

CHI PHÍ DÒNG GIÁ TRỊ - MỘT NỘI DUNG CỦA KẾ TOÁN TÍNH GỌN

● NGÔ THỊ HẢI CHÂU

TÓM TẮT:

Kế toán tính gọn (KTTG) là một hệ thống kế toán quản trị mới ra đời từ nhu cầu thông tin của quản trị tính gọn. Các doanh nghiệp áp dụng quản trị tính gọn quản lý các hoạt động của mình theo các dòng giá trị. Do vậy, KTTG cũng cần tính chi phí theo dòng giá trị. Đây chính là nội dung khác biệt nổi bật giữa KTTG và kế toán quản trị truyền thống. Đồng thời nó cũng thể hiện việc vận dụng triết lý tính gọn trong kế toán. Bằng phương pháp nghiên cứu tài liệu, bên cạnh việc giới thiệu về KTTG, bài viết tập trung trình bày về phương pháp kế toán chi phí dòng giá trị.

Từ khóa: tính gọn, kế toán tính gọn, kế toán chi phí dòng giá trị.

1. Đặt vấn đề

Ngày nay, nhiều doanh nghiệp trên thế giới áp dụng quản trị tính gọn ở các mức độ khác nhau. Khi doanh nghiệp chuyển từ quản trị truyền thống sang quản trị tính gọn, nhu cầu thông tin của các nhà quản trị thay đổi theo. Kế toán quản trị truyền thống tồn tại một số hạn chế trong việc cung cấp thông tin cho quản trị tính gọn. Việc giữ nguyên hệ thống kế toán có thể sẽ đi ngược lại triết lý tính gọn, không đáp ứng được nhu cầu thông tin mới, từ đó làm giảm hiệu quả mà quản trị tính gọn mang lại. Từ thực tiễn này, một hệ thống kế toán quản trị mới đã ra đời nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của quản trị tính gọn - KTTG. Mặc dù đã được nghiên cứu và xây dựng khá hoàn chỉnh, nhưng loại hình kế toán này chưa được nghiên cứu nhiều ở Việt Nam. Nội dung của KTTG bao gồm: kế toán chi phí dòng giá trị, kế toán hàng tồn kho, kế toán quản trị năng lực, dự toán và kế hoạch tính gọn và báo cáo KTTG. Trong đó, kế toán chi phí dòng giá trị được xem là nội dung căn bản nhất của KTTG. Vì vậy, bài viết sẽ nghiên cứu làm rõ vấn đề này.

2. Phương pháp nghiên cứu

Để thực hiện bài viết, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu tài liệu. Các tài liệu được tìm kiếm gồm bài báo, tạp chí, báo cáo, luận án tiến sĩ từ các nguồn trong nước và nước ngoài. Các cơ sở dữ liệu được truy cập là: GoogleScholar.com, Google.com, Emerald.com, ScienceDirect.com, Elsevier.com và Vista.gov.vn. Các cụm từ tìm kiếm được sử dụng gồm: KTTG, chi phí dòng giá trị và kế toán chi phí dòng giá trị.

3. Kết quả nghiên cứu

3.1. Kế toán tính gọn

3.1.1. Khái niệm kế toán tính gọn

Theo Maskell (2000), KTTG nhằm mục đích cung cấp thông tin hữu ích cho những người đang thực hiện và duy trì sản xuất tính gọn. Brosnahan (2008) cho rằng, KTTG là một phương pháp kế toán mới xuất phát từ sự quan tâm ngày càng tăng của các tổ chức trong việc nắm bắt văn hóa của tư duy tính gọn. Nó được áp dụng trong các tổ chức thực hiện tư duy tính gọn (Phạm Quang Huy, 2011; Ofileanu và Topor, 2014) để hỗ trợ quản trị

