**Kế toán quản trị chi phí của Pháp, Mỹ- bài học vận dụng cho kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ở Việt Nam**

**Cost management accounting in France and the United States of America - apply lessons for cost management accounting in Viet Nam**

**ThS. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân Đà Nẵng**

**182 Nguyễn Văn Linh – TP Đà Nẵng**

***Tóm tắt***

***Kế toán quản trị đang ở trong thời kỳ phát triển để đáp ứng với những thay đổi về kỹ thuật, toàn cầu hoá và những mối quan tâm ngày càng tăng đối với việc quản trị rủi ro. Tuy nhiên, trong thực tiễn ở các doanh nghiệp Việt Nam, việc áp dụng kế toán quản trị (KTQT) và vai trò của KTQT còn chưa phổ biến và phát triển. Vì vậy, học tập kinh nghiệm trong kế toán quản trị của các nước có nền kinh tế phát triển nhằm xây dựng và hoàn thiện kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong các doanh nghiệp (DN) Việt Nam hiện nay là điều rất cấp bách và cần thiết.***

***Abstract***

***Management accounting is in development to respond the changes in technology, globalization and the growing concern with regard to the risk management. However, in practice in Viet Nam now, the application of management accounting and its role is not so popular and growing. So, study the experience of management accounting in countries with developed economies in order to build and perfect the General management accounting and cost accounting management in particular in Viet Nam is very urgent and necessary.***

**Khái quát chung về kế toán quản trị chi phí ở Mỹ**

Hiện nay, Mỹ là nước có nền kinh tế thị trường phát triển cao nhất. Trình độ tổ chức quản lý nói chung, tổ chức kế toán nói riêng được nhiều nước vận dụng. Ở Mỹ, không sử dụng một hệ thống tài khoản kế toán thống nhất cho các DN mà dựa trên các nguyên tắc kế toán để DN tự thiết kế hệ thống tài khoản kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý cuả DN.

Đặc trưng cơ bản của mô hình kế toán Mỹ là mô hình kế toán động, nên tổ chức kế toán có những đặc điểm khác biệt với mô hình kế toán tĩnh, cụ thể:

- Hệ thống kế toán bao gồm: Kế toán tài chính và kế toán quản trị kết hợp trong cùng một bộ máy kế toán.

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị cùng sử dụng một hệ thống tài khoản, trong đó kế toán tài chính sử dụng các tài khoản tổng hợp, còn kế toán quản trị sử dụng các tài khoản chi tiết.

Việc để DN tự thiết kế tài khoản kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý cuả từng đơn vị nên mô hình kế toán Mỹ rất linh động, hướng nội, phục vụ đắc lực cho yêu cầu quản lý của DN. Kế toán quản trị là một bộ phận của bộ máy kế toán, nó vận hành song song cùng với kế toán tài chính nên tầm ảnh hưởng và vai trò của nó đối với toàn bộ máy là rất quan trọng, ngang hàng với kế toán tài chính.

Thích ứng với mô hình này trong việc kiểm soát chi phí, kế toán quản trị Mỹ phân loại chi phí theo các tiêu thức chủ yếu sau:

***\* Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của chi phí***

+ Chi phí sản xuất: Chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung…

+ Chi phí ngoài sản xuất: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN.

Qua phân loại này, cho ta thấy được vị trí, chức năng hoạt động của từng chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh ở DN

***\* Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.***

Nhằm mục đích đáp ứng yêu cầu lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí của nhà quản trị DN, kế toán quản trị phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, nghĩa là khi hai mức độ hoạt động biến động chì chi phí sẽ biến động như thế nào. Khi mức hoạt động kinh doanh thay đổi, các nhà quản trị cần phải thấy trước chi phí sẽ biến động như thế nào? Biến động bao nhiêu và loại nào biến động tương ứng với biến động của mức hoạt động. Theo cách phân loại này có thể chia thành:

+ Biến phí: Biến phí là những khoản mục chi phí có quan hệ tỷ lệ thuận với biến động về mức độ hoạt động. Biến phí khi tính cho một đơn vị thì nó ổn định, không thay đổi. Biến phí khi không có hoạt động thì bằng 0.

