**KINH NGHIỆM VỀ MÔ HÌNH KẾ TOÁN CHI PHÍ Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI VÀ BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO VIỆT NAM**

**ThS. Đào Thị Đài Trang**

1. ***Mô hình bộ máy kế toán chi phí***

Để theo dõi các thông tin về chi phí phát sinh trong doanh nghiệp, cả bộ phận kế toán tài chính (KTTC) và kế toán quản trị(KTQT) đều làm nhiệm vụ này. Thông thường, các doanh nghiệp có thể áp dụng một trong các mô hình dưới đây:

- Mô hình kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình kết hợp.

Theo mô hình này, mỗi nhân viên kế toán đồng thời thực hiện công việc KTTC và KTQT, không tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng. Mô hình này có ưu điểm là tận dụng được bộ máy nhân sự của kế toán tài chính nên tiết kiệm được chi phí, bộ máy gọn nhẹ, nhưng có nhược điểm là thông tin không chuyên môn hóa, việc cung cấp thông tin không kịp thời. Mô hình này áp dụng thích hợp với các DN có quy mô nhỏ, khối lượng nghiệp vụ ít.

- Mô hình kế toán tài chính và kế toán quản trị tách biệt.

Theo mô hình này, trong một doanh nghiệp có hai bộ phận kế toán riêng: Bộ phận kế toán tài chính thu thập và xử lý cung cấp thông tin bằng báo cáo tài chính và cung cấp chủ yếu cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp. Bộ phận kế toán quản trị thu thập và xử lý thông tin để cung cấp thông tin cho yêu cầu quản trị và quyết định quản lý kinh tế trong nội bộ đơn vị kế toán. Mô hình này có ưu điểm là thông tin kế toán quản trị cung cấp nhanh chóng, kịp thời, chuyên nghiệp và đảm bảo tính chuyên môn hóa cao. Tuy nhiên, theo mô hình này cũng có nhược điểm là chi phí cao do phải tổ chức riêng một bộ phận kế toán quản trị.

- Ngoài ra còn có mô hình thứ 3 là mô hình hỗn hợp là mô hình vừa có tính tách rời vừa có tính kết hợp. “Đối với những phần hành có tình tương đồng giữa KTTC và KTQT thì sẽ áp dụng mô hình kết hợp, còn những phần hành có sự khác biệt căn bản và có ý nghĩa cung cấp thông tin đặc biệt quan trọng đối với DN thì sẽ được tổ chức theo mô hình tách rời” như phần lập dự toán, phần phân tích, phần dự án.

Tổ dự toán

Phòng kế toán

Tổ tổng hợp

Tổ kế toán chi phí

Tổ phân tích đánh giá

Tổ kế toán thanh toán

Tổ nghiên cứu dự án

Tổ kế toán tài sản

Tổ kế toán nguồn vốn

 **Sơ đồ: Mô hình kế toán quản trị theo mô hình hỗn hợp**

Việc xây dựng mô hình KTQT bao gồm 2 nội dung quan trọng là xây dựng cơ chế vận hành các nội dung KTQT và cơ chế vận hành nhân sự kế toán. Việc lựa chọn mô hình nào là tùy thuộc vào điều kiện thực tế của mỗi DN nhưng phải đảm bảo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả. Qua phân tích lý luận, thực tiễn trên về kế toán quản trị và kết hợp với định hướng phát triển của chính sách kế toán Việt Nam, môi trường kế toán kế toán Việt Nam, thì việc xây dựng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh ở Việt Nam phải hướng đến tính linh hoạt, hữu ích và quyền lựa chọn ở doanh nghiệp, phù hợp với đặc điểm của từng ngành, từng doanh nghiệp.

