QUẢN TRỊ CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP THEO PHƯƠNG PHÁP CHI PHÍ MỤC TIÊU

PGS.TS. Hoàng Tùng

Trường Đại học Kinh tế- Đại học Đà Nẵng

Quản trị chi phí hoạt động theo phương pháp chi phí mục tiêu (quản trị chi phí theo mục tiêu) là phương pháp quản trị chi phí hiện đại được áp dụng rộng rãi ở các nước công nghiệp phát triển. Đặc điểm của phương pháp này là xây dựng hệ thống chi phí và kiểm soát chi phí gắn với các bộ phận và giai đoạn của qui trình sản xuất sản phẩm. Chi phí mục tiêu gắn với lợi nhuận có thể đạt được trong chu kì sống của sản phẩm. Vì vậy, chi phí mục tiêu là công cụ quản trị chi phí được vận dụng trong giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình và giảm thiểu chi phí sản xuất trong tương lai.

Từ khóa: Chi phí mục tiêu, lợi nhuận mục tiêu, quản trị chi phí, kiểm soát, thiết kế.

1. Đặt vấn đề

Sự thành công trong chiến lược tài chính của bất kỳ một công ty nào cũng đều phụ thuộc vào chiến lược định giá. Cùng với tiến bộ khoa học kỹ thuật, quy mô, số lượng các công ty đa quốc gia ngày càng tăng, cạnh tranh mang tính toàn cầu thì sức mạnh về công nghệ không còn là lợi thế chủ yếu. Chu kỳ sống sản phẩm ngày càng ngắn lại và nhu cầu đa dạng sản phẩm đã ảnh hưởng rất lớn đến chiến lược giá của công ty. Để đạt được lợi nhuận mong muốn, công ty cần phải thiết lập mối quan hệ giữa chi phí với giá thị trường hoặc với mức giá của doanh nghiệp nhằm đạt được mục tiêu thâm nhập thị trường. Trong bối cảnh này, quản trị chi phí mục tiêu đóng vai trò hết sức quan trọng với các ý nghĩa:

- Là công cụ điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động hiện thời của doanh nghiệp đồng thời thiết lập các căn cứ khoa học cho các hoạt động trong tương lai.

- Nhằm đánh giá các hoạt động kinh doanh, xác định điểm mạnh, điểm yếu của doanh nghiệp, là cơ sở để định hướng các quyết định trong quản lý.

Như vậy, quản trị chi phí mục tiêu giúp cho doanh nghiệp khai thác hết tiềm năng của mình nhằm đạt được lợi nhuận mục tiêu, tăng doanh số bán sản phẩm, là công cụ cắt giảm chi phí hữu hiệu và xây dựng môi trường làm việc nhóm hiệu quả.

Môi trường cạnh tranh ngày càng biến đổi, các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay đương đầu với nhiều gay go và thử thách. Để sản phẩm của doanh nghiệp có thể cạnh tranh hiệu quả trên thị trường, thoả mãn tối đa nhu cầu của khách hàng thì cần thiết phải áp dụng phương pháp quản trị chi phí mục tiêu. Do vậy, nếu doanh nghiệp có sự hiểu biết sâu rộng về thị trường, khả năng tổ chức quản lý và sản xuất hiệu quả, có cách ứng xử nhạy bén, khả năng phân tích tình hình chính xác, kịp thời thì việc áp dụng chi phí mục tiêu vào hoạt động kinh doanh chính là công cụ hiệu quả cho sự thành công cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

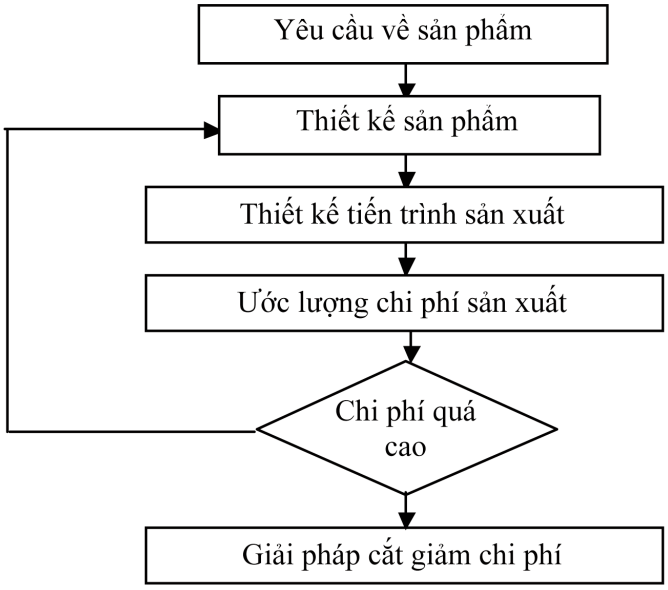
2. Quản trị chi phí truyền thống và quản trị chi phí theo mục tiêu

