

VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN TRONG VIỆC THỰC HIỆN CÁC NGUYÊN TẮC TINH GỌN

● NGÔ THỊ HẢI CHÂU

TÓM TẮT:

Ngày nay, sản xuất tinh gọn (TG) đã trở thành một phong trào trên thế giới. TG không còn chỉ giới hạn trong sản xuất mà còn được mở rộng sang các hoạt động khác. Một trụ cột của TG, sản xuất TG là các nguyên tắc TG. Bài viết xem xét sự hỗ trợ của kế toán khi thực hiện từng nguyên tắc TG trong doanh nghiệp, từ đó khẳng định vai trò quan trọng của công tác kế toán trong việc thực hiện các nguyên tắc này.

Từ khóa: tinh gọn, kế toán tinh gọn, nguyên tắc tinh gọn, kế toán.

1. Đặt vấn đề

TG hay Lean bắt nguồn từ hệ thống sản xuất Toyota và lần đầu tiên được giới thiệu bởi Krafcik (1988). TG là một phương pháp để mang lại giá trị cao nhất cho khách hàng bằng cách loại bỏ lãng phí thông qua các yếu tố thiết kế quy trình và con người (Shah và Ward, 2003). TG có thể được áp dụng ở mọi hoạt động, mọi tổ chức, mọi lĩnh vực. Ban đầu TG chỉ được áp dụng trong sản xuất, nhưng ngày nay, nó được áp dụng cả ngoài lĩnh vực sản xuất. Một trong các trụ cột của TG là nguyên tắc TG. Để thực hiện các nguyên tắc này, không thể không kể đến vai trò của kế toán.

2. Tổng quan nghiên cứu

Các nguyên tắc của TG được xác định theo nhiều cách khác nhau. Trong đó, hầu hết các nhà nghiên cứu cho biết một trong những nguyên tắc cơ bản của TG là loại bỏ lãng phí. Nguyên tắc sản xuất TG thông dụng do Spears và Bowen (1999) đề xuất gồm: tất cả các công việc sẽ được xác định rõ ràng về nội dung, trình tự, thời gian và kết quả; mọi kết nối với nhà cung cấp, khách hàng phải trực tiếp và phải có một cách gửi yêu cầu, nhận phản hồi có hoặc không rõ ràng; mỗi sản phẩm và dịch vụ được cung cấp phải có lộ trình đơn giản và trực tiếp; phương pháp khoa học phải được sử dụng cho bất kỳ cải tiến nào, và những cải

tiến nên được thực hiện “theo hướng dẫn của giáo viên, tại mức thấp nhất có thể trong tổ chức”. Womack và Jones (1996) xác định 5 nguyên tắc chung: (a) xác định giá trị (b) xác định dòng giá trị; (c) dòng chảy; (d) kéo; và (e) hoàn hảo. Liker (2004) đã mở rộng thành 14 nguyên tắc TG và được chia thành 4 nhóm, bao gồm: Triết lý dài hạn; Quá trình; Phát triển con người và đối tác; Giải quyết vấn đề liên tục. Emiliani (2004) chỉ nêu 2 nguyên tắc: (a) cải tiến liên tục và (b) tôn trọng mọi người. Trong khi có khá nhiều nghiên cứu về nguyên tắc TG thì vai trò của kế toán trong thực hiện các nguyên tắc này lại chưa được xem xét thích đáng.

3. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp định tính được sử dụng trong bài viết để nghiên cứu về các nguyên tắc TG do Womack và Jones (1996) đề xuất và vai trò của kế toán trong thực hiện các nguyên tắc này.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Các nguyên tắc TG

Trong cuốn sách Lean thinking xuất bản năm 1996, Womack và Jones đã trình bày 5 nguyên tắc chung của TG, gồm:

Xác định giá trị - Điểm khởi đầu cho tư duy TG là “giá trị” được xác định bởi khách hàng cuối cùng. Giá trị được định nghĩa là các sản phẩm và dịch vụ cụ thể, có khả năng cụ thể được cung cấp với mức giá cụ thể cho những khách hàng cụ thể.

