

# Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số doanh nghiệp trên thế giới và gợi ý cho doanh nghiệp Việt Nam

NGUYỄN THỊ ỨNG\*

Chi phí quyết định giá thành của sản phẩm sản xuất ra, ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Vì vậy, trong bất kỳ một doanh nghiệp nào quản trị chi phí là một nội dung không thể thiếu và vô cùng quan trọng. Để quản trị chi phí, nhiều doanh nghiệp lớn trên thế giới đã tổ chức kế toán quản trị (KTQT) chi phí cho riêng mình. Tại Việt Nam, cùng với sự phát triển vượt bậc về kinh tế trong những năm gần đây, việc học hỏi cách tổ chức KTQT chi phí ở các công ty lớn trên thế giới đóng vai trò quan trọng, giúp các doanh nghiệp Việt hoàn thiện mô hình KTQT chi phí để tăng lợi nhuận.

## CHI PHÍ VÀ KTQT CHI PHÍ CỦA DOANH NGHIỆP

Bất kỳ một doanh nghiệp nào, để tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh đều phải có đủ 3 yếu tố cơ bản, đó là: tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Quá trình sản xuất là quá trình kết hợp 3 yếu tố đó để tạo ra các loại sản phẩm. Sự tiêu hao các yếu tố này trong quá trình sản xuất, kinh doanh đã tạo ra các chi phí tương ứng.

Trên góc độ của kế toán tài chính, thì chi phí được nhìn nhận như những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp để đạt được một sản phẩm, lao vụ, dịch vụ nhất định. Chi phí được xác định bằng tiền của những hao phí về lao động sống, lao động vật hóa... trên cơ sở chứng từ, tài liệu bằng chứng chắc chắn.

Chi phí và giá thành sản phẩm là các chỉ tiêu quan trọng trong hệ thống các chỉ tiêu kinh tế phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp và có mối quan hệ mật thiết với doanh thu, kết quả (lãi, lỗ) hoạt động sản xuất, kinh doanh.

Chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp là toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác, mà doanh nghiệp chi ra trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh biểu hiện bằng thước đo tiền tệ, được tính cho một thời kỳ nhất định. Đối với những nhà quản lý, thì các chi phí là mối quan tâm hàng đầu, bởi vì lợi nhuận thu được nhiều hay ít chịu ảnh hưởng trực tiếp của những chi phí đã chi ra. Do đó, vấn đề đặt ra là làm sao kiểm soát được các khoản chi phí; nhận diện,

phân tích các hoạt động sinh ra chi phí là mấu chốt để có thể quản lý chi phí, từ đó có những quyết định đúng đắn trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

Trên góc độ KTQT, KTQT chi phí là hệ thống kế toán chính thức được thiết lập để ghi nhận chi phí. Nó là một quá trình hệ thống để xác định giá thành đơn vị của sản phẩm sản xuất ra hoặc dịch vụ được cung cấp.

KTQT chi phí là cung cấp thông tin chi phí thích hợp, hữu ích, kịp thời cho việc ra các quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp. KTQT chi phí cung cấp bao gồm cả những thông tin quá khứ và những thông tin có tính dự báo thông qua việc lập kế hoạch và dự toán trên cơ sở định mức chi phí nhằm kiểm soát chi phí thực tế, đồng thời làm căn cứ cho việc lựa chọn các quyết định về giá bán sản phẩm, ký kết hợp đồng, tiếp tục sản xuất hay thuê ngoài... KTQT chi phí quan tâm đến việc lập dự báo của thông tin và trách nhiệm của nhà quản trị các cấp, nhằm gắn trách nhiệm của họ với chi phí phát sinh qua hệ thống trung tâm chi phí được cung cấp bởi các trung tâm chi phí trong doanh nghiệp. KTQT chi phí sẽ trả lời chi phí là bao nhiêu, biến động như thế nào khi có sự thay đổi của một số

\* Trường Đại học Nông - Lâm Bắc Giang

nhân tố nào đó, trách nhiệm giải thích những thay đổi bất lợi của chi phí thuộc về ai và các giải pháp đưa ra để điều chỉnh sự thay đổi chi phí đó một cách kịp thời.