+ Định phí: Định phí là những khoản chi phí không biến đổi khi mức độ hoạt động thay đổi. Tuy nhiên, khi tính cho một đơn vị hoạt động, thì định phí thay đổi. Khi mức độ hoạt động tăng thì định phí tính cho một đơn vị hoạt động giảm và ngược lại.

+ Chi phí hỗn hợp: Đây là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. Ở mức độ hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp thể hiện các đặc điểm của định phí, quá mức đó nó lại thể hiện đặc tính của biến phí.

Qua trên ta thấy, với cách phân loại chi phí trên cùng với việc sử dụng các tài khoản chi tiết tương ứng để phản ánh trong cùng một hệ thống kế toán. Kế toán quản trị Mỹ dễ dàng chiết xuất dữ liệu từ các tài khoản chi tiết để cung cấp các thông tin về chi phí cho nhà quản trị một cách nhanh nhất và cụ thể nhất. Đồng thời đứng ở phương diện kế toán tài chính cũng có thể cung cấp được các thông tin về kế toán quản trị (trên cơ sở các tài khoản chi tiết) và ngược lại.

**Khái quát chung về kế toán quản trị chi phí ở Cộng hòa Pháp**

Đặc trưng cơ bản của mô hình kế toán Cộng hoà Pháp là mô hình kế toán tĩnh, nên tổ chức kế toán có những đặc điểm khác biệt với mô hình kế toán động, cụ thể: Hệ thống kế toán bao gồm kế toán tổng quát (Kế toán tài chính) và kế toán phân tích (Kế toán quản trị).

- Kế toán tổng quát và kế toán phân tích được tổ chức tách rời nhau, độc lập tương đối.

- Kế toán phân tích (Kế toán quản trị) sử dụng hệ thống tài khoản riêng, sổ kế toán và báo cáo kế toán riêng. Kế toán phân tích đặt trọng tâm xử lý và cung cấp thông tin về chi phí ,thu nhập và kết quả của từng loại hoạt động SXKD của DN theo từng sản phẩm, dịch vụ.

Như vậy, kế toán phân tích của Cộng hoà Pháp thực hiện những nội dung tương tự như kế toán quản trị, nhằm cung cấp các thông tin cần thiết phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát chi phí, lập dự toán chi phí và các loại dự toán khác.

Thích ứng với mô hình này trong việc kiểm soát chi phí, kế toán quản trị (Kế toán phân tích) Pháp phân loại chi phí theo các tiêu thức chủ yếu sau:

***\* Phân loại chi phí theo chức năng:***

Để cung cấp thông tin phục vụ cho yêu cầu quản lý thì KTQT Pháp phân loại chi phí theo các chức năng sau:

+ Chức năng quản trị hành chính

+ Chức năng tài chính

+ Chức năng tiếp liệu

+ Chức năng sản xuất

+ Chức năng phân phối

***\* Phân loại chi phí theo mức độ liên quan đến đối tượng tập hợp chi phí***

+ Chi phí trực tiếp: Là các chi phí có liên quan trực tiếp đến chất lượng và số lượng sản phẩm

+ Chi phí gián tiếp: Là chi phí không liên quan trực tiếp đến chất lượng và số lượng hoặc có thể liên quan đến chất lượng và số lượng sản phẩm nhưng không theo tỷ lệ thuận và không liên quan trực tiếp đến sản phẩm nào, cho nên chúng không thể được tính trực tiếp cho từng sản phẩm mà phải trải qua giai đoạn phân bổ gián tiếp vào các loại sản phẩm liên quan.