**2. Kinh nghiệm về kế toán chi phí của một số nước trên thế giới và bài học cho Việt Nam**

***2.1. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của Anh và Mỹ***

Hệ thống kế toán Mỹ và Anh có sự tương đồng, đều gồm hai bộ phận là KTTC và KTQT. KTTC liên quan đến báo cáo các hoạt động của DN cho các đối tượng sử dụng thông tin ra bên ngoài DN như cơ quan thuế, cơ quan thống kê, các chủ nợ… Thông tin KTTC thường được trình bày dưới dạng các báo cáo tổng kết tài sản, bảng báo cáo thu nhập. Đó là các báo cáo tổng hợp, phản ánh bức tranh tổng quát về tình hình tài chính của một công ty. Còn KTQT là kế toán mà thông tin chủ yếu cung cấp cho các đối tượng sử dụng trong nội bộ DN, phục vụ công tác điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh trong DN. Hệ thống kế toán Anh và Mỹ rất chú trọng đến KTQT nói chung và KTQT chi phí nói riêng. KTQT chi phí của Anh, Mỹ vào những năm cuối thập kỷ 80 thế kỷ 20 chủ yếu áp dụng mô hình kế toán chi phí truyền thống, ngày nay đã phát triển việc vận dụng phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC). KTQT của Anh và Mỹ thường tập trung vào việc lập định mức và dự toán chi phí, áp dụng các cách phân loại chi phí, đặc biệt là phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí; kế toán giá phí theo công việc hoặc quá trình; phương pháp chi phí trực tiếp và phương pháp chi phí toàn bộ; phân tích mối quan hệ chi phí- khối lượng- lợi nhuận, phân tích chi phí sản xuất, sử dụng báo cáo bộ phận và kế toán trách nhiệm để kiểm soát chi phí, sử dụng các thông tin chi phí phù hợp cho việc ra quyết định. Hệ thống KTQT của Anh và Mỹ được thiết lập nhằm mục đích cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản trị DN nên KTQT của Anh và Mỹ sử dụng nhiều mô hình và các phương pháp định lượng thông tin. Trong hệ thống KTQT của Anh và Mỹ, mà trung tâm là KTQT chi phí đã cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị DN, phục vụ cho công tác kiểm soát chi phí, ra quyết định kinh doanh và phục vụ việc lập kế hoạch cho tương lai. Tại Anh và Mỹ, KTQT được coi là công việc riêng của DN nên nhà nước không can thiệp sâu vào chuyên môn, nghiệp vụ. KTQT luôn được nhận thức là một bộ phận chuyên môn trong tổ chức bộ máy kế toán, nhưng ngày càng có sự chuyển biến theo chiều hướng KTQT trở thành một bộ phận của Ban giám đốc

*\*\*\*Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của Anh và Mỹ:*

- DN và nhà nước cần coi trọng hệ thống KTQT. Hệ thống KTQT. Hệ thống KTQT là công việc riêng của mỗi DN, nhưng việc phát triển hệ thống KTQT rất được nhà nước và các nhà kinh tế học quan tâm cải tiến và đổi mới.

- Trong ứng dụng hệ thống KTQT, có thể sử dụng kết hợp các phương pháp kế toán truyền thống và hiện đại trong KTQT chi phí nhằm mục tiêu kiểm soát chi phí. Bắt đầu từ việc xây dựng hệ thống định mức và dự toán đến việc sử dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống như kế toán chi phí theo công việc và theo quá trình, đến các phương pháp hiện đại như kế toán xác định chi phí theo hoạt động. Tùy điều kiện sản xuất kinh doanh, tùy tổ chức quản lý sản xuất của từng DN mà lựa chọn các phương pháp truyền thống và hiện đại phù hợp với DN nhằm đem lại hiệu quả cao nhất cho DN.

- Về tổ chức mô hình KTQT, KTQT là một bộ phận trong bộ máy kế toán của DN và xu hướng sẽ phát triển là KTQT trở thành một bộ phận của Ban giám đốc, tức là đề cao vai trò của KTQT gắn liền với các chức năng quản trị DN.