tinh gọn và tư duy tinh gọn (Kennedy và Brewer, 2005). Nguyễn Văn Hòa (2020) thì cho rằng KTTG là việc áp dụng tư duy tinh gọn cho tất cả các quy trình và hệ thống tài chính và kế toán của DN. Bên cạnh đó, nhiều tác giả như De Arbulo-Lopez và Fortuny-Santos (2010) hay Ofileanu và Topor (2014) cho rằng, KTTG là kế toán quản trị do kế toán tài chính phải tuân theo các quy định, chuẩn mực rất nghiêm ngặt và thông tin tài chính theo bất kỳ cách nào cũng có thể bị coi là lãng phí vì nó bắt nguồn từ nghĩa vụ pháp lý. Theo các giai đoạn phát triển của kế toán quản trị từ nghiên cứu của Nguyễn Thị Phương Dung và cộng sự (2021), KTTG có thể được xếp vào giai đoạn phát triển cao nhất (giai đoạn 4) - kế toán quản trị chiến lược.

Như vậy, TTTG là một hệ thống kế toán quản trị mới, hoạt động theo triết lý tinh gọn và nhằm cung cấp thông tin cho quản trị tinh gọn. KTTG được áp dụng ở các doanh nghiệp áp dụng quản trị tinh gọn, nên phải được xây dựng trên cơ sở các nguyên tắc tinh gọn hay bản thân KTTG phải đơn giản, trực quan và ít lãng phí. Để cung cấp thông tin cho quản trị tinh gọn, KTTG phải có các quy trình, công cụ và thước đo phù hợp để thúc đẩy các hoạt động cải tiến, cung cấp thông tin phù hợp để kiểm soát và ra quyết định, hiểu biết về giá trị của khách hàng và đánh giá chính xác tác động tài chính của cải tiến tinh gọn.

3.1.2. Đặc điểm của kế toán tinh gọn

Theo Maskell và cộng sự (2011), KTTG có những đặc điểm sau:

- KTTG tập trung quản lý kinh doanh xung quanh các dòng giá trị. Tất cả các quyết định thu thập chi phí và tài chính được thực hiện tại cấp độ dòng giá trị.
- Phương pháp KTTG được thiết kế để thúc đẩy sự cải tiến liên tục, không ngừng nghỉ, liên tục của dòng giá trị.
- KTTG loại bỏ hầu hết các lãng phí từ hệ thống kiểm soát thông qua việc tích hợp kiểm soát vào các quy trình hoạt động. Việc loại bỏ sự cần thiết của các giao dịch, báo cáo và cuộc họp lãng phí dẫn

đến việc sử dụng các phương pháp báo cáo và chi phí đơn giản và dễ hiểu.

- KTTG áp dụng các nguyên tắc của QTTG cho chính các quy trình kế toán.

3.2. Kế toán chi phí dòng giá trị

Các doanh nghiệp tinh gọn xây dựng, quản lý và đo lường tất cả các hoạt động xung quanh các dòng giá trị. Đây là sự khác biệt lớn giữa các doanh nghiệp tinh gọn và doanh nghiệp truyền thống. Do vậy, tại các doanh nghiệp này, đối tượng của kế toán chi phí chính là các dòng giá trị. Baggaley và Maskell (2023) đã phát triển một mô hình kế toán chi phí dựa trên các dòng giá trị được gọi là kế toán chi phí dòng giá trị. Kế toán chi phí dòng giá trị được giới thiệu khi các phương pháp tinh gọn của một doanh nghiệp bắt đầu hoàn thiện. Kế toán chi phí dòng giá trị làm giảm lãng phí, vì nó loại bỏ hầu hết các giao dịch liên quan đến kế toán chi phí và cung cấp thông tin phù hợp, kịp thời cho các thành viên trong nhóm dòng giá trị. Chi phí dòng giá trị rất đơn giản, mọi người có thể hiểu thông tin tài chính đến từ đâu và ý nghĩa của nó. Thông tin không bị bóp méo và phức tạp bởi việc phân bổ chi phí chung.

3.2.1. Khái niệm và phân loại dòng giá trị

Dòng giá trị đại diện cho tất cả các hoạt động và nguồn lực cần thiết hoàn thành một nhóm sản phẩm hoặc dịch vụ tương tự nhau bắt đầu từ đơn đặt hàng cho đến khi giao hàng cho khách (Maskell và cộng sự, 2011). Các dòng giá trị là nơi giá trị được tạo ra và tiền được tạo ra. Các dòng giá trị cũng là nơi có thể xác định và loại bỏ lãng phí và sự chậm trễ.

