VẬN DỤNG MÔ HÌNH QUẢN LÝ NGUỒN LỰC ĐỂ NÂNG CAO HIỆU QUẢ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT

Nguyễn Thùy Linh[1]

TÓM TẮT

Kế toán quản trị chi phí sản xuất là nội dung cơ bản nhất của kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất. Quản lý và kiểm soát tốt các chi phí sản xuất cũng như tối ưu hóa việc sử dụng các chi phí đó quyết định sự tồn tại và phát triển của những doanh nghiệp này. Trước những yêu cầu đó, mô hình quản lý nguồn lực Capacity (Capacity Management Model) của CAM-I là một giải pháp hữu hiệu góp phần nâng cao hiệu quả kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất. Bài báo này khái quát về kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất, sau đó đưa ra những lý luận cơ bản về việc vận dụng mô hình quản lý nguồn lực để nâng cao hiệu quả kế toán quản trị chi phí sản xuất.

Từ khóa: *Mô hình Capacity, mô hình quản lý nguồn lực, kế toán quản trị chi phí sản xuất*

Tại các doanh nghiệp sản xuất, vấn đề cấp thiết đặt ra là làm thế nào để quản lý chi phí sản xuất phát sinh tại từng nhà máy, từng bộ phận, từng phân xưởng. Tuy mô hình quản trị chi phí dựa trên hoạt động (ABC) đã khắc phục được những hạn chế của mô hình kế toán quản trị truyền thống, nhưng để có thể áp dụng vào các doanh nghiệp lại gặp nhiều khó khăn. Nhằm tìm ra giải pháp đáp ứng các yêu cầu quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất, tổ chức quốc tế CAM-I đã nghiên cứu mô hình quản lý nguồn lực dựa trên sự kết hợp giữa lý thuyết quản trị chi phí theo phương pháp ABC và ABM và đã ứng dụng thành công tại các nhà máy sản xuất tại Mỹ.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Kế toán quản trị được định nghĩa theo nhiều khía cạnh khác nhau, tuy nhiên tất cả đều thống nhất chung mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin định lượng tình hình kinh tế - tài chính về hoạt động doanh nghiệp cho các nhà quản trị ở doanh nghiệp và kế toán quản trị là một bộ phận kế toán linh hoạt do doanh nghiệp xây dựng phù hợp với đặc điểm kinh tế kỹ thuật, tổ chức quản lý. So với kế toán tài chính, kế toán quản trị là một lĩnh vực khá mới mẻ. Vì vậy, các khái niệm và công cụ của kế toán quản trị đang được hoàn thiện dần nhằm cung cấp thông tin trợ giúp cho việc ra quyết định của nhà quản lý. Bên cạnh đó, sự thay đổi của môi trường kinh doanh ngày nay diễn ra rất nhanh chóng. Để trở thành một công cụ hữu hiệu trong tương lai, hệ thống kế toán quản trị phải được thay đổi, cải tiến để thích ứng với những thay đổi của môi trường. Ở Việt Nam, kế toán quản trị cũng đã xuất hiện, phát triển gắn liền với chính sách, chế độ kế toán áp dụng ở các doanh

[1]. *CN. Giảng viên khoa KT-QTKD, Trường Đại học Hồng Đức.*

nghiệp, tuy nhiên, kế toán quản trị chỉ mới được đề cập một cách hệ thống vào những năm gần đây và đã thể hiện được vai trò trong rất nhiều các lĩnh vực quản lý.

2. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

2.1. Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp

Kế toán quản trị (KTQT) là một bộ phận kế toán linh hoạt do doanh nghiệp xây dựng phù hợp với đặc điểm kinh tế kỹ thuật, tổ chức quản lý. Để có thể thực hiện các chức năng của quản trị doanh nghiệp như hoạch định, ra quyết định, lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm tra giám sát quá trình thực hiện các quyết định trong sản xuất rất cần có thông tin của kế toán quản trị chi. Xuất phát từ vị trí của thông tin kế toán mà ta thấy vai trò thông tin của KTQT rất quan trọng, bao gồm các vai trò chủ yếu sau đây:

Cung cấp thông tin cho quá trình xây dựng kế hoạch và dự toán

Lập kế hoạch là xây dựng các mục tiêu phải đạt được và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đó. Các kế hoạch này có thể dài hay ngắn hạn. Kế hoạch mà nhà kế toán quản trị lập là các bản dự toán. Dự toán là sự liên kết các mục tiêu lại với nhau và chỉ rõ cách huy động và sử dụng những nguồn lực sẵn có để đạt các mục tiêu. Do đó, để chức năng lập kế hoạch và dự toán có tính hiệu lực và khả thi cao thì chúng phải dựa trên những thông tin kế toán hợp lý và có cơ sở. Đối với các doanh nghiệp sản xuất, việc lập dự toán sản lượng, chi phí vô cùng quan trọng, có ảnh hưởng đến toàn bộ quá trình sản xuất.