2.1. Phương pháp quản trị chi phí truyền thống

Theo phương pháp truyền thống, các quyết định về chi phí sản xuất sản phẩm hay của toàn bộ chu kỳ sống sản phẩm luôn được xem như là "quyết định đến sau". Nghĩa là người ta chỉ xem xét việc cắt giảm chi phí khi đã thực hiện các quá trình thiết kế sản phẩm, thiết kế quy trình sản xuất. Chi phí là cơ sở cho việc định giá bán sản phẩm. Tuy nhiên, phương pháp này chỉ được sử dụng hiệu quả trong một vài thị trường và với một vài sản phẩm ngắn hạn.

Có những công ty, chi phí sản xuất được xem là yếu tố quan trọng nhưng không được chú trọng trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế sản phẩm. Chi

Hình 1: Mô hình quản trị chi phí truyền thống



(Nguồn: Clifton, Bird, Albano & Townsend (2004). *Target Costing; Market-Driven Product Design*. ISBN 0-8247-4611-2.)

phí sản xuất kế hoạch chỉ được thiết lập dựa vào các bảng vẽ chi tiết kỹ thuật. Nếu chi phí này quá cao, cao hơn so với giá thị trường hoặc mức giá mà khách hàng có thể chấp nhận được thì công tác thay đổi thiết kế để cắt giảm chi phí lúc bấy giờ được thực hiện. Việc cắt giảm này có thể thực hiện trước hoặc sau khi sản phẩm được sản xuất. Kết quả là kéo dài và tăng thêm chi phí nghiên cứu và phát triển khi thiết kế lại sản phẩm.

Cho đến gần đây, các nhà sản xuất đã chú trọng chi phí sản xuất ngay từ giai đoạn nghiên cứu và phát triển. Tuy nhiên, họ lập kế hoạch về chi phí sản xuất hoàn toàn cứng nhắc trong ngân sách kế hoạch và phần lớn cấu trúc chi phí của các sản phẩm đang tồn tại là cố định, vì thế hoạt động cắt giảm này bị giới hạn. Kết quả là chi phí sản xuất trong quá trình thực hiện đôi khi vượt quá ngân sách kế hoạch đã được thiết lập, không đạt được mục tiêu của doanh nghiệp.

** Nhược điểm của phương pháp quản trị chi phí truyền thống:*

- Do việc hoạch định chi phí không đòi hỏi quá phức tạp nên đôi khi dữ liệu chi phí không đáp ứng yêu cầu quản lý, sẽ bị động trong việc cắt giảm chi phí và khó đạt được mục tiêu lợi nhuận nếu giá bán quá cao hoặc sản phẩm của doanh nghiệp không có sự khác biệt. Nói cách khác, doanh nghiệp bị động với sự thay đổi của thị trường.

- Kế toán không phát huy hết hiệu quả, chưa đóng góp nhiều trong công tác lập kế hoạch sản xuất kinh doanh. Việc nhận các thông tin từ quá trình sản xuất mang lại chưa đủ để các nhà quản trị có cách nhìn nhận tổng quát và sát đúng, chưa cung cấp thông tin cần thiết cho việc lập các kế hoạch hoạt động dài hạn.

- Xem xét chi phí sản xuất như một biến phụ thuộc trong suốt quá trình sản xuất do đó ứng xử với chi phí trong toàn bộ quá trình là điều rất khó khăn. Phương pháp lại được ứng dụng trong giai đoạn sản xuất sản phẩm do đó không mang lại hiệu quả cao cho nhà sản xuất, nên thường tăng thêm chi phí nghiên cứu và phát triển khi thiết kế lại sản phẩm.