Xác định dòng giá trị - “Dòng giá trị” là tập hợp tất cả các hành động, quy trình và chức năng được liên kết từ đầu đến cuối cụ thể cần thiết để chuyển đổi nguyên liệu thô thành sản phẩm hoàn chỉnh trong tay khách hàng. Dịch vụ sau khi bán được bao gồm trong dòng giá trị. Lập bản đồ dòng giá trị cho từng sản phẩm cung cấp cơ sở để thực hiện phân tích chuyên sâu về từng hành động riêng lẻ trong dòng giá trị. Mỗi hành động được phân loại thành một trong các loại sau: (1) Tạo ra giá trị một cách rõ ràng, (2) Không tạo ra giá trị nhưng không thể tránh khỏi với khả năng hiện tại của công ty; (3) Không tạo ra giá trị và có thể bị loại bỏ ngay lập tức. Các hành động trong danh mục (1) và (2) được phân tích sâu hơn thông qua việc sử dụng kỹ thuật giá trị, với nỗ lực cải tiến

hành động nhiều nhất có thể, loại bỏ các chi phí nguồn lực không cần thiết.

Dòng chảy - Khi các hành động lãng phí dọc theo dòng giá trị đã được loại bỏ đến mức tối đa có thể, bước tiếp theo, theo nguyên tắc Lean là làm cho các bước tạo giá trị còn lại trở nên “trôi chảy”. Thách thức chính là loại bỏ tâm lý hàng loạt và xếp hàng phổ biến trong sản xuất hàng loạt và cài đặt sản xuất hàng loạt nhỏ. Mục tiêu cuối cùng là thực hiện quy mô hàng loạt của một sản phẩm duy nhất. Dòng chảy đạt được tốt nhất bằng cách loại bỏ các tổ chức chức năng truyền thống, thay thế chúng bằng các nhóm sản phẩm tích hợp được tổ chức dọc theo dòng giá trị.

Kéo - Về mặt khái niệm, khách hàng “kéo” sản phẩm khỏi doanh nghiệp chứ không phải doanh nghiệp đẩy sản phẩm đến tay khách hàng. Hành động “kéo” này tăng dần dòng giá trị, từng giai đoạn, tất cả các con đường đến chuỗi cung ứng. Một hệ thống sản xuất được tổ chức theo cách này được cho là một hệ thống “vừa đúng lúc” (JIT). Thiết lập một hệ thống JIT liên quan đến việc sử dụng “kanbans” và một hệ thống có chất lượng toàn diện giúp loại bỏ tất cả các công việc bị lỗi. JIT được hỗ trợ bởi quá trình làm trơn tru sản xuất, tiêu chuẩn hóa các hoạt động, giảm thời gian thiết lập, quy trình đơn lẻ và sắp xếp lại các hoạt động sản xuất thành các tế bào làm việc.

Sự hoàn hảo - Các công ty đã thực hiện các nguyên tắc và thực hành của TG cho thấy không có kết thúc của quá trình giảm thiểu các loại lãng phí, liên tục cải tiến sản phẩm và dịch vụ được cung cấp cho khách hàng. Do đó, thời gian chu kỳ phản hồi, thời gian sản xuất, không gian sản xuất cần thiết, chi phí và lỗi đang diễn ra liên tục giảm.

4.2. Vai trò của kế toán trong thực hiện nguyên tắc TG

Nhân viên kế toán có 2 trách nhiệm chính liên quan đến nguyên tắc đầu tiên là xác định khách hàng của công ty và xác định giá trị theo quan điểm của khách hàng. Vì các chức năng của kế toán không tạo ra giá trị nên chi phí kế toán phải được giảm thiểu thông qua việc loại bỏ và đơn giản hóa các hoạt động hành chính. Nhân viên kế toán có trách nhiệm chính là đóng góp vào việc

xác định chi phí mục tiêu. Chi phí mục tiêu yêu cầu kết nối nhu cầu của khách hàng với các tính năng của sản phẩm bằng cách tiến hành nghiên cứu thị trường, phân tích khiếu nại của khách hàng và thu thập thông tin về sự hài lòng của khách hàng bằng nhiều công cụ tiếp theo.