Cung cấp thông tin cho quá trình tổ chức thực hiện

Với chức năng thực hiện, nhà quản trị phải biết cách liên kết tốt các yếu tố giữa tổ chức, con người với nguồn lực lại sao cho hiệu quả nhất. Để thực hiện tốt chức năng này nhà quản lý cũng cần có nhu cầu rất lớn đối với thông tin kế toán, nhất là thông tin KTQT. Nhờ có thông tin do KTQT cung cấp mà nhà quản trị có thể ra quyết định đúng đắn trong quá trình lãnh đạo hoạt động hàng ngày, phù hợp với mục tiêu chung.

Cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra đánh giá

Nhà quản trị sau khi lập kế hoạch đầy đủ và hợp lý, tổ chức thực hiện kế hoạch đòi hỏi phải kiểm tra và đánh giá thực hiện nó. Phương pháp thường dùng là so sánh số liệu kế hoạch hoặc dự toán với số liệu thực hiện, để từ đó nhận diện các sai lệch giữa kết quả đạt được với mục tiêu đã đề ra. Để làm được điều này nhà quản trị cần được cung cấp các báo cáo thực hiện, có tác dụng như một bước phản hồi giúp nhà quản trị có thể nhận diện những vấn đề cần phải điều chỉnh cho hợp lý. Việc kiểm tra đánh giá thực hiện các kế hoạch, định mức mang rất nhiều ý nghĩa đối với các doanh nghiệp sản xuất.

Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định

Ra quyết định không phải là một chức năng riêng biệt mà là sự kết hợp cả ba chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá, tất cả đều đòi hỏi phải có quyết định. Phần lớn những thông tin do KTQT cung cấp nhằm phục vụ chức năng ra quyết định.

Để có thông tin thích hợp, đáp ứng cho nhu cầu thích hợp của quản lý, KTQT sẽ thực hiện các nghiệp vụ phân tích chuyên môn vì những thông tin này thường không có sẵn. KTQT sẽ chọn lọc những thông tin cần thiết, thích hợp để tổng hợp, trình bày chúng theo một trình tự khoa học, phù hợp nhất và giải thích quá trình phân tích đó cho các nhà quản trị.

KTQT không chỉ giúp các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định không chỉ bằng cách cung cấp thông tin thích hợp mà còn bằng cách vận dụng các kỹ thuật phân tích vào những tình huống khác nhau, để từ đó nhà quản trị lựa chọn, ra quyết định thích hợp nhất.

Góp phần đổi mới cải tiến công tác quản lý của doanh nghiệp

Quá trình kiểm tra đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh sử dụng các thông tin của kế toán quản trị là nhằm nhận biết tiến độ thực hiện và phát hiện những nguyên nhân sai lệch giữa kết quả đạt được so với mục tiêu đặt ra. Ngoài ra quá trình này còn giúp doanh nghiệp phát hiện những thay đổi sẽ xảy ra. Nếu kết quả kiểm tra đánh giá đúng sẽ có tác dụng tốt cho doanh nghiệp trong việc điều chỉnh kế hoạch, là cơ sở để đề ra các giải pháp thực hiện trong tương lai. Cũng thông qua quá trình kiểm tra đánh giá còn giúp cho doanh nghiệp phát hiện những tiềm năng, thế mạnh cần được khai thác và khai thác bằng cách nào sẽ có hiệu quả nhất đồng thời phát hiện những yếu kém cần được điều chỉnh.

Mô hình kế toán quản trị đang được quan tâm, nghiên cứu áp dụng hiện nay là mô hình ABC với những ưu việt của nó đã khẳng định việc áp dụng vào doanh nghiệp là một việc cần thiết. Với việc sử dụng ABC, các nhà quản trị có thể đưa ra được các quyết định chính xác hơn, hợp lý hơn trong hoàn cảnh hiện tại của doanh nghiệp. Thực tế ở Việt Nam đây là phương pháp còn rất mới, chỉ có một số doanh nghiệp áp dụng phương pháp này, ví dụ Công ty Dệt May Gia Định, một số công ty khai thác than lớn. Đối với các doanh nghiệp nhỏ việc áp dụng các phương pháp này trở nên khó khăn. Để có thể áp dụng phương pháp này đòi hỏi các doanh nghiệp phải có đủ đội ngũ nhân viên kế toán quản trị trình độ cao cũng như cơ sở vật chất, điều kiện tài chính đủ lớn để tài trợ cho việc vận hành hệ thống xác định các hoạt động, phân nhóm chi phí theo hoạt động và phân bổ chi phí theo mức độ sử dụng các hoạt động. Đây không phải là điều mà bất cứ doanh nghiệp nào, đặc biệt là những doanh nghiệp sản xuất có quy mô vừa và nhỏ tại Việt Nam có thể dễ dàng đạt được.