Với mô hình kế toán của Pháp thì kế toán quản trị tách rời với kế toán tài chính, độc lập tương đối, sử dụng hệ thống tài khoản riêng, báo cáo riêng. Trong việc kiểm soát chi phí, kế toán tài chính và kế toán quản trị của Pháp cũng có cách theo dõi, phân loại chi phí khác nhau. Nếu như kế toán quản trị phân loại như trên thì kế toán tài chính của Pháp lại phân loại chi phí theo bản chất kinh tế hay còn gọi là chi phí thông thường. Hơn thế nữa việc theo dõi chi phí này lại thể hiện trên hai hệ thống tài khoản và sổ sách khác nhau, dẫn đến thông tin cung cấp khó so sánh, khó kiểm tra, không thống nhất giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Qua trên ta thấy rằng việc không vận hành đồng bộ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy nó sẽ phát sinh nhiều nhược điểm như: Hệ thống tài khoản phức tạp (vì sử dụng hai hệ thống tài khoản riêng biệt), nhiều số sách biểu mẫu (biểu mẫu cho kế toán quản trị riêng và cho kế toán tài chính riêng), thông tin cung cấp không đồng bộ, thống nhất. Kế toán tài chính kho có thể cung cấp các thông tin cho yêu cầu quản trị và ngược lại.

**Thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các DN Việt Nam hiện nay**

Về cơ bản gần giống theo mô hình kế toán của cộng hòa Pháp. Trong đó, hệ thống kế toán bao gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị, được tổ chức tách rời nhau, độc lập.

- Kế toán tài chính bao gồm kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết, sử dụng hệ thống các tài khoản tổng hợp và các tài khoản chi tiết. Kế toán tài chính cung cấp các thông tin về chi phí, thu nhập, kết quả của từng loại hoạt động SXKD của DN và kết quả là các báo cáo tài chính.

- Kế toán quản trị cung cấp các thông tin cần thiết phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát chi phí, lập dự toán chi phí và các loại dự toán khác và kết quả là các báo cáo quản trị. Kế toán quản trị chưa có hệ thống tài khoản để theo dõi.

Thích ứng với mô hình này trong việc kiểm soát chi phí, kế toán quản trị phân loại chi phí theo các tiêu thức chủ yếu sau:

\* Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

+ Chi phí sản xuất

+ Chi phí ngoài sản xuất

\* Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

+ Chi phí khả biến

+ Chi phí ngoài bất biến

+ Chi phí hỗn hợp

Với mô hình kế toán quản trị tách rời với kế toán tài chính một cách độc lập. có hệ thống báo cáo riêng. Trong việc kiểm soát chi phí, kế toán quản trị theo dõi, phân loại theo các tiêu thức chủ yếu như trên thì kế toán tài chính lại phân loại chi phí chủ yếu theo công dụng kinh tế của chi phí (khoản mục chi phí). Và cũng giống như kế toán Pháp thì với việc phân loại chi phí như trên cùng với việc theo dõi chi phí này thể hiện trên hai hệ thống sổ sách khác nhau, dẫn đến hệ thống sổ sách cồng kềnh, thông tin cung cấp khó so sánh, khó kiểm tra, không thống nhất giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị và không đảm bảo cung cấp thông tin lẫn nhau.

**Bài học vận dụng cho kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ở Việt Nam**

Qua hai mô hình kế toán của Pháp và Mỹ cũng như thực trạng kế toán quản trị hiện nay ở nước ta, tác giả nhận thấy để đưa KTQT trở thành công cụ đắc lực cho quản lý, mang lại hiệu quả cho các DN thì cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị theo hướng kết hợp cả hai mô hình kế toán của Pháp và Mỹ. Trong đó chuyển dịch dần từ mô hình kế toán của Pháp sang mô hình của Mỹ để đảm bảo một mô hình vừa theo hướng ngoại, tuân thủ pháp luật của Pháp mà vẫn đảm bảo cung cấp các thông tin bên trong (hướng nội) của Mỹ. Tức là vẫn áp dụng hệ thống tài khoản do Bộ Tài chính ban hành trên cơ sở đó thiết kế các tài khoản chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị và áp dụng mô hình trong đó kế toán quản trị là một bộ phận của kế toán, sử dụng cùng hệ thống tài khoản, cùng hệ thống sổ sách, đảm bảo có thể cung cấp thông tin lẫn nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Cụ thể đối với kế toán quản trị chi phí thì cần vận dụng ở các nội dung sau:

1. **Tiêu thức phân loại chi phí**

Ngoài các tiêu thức phân loại hiện nay thì cần thiết phải phân loại chi phí theo các chức năng hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và theo các yêu cầu quản trị trong nội bộ doanh nghiệp.