Có 4 loại dòng giá trị:

- Dòng giá trị thực hiện đơn hàng: là dòng giá trị cung cấp sản phẩm hiện tại cho khách hàng hiện tại.
- Dòng giá trị hướng đến các sản phẩm mới cho khách hàng mới: là dòng giá trị phát triển sản phẩm mới.
- Dòng giá trị liên quan đến việc giành được khách hàng mới cho sản phẩm hiện tại.
- Dòng giá trị liên quan đến sản phẩm mới cho khách hàng hiện tại.

Trong đó, các dòng giá trị thực hiện đơn hàng là

dòng phổ biến nhất và thường được xác định bởi một nhóm các sản phẩm liên quan sử dụng các quy trình sản xuất tương tự.

3.2.3. Phân loại chi phí dòng giá trị

Chi phí dòng giá trị thường được tính theo tuần, bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến dòng giá trị. Các chi phí ngoài dòng giá trị không được tính vào chi phí dòng giá trị. Việc phân bổ chi phí cần được hạn chế ở mức thấp nhất. Chi phí dòng giá trị là chi phí thực tế.

Chi phí dòng giá trị thường được chia thành 2 loại:

- Chi phí nguyên vật liệu

Chi phí nguyên liệu của dòng giá trị được tính dựa trên nguyên liệu thực tế mà dòng giá trị sử dụng. Nguyên vật liệu thực tế sử dụng của dòng giá trị có thể dựa trên nguyên liệu thực tế mua vào.

- Chi phí chuyển đổi

Chi phí chuyển đổi trên báo cáo dòng giá trị, chủ yếu bao gồm chi phí cố định, thể hiện chi phí sản phẩm thực tế trong kỳ trừ nguyên vật liệu (chi phí biến đổi thực sự duy nhất). Chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung chi tiết không còn cần thiết, vì trong hầu hết các trường hợp, chi phí được tập hợp cho toàn bộ dòng giá trị thay vì theo từng công việc sản xuất riêng lẻ. Chi phí nhân công đơn giản là tổng tiền lương và lợi ích trực tiếp trả cho những người làm việc trong dòng giá trị lấy từ bảng lương của doanh nghiệp. (Sơ đồ 1)

Chi phí gia công bên ngoài có thể được tính từ các khoản chi tiền trên các tài khoản phải trả. Trong một số trường hợp, các hóa đơn của nhà cung cấp gia công bên ngoài được thanh toán trong một

kỳ có thể dành cho công việc được thực hiện trong kỳ trước. Nếu chi phí gia công bên ngoài là đáng kể và thay đổi theo từng thời kỳ, điều này có thể có tác động đến chi phí dòng giá trị. Nếu tình huống này tồn tại, một giải pháp khả thi là tích lũy phí gia công bên ngoài hàng tháng vào dòng giá trị, thay vì chi tiền thực tế.

Chi phí máy móc đối với chi phí dòng giá trị là chi phí khấu hao của máy móc, ngoài các chi phí như phụ tùng thay thế, sửa chữa và vật tư. Chi phí khấu hao có thể được tính toán từ hệ thống khấu hao và tài sản cố định chi tiết của doanh nghiệp. Các chi phí khác của việc vận hành máy móc (phụ tùng thay thế, sửa chữa và vật tư) có thể được tính vào dòng giá trị như một phần của chi phí máy, nếu những chi phí này có thể dễ dàng xác định được theo dòng giá trị. Trong một số trường hợp, các chi phí máy này không thể được xác định dễ dàng theo máy cụ thể hoặc theo dòng giá trị. Chúng có thể được coi là một chi phí chung (monument) và được phân bổ cho dòng giá trị bằng cách sử dụng một quy trình phân bổ đơn giản.