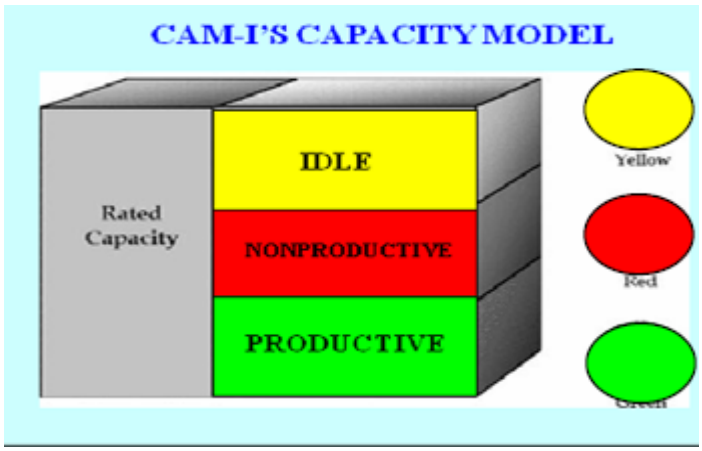
2.2. Vận dụng mô hình Capacity vào kế toán quản trị chi phí sản xuất

Khi tiến hành sản xuất, không phải tất cả các khoản chi phí đều liên quan đến hoạt động sản xuất sản phẩm mà còn có những khoản chi phí khác ngoài sản xuất như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Do đó chỉ những chi phí để tiến hành các hoạt động sản xuất mới được coi là chi phí sản xuất. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí sản xuất chiếm một tỷ trọng tương đối lớn trên tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Chi phí sản xuất là cơ sở để tính giá thành, định giá bán sản phẩm. Như vậy, việc tính toán, xác định chi phí sản xuất ảnh hưởng trực tiếp đến doanh thu, giá vốn và lợi nhuận của doanh nghiệp. Do đó, kế toán quản trị chi phí sản xuất luôn là nội dung quan trọng nhất của kế toán quản trị trong các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất.

Dựa trên yêu cầu quản trị chi phí tại các nhà máy sản xuất, nhà quản trị luôn đặt ra những câu hỏi như: Làm thế nào để có thể sản xuất nhiều hơn? Nếu tiếp tục mức sản xuất hiện tại thì làm tế nào để có thể cắt giảm chi phí? Làm thế nào để có thể sử dụng tốt nhất các nguồn lực của đơn vị mình?… Tất cả các vấn đề đó đều nhằm mục tiêu quản lý chi

phí tại các dây chuyền sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất. Mô hình Capacity của CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) là một trong những giải pháp khả thi nhằm giải quyết những vấn đề trên, đây cũng là một mô hình đơn giản, dễ thực hiện.

CAM-I là một tổ chức kết hợp các hoạt động quản lý cao cấp mang tính quốc tế. Các thành viên CAM-I tổ chức nghiên cứu và làm việc cùng nhau để phát triển các cơ chế quản lý cần thiết, có hiệu quả cho việc ra quyết định về các vấn đề kinh doanh quan trọng. CAM-I được công nhận trên toàn thế giới như là diễn đàn hàng đầu cho việc nghiên cứu các mô hình quản lý dựa trên thực tế và được kiểm chứng qua các mô hình quản lý tiên tiến về phương pháp và công cụ thay đổi cách thức tổ chức quản lý kinh doanh mà CAM-I đã đề ra. Mô hình quản lý nguồn lực là một nghiên cứu của CAM-I nhằm thực hiện các mục tiêu quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất và đã được áp dụng rất thành công tại các doanh nghiệp sản xuất theo dây chuyền của Mỹ. Mô hình này chính là sự kết hợp giữa mô hình quản trị chi phí trên cơ sở hoạt động ABC và mô hình quản trị trên cơ sở hoạt động (Activity based management - ABM). Dựa trên kỹ thuật ABC phân bổ chi phí nguồn lực theo các hoạt động, đồng thời dựa vào kỹ thuật ABM để xây dựng cách thức kiểm soát chi phí thành các khu vực với các màu sắc khác nhau: xanh, đỏ, vàng.