***2.2. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Âu***

Nước Pháp và nước Đức là 2 nước có KTQT đặc trưng cho châu Âu. KTQT ở Pháp và Đức được xây dựng gắn kết với KTTC, có quan hệ mật thiết với chính sách kế toán chung và chịu sự hướng dẫn can thiệp bằng luật pháp của nhà nước với mục tiêu trọng tâm là cung cấp thông tin để kiểm soát nội bộ. KTQT của Pháp và Đức cũng phát triển để đảm bảo cung cấp thông tin cho việc kiểm soát chi phí, doanh thu. KTQT của Pháp và Đức coi trọng bản chất của các yếu tố chi phí phát sinh và xây dựng, phân tích hệ thống báo cáo trách nhiệm và báo cáo bộ phận nhằm quản lý chi phí. Hệ thống KTQT của Pháp và Đức thường tập trung vào việc xây dựng hệ thống dự toán và định mức, phân tích chi phí, lập và phân tích hệ thống báo cáo bộ phận và các trung tâm trách nhiệm, phân tích điểm hòa vốn, phân tích báo cáo tài chính. Về tổ chức bộ máy KTQT, KTQT ở các nước châu Âu được xây dựng là một bộ phận của kế toán và mục đích chủ yếu là kiểm soát quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh.

*\*\*\*Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của các nước châu Âu:*

- KTQT được gắn kết chặt chẽ với KTTC và là một bộ phận của kế toán. KTQT là chịu sự can thiệp của nhà nước bằng luật pháp.

 - Mục đích của KTQT là kiểm soát, kiểm soát chi phí, doanh thu và lợi nhuận vì vậy, công việc kế toán chủ yếu tập trung vào việc lập dự toán, định mức, kế toán trách nhiệm và lập các báo cáo bộ phận,,,,

- KTQT được tổ chức là một bộ phận của kế toán DN.

**2.3. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Á**

Kinh nghiệm vận dụng KTQT chi phí của các nước châu Á được nghiên cứu thông qua nghiên cứu hệ thống KTQT của 2 quốc gia đặc trưng cho châu Á là Nhật Bản và Trung Quốc.

+ Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí Nhật Bản

Nhật Bản là nước bại trận trong chiến tranh thế giới lần thứ 2, nhưng nền kinh tế Nhật Bản đã khôi phục mạnh mẽ trong đó có sự đóng góp không nhỏ của KTQT chi phí. KTQT chi phí của Nhật Bản thường được tổ chức tách rời với KTTC. Các DN Nhật Bản đánh giá cao vai trò của kế toán chi phí trong việc quản lý chi phí, lập và kiểm soát chi phí. Vì vậy, chi phí được phân loại theo các tiêu thức khác nhau, việc lập định mức và dự toán chi phí rất được quan tâm ở các DN Nhật Bản. Ở Nhật Bản, hệ thống kế toán chi phí được phát triển và áp dụng rộng rãi trong các DN với mục đích là kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí. Tại Nhật Bản, các DN vẫn áp dụng các phương pháp xác định giá phí truyền thống và chủ yếu là xác định theo chi phí toàn bộ, phương pháp chi phí theo hoạt động chưa được các DN quan tâm áp dụng. Đặc biệt, các DN Nhật Bản rất quan tâm sử dụng phương pháp chi phí mục tiêu. Phương pháp chi phí mục tiêu được áp dụng kết hợp với các phương pháp quản lý sản xuất như mô hình sản xuất tinh gọn (JIT), lý thuyết về sự hạn chế (TOC), phương pháp chi phí Kaizen hay phương pháp cải thiện quy trình Sáu Sigma... Việc vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu cùng các phương pháp quản lý sản xuất đã có đóng góp lớn trong việc kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí cho DN Nhật Bản.

 \*\*\**Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của Nhật Bản:*

 - KTQT chi phí được tổ chức tách rời với KTTC

 - Mục đích của hệ thống kế toán chi phí là kiểm soát và cắt giảm chi phí.

 - KTQT vẫn sử dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống, đặc biệt là phương pháp xác định chi phí toàn bộ

 - KTQT sử dụng phương pháp chi phí mục tiêu kết hợp với các phương pháp quản lý sản xuất khác nhau nhằm mục đích kiểm soát và cắt giảm chi phí

 - Khuyến khích các DN đưa ra mô hình quản trị chi phí, trong đó có KTQT chi phí.

+ Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí Trung Quốc

Trung Quốc có đặc điểm phát triển kinh tế tương tự như Việt Nam, cũng đi lên từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung với hệ thống KTQT kém phát triển. Tuy nhiên, KTQT của Trung Quốc ngày nay đang có sự phát triển mạnh mẽ cả về lý luận và thực tiễn. Hoạt động lập định mức và dự toán ngày càng được sử dụng nhiều ở Trung Quốc nhằm mục đích hoạch định và kiểm soát chi phí. Việc phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau, đặc biệt là theo mức độ hoạt động, phân tích lợi nhuận góp, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận đã được các DN Trung Quốc đưa vào sử dụng. Điểm đặc biệt là nhiều DN Trung Quốc sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn để xác định giá phí, lập dự toán, kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động. KTQT của Trung Quốc cũng sử dụng khái niệm kế toán trách nhiệm kết hợp với chỉ tiêu ROI để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm. Tuy nhiên, các phương pháp kế toán hiện đại như phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp chi phí theo hoạt động chưa được áp dụng nhiều trong các DN Trung Quốc.

*\*\*\*Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của Trung Quốc*

 - KTQT cần quan tâm đến hoạt động lập định mức và dự toán là cơ sở cho việc hoạch định và kiểm soát chi phí.

 - Các cách phân loại chi phí, đặc biệt là phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, phân tích lợi nhuận góp, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận để phục vụ cho việc đánh giá kết quả và ra quyết định.

 - Kế toán trách nhiệm kết hợp với chỉ tiêu ROI đã được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm.

**2.4. Bài học kinh nghiệm về kế toán chi phí cho Việt Nam**

Xuất phát từ những bài học kinh nghiệm của KTQT các nước, bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong việc xây dựng hệ thống KTQT chi phí như sau:

- Về phân loại chi phí, chi phí cần được phân loại theo các tiêu thức khác nhau nhằm phục vụ cho các mục đích sử dụng khác nhau để nhà quản trị ra quyết định. Đặc biệt cần chú ý đến phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, tức là chi phí được phân loại thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.

- Về xây dựng định mức và dự toán, DN cần quan tâm xây dựng hệ thống định mức và dự toán chi phí, đây là cơ sở để thực hiện chi phí, để kiểm soát chi phí và đánh giá tình hình sử dụng chi phí.

- Về các phương pháp xác định chi phí theo đối tượng chịu phí: Tùy điều kiện tổ chức sản xuất kinh doanh, điều kiện tổ chức quản lý sản xuất để lựa chọn các phương pháp phù hợp, có thể lựa chon phương pháp truyền thống như xác định chi phí theo công việc hoặc theo quá trình, lựa chọn phương pháp toàn bộ hoặc phương pháp trực tiếp, …hay các phương pháp hiện đại như phương pháp chi phí tiêu chuẩn, phương pháp chi phí theo hoạt động.

- Về phân tích thông tin cho quá trình ra quyết định: DN tổ chức kế toán trách nhiệm, lập báo cáo bộ phận nhằm kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận và đánh giá được hiệu quả hoạt động của các trung tâm, các bộ phận, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận,…

- Tổ chức KTQT chi phí có thể độc lập với KTTC hoặc là một bộ phận của KTTC.

**Tài liệu tham khảo**:

1. Phạm Quang (2002), Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo KTQT và tổ chức vận dụng vào các DN Việt Nam, Đại học Kinh tế quốc dân
2. Tạp chí kế toán (2006), Các đặc điểm của một hệ thống KTQT tốt, <http://www.tapchiketoan.com/>
3. Huỳnh Lợi, Xây dựng KTQT trong DN sản xuất ở Việt Nam, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh
4. Phạm Thị Thủy (2007), Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất duợc phẩm Việt Nam, Đại học Kinh tế quốc dân