

# KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ HIỆN ĐẠI: PHƯƠNG PHÁP CHI PHÍ MỤC TIÊU

Nguyễn Thanh Huyền\*, Nguyễn Thu Hoài\*\*

*Bài viết cung cấp một cái nhìn toàn diện về phương pháp chi phí mục tiêu, một phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại được áp dụng phổ biến tại các công ty Nhật Bản và Mỹ. Khái niệm, nguyên tắc, công cụ thực hiện của phương pháp này được tác giả hệ thống lại dựa trên hướng dẫn thực hiện của IMA. Nghiên cứu tình huống về công ty sắt thép Handan, Trung Quốc được dùng để minh họa kết quả thực tiễn triển khai. Cuối cùng, bài viết chỉ ra những thách thức khi áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu trong doanh nghiệp.*

**Từ khóa:** Kế toán quản trị chi phí hiện đại, quản trị chi phí, phương pháp chi phí mục tiêu

Trong môi trường cạnh tranh toàn cầu hiện nay, doanh nghiệp muốn tồn tại thì một trong những chiến lược trọng yếu là triển khai tốt hoạt động quản trị chi phí. Quản trị chi phí nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là các hoạt động nhằm kiểm soát chi phí sản xuất sản phẩm và cung ứng dịch vụ nhằm cung cấp các thông tin cần thiết cho nhà quản trị trong việc lập kế hoạch và kiểm soát chi phí trong cả ngắn hạn và dài hạn. Một phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại đã được nhiều công ty trên thế giới áp dụng và gặt hái được nhiều thành công là phương pháp chi phí mục tiêu (Target costing).

## 1. Phương pháp chi phí mục tiêu (Target costing) là gì?

Phương pháp chi phí mục tiêu cung cấp cho chúng ta một góc nhìn khác về mối quan hệ giữa chi phí và giá bán của sản phẩm. Phương trình chi phí mục tiêu cơ bản là “Giá bán – Lợi nhuận biên = Chi phí”. Giá bán sản phẩm được thiết lập bởi áp lực cạnh tranh của thị trường và nỗ lực cắt giảm chi phí của doanh nghiệp. Ý tưởng của phương pháp chi phí mục tiêu là giá bán sẽ quyết định chi phí sản xuất, và ý tưởng này sẽ có tác động đến cách hành xử của doanh nghiệp trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Nó là chìa khóa cho sự tồn tại, phát triển và sự thịnh vượng của doanh nghiệp trong môi trường cạnh tranh và liên tục thay đổi.

Việc áp dụng một cách triệt để và toàn diện

phương pháp này phải kể đến các công ty hàng đầu Nhật Bản như Toyota, Nissan, Nippondenso và NEC. Các công ty này được xem là ví dụ sinh động của việc áp dụng thành công phương pháp chi phí mục tiêu trong điều kiện môi trường kinh doanh cạnh tranh khốc liệt. Sản phẩm của các công ty này không những có chỗ đứng vững chắc ở thị trường nội địa mà còn chiếm lĩnh thị trường quốc tế. Do vậy, nhiều nhà nghiên cứu Nhật Bản như Monden, Sukurai và Tanaka đã tìm hiểu bí quyết tại sao phương pháp chi phí mục tiêu đem lại kết quả đáng kinh ngạc như vậy. Sau đó tiếp tục có thêm một số công ty ở Bắc Mỹ như Chrysler và Cummins Engine cũng bắt đầu học hỏi cách thức người Nhật triển khai phương pháp chi phí mục tiêu.

Ở Mỹ, manh nha ý tưởng về cắt giảm chi phí sản xuất đã được Henry Ford áp dụng từ năm 1908. Henry Ford phát triển dây chuyền sản xuất ô tô với mục tiêu là tăng sản lượng ô tô bán ra bằng cách liên tục cắt giảm giá bán. Chiếc ô tô T Model nổi tiếng ra đời năm 1908 với giá 850 USD đã liên tục được cắt giảm giá bán đến năm 1913 chỉ còn dưới 500 USD. Để làm được điều đó, vấn đề cốt lõi mà Ford phải giải quyết là cắt giảm chi phí sản xuất. Ý tưởng này tiếp tục được các công ty khác của Mỹ áp dụng trong những năm 1950 đến 1962 như Boeing, Caterpillar, John Deere và Northern Telecom.

Mỗi công ty có cách áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu khác nhau nên phương pháp này được

định nghĩa theo nhiều cách khác nhau từ rộng đến hẹp (IMA, 1994).