Việc phân loại chi phí theo chức năng hoạt đông giúp cho doanh nghiệp có thể xác định rõ vai trò, chức năng của từng khoản mục chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh tại doanh nghiệp.

**(2) Hoàn thiện hệ thống tài khoản chi phí chi tiết**

Trên cơ sở tài khoản do Bộ Tài chính ban hành thì cần điều chỉnh, bổ sung những tài khoản chi tiết thích hợp với việc phản ánh, cung cấp thông tin chi phí cho mục đích quản trị của DN.

Ví dụ như hiện tại kế toán tài chính đang phân loại chi phí theo công dụng kinh tế của chi phí (khoản mục chi phí) và phản ánh theo dõi trên các tài khoản sau:

- Tài khoản 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

- Tài khoản 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

- Tài khoản 627 – Chi phí sản xuất chung

Trên cơ sở đó, thiết kế tài khoản chi phí chi tiết cho kế toán quản trị dựa theo yêu cầu quản trị trong nội bộ doanh nghiệp. Chẳng hạn như trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ du lịch thì có thể xây dựng tài khoản chi tiết theo từng hoạt động như hoạt động kinh doanh khách sạn, nhà hàng, du lịch,… cụ thể như:

- Tài khoản 621 chi tiết thành TK 6211- Chi tiết cho chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho hoạt động kinh doanh khách sạn. TK 6212- Chi tiết cho hoạt động kinh doanh nhà hàng, TK 6213- Chi tiết cho hoạt động hướng dẫn du lịch,…Tương tự như vậy cho các tài khoản chi phí khác.

Với cách xây dựng tài khoản chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị dựa trên hệ thống các tài khoản tổng hợp của kế toán tài chính trong bộ máy kế toán như vậy sẽ đảm bảo việc cung cấp thông tin lẫn nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được thực thi và hệ thống tài khoản kế toán được tinh gọn.

**(3) Hoàn thiện quy trình lập hệ thống các báo cáo kế toán quản trị**

Trên cơ sở kế toán quản trị theo dõi theo chức năng hoạt động, sử dụng hệ thống các tài khoản chi tiết và vận hành cùng với kế toán tài chính trong cùng bộ máy kế toán thì hệ thống báo cáo kế toán quản trị sẽ được lập song song cùng với hệ thống các báo cáo tài chính, có thể minh họa qua sơ đồ sau:

- Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung và các chi phí gián tiếp khác

Sổ cái, sổ chi tiết tài khoản

Bảng tổng hợp

chi phí

trực tiếp

kinh doanh theo từng

hoạt động

Thẻ chi

tiết, Sổ

chi tiết,

sổ Cái

các tài

khoản 621

622

627

- Lập các phương

trình dự toán chi phí.

- Lập các bảng định mức chi phí

- Lập các bảng dự toán chi phí

**Tại phòng**

**Kế toán DN**

- Các chứng

từ phát sinh KTTC ghi vào bên

Nợ các TK

621,622,627

- KTQT ghi vào bên Nợ các tài khoản chi

tiết theo từng hoạt đông.

- Thẻ tính giá thành theo từng hoạt động.

- Các bảng báo cáo chi phí quản trị khác

- Bảng tổng hợp các chi phí theo cách ứng xử của chi phí cho từng hoạt động.

- Bảng dự toán các chi phí cho từng hoạt động

-

-

- Sổ chi tiết chi phí theo

từng hoạt động

- Lập các bảng dự toán chi

phí theo từng hoạt động

**Kế toán tài chính Kế toán quản trị**

**(4) Hoàn thiện hệ thống kiểm soát chi phí**

Xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế, kỹ thuật áp dụng cho từng hoạt động.Thiết lập hệ thống chứng từ ban đầu. Kiểm soát giá cả các yếu tố đầu vào nhằm quản trị chi phí. Xây dựng quy trình kiểm soát và luân chuyển từng loại chứng từ.

**(5) Xây dựng hệ thống định mức chi phí cho từng hoạt động**

Xây dựng những phương trình toán học với mô hình hồi quy bội (hay hồi quy đa biến), đơn vị sẽ sử dụng các kỹ thuật trong môn học kinh tế lượng để giải bài toán này. Từ đó việc phân tích được dựa trên cơ sở các số liệu được tính toán khoa học, chính xác và chi tiết, xác định được những nhân tố trực tiếp làm ảnh hưởng đến sự biến động của chi phí.