Chi phí cơ sở vật chất bao gồm các chi phí thực tế như tiền đi thuê hoặc cho thuê (chi phí lãi vay nếu có), sửa chữa và bảo trì, cùng các tiện ích. Chi phí này được phân bổ chi phí cho từng dòng giá trị theo tỷ lệ diện tích sàn nhà máy mà nó sử dụng. Phương pháp phân bổ chi phí này có hai ý nghĩa. Một là, thúc đẩy nhóm dòng giá trị giảm diện tích sàn sử dụng, ví dụ như sắp xếp lại thiết bị. Hai là, giúp ban quản lý nhà máy thấy được chi phí của năng lực không hiệu quả. Thông tin này kích hoạt sự cân nhắc khẩn cấp về cách có thể sử dụng không

Sơ đồ 1: Chi phí dòng giá trị



Nguồn: Maskell và cộng sự (2011)

gian một cách hiệu quả - có thể là một ô sản xuất khác. Việc phân bổ chi phí cơ sở vật chất dựa trên diện tích sàn được sử dụng là khác biệt rõ ràng so với phương pháp phân bổ truyền thống, theo đó tất cả các chi phí chung được phân bổ cho các đối tượng sử dụng theo phương pháp tuyến tính gắn với lao động hoặc giờ máy.

Các chi phí liên quan đến các nhiệm vụ không thuộc dòng giá trị được coi là chi phí duy trì hay chi phí hỗ trợ hoạt động kinh doanh. Đây là những chi phí không phát sinh trực tiếp bởi dòng giá trị nhưng thường được coi là cần thiết để hỗ trợ toàn bộ nhà máy. Ví dụ như chi phí cho lãnh đạo các bộ phận như tài chính, mua nguyên vật liệu, kỹ thuật, cũng như chi phí cho bảo hiểm, thuế bất động sản, khấu hao nhà cửa,... Chi phí này không được phân bổ cho các dòng giá trị mà được trình bày ở một cột riêng trên báo cáo dòng giá trị. Lý do là dòng giá trị không có quyền kiểm soát việc quản lý các chi phí này. Các chi phí ngoài dòng giá trị chắc chắn là nhỏ vì phần lớn công việc của doanh nghiệp sẽ gắn liền với các dòng giá trị.

3.2.3. Phương pháp kế toán chi phí dòng giá trị

Chi phí của một dòng giá trị chính là tổng chi phí nguyên vật liệu và chi phí chuyển đổi của dòng giá trị đó. Trong một dòng giá trị lý tưởng, mỗi lao động và mỗi thiết bị được gán cho một dòng giá trị. Tuy nhiên, điều này không thực tế vì thường tồn tại một số người phục vụ tất cả các dòng giá trị như giám đốc nhà máy, kiểm soát viên, chuyên gia máy tính,... và nhiều doanh nghiệp có những cỗ máy đắt tiền phục vụ một số dòng giá trị. Trong ngắn hạn, những chi phí chung này được phân bổ cho các dòng giá trị sử dụng. Trong dài hạn, các doanh nghiệp nên xem xét loại bỏ nhiều nhất có thể những yếu tố chung.

Kết quả của phương pháp kế toán chi phí đơn giản này được sử dụng để tính chi phí sản phẩm trung bình của từng dòng giá trị bằng cách lấy tổng chi phí của từng dòng giá trị chia cho khối lượng sản phẩm đã bán của dòng giá trị đó. Ngoài ra, kế toán còn sử dụng kết quả này để lập báo cáo thu nhập của dòng giá trị và bảng đo lường hiệu suất

dòng giá trị. Thông tin trên báo cáo thu nhập của dòng giá trị là có thật, bao gồm những gì đã thực sự xảy ra trong tuần (hoặc tháng) đó. Doanh thu là số trên hóa đơn thực được lập cho các sản phẩm được sản xuất trong dòng giá trị đó. Chi phí lao động là những gì thực sự đã được chi cho lao động - tương tự đối với chi phí vật liệu và các chi phí khác.