Khi nhu cầu của khách hàng được hiểu, các ý tưởng có thể được phát triển để kết hợp những nhu cầu đó vào sản phẩm cuối cùng, từ đó làm tăng giá trị của sản phẩm cho khách hàng. Quá trình này đòi hỏi một nỗ lực tập thể từ tất cả các khu vực dòng giá trị. Vai trò của nhân viên kế toán trong quá trình này là suy nghĩ về cách cấu trúc chi phí trong mỗi dòng giá trị sẽ thay đổi khi giới thiệu sản phẩm mới và cách các tính năng của sản phẩm sẽ ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm và tổng chi phí của dòng giá trị. Xác định các thay đổi cần thiết cho cấu trúc chi phí rất quan trọng, vì khách hàng phải sẵn sàng trả cho các chi phí gia tăng. Để xác định cấu trúc chi phí mới, chi phí mục tiêu của từng thành phần cũng như chi phí mục tiêu của sản phẩm cuối cùng phải được xác định. Chi phí mục tiêu được tính bằng cách lấy giá bán trừ đi lợi nhuận. Do đó, giá và lợi nhuận cho mỗi dòng giá trị phải được xác định. Nếu có một khoảng cách giữa chi phí mục tiêu và chi phí thực tế, nhân viên kế toán cần nghĩ về những cải tiến TG có thể có để thu hẹp khoảng cách. Cần vẽ sơ đồ chi phí theo giá trị để đưa chi phí dòng giá trị phù hợp với chi phí mục tiêu và tạo ra một kế hoạch cải tiến vì lý do này.

Trách nhiệm thứ hai của kế toán là phát triển các bộ thông số hiệu suất để đảm bảo quy trình của tổ chức phục vụ đúng cách khách hàng của họ. Các bộ thông số hiệu suất này phải hỗ trợ cho chiến lược, mục tiêu và mục đích của tổ chức, được áp dụng ở tất cả các cấp của tổ chức bao gồm cấp độ tế bào, cấp dòng giá trị và cấp doanh nghiệp. Hơn nữa, các thước đo hiệu suất nên đơn giản và dễ hiểu; kịp thời và chính xác; trực quan và tiết lộ cho mọi người; họ cũng nên thúc đẩy hành vi đúng đắn (bằng cách sử dụng các thước đo phi tài chính phân xưởng và các biện pháp tài chính để kiểm soát dòng tiền); đo lường quy trình chứ không phải con người; và nên khuyến khích cải tiến liên tục.

Liên quan đến nguyên tắc thứ hai trong việc xác định và vẽ bản đồ dòng giá trị, nhân viên kế toán hỗ trợ các nhà quản lý dòng giá trị ra quyết định bằng cách cung cấp các mục tiêu thông tin kế toán cho tất cả các dòng giá trị. Để cung cấp cho người quản lý dòng giá trị thông tin kế toán phù hợp, phải xây dựng một báo cáo dòng giá trị cho từng dòng giá trị. Phát triển một báo cáo dòng giá trị bắt đầu bằng việc nhóm chi phí thành các dòng giá trị thay vì các bộ phận bằng cách gán tất cả nhân viên và máy móc cho các dòng giá trị với sự chông chéo tối thiểu giữa các dòng giá trị. Giữ sự chông chéo giữa các dòng giá trị tối thiểu sẽ giúp phân bổ chi phí trực tiếp và giữ phân bổ chi phí ở mức tối thiểu.