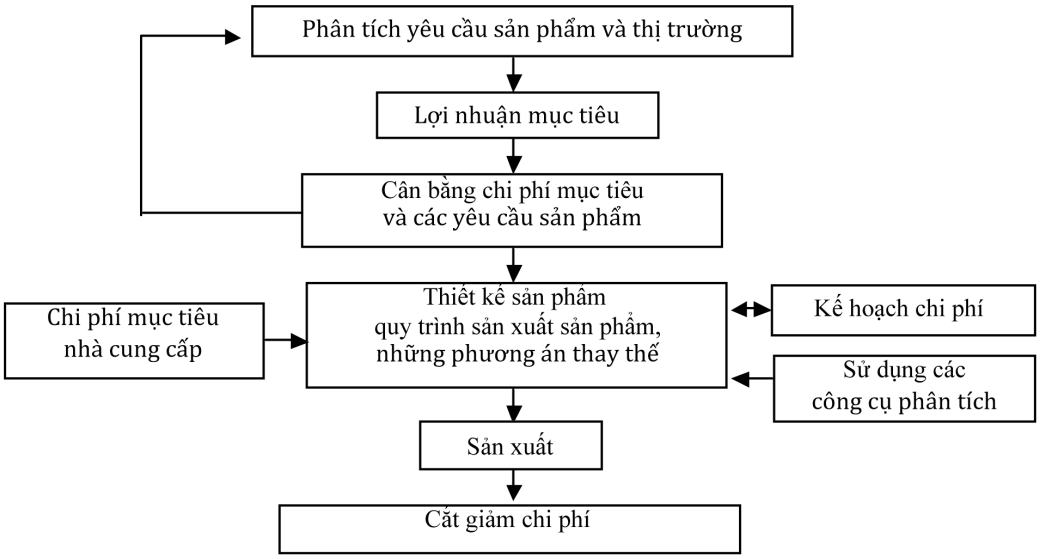
- Là phương pháp quản trị chỉ ảnh hưởng đến các quyết định hiện tại của các nhà quản lý chứ không có tác động đến quyết định của họ trong tương lai, chưa phát huy hết hiệu quả làm việc nhóm.

2.2. Phương pháp quản trị chi phí mục tiêu

Bất kỳ một sản phẩm nào muốn tham gia vào cạnh tranh thương mại cần thiết phải chứa đựng các yếu tố: kiểu dáng, chi phí sản xuất, thời gian đưa sản phẩm ra thị trường, chất lượng dịch vụ,…Việc sử dụng yếu tố nào làm "vũ khí tấn công" là tùy thuộc vào từng loại sản phẩm, từng phân đoạn thị trường, từng giai đoạn của chu kỳ sống sản phẩm.

Chi phí sẽ là nhân tố quan trọng được doanh nghiệp sử dụng để đạt được mục tiêu của mình trong ba tình huống: khi yếu tố công nghệ hay kiểu dáng của sản phẩm đã chuyển sang giai đoạn chín muồi

Hình 2: Mô hình quản trị chi phí mục tiêu



(Nguồn: Kato, Y., 1993. *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, Management accounting research, 33-47)

hoặc ổn định, hoặc khi doanh nghiệp là nhà cung cấp những sản phẩm đã có giá bán gần như ổn định, hoặc khi nền kinh tế trong nước có sự biến động theo chiều hướng tiêu cực. Nhà sản xuất tập trung nhiều hơn vào việc tạo ra sản phẩm đáp ứng tối đa nhu cầu thị trường, với giá bán và chi phí phù hợp.

Chi phí mục tiêu chủ yếu được sử dụng trong giai đoạn nghiên cứu và phát triển. Căn cứ vào kết quả nghiên cứu thị trường (khách hàng, đối thủ cạnh tranh), sẽ ước tính giá bán sản phẩm mà thị trường có thể chấp nhận. Sau khi trừ đi lợi nhuận mong muốn, doanh nghiệp sẽ xác định mức chi phí mục tiêu tối đa của mỗi sản phẩm. Nếu chi phí dự kiến để sản xuất sản phẩm cao hơn chi phí mục tiêu này thì doanh nghiệp phải có các thay đổi về thiết kế sản phẩm, quá trình sản xuất để giảm chi phí bằng với chi phí mục tiêu. Chi phí mục tiêu sẽ được thiết lập cho toàn bộ chi phí của chu kỳ sống sản phẩm: chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí sản xuất sản phẩm, chi phí marketing, chi phí dịch vụ,…Với các dữ liệu chi phí đã được xác định một cách hợp lý, công tác kế toán chi phí thực tế cũng như việc lập dự toán sản xuất kinh doanh sẽ được thực hiện một cách đơn giản hơn. Mục tiêu của các nhà quản trị là cung cấp những sản phẩm hay dịch vụ thỏa mãn nhu cầu người tiêu dùng tại mức giá hợp lý, chất lượng mong muốn trong toàn bộ chu kỳ sống của sản phẩm với chi phí thấp nhất có thể. Chi phí mục tiêu là hệ thống quản trị chi phí và lợi nhuận nhằm giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu thị trường và tài chính thông qua các kế hoạch thiết kế sản phẩm, thiết kế quy trình sản xuất, mối quan hệ cấu trúc chi phí sản phẩm.