Như vậy, KTQT chi phí vừa có trong hệ thống kế toán tài chính và vừa có trong hệ thống KTQT là quan điểm phù hợp với thực tiễn, thể hiện được bản chất và chức năng của kế toán chi phí, qua đó cung cấp thông tin hữu ích cho việc xây dựng hệ thống kế toán chi phí hiệu quả trong các doanh nghiệp. Tuy nhiên, do có sự khác biệt tương đối trong quan điểm nhận diện, ghi nhận chi phí của kế toán tài chính theo hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam và việc nhận diện, ghi nhận chi phí theo yêu cầu của các nhà quản trị trong KTQT, nên tác giả cho rằng: “KTQT chi phí là một bộ phận của hệ thống KTQT nhằm cung cấp thông tin chi tiết về chi phí sản xuất của từng bộ phận nhằm giúp nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng quản trị”.

## KINH NGHIỆM ỨNG DỤNG KTQT CHI PHÍ TẠI MỘT SỐ DOANH NGHIỆP LỚN TRÊN THẾ GIỚI

### Kinh nghiệm của Công ty Murray Energy Corporation - Hoa Kỳ

Công ty Murray Energy Corporation được thành lập vào năm 1988 bởi ông Robert E. Murray, Chủ tịch, kiêm Tổng Giám đốc điều hành. Với khởi đầu là mỏ Powhatan số 6 - Ohio Valley tại thời điểm đó có sản lượng hàng năm khoảng 1,2 triệu tấn mỗi năm. Từ năm 2014, Công ty đã khai thác khoảng 65 triệu tấn than (chủ yếu là than nhiệt lượng), nắm giữ trữ lượng khoảng 3 tỷ tấn than, doanh thu từ tất cả các hoạt động là gần 3,5 tỷ USD. Sử dụng bình quân khoảng 7.500 lao động trong mười ba mỏ hầm lò lớn, 46 điểm khai thác nhỏ và 11 nhà máy tuyển, chế biến than trải dài trong 5 tiểu bang của Hoa Kỳ. Năm 2015, sau khi mua lại 50% các giao dịch công khai của Tập đoàn Foresight Energy LP với giá 1,4 tỷ USD, Công ty Murray Energy đã trở thành công ty than thuộc sở hữu tư nhân lớn nhất tại Hoa Kỳ. Theo trang web của Công ty, tính đến năm 2019, họ đã tuyển dụng khoảng 7.000 công nhân ở Mỹ và Nam Mỹ. Công ty có trụ sở chính tại St. Clairsville, Ohio. Đây là công ty than tư nhân lớn nhất ở Mỹ.

Thành công của Công ty được lý giải một phần nhờ áp dụng các kỹ thuật khai thác mỏ tiên tiến, với tỷ lệ tự động hóa cao trong quá trình khai thác, năng suất lao động được đánh giá đạt cao trong ngành khai thác mỏ Hoa Kỳ và thế giới (dù không thật sự phù hợp, nhưng có thể so sánh với Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam cũng trong năm 2014 tổng sản lượng sản xuất gần 38 triệu tấn bằng 58% sản lượng của Công ty Murray Energy, nhưng sử dụng bình quân khoảng 127.000 lao động gấp 17 lần số lượng lao động của Công ty này). Năm 2018, Murray Energy sản xuất 46,4 triệu tấn và là nhà sản xuất than lớn thứ tư của Hoa Kỳ (John Raby, 2020). Đồng thời, Công ty này cũng luôn tự hào là một trong các nhà cung cấp than nhiệt năng có giá bán tốt nhất cho thị trường Hoa Kỳ và quốc tế.

