

NGHIÊN CỨU KHÁC BIỆT GIỮA KẾ TOÁN THÔNG LƯỢNG VÀ KẾ TOÁN CHI PHÍ TRONG XÂY DỰNG KẾ HOẠCH SẢN XUẤT TỐI ƯU

PGS.TS. Nguyễn Anh Hiền*

Bài viết này giới thiệu tổng quan về kế toán thông lượng và những ưu điểm của kế toán thông lượng so với kế toán chi phí truyền thống. Từ đó, phân tích sự khác biệt giữa kế toán thông lượng và kế toán chi phí truyền thống trong việc xây dựng kế hoạch sản xuất nhằm đạt được mức lợi nhuận cao nhất. Nghiên cứu sử dụng phương pháp phân tích lý thuyết và mô hình minh họa để so sánh hai phương pháp kế toán. Kết quả nghiên cứu cho thấy nếu vận dụng kế toán thông lượng để xây dựng kế hoạch sản xuất thì doanh nghiệp sẽ đạt được mức lợi nhuận cao hơn so với kế hoạch sản xuất được xây dựng theo kế toán chi phí truyền thống.

• Từ khóa: kế toán thông lượng, kế toán chi phí truyền thống, kế hoạch sản xuất tối ưu.

This article provides an overview of throughput accounting and the advantages of throughput accounting compared to traditional cost accounting. From there, analyze the differences between throughput accounting and traditional cost accounting in building production plans to achieve the highest profits. The study uses theoretical analysis and illustrative modeling to compare two accounting methods. The research results show that if throughput accounting is applied to build production plan, enterprises will achieve higher profits than production plan built according to traditional cost accounting.

• Key words: throughput accounting, traditional cost accounting, optimal production plan.

Ngày gửi bài: 19/3/2025

Ngày gửi phản biện: 12/4/2025

Ngày nhận kết quả và sửa phản biện: 20/5/2025

Ngày chấp nhận đăng: 25/7/2025

DOI: <https://doi.org/10.71374/jfarv.v25.i294.07>

1. Giới thiệu

Kế toán có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về khả năng sinh lời của doanh nghiệp cho nhà quản lý để tối ưu hóa việc kết hợp các sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất. Do chi phí sản xuất chung thường liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành nên các phương pháp kế toán chi phí truyền thống hiện nay thường dựa vào việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất. Phân bổ chi phí sản xuất chung thường dựa vào các tiêu thức phân bổ như

chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tiền lương nhân công trực tiếp sản xuất, dự toán hoặc định mức chi phí sản xuất chung... Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ mang tính chủ quan của kế toán nên số liệu phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng sản phẩm thường không chính xác. Từ những thông tin chi phí này, các nhà quản lý của doanh nghiệp có thể ra các quyết định sai lầm trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

Kế toán thông lượng được biết đến như một cách tiếp cận thực dụng nhằm xác định một ý tưởng khá chính xác về mức độ đóng góp thực sự của một sản phẩm cho lợi nhuận của doanh nghiệp (Elsukova, 2015). Lý thuyết các điểm hạn chế cho phép nhà quản lý xác định các yếu tố hạn chế của doanh nghiệp và tập trung thúc đẩy các hoạt động nhằm loại bỏ các hạn chế đó để đạt được các mục tiêu của doanh nghiệp. Cách tiếp cận này của kế toán thông lượng cung cấp dữ liệu hữu ích hơn cho nhà quản lý, trái ngược với các cách tiếp cận của kế toán chi phí truyền thống khi phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm (ACCA, 2020).

Kế toán thông lượng là một vấn đề mới tại Việt Nam, bài viết này giới thiệu những đặc trưng cơ bản của kế toán thông lượng nhằm làm rõ những ưu điểm của kế toán thông lượng so với kế toán chi phí truyền thống. Từ đó, đánh giá sự khác biệt của kế hoạch sản xuất tối ưu được xây dựng theo kế toán thông lượng và kế toán chi phí truyền thống.

* Trường Đại học Sài Gòn; email: nguyenanhhiien@sgu.edu.vn

2. Cơ sở lý thuyết về kế toán thông lượng

2.1. Lý thuyết các điểm hạn chế (Theory of Constraints)

Lý thuyết các điểm hạn chế có nguồn gốc từ nghiên cứu của Goldratt (1990) và Goldratt & Cox (1984). Về cơ bản, khái niệm này là một phương pháp quản lý khi cho rằng bất kỳ hệ thống nào cũng bị một số ràng buộc trong việc đạt được mục tiêu của hệ thống do một số hạn chế nhất định. Giả định là có ít nhất một sự hạn chế trong hệ thống và cần phải có một quy trình để xác định rõ ràng hạn chế và tái cấu trúc các phần còn lại của hệ thống xung quanh hạn chế đó. Tiền đề của lý thuyết các điểm hạn chế là tổ chức hay doanh nghiệp là một hệ thống và hệ thống đó được tạo thành từ các thành phần liên kết với nhau. Mỗi thành phần này đều liên quan đến mục tiêu chung của hệ thống. Điều quan trọng là phải xác định vai trò của các hạn chế đối với hệ thống. Hạn chế của hệ thống được hiểu là bất kỳ yếu tố nào làm hạn chế hoạt động của hệ thống đạt được mục tiêu (Goldratt, 1990). Do đó, trước khi đưa ra các cải tiến cần thiết cho từng thành phần hạn chế của hệ thống, các tiêu chí đánh giá tác động của từng bộ phận của hệ thống đến mục tiêu chung phải được xác định rõ ràng.