Mô hình 1.1. Mô hình quản lý nguồn lực của Cam-I

(Nguồn: A new look at manufacturing using CAM-I's Capacity Management Model)

+ Khu vực màu vàng cho biết nguồn lực tiêu hao lãng phí. Bao gồm các hoạt động như chờ đợi trong quá trình sản xuất…

+ Khu vực màu đỏ: nguồn lực tiêu hao cho các hoạt động nhưng không làm tăng giá trị sản phẩm, như nghỉ giữa ca, chuẩn bị sản xuất, lắp đặt, thay đổi thiết bị…

+ Khu vực màu xanh lá cây cho biết nguồn lực tiêu hao cho các hoạt động làm tăng giá trị của sản phẩm như thời gian gia công sản phẩm.

Dựa trên lý thuyết quản trị chi phí ABC và ABM, việc đo lường giá trị nguồn lực theo mô hình Capacity được tiến hành theo các bước sau:

Bước 1: Thu thập và phân tích số liệu tại nhà máy

Theo mô hình Capacity, chi phí phải được tách riêng cho từng khoản mục chi phí doanh nghiệp sản xuất một cách tổng thể, bao gồm: chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung có thể được thiết kế theo bảng sau:

STT	Khoản mục chi phí	PX1	PX2	.....	Tổng
1	Chi phí NVLTT - NVL chính - Vật liệu phụ				
2	Chi phí NCTT - Lương - Các khoản trích theo lương				
3	Chi phí SXC - Lương quản lý - Khấu hao TSCĐ...				
	Tổng				

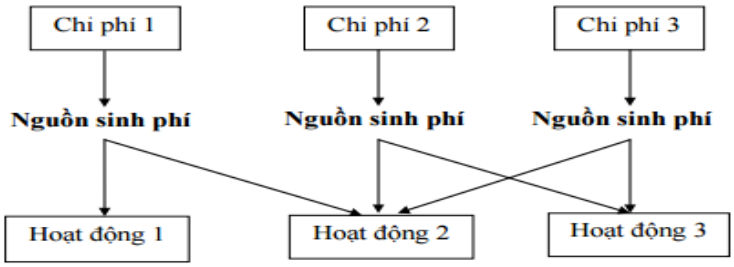
Bước 2: Xác định các hoạt động tại từng phân xưởng sản xuất

Xác định các hoạt động chủ yếu tại từng phân xưởng sản xuất, đồng thời xác định các nguồn lực tương ứng cho từng hoạt động và mức độ sử dụng nguồn lực đó.

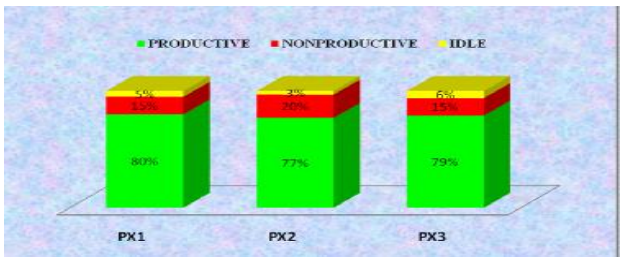
STT	Hoạt động	Nguồn lực	Mức tiêu hao nguồn lực
1	Sản xuất sản phẩm	Nguyên liệu	
		Nhiên liệu	
		Nhân công	
		CCDC	
2	Chậm trễ trong sản xuất	Nhân công	
		Nhiên liệu	
3	Lắp đặt và thay đổi thiết bị	Nhân công	
4	Kiểm tra chất lượng sản phẩm	Nhân công	
5	…….	…….	……..

Bước 3: Phân bổ giá trị các nguồn lực theo các hoạt động dựa trên kỹ thuật ABC

Các nguồn lực được sử dụng cho nhiều hoạt động hoặc các hoạt động sử dụng chung một nguồn lực được phân bổ theo phương pháp ABC.



Bước 4: Mã hóa các hoạt động theo màu sắc và biểu diễn theo mô hình Capacity



Mô hình 1.2. Mô hình Capacity theo từng phân xưởng

(Nguồn: A new look at manufacturing using CAM-I's Capacity Management Model)

Mô hình Capacity đơn giản, dễ áp dụng vào thực tế, được trình bày trực quan qua các dữ liệu, màu sắc mô hình, giúp các nhà quản trị nắm bắt nhanh chóng, dễ hiểu, dễ so sánh. Do đó, mô hình có tính hỗ trợ cao cho việc ra quyết định của các nhà quản trị.