“ Ở Việt Nam, KTQT còn khá mới mẻ. Các doanh nghiệp mới chỉ có hệ thống kế toán tài chính hoàn chỉnh, còn hệ thống KTQT nói chung, KTQT chi phí nói riêng phục vụ cho công tác quản lý và ra quyết định lại hầu như chưa có. ”

Thành công của Công ty này còn đến từ hiệu quả hoạt động quản trị doanh nghiệp (trong đó có quản trị chi phí), hệ thống giải pháp quản lý toàn diện doanh nghiệp - ERP được vận hành hiệu quả đáp ứng mọi nhu cầu chi phí phục vụ quản trị doanh nghiệp, trong đó có các nội dung KTQT và được thiết kế xây dựng đến từng phân xưởng. Trong cơ cấu tổ chức, Ban Giám đốc có xây dựng vị trí Manager of Internal Reporting (Quản lý báo cáo nội bộ), với một trong các chức năng quan trọng cung cấp các báo cáo KTQT, trong đó có báo cáo phân tích chi phí nội bộ cho các nhà quản trị. Báo cáo tình hình sản xuất (trong đó có chi phí) được các quản đốc của từng ca trong từng mỏ lập hàng ngày, 7 ngày trong tuần trên hệ thống nội bộ và trực tiếp Ban lãnh đạo cấp cao đọc và kiểm tra, điều chỉnh sản xuất kinh doanh hàng tuần.

Chính sự kịp thời trong cung cấp thông tin và xử lý thông tin đã góp phần giải quyết nhanh chóng, hiệu quả các vấn đề trong hoạt động kinh doanh của Công ty. Sử dụng hệ thống ERP là giải pháp hiệu quả trong quản trị doanh nghiệp nói chung và quản trị chi phí hoạt động khai thác than tại các mỏ sản xuất nói riêng.

### Kinh nghiệm của Công ty Sắt thép Handan (HISC) Trung Quốc

Được thành lập năm 1958, lĩnh vực sản xuất chính là sắt, thép và các sản phẩm cơ khí chế tạo, đến nay, HISC là một trong số 100 doanh nghiệp nhà nước hàng đầu tại Trung Quốc. Để có được thành tích này, Công ty đã phải trải qua rất nhiều khó khăn, thậm chí có những thời điểm tưởng phải phá sản.



Việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí là một yêu cầu cấp bách

Trong giai đoạn trước năm 1989, quy mô Công ty rất lớn, với gần 30.000 lao động. Giai đoạn sau năm 1989, Trung Quốc thực hiện cắt giảm hàng rào thuế quan khi hội nhập sâu hơn với nền kinh tế thế giới, nới lỏng quy định hạn chế nhập khẩu sản phẩm thép khiến cho người tiêu dùng chuyển sang dùng thép nhập khẩu với giá cả hợp lý và chất lượng vượt trội so với sản phẩm trong nước. Trong khi đó, vẫn với cách điều hành cũ, tình hình sản xuất, kinh doanh của HISC vô cùng khó khăn và phải đối diện với nguy cơ phá sản.

Để có thể tồn tại, đầu năm 1991, các nhà quản trị cấp cao của HISC quyết định phải tiến hành thay đổi hệ thống quản trị doanh nghiệp, mà trọng tâm là tổ chức quản trị chi phí theo phương pháp chi phí mục tiêu.

Cụ thể, hệ thống kiểm soát chi phí của Công ty tập trung mục tiêu xây dựng hệ thống KTQT chi phí phù hợp với đặc điểm sản xuất, kinh doanh của Công ty, đồng thời xây dựng một loạt các kỹ thuật hoặc các thủ tục KTQT trong hệ thống kiểm soát chi phí, bao gồm:

(i) Hệ thống lương thưởng được thiết kế lại để đảm bảo rằng từng người lao động ở từng vị trí phải có trách nhiệm cắt giảm chi phí sản xuất cũng như chi phí quản lý;