Theo McVay và cộng sự (2013), các doanh nghiệp mới áp dụng kế toán chi phí dòng giá trị cần thực hiện 8 bước cơ bản để thực hiện kế toán chi phí dòng giá trị như sau:

- Bước 1: Xác định các nguồn lực được tiêu thụ trong dòng giá trị

Yêu cầu cần thiết đối với chi phí dòng giá trị và một trong những bước đầu tiên trong một chuyển đổi tinh gọn là việc xác định các dòng giá trị. Sau khi xác định các dòng giá trị, chi phí nguồn lực có thể được gán cho các dòng giá trị. Có một số cân nhắc cơ bản quan trọng cần được thực hiện để chi phí dòng giá trị có hiệu quả. Những cân nhắc này bao gồm:

(1) phân công mọi người đến các luồng giá trị hơn là các phòng ban, với sự chồng chéo tối thiểu giữa các dòng giá trị;

(2) giảm thiểu các bộ phận dịch vụ dùng chung và các chi phí sản xuất chung;

(3) có quy trình sản xuất và mức tồn kho ổn định hợp lý.

Điều tối quan trọng là phần lớn chi phí được gán trực tiếp vào một dòng giá trị và việc phân bổ chi phí được giữ ở mức tối thiểu.

- Bước 2: Thiết kế định dạng các bảng báo cáo dòng giá trị.

Báo cáo dòng giá trị cần được thiết kế đơn giản. Nội dung báo cáo phải thể hiện được các dòng giá trị; doanh thu, chi phí và lợi nhuận của dòng giá trị.

- Bước 3: Chuẩn hóa việc thu thập dữ liệu hàng tuần.

Khi các nguồn lực và chi phí liên quan của chúng đã được xác định và ánh xạ tới dòng giá trị thích hợp thì phải thiết lập một quy trình thu thập dữ liệu để đảm bảo báo cáo nhất quán và kịp thời. Xây dựng một bảng theo dõi thông tin cần thiết, phương

pháp báo cáo hoặc tính toán dữ liệu, thời gian của các kỳ thu thập và người chịu trách nhiệm thu thập dữ liệu là một cách tốt để chuẩn hóa quy trình và thông báo cho tất cả những người có liên quan.

- Bước 4: Lập các báo cáo.

Báo cáo được lập theo thiết kế ở Bước 2 và xem xét, phê duyệt. Trong hầu hết các trường hợp, kế toán sẽ chịu trách nhiệm xác thực các báo cáo dòng giá trị.

- Bước 5: Chọn cơ chế báo cáo.

Sau khi lập báo cáo, doanh nghiệp cần xác định khách hàng (người sử dụng) của các báo cáo là ai và khi nào công bố thông tin. Người sử dụng thường bao gồm nhóm phát triển giá trị cốt lõi và các nhà quản lý cấp doanh nghiệp khác, chẳng hạn như sản xuất và kỹ thuật. Thông thường, các báo cáo được công bố để mọi người biết. Mức độ minh bạch này khuyến khích quyền sở hữu và sự tham gia của người lao động. Ngoài ra, doanh nghiệp cũng cần cân nhắc đến tần suất và đảm bảo sự rõ ràng của báo cáo. Báo cáo có thể được lập hàng tuần. Các thông tin trên các báo cáo dòng giá trị phải dễ hiểu và rõ ràng. Tất cả các mục phải có giải thích rõ ràng về những gì được trình bày và cách tính tổng.

- Bước 6: Thử báo cáo.

Mục tiêu của kế toán chi phí dòng giá trị là cung cấp thông tin hữu ích, đơn giản, rõ ràng và kịp thời

để hỗ trợ việc ra quyết định. Kiểm tra xem liệu doanh nghiệp có thành công trong việc đạt được mục tiêu hay không, doanh nghiệp cần cho dừng thử, lấy ý kiến phản hồi của người dùng và cải tiến báo cáo nếu cần.

- Bước 7: Tổng hợp các báo cáo dòng giá trị thành báo cáo toàn doanh nghiệp.

Báo cáo toàn doanh nghiệp có thể chứa một hoặc một số dòng giá trị và các dòng giá trị có thể rất khác nhau. Các dòng giá trị cũng có thể có các loại chi phí khác nhau.