1. **Xây dựng các báo cáo dự toán chi phí cho từng hoạt động**

Hệ thống báo cáo dự toán chi phí cho từng hoạt động gồm các báo cáo sau:

- Bảng định mức chi phí vật liệu, nhiên liệu cho từng hoạt động

- Bảng định mức chi phí nhân công cho từng hoạt động

- Bảng dự toán chi phí sản xuất chung cho từng hoạt động

- Báo cáo chi phí SXKD thực tế và tiềm ẩn

- Báo cáo chi phí SXKD theo từng từng hoạt động

**KIẾN NGHỊ**

Một số kiến nghị với các cơ quan Nhà nước, Bộ tài chính và các DN để vận dụng phổ biến và có hiệu quả mô hình tổ chức KTQT chi phí vào thực tiễn như sau:

**Về phía các cơ quan Nhà nước và Bộ tài chính**

***Thứ nhất: Về công tác chỉ đạo thực hiện***

Những hoạt động kế toán cần nhanh chóng có sự tổng kết, đánh giá về công tác tổ chức KTQT trong các DN, cần đưa ra các điển hình tiên tiến và những bài học kinh nghiệm ở các DN đã tổ chức tốt KTQT để thấy được tác dụng của nó đối với hoạt động quản lý cũng như thành công của DN. Đây cũng là cách tuyên truyền, phổ biến về vai trò và sự cần thiết của tổ chức KTQT.

***Thứ hai: Hoàn thiện về lý luận KTQT ở Việt Nam***

Nhà nước có chức năng quản lý nền kinh tế ở tầm vĩ mô, Nhà nước cần tham gia vào việc xây dựng hệ thống KTQT, đầu tư cho các công trình nghiên cứu để đưa ra được các mô hình KTQT cho các DN lựa chọn và vận dụng,, vì nhiều DN còn lúng túng chưa biết cách tổ chức và sử dụng thông tin của hệ thống kế toán này. Cụ thể như sau:

- Xác lập mô hình KTQT cho các loại hình DN

- Xác lập mô hình KTQT theo từng quy mô DN, từ lớn, trung bình, đến vừa và nhỏ.

**Về phía các doanh nghiệp**

Trên thực tế hiện nay, việc tổ chức KTQT trong các DN vẫn còn là một lĩnh vực mới mẻ. Để sử dụng hiệu quả công cụ này, DN cần chú ý một số vấn đề sau:

- Hệ thống KTQT không có một quy chuẩn pháp lý chung nào về hình thức lẫn nội dung báo cáo. Do đó, DN phải tự xây dựng một hệ thống chỉ tiêu KTQT cụ thể theo mục tiêu quản trị đặt ra.

- DN cần xây dựng một đội ngũ nhân sự làm công tác kế toán không những có chuyên môn nghiệp vụ kế toán mà còn có sự hiểu biết về hoạt động SXKD của DN, từ đó mới có thể đưa ra các phân tích, đánh giá chính xác trên cơ sở số liệu thu thập được.

- Báo cáo của KTQT nên sử dụng kết hợp với các báo cáo khác của DN để có cái nhìn toàn diện hơn về các yếu tố đang tác động đến hoạt động của DN.

- Ứng dụng công nghệ thông tin vào việc xử lý số liệu. DN nên sử dụng một hệ thống phần mềm quản trị thống nhất để quá trình lấy số liệu kịp thời và không bị sai sót.

**--------------------------------**

**Tài liệu tham khảo :**

1. Ngô Thế Chi(1995), Đặc điểm kế toán Mỹ và Pháp;

2. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong các DN;

3. Phạm Văn Dược (1998), Hướng dẫn tổ chức kế toán quản trị trong các DN, Nhà xuất bản Thống kế, Hà Nội;

4. Nguyễn Ngọc Quang (2013), Giáo trình Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân;

5. Huỳnh Lợi, Võ Văn Nhị (2003), Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Thống kê Hà Nội;

6. Các website: www.mof.gov.vn; www.vcci.com.vn.