(ii) Hệ thống các biện pháp khuyến khích hoặc xử phạt đối với nhà quản trị các cấp được thiết kế lại để xử lý những hành vi không tuân thủ việc cắt giảm chi phí hoặc không đạt được mục tiêu chi phí; Kế hoạch cắt giảm chi phí hàng tháng, hàng năm được ký kết rõ ràng giữa Ban Giám đốc với các nhà quản trị từng cấp, trách nhiệm cũng như khoản thưởng được ghi rõ trong kế hoạch này;

(iii) Hệ thống đánh giá kết quả thực hiện việc cắt giảm chi phí được xây dựng, hoạt động độc lập và thường xuyên;

(iv) Liên kết hệ thống đánh giá kết quả “thưởng - phạt” rất rõ ràng với hoạt động sản xuất, quản lý chất

lượng sản phẩm, tiêu hao nguyên vật liệu, chi phí, mức lợi nhuận nội bộ và bộ chi phí tiêu chuẩn;

(v) Sử dụng cả cơ sở dữ liệu bên ngoài và nội bộ để xây dựng hệ thống định mức chi phí theo định hướng nhu cầu thị trường cho các bộ phận, dây chuyền, phân xưởng sản xuất; cho cả sản phẩm và bán sản phẩm;

(vi) Tăng cường phối hợp giữa các bộ phận chức năng: việc cắt giảm chi phí không thể thực hiện đơn lẻ ở một bộ phận. Mục tiêu cắt giảm chi phí phải được quán triệt cho toàn bộ Công ty nhằm thiết lập mối liên hệ chặt chẽ giữa các bộ phận chức năng từ khâu thiết kế, chế tạo sản phẩm, đến khâu cung ứng vật liệu, sản xuất, kế toán, phân phối và dịch vụ sau bán hàng...

Sự thay đổi này đã mang đến sự biến đổi về chất toàn bộ hoạt động trong Công ty. Nếu như lợi nhuận của Công ty trước năm 1990 chỉ là 12.091 USD/năm, thì một năm sau đó, sau khi thay đổi hệ thống quản trị chi phí, lợi nhuận năm 1991 đã tăng lên 6 triệu USD; đến năm 2017, lợi nhuận tăng gần 11 lần, đạt 64 triệu USD.

Công ty là bằng chứng thuyết phục về hiệu quả từ đổi mới quản lý chi phí kinh doanh. Kinh nghiệm quản trị chi phí của HISC không chỉ được áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất khác ở Trung Quốc, mà có thể được áp dụng để quản lý chi phí kinh doanh ở các nước đang phát triển khác.

## NHỮNG GỢI Ý ĐỂ TỔ CHỨC KTQT CHI PHÍ TẠI DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Ở Việt Nam, KTQT còn khá mới mẻ. Các doanh nghiệp mới chỉ có hệ thống kế toán tài chính hoàn chỉnh, còn hệ thống KTQT nói chung, KTQT chi phí nói riêng phục vụ cho công tác quản lý và ra quyết định lại hầu như chưa có. Đồng thời, việc triển khai ứng dụng KTQT chi phí trong các DN vào hoạt động quản lý chưa được quan tâm đúng mức.

Hơn nữa, việc vẫn còn nhầm lẫn giữa KTQT với kế toán chi tiết hoặc chưa quan tâm thích đáng đến việc xây dựng bộ phận KTQT chi phí, khiến cho việc xây dựng mô hình KTQT trong DN chưa đảm bảo phù hợp với thực tiễn điều hành sản xuất, kinh doanh. Thực trạng này khiến cho việc thông tin cung cấp đến các nhà quản trị chưa đầy đủ và kịp thời, ảnh hưởng đến việc ra các quyết định kinh tế, quyết định quản lý. Chính vì vậy, việc nâng cao nhận thức của nhà quản trị các cấp về vai trò của KTQT nói chung, KTQT chi phí nói riêng trong quá trình quản lý và điều hành hoạt động là hết sức cần thiết.

