công đoạn sản xuất khác nhau thì khối lượng ghi chép là quá lớn dễ sai sót và gây ra sự tổn kém, lãng phí nguồn lực, điều này đi ngược lại với triết lý tinh gọn (Baggaley, 2003). Hơn nữa, việc phân bổ chi phí chung là khá phức tạp và không chính xác, kể cả trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá ABC (Ward và Graves, 2004);

2. Kế toán chi phí theo dòng giá trị - cách tiếp cận mới cho doanh nghiệp sản xuất tinh gọn

Việc tổ chức và quản lý sản xuất theo chuỗi giá trị đã tạo ra những điều kiện thuận lợi để hình thành một cách tiếp cận mới - đó chính là kế toán chi phí theo chuỗi giá trị (*Value Stream Costing*). Phương pháp mới này cho phép cung cấp những thông tin hữu ích, đúng lúc và loại bỏ sự phức tạp, tốn kém vốn có của phương pháp truyền thống (Maskell và Baggaley, 2004).

Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị ghi nhận chi phí thực tế của từng chuỗi giá trị và cung cấp được một báo cáo chi phí theo đúng mục đích của sản xuất tinh gọn. (Maskell và Baggaley, 2004). Theo đó, tất cả những chi phí liên quan đến chuỗi giá trị nào thì sẽ được tập hợp cho đúng chuỗi giá trị đó, bao gồm chi phí lao động, nguyên vật liệu, các chi phí dịch vụ và hỗ trợ sản xuất. Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị có thể mô tả như sau (Baggaley and Maskell, 2004; Baggaley, 2003):



Hình vẽ 3: Kế toán chi phí theo dòng giá trị (*Value Stream Costing*)

Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị có những đặc điểm sau:

- Mỗi dòng giá trị được xem là một bộ phận kinh doanh độc lập, có báo cáo lãi (lỗ) riêng. Điều này cho phép người quản lý chuỗi giá trị chịu trách nhiệm và có quyền ra những quyết định về những hoạt động trong chuỗi giá trị do mình quản lý (DeLuzio, 2008). Do vậy có thể tăng cường vai trò của kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

- Tập hợp chi phí thực tế riêng cho từng dòng giá trị chứ không phải tập hợp theo phân xưởng, công đoạn sản xuất như phương pháp truyền thống (Fullerton và Kennedy, 2009).

- Không có sự phân biệt giữa chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp, gần như tất cả chi phí liên quan đến từng chuỗi giá trị đều là chi phí trực tiếp, vì vậy không cần phải phân bổ, kể cả các chi phí như chi phí khấu hao máy móc thiết bị, chi phí đồ dùng, dụng

cụ, chi phí nhân viên quản lý, chi phí bảo dưỡng, các chi phí mua ngoài phục vụ sản xuất... (Chiarini, 2009; Maskell and Baggaley, 2004; Baggaley, 2003).

- Chi phí cần phân bổ thường gặp trong kế toán chi phí theo dòng giá trị là chi phí liên quan đến mặt bằng sản xuất (Baggaley, 2003). Chi phí này thường là những chi phí liên quan đến thuê mượn mặt bằng, nhà xưởng, chi phí bảo dưỡng nhà xưởng. Việc phân bổ chi phí này cho từng chuỗi giá trị thường được tính bằng tổng chi phí mặt bằng chia cho tổng diện tích sử dụng để xác định chi phí cho một mét vuông mặt bằng. Cách thức phân bổ này tạo động cơ cho các nhân viên trong từng chuỗi giá trị giảm đến mức thấp nhất không gian sử dụng cho chuỗi giá trị, bao gồm không gian cho sản xuất, dự trữ tồn kho, không gian văn phòng quản lý cho những nhân viên liên quan đến chuỗi giá trị.

- Những chi phí phát sinh ngoài dòng giá trị thì không được tính vào chuỗi giá trị đó (DeLuzio, 2008; Baggeley, 2003).

IV. Kết luận

Sản xuất tinh gọn là một sự đột phá trong tổ chức sản xuất nhằm hướng tới mục tiêu gia tăng giá trị cho khách hàng. Với triết lý các hoạt động không tạo ra giá trị cho khách hàng là lãng phí, doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất tinh gọn thực hiện tổ chức và quản lý sản xuất theo chuỗi giá trị. Với sự thay đổi hoàn toàn trong mô hình tổ chức sản xuất, phương pháp kế toán chi phí truyền thống với một khối lượng ghi chép, xử lý quá lớn và phức tạp đã trở nên không còn phù hợp mà cần có một phương pháp kế toán mới thay thế là phương pháp kế toán theo chuỗi giá trị. Theo cách tiếp cận kế toán mới, việc tập hợp chi phí sẽ được thực hiện cho từng chuỗi giá trị nên công tác kế toán trở nên đơn giản hơn, loại bỏ đi những lãng phí từ quy trình kế toán thông thường nhưng vẫn đáp ứng đúng yêu cầu về mặt nguyên tắc kế toán chung, quy định về báo cáo tài chính ra bên ngoài cũng như những quy định báo cáo nội bộ đơn vị. Thêm vào đó, thông tin do kế toán cung cấp cũng phù hợp hơn, hữu ích hơn cho việc ra quyết định. Nếu doanh nghiệp biết vận dụng tốt phương pháp kế toán theo chuỗi giá trị thì đây sẽ là một công cụ đặc lực nhằm giúp cải thiện tốt hơn quy trình hoạt động trong từng bộ phận của doanh nghiệp.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Andrea Chiarini (2009), *Understanding the Value Stream Accounting: A New Accounting Model for Lean Six Sigma Approach – A case study*, Proceeding of the “2009 International Conference on ISO 9000 and International Lean Six Sigma Conference”.
- [2] Bruce Baggaley (2003), *Costing by Value Stream*, Journal of Management, Volume 17, số 3, trang 24-30.

- [3] Don Tapping, Tom Shuke và Tom Luyster (2003), *Value Stream Management*, Productivity Press.
- [4] Hirano, Hiroyuki; Makota, Furuya (2006), *JIT is flow: Practice and Principle for Lean Manufacturing*, PCS Press, Inc.
- [5] Jared Lovelle (2001), *Mapping the value stream*, IIE Solution, Vol 33, Issue 2, trang 26-33.
- [6] John, H. (2000), *Cost Accounting*, tái bản lần thứ 10, Prentice Hall.
- [7] Kennedy, F.A và B.Masell (2006), *Lean Enterprise Fundamental: Statement of Management Accounting*, Institute os Management Accountants.
- [8] Lonnie Wilson (2010) *How to Implement Lean Manufacturing*, Mc Graw Hill.
- [9] Mark DeLuzio (2008) *Accounting for Lean: Adopting Lean Accounting to Promote Lean Behaviors*, tại trang web:
- [10] http://www.leanhorizons.com/resources/LHC_Accounting_for_Lean.pdf.
- [11] Maskell, B.H. và B. Baggaley (2004) *Practical Lean Accounting*, New York: Productivity Press.
- [12] R. R. Fullerton và F. A. Kennedy (2009), *Modeling a Management Accounting System for Lean Manufacturing Firms*, tại trang web:
- [13] http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1445703.
- [14] Yvonne Ward và Andrew Graves (2004), *A new cost & Accounting Approach for Lean Enterprises*, Working paper Series.