Robin Cooper (1992) đưa ra định nghĩa; “Mục đích của phương pháp chi phí mục tiêu là xác định chi phí sản xuất của một sản phẩm cụ thể mà khi đem bán sẽ tạo ra được mức lợi nhuận biên mong muốn”.

Theo Michiharu Sakurai (1989) “Phương pháp chi phí mục tiêu được định nghĩa là một công cụ quản trị chi phí nhằm cắt giảm tổng chi phí sản xuất của sản phẩm trong suốt chu kỳ sống của nó nhờ sự hỗ trợ của các bộ phận sản xuất, chế tạo, nghiên cứu thiết kế, marketing và kế toán”.

Peter Horvath (1993) phát biểu: “kế hoạch chi phí toàn diện, hoạt động quản trị chi phí và khái niệm kiểm soát chi phí... được sử dụng triệt để ngay từ giai đoạn đầu của quá trình thiết kế sản phẩm nhằm tác động đến cấu trúc chi phí của sản phẩm với những tính năng đáp ứng yêu cầu thị trường. Phương pháp chi phí mục tiêu là một quá trình phối hợp của tất cả các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp hướng tới mục tiêu cắt giảm chi phí”.

Tóm lại, phương pháp chi phí mục tiêu được định nghĩa là một quá trình lập kế hoạch, quản trị và cắt giảm chi phí ngay từ giai đoạn thiết kế và phát triển sản phẩm trong điều kiện thị trường cạnh tranh do đó mà giá bán sẽ quyết định chi phí sản xuất. Quá trình này có liên quan đến tất cả các bộ phận chức năng trong công ty (IMA, 1994).

## **2. Nguyên tắc áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu**

Để triển khai được phương pháp chi phí mục tiêu, có sáu nguyên tắc được chỉ ra trong nghiên cứu của Ansari và đồng sự năm 1997, và IMA năm 1999:

Giá bán quyết định chi phí (Price-led costing): Phương pháp chi phí mục tiêu thiết lập hệ thống chi phí mục tiêu bằng cách lấy mức giá cạnh tranh trên thị trường trừ đi (-) phần lợi nhuận biên mục tiêu.

Tập trung vào khách hàng (Focus on customer): Tiếng nói của khách hàng là tối thượng trong phương pháp chi phí mục tiêu. Điều này hiện diện liên tục và xuyên suốt trong quá trình sản xuất.

Tập trung vào thiết kế (Focus on design): Hệ thống chi phí mục tiêu xem quá trình thiết kế sản phẩm là quá trình trọng tâm trong hoạt động quản trị chi phí. Các kỹ sư được khuyến khích đánh giá ảnh hưởng của công nghệ và quá trình thiết kế đến chi phí sản phẩm.

Xem xét sự tương tác giữa các bộ phận chức năng (Cross-functional involvement): Phương pháp chi phí mục tiêu xem xét sự tương tác giữa sản phẩm dự kiến đưa ra thị trường với đội ngũ lao động (kỹ sư thiết kế, công nhân trong dây chuyền, nhân viên bán hàng, marketing, thu mua nguyên vật liệu, kế toán chi phí, nhân viên dịch vụ và hỗ trợ) để đạt mục tiêu chi phí.

Định hướng theo vòng đời sản phẩm (Life-cycle orientation): Phương pháp chi phí mục tiêu đánh giá chi phí cho toàn bộ vòng đời của sản phẩm từ giá mua, chi phí hoạt động, duy tu, bảo dưỡng, và chi phí phân phối.

Sự tương tác trong chuỗi giá trị (Value-chain involvement): Phương pháp chi phí mục tiêu liên quan đến tất cả các thành viên trong chuỗi giá trị từ nhà cung cấp đến nhà phân phối.

## **3. Công cụ thực hiện phương pháp chi phí mục tiêu**

Như đã đề cập, việc thực hiện phương pháp chi phí mục tiêu không thực hiện đơn lẻ ở phòng thiết kế hay trên dây chuyền sản xuất mà nó là tổ hợp các biện pháp cắt giảm chi phí ngay từ khi nghiên cứu thị trường để định hình ra sản phẩm đến khi đưa sản phẩm vào sản xuất hàng loạt. Do vậy, các công cụ thực hiện phải đồng bộ và có mối liên kết chặt chẽ với nhau. Theo IMA (1999), có 8 công cụ để thực hiện phương pháp chi phí mục tiêu là:

Đánh giá thị trường (Market Assessment tools): gồm các cuộc điều tra về khách hàng hiện tại hoặc khách hàng tiềm năng, chia nhóm và phỏng vấn khách hàng về điểm thích hoặc không thích đối với sản phẩm của công ty.