Kinh nghiệm của Công ty Murray Energy Corporation với ứng dụng của công nghệ cao trong quá trình sản xuất và quản trị doanh nghiệp - hệ thống ERP và kinh nghiệm của Công ty Sắt thép Handan trong thay đổi cách thức tổ chức quản trị chi phí sẽ giúp doanh nghiệp Việt Nam học hỏi, tiếp thu được những kinh nghiệm quý báu trong tổ chức KTQT chi phí, đó là:

**Thứ nhất**, các doanh nghiệp Việt Nam hạch toán độc lập, quy mô vừa và

nhỏ, có thể tổ chức bộ máy KTQT theo mô hình kết hợp hài hoà giữa kế toán tài chính và KTQT trong cùng một bộ máy kế toán nhằm tiết kiệm thời gian và chi phí trong việc thu thập, sản xuất và cung cấp thông tin chi phí. Mô hình này phù hợp nhu cầu chi phí hiện nay và với trình độ của cán bộ kế toán của các doanh nghiệp, đồng thời đảm bảo thuận lợi cho việc quản lý, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước.

**Thứ hai**, tuy quy mô khác nhau có thể lựa chọn mô hình KTQT chi phí khác nhau. Với các đơn vị có quy mô lớn, nhiều đơn vị thành viên, hoạt động sản xuất kinh doanh phức tạp, trải dài trên nhiều địa phương (như: tập đoàn, tổng công ty) có thể lựa chọn nghiên cứu tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình KTQT độc lập với kế toán tài chính nhằm tăng khả năng cung cấp thông tin, giải quyết hiệu quả các vấn đề của tập đoàn, của toàn ngành.

Đồng thời, với quy mô và yêu cầu như vậy, để KTQT chi phí phát huy hiệu quả còn cần có sự đầu tư đồng bộ về cơ sở vật chất, đặc biệt hệ thống công nghệ thông tin và ứng dụng hệ thống ERP. Trong quá trình tổ chức, mỗi một bộ phận kế toán nên phân công, phân nhiệm rõ ràng để nâng cao tinh thần trách nhiệm trong công việc của mỗi nhân viên kế toán, đồng thời tránh chồng chéo trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

**Thứ ba**, cần chú trọng việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế - kỹ thuật và dự toán quá trình sản xuất, kinh doanh một cách khoa học và hợp lý, cần quan tâm đến việc phân tích kết quả trong mối quan hệ với chi phí bỏ ra, mọi sai lệch cần phải tìm ra nguyên nhân và bộ phận chịu trách nhiệm để có giải pháp điều chỉnh hợp lý, kịp thời. Mọi trung tâm chức năng đều phải có trách nhiệm quản lý, kiểm soát chi phí chứ không riêng phòng kế toán.

Để thu nhận, sản xuất và cung cấp thông tin KTQT chi phí đảm bảo đáp ứng các nhu cầu về thông tin chi phí phục vụ cho công tác quản trị, các doanh nghiệp cần nghiên cứu xây dựng, hoàn thiện hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo KTQT chi phí phù hợp nhu cầu và thực tế doanh nghiệp. □

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Lê Thế Anh (2017). *Xây dựng mô hình KTQT chi phí trong các doanh nghiệp xây dựng giao thông Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Viện Nghiên cứu quản lý kinh tế Trung ương
2. Đào Thúy Hà (2017). *Hoàn thiện KTQT chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân
3. Đỗ Thị Hồng Hạnh (2017). *Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất thép, thuộc Tổng công ty Thép Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân
4. Nguyễn Thị Hồng Duyên (2020). *Hệ thống thông tin KTQT tại các nước và kinh nghiệm cho Việt Nam*, truy cập từ <https://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/he-thong-thong-tin-ke-toan-quan-tri-tai-cac-nuoc-va-kinh-nghiem-cho-viet-nam-329130.html>
5. John Raby (2020). *Coal giant Murray Energy out of bankruptcy under new name*, access to <https://apnews.com/article/kentucky-west-virginia-murray-coal-mining-ohio-bb55b644bd447fa2abc9214fe8362d33>