Nhân viên được phân công vào các dòng giá trị đến từ các khu vực chức năng khác nhau với trình độ học vấn và kinh nghiệm khác nhau; do đó, nhân viên kế toán cần phát triển các báo cáo dòng giá trị có thể đóng góp vào sự hiểu biết chung về các quy trình, nhu cầu và hiệu suất của dòng giá trị. Các nhóm dòng giá trị khác nhau có thể có các yêu cầu thông tin khác nhau và do đó, các loại doanh thu và chi phí khác nhau, hỗ trợ công việc của họ hướng tới đạt được mục tiêu. Một thông tin báo cáo dòng giá trị điển hình bao gồm chi phí vật liệu, tiền lương và phụ cấp, công cụ và dụng cụ, khấu hao, dịch vụ mua ngoài, quảng cáo, chi phí bảo hành và chi phí cơ sở được phân bổ,... Khi tất cả các nguồn lực và chi phí được phân bổ cho các dòng giá trị, quy trình thu thập dữ liệu được tiêu chuẩn hóa phải được phát triển. Nhân viên kế toán cần đảm bảo dữ liệu ở định dạng có ý nghĩa bằng cách liên tục tìm kiếm phản hồi từ khách hàng về báo cáo của họ. Dòng giá trị phải được báo cáo hàng tuần và phải được đăng trên mỗi bảng số liệu dòng giá trị cho mọi người xem. Mặc dù, các báo cáo dòng giá trị riêng lẻ có thể chứa mức độ chi tiết sâu hơn cho việc ra quyết định, nhưng mức độ chi tiết tương tự có thể không cần thiết trên báo cáo cơ sở được tổng hợp cho quản lý cấp cao.

Việc thực hiện nguyên tắc thứ ba của dòng chảy liên tục và nguyên tắc thứ tư của sản xuất kéo đòi hỏi phải thực hiện những thay đổi trong

kế toán và tài chính. Tạo dòng chảy liên tục và sản xuất kéo, tuy nhiên, không thể đạt được từ ngày này sang ngày khác. Nó đòi hỏi các quy trình ổn định trong đó máy móc đáng tin cậy và được bảo trì tốt dựa trên các quy trình duy trì năng suất tổng thể, nhân viên hoàn toàn có khả năng thực hiện nhiệm vụ của họ, được đào tạo chéo và quy trình làm việc được chuẩn hóa. Cho đến khi các quy trình không ổn định và các chương ngại vật không được loại bỏ hoàn toàn, mức tồn kho không thể giảm đáng kể vì cần cung cấp một bộ đệm của hàng tồn kho xung quanh các điểm tắc nghẽn. Tuy nhiên, khi quá trình chuyển đổi trưởng thành, mức tồn kho sẽ giảm đáng kể, cho phép nhân viên tài chính và kế toán chuyển từ hệ thống chi phí tiêu chuẩn sang hệ thống chi phí ngược.

Hệ thống chi phí ngược hoạt động như một hệ thống kế toán tạm thời, giúp loại bỏ việc theo dõi sản phẩm dở dang và ghi lại các sản phẩm đã hoàn thành dưới dạng thành phẩm theo chi phí tiêu chuẩn. Sau đó, nó vẫn tính toán phương sai giữa chi phí tiêu chuẩn, thực tế và điều chỉnh giá vốn hàng bán phù hợp. Vì các sản phẩm được sản xuất dựa trên nhu cầu của khách hàng, hàng tồn kho nằm dưới sự kiểm soát trực quan của hệ thống Kanban, nhân viên kế toán có thể hỗ trợ sự phát triển của hệ thống Kanban bằng cách xác định số lượng và tín hiệu Kanban kích hoạt việc bổ sung hàng tồn kho. Họ cũng cần cung cấp thông tin kịp thời và trực quan về xu hướng hàng tồn kho, vòng quay hàng tồn kho, thời gian thông qua và giao hàng đúng.

Trong một thế giới hoàn hảo của dòng chảy một sản phẩm, chi phí nguyên liệu có thể được tính bằng số tiền chi trả khi mua, chi phí chuyển đổi có thể được tính khi phát sinh và giá trị của hàng hóa thành phẩm sẽ được ghi nhận là giá vốn hàng bán tại thời điểm chuyển quyền sở hữu cho người mua. Để đạt được dòng chảy liên tục và kéo sản xuất, tổ chức cũng phải có khả năng sản xuất dựa trên tỷ lệ nhu cầu của khách hàng. Do đó, nhân viên kế toán có trách nhiệm theo dõi năng lực hữu ích, năng lực không hữu ích và năng lực khả dụng cho từng dòng giá trị. Loại năng lực

được đo lường bởi nhân viên kế toán (ví dụ: năng lực nhân viên, năng lực máy móc) phụ thuộc vào nguồn lực nào thể hiện sự hạn chế lớn nhất đối với dòng chảy liên tục và sản xuất kéo.