Theo phương pháp này, chi phí mục tiêu được tính toán theo công thức sau:

Chi phí mục tiêu = Giá mục tiêu - Lợi nhuận mục tiêu

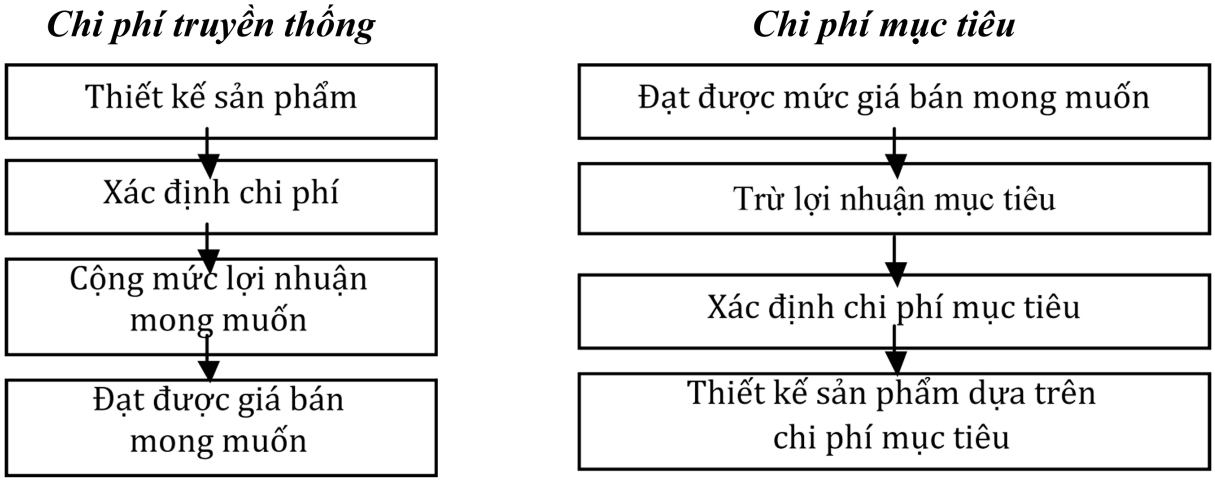
Theo kinh nghiệm của các nhà quản trị, các quyết định về chi phí sản phẩm sau khi sản phẩm đã đưa vào quá trình sản xuất là rất khó đạt được mà nên thực hiện trong giai đoạn nghiên cứu và phát triển. Chi phí của toàn bộ chu kỳ sống sản phẩm nên được quyết định 80% đến 90% trong giai đoạn nghiên cứu và phát triển. Bởi vì đây là giai đoạn sản phẩm còn trong thiết kế nên có thể dễ dàng đưa ra các quyết định chi phí hợp lý và có tính khả thi. Nếu sản phẩm đã đưa vào sản xuất và lưu thông, việc cắt giảm chi phí rất khó bởi cấu trúc chi phí sản phẩm hầu như là cố định.

Ưu điểm của phương pháp quản trị chi phí mục tiêu:

- Khác với phương pháp quản trị chi phí truyền thống, quản trị chi phí mục tiêu là phương pháp lập kế hoạch và kiểm soát chi phí, do đó tiết kiệm được thời gian và chi phí nghiên cứu trong toàn bộ cả quá trình sản xuất sản phẩm. Xem xét chi phí sản xuất như một biến độc lập trong suốt thời gian xác định sản phẩm có nhu cầu nên cách ứng xử với chi phí linh động hơn.

- Giúp cho việc thiết kế sản phẩm trở nên linh

Hình 3: Sự khác biệt cơ bản giữa hai phương pháp



hoạt, hiệu quả hơn. Bởi vì những thay đổi nhỏ trong khâu thiết kế nhưng không ảnh hưởng đến đặc tính, chức năng của sản phẩm có thể tạo ra những tiết kiệm đáng kể trong chi phí sản xuất và dịch vụ. Chi phí mục tiêu giảm thời gian đưa sản phẩm mới tiếp cận thị trường, dễ dàng được thị trường chấp nhận.

- Chi phí mục tiêu có tầm quan trọng đặc biệt đối với những sản phẩm có chu kỳ sống ngắn. Bởi khi sản phẩm có chu kỳ sống tương đối dài thì có nhiều cơ hội hơn để tiếp tục cải tiến việc thiết kế và sản xuất. Nhưng đối với sản phẩm có chu kỳ sống ngắn thì rất khó. Vì vậy chi phí mục tiêu sẽ giúp thời gian thâm nhập thị trường của sản phẩm ngắn lại.