Phân tích ngành sản xuất và phân tích cạnh tranh (Industry and competitive analysis).

Lật lại quá trình chế tạo (Reverse engineering): quay lại phân tích chi tiết quá trình chế tạo sau khi mổ xẻ sản phẩm của đối thủ cạnh tranh (thiết kế, nguyên liệu, qui trình sản xuất, chất lượng, thuộc tính sản phẩm và chi phí).

Lập kế hoạch và phân tích tài chính (Financial planning and analysis)

Phân tích chi phí sản phẩm (Product cost analysis): Một số công ty Mỹ sử dụng phương pháp ABC/ABM (Activity-based costing/ Activity-based management) còn các công ty của Nhật lại thường chọn phương pháp JIT (Just-in-time)

Bảng chi phí (Cost table): Các công ty Nhật Bản sử

dụng phổ biến bảng chi phí với cơ sở dữ liệu về chi phí dựa trên rất nhiều biến số của quá trình sản xuất. Các công ty của Mỹ lại không dùng công cụ này.

Đánh giá quá trình chế tạo (Value Engineering): Việc đánh giá này bắt đầu từ nhu cầu của khách hàng, kết nối nhu cầu này với quá trình thiết kế, chế tạo, sản xuất đặt trong điều kiện dịch vụ, chất lượng, tốc độ và chi phí cụ thể. Ý tưởng của công cụ này là mọi chi phí từ khâu nghiên cứu, phát triển, sản xuất và thậm chí các chi phí phát sinh sau sản xuất (ví dụ chi phí hậu mãi) đều phải được tổng hợp lại và xem xét đánh giá đồng thời.

Triển khai chức năng chất lượng (Quality function deployment): Đây là khái niệm mà các công ty Nhật Bản dùng nhiều hơn các công ty Mỹ. Nó đề cập đến một cấp độ phân tích rất phức tạp bao gồm nhu cầu của khách hàng, đặc điểm sản phẩm, tính năng kỹ thuật và chi phí. Quá trình này được thực hiện từ việc chuyển hóa yêu cầu của khách hàng thành đặc điểm/tính năng của sản phẩm cuối cùng một cách có hệ thống. Việc triển khai này được thực hiện từ các bộ phận chức năng đến toàn bộ quá trình sản xuất.

#### **4. Bài học từ công ty sắt thép Handan (Hisc), Trung Quốc**

Phương pháp chi phí mục tiêu được áp dụng phổ biến ở Mỹ và Nhật Bản. Điều dễ nhận thấy là phương pháp chi phí mục tiêu được áp dụng với tỷ lệ cao hơn ở ngành công nghiệp lắp ráp, đặc biệt là ngành cơ khí, điện, điện tử và thiết bị vận tải (Carr and Ng (1995), R.Cooper et al. (1992), Fisher (1995), Kato et al. (1995), Boer (1999), Dutton (1996), Horvath (1998)). Các công ty của Nhật và Mỹ đều là những công ty có qui mô lớn, hoạt động quản trị doanh nghiệp đã đi vào nề nếp ổn định. Do vậy, việc áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu tại các công ty này có nhiều thuận lợi. Tuy nhiên, với điều kiện nền kinh tế đang chuyển đổi ở các nước đang phát triển thì việc áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu có phù hợp hay không? Lin và đồng sự (2005) đã thực hiện nghiên cứu về việc triển khai thành công phương pháp chi phí này tại công ty sắt thép Handan, Trung Quốc.

Công ty sắt thép Handan (HISC) là một trong số 100 doanh nghiệp nhà nước hàng đầu tại Trung Quốc. Công ty được thành lập năm 1958, lĩnh vực sản xuất chính là sắt, thép và các sản phẩm cơ khí chế tạo. Trong giai đoạn trước năm 1989, công ty

hoạt động trong nền kinh tế kế hoạch, hưởng nhiều ưu đãi của chính phủ nên quy mô công ty rất lớn với gần 30.000 lao động, lợi nhuận 12 triệu USD (1987). 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 qui 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, HISC đứng trước bờ vực phá sản.

Sau nhiều tháng tranh luận, đầu năm 1991, các nhà quản trị cấp cao của HISC quyết định áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu với mong muốn thiết lập một “thị trường thực sự” trong công ty. Việc triển khai phương pháp quản trị chi phí mới này đã thay đổi về chất toàn bộ hoạt động trong công ty.