Khi các điểm tắc nghẽn xác định dòng chảy qua dòng giá trị, việc đo năng lực trong quy trình tắc nghẽn có thể cung cấp thông tin hướng dẫn sự tập trung vào các sự kiện Kaizen giải quyết các vấn đề hạn chế năng lực (McVay và cộng sự, 2013; Maskell và Baggaley 2003). Biến năng lực không hữu ích thành năng lực khả dụng cho phép tổ chức tăng doanh thu mà sau này có thể được sử dụng để tăng thị phần, giới thiệu sản phẩm mới hoặc phân bổ lại, loại bỏ hoặc bán năng lực khả dụng (McVay và cộng sự, 2013; Maskell và Baggaley 2003).

Để hỗ trợ nguyên tắc thứ năm là phần đầu cho sự hoàn hảo, nhân viên kế toán cần trở thành một phần tích hợp của văn hóa cải tiến liên tục TG. Họ có thể làm điều này bằng cách tích cực tham gia vào quá trình hoạch định chiến lược dài hạn của tổ chức bằng cách hỗ trợ ban lãnh đạo cấp cao phát triển các chính sách tài chính cốt yếu để đưa ra định hướng cho công ty phù hợp.

Khi các mục tiêu dài hạn của công ty được xác định, nhân viên tài chính và kế toán có thể giúp phát triển các kế hoạch triển khai chiến lược hàng quý (ví dụ: xác định thời gian chu kỳ sản xuất cần thiết, tạo lịch trình san bằng, thiết bị kế hoạch và năng lực nhân viên,...) để điều chỉnh chiến lược và kế hoạch hành động trong toàn bộ tổ chức. Trong ngắn hạn, nhân viên kế toán có trách nhiệm xem xét dữ liệu tài chính và hoạt động của từng dòng giá trị, thảo luận các vấn đề của từng dòng giá trị và đưa ra quyết định cùng với các nhà quản lý hàng đầu liên quan đến con đường tiến tới định vị công ty để đáp ứng nhu cầu của khách hàng và các mục tiêu lợi nhuận.

5. Kết luận

Qua xem xét sự hỗ trợ của kế toán khi thực hiện từng nguyên tắc TG, có thể khẳng định kế toán có vai trò cực kỳ quan trọng để thực hiện các nguyên tắc TG. Nếu không có sự hỗ trợ của kế toán, các doanh nghiệp sẽ không thể thực hiện TG thành công ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Emiliani, M. L. (2004). Improving business school courses by applying lean principles and practices. *Quality Assurance in Education*, 12(4), 175-187.
2. Krafcik, J. F. (1988). Triumph of the lean production system. *Sloan management review*, 30(1), 41-52.
2. Liker, J. K. (2004). *Toyota way: 14 management principles from the world's greatest manufacturer*. McGraw-Hill Education, New York.
3. McVay, G., et al. (2013). *Accounting in the lean enterprise: providing simple, practical, and decision-relevant information*. CRC Press: New York.
4. Maskell, B. H., et al. (2011). *Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise*. CRC Press: New York.
5. Spear, S. and H. K. Bowen (1999). Decoding the DNA of the Toyota production system. *Harvard business review*, 77, 96-108.
6. Womack, J.P., et al. (1990). *The machine that changed the world*. New York: Rawson Associates.

Ngày nhận bài: 20/4/2021

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 3/5/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 21/5/2021

Thông tin tác giả:

NCS.ThS. NGÔ THỊ HẢI CHÂU

Trường Đại học Thủy lợi

**THE ROLE OF ACCOUNTANTS
IN THE IMPLEMENTATION OF LEAN PRINCIPLES**

● Ph.Ds student, Master. **NGO THI HAI CHAU**

Thuy Loi University

ABSTRACT:

Lean manufacturing has become a global trend. The lean methodology is no longer only used in manufacturing sectors but also is applied in other fields. Lean principles play a key role in the lean methodology. This paper examines the support of accountants when lean principles are implemented in enterprises, thereby affirming that accounting plays an extremely important role in the implementation of lean principles.

Keywords: lean, lean accounting, lean principles, accounting.