- Bước 8: Nhận phản hồi từ tất cả những người sử dụng báo cáo.

Một lần nữa, doanh nghiệp lấy ý kiến của người dùng để tìm kiếm cơ hội để cải thiện khả năng sử dụng của thông tin. Đây chính là nỗ lực cải tiến liên tục theo triết lý tinh gọn.

4. Kết luận

Để cung cấp thông tin phù hợp cho quản trị tinh gọn, KTTG tính chi phí theo dòng giá trị. Chi phí dòng giá trị cung cấp thông tin liên quan và kịp thời có thể được các thành viên nhóm dòng giá trị sử dụng dễ dàng và đáng tin cậy trong việc ra quyết định hàng ngày. Phương pháp chi phí này còn làm giảm lãng phí vì nó đơn giản. Hầu hết các chi phí của một dòng giá trị đều có thể tính trực tiếp cho dòng giá trị đó ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Nguyễn Văn Hòa (2020). Áp dụng kế toán tinh gọn trong doanh nghiệp và một số đề xuất. Tạp chí Tài chính, Kỳ 1 tháng 7/2020 (732), 95-98.
2. Nguyễn Thị Phương Dung, Nguyễn Thị Liên Hương và Nguyễn Thị Hải Hà (2021). Các nhân tố ảnh hưởng đến trình độ phát triển kế toán quản trị tại doanh nghiệp sản xuất và thương mại Việt Nam. Tạp chí Kinh tế và Phát triển, 291, 86-96.
3. Phạm Quang Huy (2011). Phân tích quá trình sản xuất tinh gọn và các đặc điểm về kế toán trong mô hình kế toán tinh gọn hiện nay. Truy cập tại: <https://www.sav.gov.Viet Nam/Pages/chi-tiet-in.aspx?ItemID=1705val=Nghiencuutraodoi>.
4. Brosnahan J. (2008). Unleash the power of lean accounting. Journal of Accountancy, 206(1), 60-66.
5. Baggaley B. and Maskell B. (2003). Value stream management for lean companies, Part II'. Journal of Cost Management, May/June, 24-30.
6. De Arbulo-Lopez P.R. and Fortuny-Santos J. (2010). An accounting system to support process improvements: transition to lean accounting. Journal of industrial engineering and management, 3(3), 376-602.

7. Maskell B. H. (2000). Lean accounting for lean manufacturers. *Manufacturing Engineering*, 125(6), 46-53.
8. Maskell B. H., Baggaley B., and Grasso L. (2011). *Practical lean accounting: A proven system for measuring and managing the lean enterprise*. CRC Press, New York.
9. McVay G., Kennedy F., N and Fullerton R. (2013). *Accounting in the lean enterprise: Providing simple, practical, and decision-relevant information*. CRC Press, New York.
10. Kennedy F.A. and Brewer, P.C. (2005). Lean accounting: What's it all about?. *Strategic Finance*, November, 26-33.
11. Ofileanu D. and Topor D.I. (2014). Lean Accounting - An Ingenious Solution for Cost Optimization. *The International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 4, 342-352.

Ngày nhận bài: 14/8/2024

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 28/8/2024

Ngày chấp nhận đăng bài: 16/9/2024

Thông tin tác giả:

ThS. NGÔ THỊ HẢI CHÂU

Trường Đại học Thủy lợi

Email: Chaunth@tlu.edu.vn

VALUE STREAM COSTING - A CONTENT OF LEAN ACCOUNTING

● Master. **NGO THI HAI CHAU**

Thuyloi University

ABSTRACT:

Lean accounting, an emerging management accounting system, aligns with the principles of lean management to address its unique information needs. Unlike traditional cost accounting, which often focuses on functional costs, lean accounting emphasizes value stream costing. By calculating costs along the value stream, organizations can identify and eliminate waste, improve operational efficiency, and enhance decision-making. This study explored the concept of lean accounting, with a particular focus on value stream costing. Through a comprehensive literature review, the study delved into the theoretical underpinnings and practical implications of this innovative approach.

Keywords: lean, lean accounting, value stream costing.