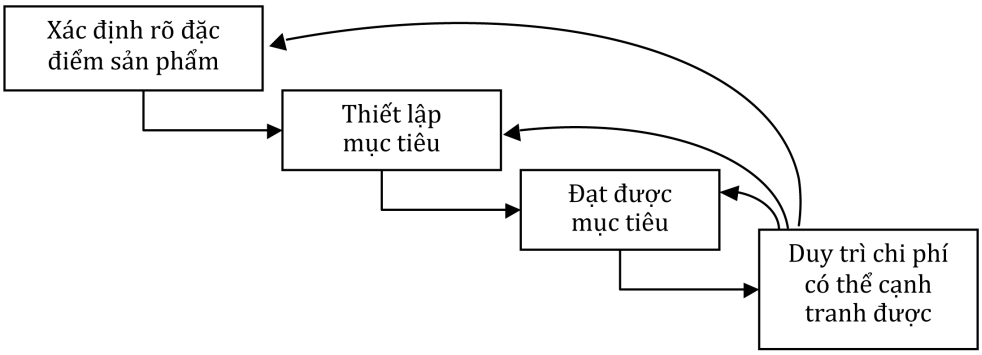
- Chi phí mục tiêu giúp hoạch định, quản lý một cách khoa học và chủ động các chi phí trong chu kỳ sống sản phẩm. Khi áp dụng phương pháp quản trị chi phí mục tiêu, kế toán quản trị ngày càng phát huy hiệu quả trong công tác lập kế hoạch, quản lý kinh tế tài chính của doanh nghiệp.Thông qua đó, kế toán cùng với các bộ phận có liên quan phối hợp hoạt động góp phần thực hiện các kế hoạch, đạt được mục tiêu của doanh nghiệp. Các chi phí phát sinh được kế toán tiếp nhận một cách chủ động, từ đó cung cấp các thông tin về quá trình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất sản phẩm đầy đủ và kịp thời. Có thể tóm tắt sự khác nhau cơ bản của hai phương pháp này:

3. Quản trị chi phí hoạt động theo phương pháp chi phí mục tiêu

3.1. Đặc điểm của chi phí mục tiêu

Chi phí mục tiêu được sử dụng chủ yếu trong giai đoạn hoạch định sản phẩm. Nó được phát triển bởi chương trình quản trị mục tiêu MBO từ cuộc khủng hoảng dầu mỏ lần thứ nhất (1973). Có nhiều định nghĩa khác nhau về chi phí mục tiêu, tuy nhiên theo cách hiểu tổng quát nhất thì chi phí mục tiêu là công cụ quản lý chi phí nhằm cắt giảm chi phí toàn bộ của một sản phẩm trong cả chu kỳ sống của nó với sự hỗ trợ của các bộ phận chức năng khác nhau ([1]). Chi phí mục tiêu là một quá trình kỹ thuật để xác định chi phí tại nơi mà sản phẩm được sản xuất nhằm tạo ra lợi nhuận kỳ vọng và ước tính được giá bán trong tương lai. Các giai đoạn cơ bản xác định chi phí mục tiêu:

Hình 4: Các giai đoạn cơ bản trong xác định chi phí mục tiêu



Bảng 1: Phân biệt chi phí mục tiêu với chi phí định mức

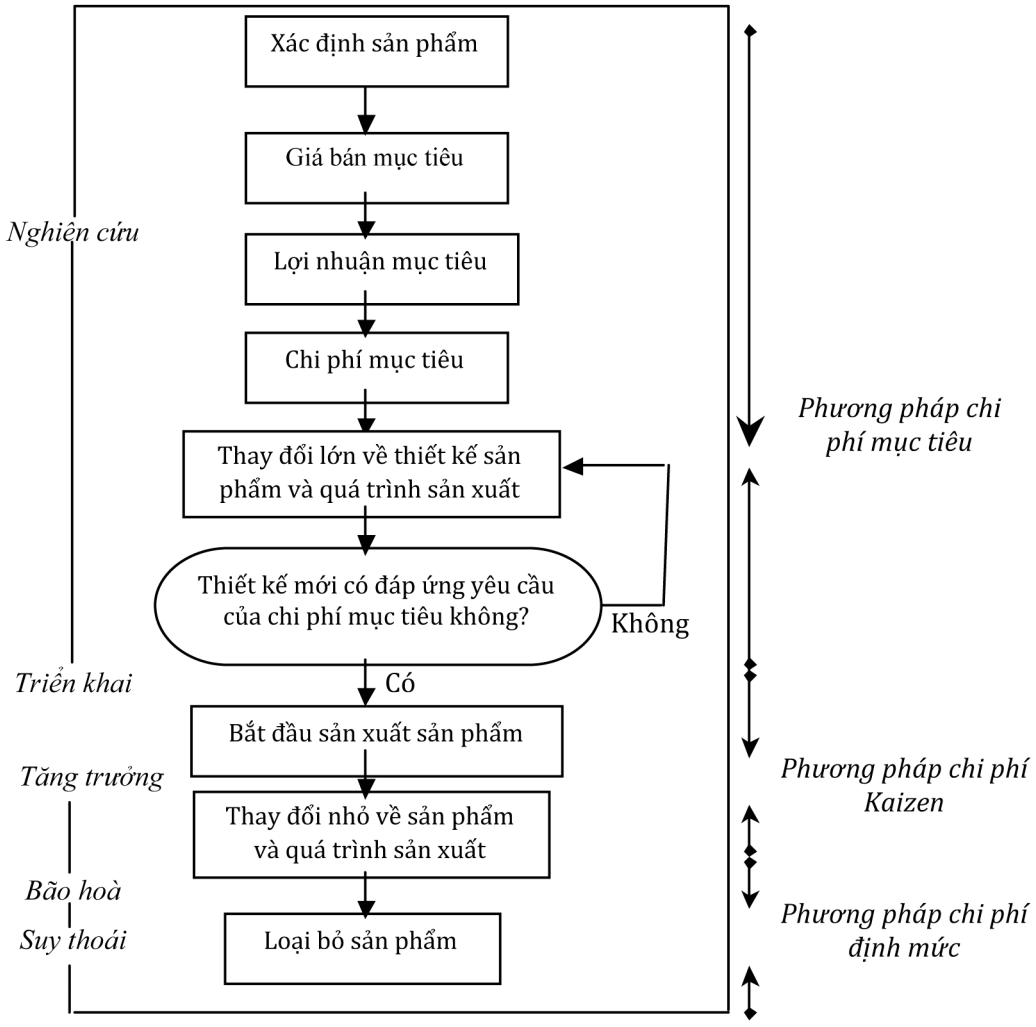
	Chi phí định mức	Chi phí mục tiêu
Sự hình thành	Chi phí định mức được hình thành từ phân tích các nhân tố trực tiếp của quá trình sản xuất	Chi phí mục tiêu được hình thành từ các yếu tố thị trường, dựa vào kết quả phân tích thị trường.
Sự thay đổi	Chi phí định mức là tương đối ổn định cho mỗi quá trình sản xuất sản phẩm	Chi phí mục tiêu của sản phẩm, dịch vụ rất linh hoạt, có thể thay đổi trong các giai đoạn của chu kỳ sống sản phẩm.
Phạm vi áp dụng	Chi phí định mức được sử dụng chủ yếu trong quá trình sản xuất .	Chi phí mục tiêu được sử dụng trong giai đoạn nghiên cứu và phát triển. Nó được sử dụng để cắt giảm chi phí trong toàn bộ chu kỳ sống của sản phẩm

Chi phí mục tiêu có các đặc điểm chủ yếu sau:

◆ Chi phí mục tiêu là chi phí hoạch định được sử dụng nhằm mục đích lập kế hoạch chi phí hay cắt giảm chi phí. Chi phí mục tiêu được sử dụng phần lớn trong các ngành công nghiệp lắp ráp. Chi phí mục tiêu thích hợp với những ngành sản xuất sản phẩm số lượng vừa và nhỏ hơn là những ngành có quá trình sản xuất liên tục.