HISC đã đưa ra một số nguyên tắc cơ bản khi thực hiện cuộc cải cách:

Tăng cường sản xuất những sản phẩm mang lại lợi nhuận, cắt giảm dần hoặc ngừng sản xuất những sản phẩm không mang lại lợi nhuận.

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.

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/năm được ký kết rõ ràng giữa các CEO với các nhà quản trị từng cấp, trách nhiệm cũng như khoản thưởng được ghi rõ trong kế hoạch này.

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

Hiệu quả của quá trình cải cách này ngay lập tức được chứng minh. Nếu như lợi nhuận của công ty trước năm 1990 là 12.091USD/năm thì năm 1990 là 121.000 USD, năm 1991 là 6 triệu USD và đến năm 2002 là 64 triệu USD.

Nếu so sánh trường hợp của HISC với các nguyên tắc và công cụ của phương pháp chi phí mục tiêu đã được IMA xây dựng, ta có thể thấy những điểm khác biệt sau ở HISC:

- Triệt để áp dụng phương pháp “phân tích chi phí ngược - backwards cost analysis”. Phương pháp này

**Bảng 1: Số liệu cắt giảm chi phí và lợi nhuận của HISC trong giai đoạn 1991-1995**

Chỉ tiêu	1991	1992	1993	1994	1995
Tỷ lệ cắt giảm chi phí (%) so với năm trước	-6,36	-4,83	-6,13	-8,90	-1,00
Lợi nhuận (triệu USD)	6,04	17,95	54,22	93,98	85,42

*Nguồn: Lin và cộng sự (2005, trang 39)*

mở xê chi phí từ giai đoạn cuối cùng là vận chuyển sản phẩm đi tiêu thụ ngược lên giai đoạn đầu tiên là thu mua nguyên vật liệu. Thêm vào đó, công ty thông báo giá thị trường của sản phẩm đến từng người lao động. Công ty công khai mục tiêu, chiến lược, và chỉ rõ điểm yếu của từng giai đoạn sản xuất.

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

- Liên kết hệ thống đánh giá kết quả “Thường-Phạt” rất rõ ràng cho hoạt động sản xuất, quản lý chất lượng sản phẩm, tiêu hao nguyên vật liệu, chi phí, mức lợi nhuận nội bộ với bộ tiêu chuẩn chi phí.

- Thiết lập hợp đồng khen thưởng hàng năm giữa các cấp quản trị từ CEO đến lãnh đạo nhà máy, phân xưởng.

### **5. Các thách thức đối với công tác quản trị khi áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu**

Việc triển khai phương pháp chi phí mục tiêu sẽ gặp rất nhiều khó khăn, đặc biệt là với những công ty trước đây chưa thực hiện hoạt động kế toán quản trị chi phí một cách bài bản. Do vậy, những công ty đang cân nhắc việc có triển khai phương pháp chi phí mục tiêu trong hoạt động quản trị hay không thì cần phải xem xét đến một số thách thức sau đây:

Vấn đề về nhận thức: nhiều công ty phải thay đổi cơ bản cách tiếp cận về chi phí và giá bán sản phẩm. Họ chuyển từ cách tiếp cận “chi phí tăng- giá tăng” sang cách tiếp cận “giá giảm- chi phí giảm”. Nhiều nhà quản trị vẫn đánh giá kết quả tài chính theo cách tiếp cận thứ nhất. Do vậy, để áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu, cách tư duy “giá giảm- chi phí giảm” phải được truyền tải đến từng cấp quản trị trong công ty. Phương pháp chi phí mục tiêu là công cụ kế toán quản trị cơ bản để đương đầu với áp lực môi trường kinh doanh là giá bán sản phẩm giảm dần. Các công ty Nhật Bản là các công ty đi đầu trong cách tiếp cận này. Ngày càng nhiều các công

ty khác áp dụng phương pháp này khi họ nhận thức được áp lực của giá lên chi phí.

Sự ủng hộ của các nhà quản trị cấp cao: áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu là sự thay đổi rất lớn trong văn hóa kinh doanh của doanh nghiệp. Xuất phát từ nhận thức là thị trường sẽ xác lập giá, các nhà quản trị không thể tăng giá một cách tùy ý. Thậm chí, nhà quản trị phải đặt giá thấp hơn, đặc biệt trong trường hợp muốn tăng thị phần. Do vậy, thay vì tác động vào giá, nhà quản trị sẽ phải tác động vào việc sử dụng nguồn lực để đạt mục tiêu.