Tuy nhiên, mô hình này chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất sản phẩm. Trong đó, các doanh nghiệp này phải sản xuất theo quy trình công nghệ kiểu chế biến liên tục, kế tiếp nhau trong một trình tự nhất định, sản phẩm của giai đoạn trước là đối tượng chế biến của giai đoạn sau. Nhà máy sản xuất phải bao gồm nhiều phân xưởng khác nhau, mỗi phân xưởng đảm nhận một công đoạn trong chu kỳ sản xuất sản phẩm.

Mô hình Capacity bị hạn chế trong các điều kiện:

- Doanh nghiệp không thể tính chính xác chi phí khấu hao theo cơ sở hoạt động do không giữ hồ sơ khấu hao chi tiết về các nhà máy, buộc phải ước tính dựa trên hồ sơ khấu hao cũ hoặc thay thế các giá trị trung bình. Điều này gây khó khăn cho việc áp dụng mô hình này.

- Không thể phân loại chính xác đâu là hoạt động tạo ra giá trị sản phẩm, không tạo ra giá trị sản phẩm hay lãng phí. Sử dụng mô hình này, doanh nghiệp phải kiểm soát được nguồn lực lãng phí do nguồn lực đó không được tính vào giá trị của sản phẩm.

- Các tiêu thức phân bổ phụ thuộc lẫn nhau. Ví dụ như tiền lương của một số lao động đứng máy có thể được phân bổ dựa trên các hoạt động máy.

Như vậy, mặc dù được đánh giá là một mô hình dễ thực hiện và hiệu quả, tuy nhiên, để có thể áp dụng được, các doanh nghiệp sản xuất cần phải có những thiết lập đồng bộ trong việc quản lý các hoạt động và theo dõi, tổng hợp các chi phí hoạt động.

3. KẾT LUẬN

Đối với các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp sản xuất nói riêng, kiểm soát được chi phí là vấn đề sống còn của doanh nghiệp. Với mô hình quản trị nguồn lực, nhà quản lý dễ dàng xác định được những vấn đề bức xúc về nguồn lực tại các nhà máy, cho phép đưa ra các quyết định về sau như: Cân bằng sản xuất để phù hợp với những thay đổi thị trường; Loại bỏ các hoạt động lãng phí, không làm gia tăng giá trị sản phẩm như sự thay đổi thiết bị hoặc sự lắp đặt không hiệu quả... Định lượng chi phí do lỗi thiết bị hay quy trình sản xuất. Loại chi phí thời gian chết dù là do yếu tố nội bộ hay bên ngoài tạo ra.Việc ứng dụng mô hình Capacity vào kế toán quản trị góp phần tạo ra bức tranh đầy đủ, rõ nét nhất về tình hình hoạt động tại từng phân xưởng cho các nhà quản trị các doanh nghiệp sản xuất, giúp họ có những quyết định đúng đắn, kịp thời, tạo điều kiện cho doanh nghiệp tồn tại và phát triển. Trước những khó khăn khi áp dụng mô hình ABC, các doanh nghiệp có điều kiện áp dụng có thể xem xét để áp dụng mô hình này để nâng cao hiệu quả kế toán quản trị chi phí sản xuất.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1] GS.TS Đoàn Xuân Tiên, *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp,* Nxb. Tài chính.

[2] Andrew Muras and Marlene Rodrigues (2003), *A new look at manufacturing using CAM-I's Capacity Management Model,* The Journal of Corporate Accounting and Finance.

[3] Atkinson, Kaplan & Young (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.

[4] Barfield, Raiborn & Kinney (1998), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western College Publishing, Cincinnati.

[5] Innes J. and F.Mitchell (1994*), Activity based costing - A review with case studies*, The Chartered Institute f Management Accountants.

APPLYING CAPACITY MANAGEMENT MODEL TO IMPROVE EFFICIENCY OF COST MANAGEMENT ACCOUNTING

Nguyen Thuy Linh

ABSTRACT

Cost management accounting is the most basic content of management accounting in the manufacturing enterprises. Management and control of production costs decides the existence and development of these businesses; so the Capacity Management Model (CMM) is an effective solution to improve efficiency cost management accounting costs in the manufacturing enterprise. This article is an overview of cost management accounting in the manufacturing business. This also systemizes basic theories of the application of capacity management model to improve the efficiency of cost management accounting.

Keywords: *Capacity model, capacity management model, Cost management accouting*