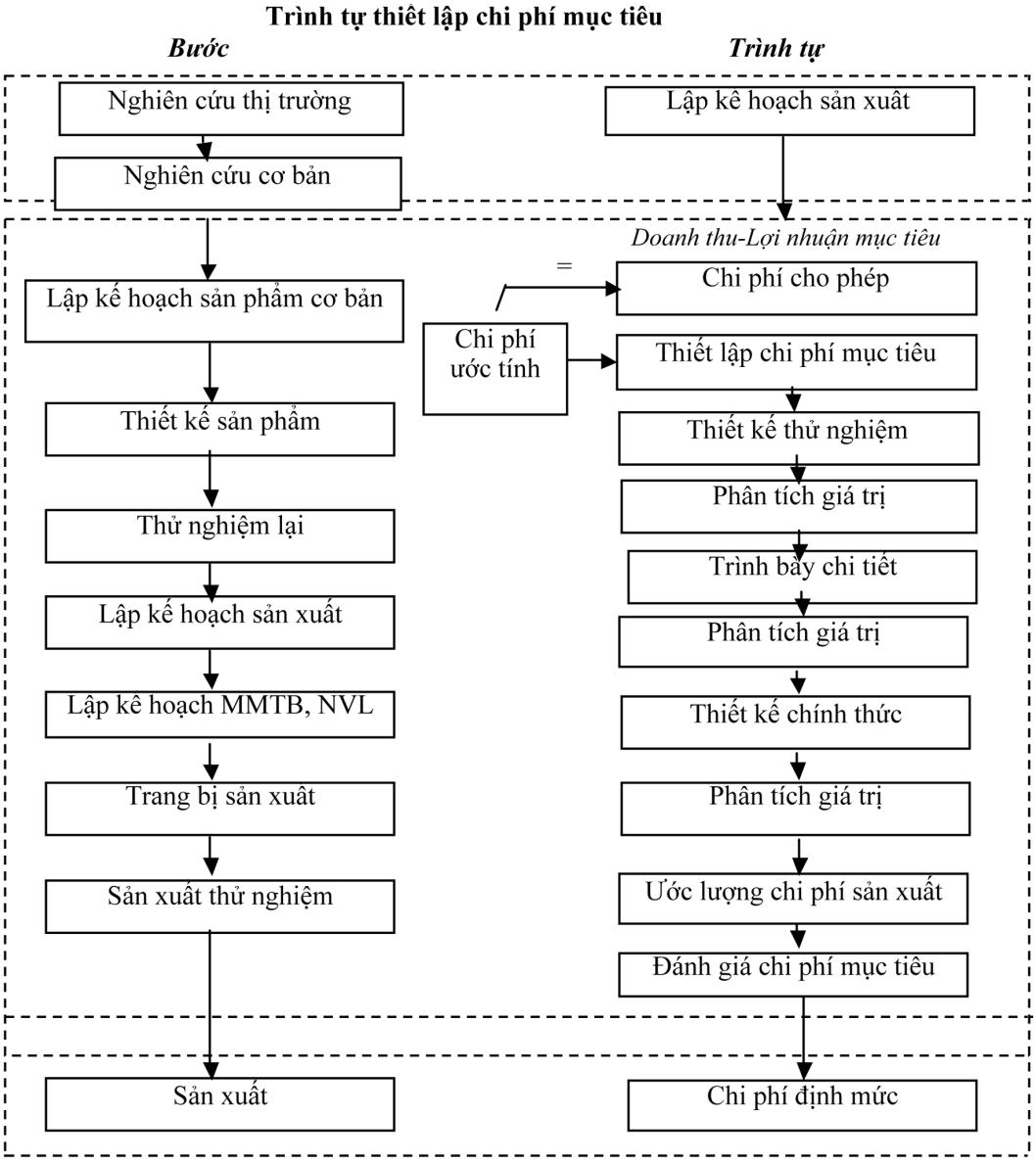
◆ Chi phí mục tiêu được sử dụng nhằm kiểm soát quy trình thiết kế sản phẩm và kỹ thuật sản xuất. Chi phí mục tiêu hướng vào quy trình kỹ thuật và quản lý hơn là việc tính toán. Do vậy, để ứng dụng thành

Hình 5: Chu kì sống sản phẩm và các phương pháp quản trị chi phí



(Nguồn: Cooper & Slagmulder (1997), *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, New York, NY, USA).

Hình 6: Trình tự thiết lập chi phí mục tiêu



công chi phí mục tiêu, doanh nghiệp cần phải sử dụng các công cụ quản lý để hỗ trợ cho việc thực hiện chi phí mục tiêu hiệu quả.

◆ Chi phí mục tiêu là một khái niệm hoàn toàn khác với chi phí định mức. Sự khác nhau giữa chi phí mục tiêu và chi phí định mức thể hiện ở các điểm sau:

3.2. Thiết lập chi phí mục tiêu

a. Có 3 phương pháp thiết lập chi phí mục tiêu:

- *Thiết lập chi phí mục tiêu từ việc hoạch định lợi nhuận*: Điều này có nghĩa là chi phí mục tiêu sẽ được thiết lập từ lợi nhuận mục tiêu sau khi xác định lợi nhuận dài hạn (dựa vào tỷ lệ lợi nhuận/doanh thu mong muốn), doanh nghiệp tiến hành xác định chi phí mục tiêu bằng giá bán trừ lợi nhuận mong muốn. Theo phương pháp này, chi phí mục tiêu không bắt nguồn từ cấp quản lý thấp nhất mà là hoạch định "từ trên xuống";

- *Thiết lập chi phí mục tiêu từ kế hoạch kỹ thuật*: Theo phương pháp này, các kỹ sư sẽ ước lượng chi phí mục tiêu dựa trên những kỹ năng và kinh nghiệm của mình, những trang thiết bị sẵn có cho quá trình sản xuất sản phẩm. Đây là phương thức mang tính chất cơ bản, hoạch định "từ dưới lên";

- *Phương thức thứ ba này là sự kết hợp của 2 phương pháp trên:* Để đạt được lợi nhuận mục tiêu cần có vai trò rất lớn của công tác quản lý, tuy nhiên sự hợp tác của người lao động cũng hết sức quan trọng trong việc áp dụng chi phí mục tiêu.