Sự tương tác 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...

### **6. Kết luận**

Trải qua quá trình áp dụng vào thực tiễn ở các nước phát triển như Mỹ, Nhật Bản và các nước đang phát triển như Trung Quốc, phương pháp chi phí mục tiêu đã chứng tỏ được tác dụng to lớn của mình trong việc cắt giảm chi phí, giúp doanh nghiệp phát triển bền vững trong thị trường cạnh tranh ngày một khốc liệt. Đặc biệt, trong điều kiện nền kinh tế suy thoái như hiện nay, việc cắt giảm chi phí càng có ý nghĩa giúp doanh nghiệp tồn tại và thậm chí mở rộng thị phần. Tuy nhiên, tại Việt Nam vẫn chưa có nghiên cứu một cách có hệ thống nào về việc áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu trong các doanh nghiệp. Vì vậy, tuy có nhiều ưu việt nhưng còn ít nhà quản trị biết đến phương pháp này. Nhận thức được vai trò và tác dụng của phương pháp chi phí mục tiêu, thông qua bài báo này, tác giả mong muốn giới thiệu nó đến bạn đọc với hi vọng nó có thể là một gợi ý hữu ích cho chiến lược kinh doanh trong tương lai của các doanh nghiệp. □

### **Tài liệu tham khảo:**

- Ansari, Shahid L., Jan E. Bell and the CAM-I Target Cost Core group (1997), *Target costing, the Next Frontier in strategic cost management*, Irwin, Chicago
- Boer, German and John Etthe (1999), 'Target costing can boots your bottom line', *Strategic Finance*, July 1999, pp. 49-52
- Carr, Chris và Julia Ng (1995), 'Total cost control Nissan and its U.K supplier partnerships', *Management accounting Research*, Volume 6, 1995, pp. 347-365
- Dutton, John and Ferguson (1996), 'Target costing at Texas Instruments', *Journal of cost management*, Fall 1996, pp. 33-38
- Fisher Joseph (1995), 'Implementing Target costing', *Journal of cost management*, Summer 1995, pp. 50-59
- Horvath, Glerch and Schmidt (1998), 'Linking target costing to ABC at a US Automotive supplier' *Journal of cost management*, July/August 2002, pp. 5-11
- IMA (1994), 'Implementing Target costing', *Statement on Management accounting*, IMA No 98377, 1994, Montvale, New Jersey
- IMA (1999), 'Implementing Target costing' *Statement on Management accounting* No 4FF, December 1999, Montvale, New Jersey
- Kato, Yutaka, Boer and Chow Target (1995), 'Costing, an interactive management process', *Journal of cost management*, Spring 1995, pp. 39-51
- Lin, Thomas W, Merchant, Kenneth A, Yang Yi'Ou, Yu, Zengbiao (2005), 'Target costing anh incentive compensation', *Cost Management*, Mar/Apr 2005 ABI/INFORM Global, pp. 29-42
- Michiharu Sakurai (1989), 'Target costing and how to use it', *Journal of Cost management*, Summer, 1989, pp. 39-50.
- Peter Horvath (1993), 'Target costing: state of the art report', Arlington, Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I)
- Robin Cooper and W. Bruce Chew (1992), 'Control Tomorrow's costs through today's designs', *Harvard Business Review*, January February 1996, pp. 88-97.

### **Morden cost management accounting: target costing method**

#### *Abstract:*

*This article provides the comprehensive view of target costing, a modern method which has commonly been applied in Japanese and American businesses. The method's concepts, principles and tools are systematized under the guidelines of IMA. The case study of Handan Corporation, a Chinese manufacturing company operating in iron and steel industry, is provided as the illustration. The paper also presents challenges of applying target costing method in reality.*

---

#### **Thông tin tác giả:**

**\*Nguyễn Thanh Huyền**, Thạc sỹ

- Tổ chức công tác: Đại học Thăng Long

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán tài chính, kế toán quản trị, tài chính doanh nghiệp

- Một số tạp chí tiêu biểu mà tác giả đã đăng bài: *Tạp chí Kinh tế & Phát triển, Tạp chí Ngân hàng, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, Tạp chí Khoa học Kiểm toán.*

Email: thanhhuyen205@yahoo.com

**\*\*Nguyễn Thu Hoài**, Thạc sỹ

- Tổ chức công tác: Đại học Thăng Long