b. Các bước thiết lập chi phí mục tiêu

Hầu hết các doanh nghiệp đều sử dụng chi phí mục tiêu trong giai đoạn thiết kế sản phẩm và sau đó tạo ra các nỗ lực để thực hiện các chi phí đã hoạch định trước đó. Giai đoạn cuối cùng sẽ liên quan việc thiết lập chi phí tiêu chuẩn. Sau khi mức giá bán kế hoạch được thiết lập, việc xác định lợi nhuận mục tiêu có thể xác định dựa vào tỷ lệ lợi nhuận/doanh thu mong muốn. Từ đó xác định chi phí mục tiêu:

Chi phí mục tiêu = Giá bán - Lợi nhuận mong muốn

Khi công ty quyết định sản xuất một sản phẩm mới, sẽ thành lập một nhóm gồm các nhân viên thuộc các phòng ban khác nhau trong công ty có sự hợp tác chặt chẽ với nhau. Sau khi tiến hành các công việc như nghiên cứu khách hàng và thị trường, nghiên cứu những vấn đề cơ bản: năng lực của đối thủ cạnh tranh trong cùng lĩnh vực, nhu cầu của khách hàng… một kế hoạch sản xuất thử nghiệm được đặt ra.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng cần đặt ra là cần thiết kế sản phẩm với một hệ thống hiện có, xem xét khả năng sản xuất sản phẩm dựa trên quy trình công nghệ hiện có. Những dự đoán về kế hoạch sản xuất sẽ được thực hiện trong giai đoạn này. Đồng thời trong giai đoạn này cũng đưa ra những dự báo tổng quát về chi phí sản xuất của những sản phẩm tương tự. Chi phí ước tính sẽ được quyết định trong giai đoạn này. Khi đó bộ phận kiểm soát chi phí sẽ rà soát lại chi phí và lợi nhuận của sản phẩm một cách cẩn thận, kỹ lưỡng thông qua ban thẩm định dự án.

Sau khi đã hoàn thành công đoạn kiểm tra rà soát lại, quyết định cuối cùng sẽ được đưa ra là liệu công ty có nên hay không nên sản xuất sản phẩm đó? Nếu công ty quyết định tiến hành sản xuất sản phẩm, bộ phận kỹ thuật sẽ chuẩn bị kế hoạch phát triển kỹ thuật cho sản phẩm bao gồm bao gồm các thông tin như: những bước tiến hành cơ bản, chất lượng sản phẩm, trang thiết bị cần thiết cho sản xuất sản phẩm, thời gian tung sản phẩm ra thị trường, chu kỳ sống ước tính của sản phẩm… Sau đó, việc phát triển sản phẩm mới sẽ được tiến hành. Chi phí mục tiêu của sản phẩm được thiết lập sau quá trình xem xét phần chi phí linh hoạt và cắt giảm nó để tiến gần đến một chi phí cho phép (chi phí hợp lý).

Tóm lại, chi phí mục tiêu là một phương pháp có hiệu quả cho việc chắc chắn là một công ty không những có những sản phẩm có thể thỏa mãn tốt nhu cầu của khách hàng mà còn đạt được những mục tiêu lợi nhuận. Nó giúp cho các bộ phận của công ty có sự liên kết và giúp cho họ có sự tập trung vào các kết quả chủ yếu. Việc vận dụng phương pháp này là có ý nghĩa thực tiễn với các doanh nghiệp khi khả năng quản trị công ty theo lợi nhuận mục tiêu được quan tâm. Đồng thời, chi phí mục tiêu cũng là công cụ kiểm soát và quản trị chi phí trong quá trình phân cấp quản lý với cách tiếp cận theo chu kì sống của sản phẩm.❐

([1]) Clifton, Bird, Albano & Townsend (2004). *Target Costing; Market-Driven Product Design*. ISBN 0-8247-4611-2.

Tài liệu tham khảo:

1. Cooper & Slagmulder, 1997, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, New York, NY, USA.

2. Maskell & Baggaley, 2003, *Practical Lean Accounting*, Productivity Press, New York, NY.

3. Clifton, Bird, Albano & Townsend, 2004, *Target Costing;* Market-Driven Product Design, ISBN 0-8247-4611-2.

4. Ansari, S. and Bell, J., 1997, *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management,* Chicago, IRWIN Professional Publishing.

5. Cooper, R.and Slagmulder, R., 1997. *Target Costing and Value Engineering*, Portland, Productivity Press.

6. Kato, Y., Böer, G., and Chee, C. W.,1995, *Target costing: an integrative management process*, Journal of Cost Management*, 9,* 39-50.

7. Kato, Y., 1993. *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, Management accounting research, 33-47.