Quá trình thực hiện lý thuyết các điểm hạn chế gần giống với khái niệm cải tiến quy trình liên tục, theo 5 bước của Corbett (1998) gồm:

(1) Xác định hạn chế của hệ thống đang hoạt động trong việc đạt được mục tiêu của hệ thống.

(2) Đưa ra quyết định về cách giải quyết hạn chế với các nguồn lực hiện có. Đây cơ hội để loại bỏ liên kết yếu ra khỏi chuỗi hệ thống.

(3) Phổ biến thông tin của hệ thống về các khó khăn và biện pháp khắc phục để giải quyết các hạn chế, đồng thời đồng bộ hóa các biện pháp với các thành phần còn lại trong hệ thống.

(4) Giám sát việc thực hiện liên quan đến các biện pháp khắc phục hạn chế. Nếu hạn chế không được khắc phục thì nâng các nỗ lực lên cấp độ cao hơn chẳng hạn như loại bỏ những hạn chế của hệ thống.

(5) Sau khi các hạn chế được gỡ bỏ, sau đó quay lại bước (1) và xác định hạn chế mới và thực hiện lại các bước tiếp theo.

Lý thuyết các điểm hạn chế giả định rằng sẽ luôn có ít nhất một hạn chế đối với hệ thống, điều này cho thấy rằng trọng tâm của hệ thống luôn nằm

ở hạn chế hiện tại. Do đó, nó là một quá trình liên tục và được giả định trên cơ sở rằng luôn có một số hạn chế sẽ cản trở doanh nghiệp đạt được mục tiêu của mình. Theo Inman và cộng sự (2009) các hạn chế của doanh nghiệp xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau, có thể là do liên quan đến nhà máy và thiết bị như giới hạn về công suất của máy móc thiết bị, hoặc từ lực lượng lao động như giới hạn về trình độ kỹ năng của lực lượng lao động hoặc cũng có thể từ các chính sách của chính phủ như các quy định về xử lý chất thải, bảo vệ môi trường hoặc cấp phép... hoặc do yếu tố khách quan như dịch bệnh, thiên tai... Lý thuyết các điểm hạn chế cho thấy rằng các hệ thống (tức là các doanh nghiệp) có thể được đo lường và sau đó được kiểm soát thông qua 3 yếu tố chính: chi phí hoạt động, hàng tồn kho và thông lượng (Islam, 2015).

2.2. Kế toán thông lượng (Throughput accounting)

Dựa trên lý thuyết các điểm hạn chế, Goldratt đã hình thành kế toán thông lượng bằng cách đưa ra giải pháp thay thế cho những sai lệch từ các phương pháp phân bổ chi phí gián tiếp của kế toán chi phí truyền thống. Kế toán thông lượng thay đổi việc phân tích mức độ đóng góp lợi nhuận của từng sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất bằng cách chuyển trọng tâm của các nhà quản lý từ việc nhấn mạnh vào quản lý chi phí trên mỗi đơn vị sản phẩm của kế toán chi phí truyền thống sang quản lý “thông lượng”. Goldratt không đưa ra định nghĩa về kế toán thông lượng nhưng với những đặc điểm trên cho thấy kế toán thông lượng là một phương pháp kế toán quản trị giúp nhà quản lý đưa ra các quyết định nhằm tối đa hóa lợi nhuận bằng cách gia tăng thông lượng chứ không tập trung vào việc giảm chi phí của sản phẩm.

Theo Cox & Schleier (2010), kế toán thông lượng sử dụng ba thước đo chủ yếu gồm: Thông lượng, đầu tư và chi phí hoạt động.

(a) Thông lượng: Được đo lường bằng chênh lệch giữa doanh thu bán hàng sau khi trừ đi chi phí biến đổi. Tuy nhiên, trong kế toán thông lượng, chi phí nhân công trực tiếp không được xem là chi phí biến đổi (trừ khi doanh nghiệp trả lương trên đơn vị sản phẩm). Nhân công trong các doanh nghiệp sản xuất thường không bị ràng buộc với số lượng sản phẩm sản xuất, bởi vì hầu hết các doanh nghiệp đầu tư vào việc phát triển kỹ năng của công nhân và sẽ hiếm khi chấm dứt công việc của họ do thời kỳ tinh gọn vì sẽ khó thay thế họ trong điều kiện bình thường. Về mặt tính toán thì thông

lượng được xác định bằng cách lấy doanh thu bán hàng trừ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

(b) Đầu tư: Các khoản đầu tư đại diện cho các tài sản vật chất như máy móc, thiết bị, đất đai và nhà cửa, hàng tồn kho... Trong kế toán thông lượng, tất cả các khoản này được gọi là hàng tồn kho. Như vậy, mục tiêu của kế toán thông lượng liên quan đến các khoản đầu tư sẽ là làm thế nào để giảm đầu tư mà không ảnh hưởng đến mục tiêu tăng thông lượng.

(c) Chi phí hoạt động: Chi phí hoạt động bao gồm các dòng tiền khác cần thiết để tạo ra thông lượng (không bao gồm chi phí biến đổi) như các khoản tiền lương và phúc lợi của nhân viên, chi phí thuê nhà, thuế và lệ phí giấy phép, chi phí tiện ích... Do đó, về mặt tính toán chi phí hoạt động bao gồm cả chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Mục tiêu của kế toán thông lượng là làm thế nào để giảm chi phí hoạt động nhưng vẫn phải đảm bảo rằng thông lượng sẽ được tăng lên.

3. So sánh kế toán thông lượng và kế toán chi phí truyền thống

Bảng 1: So sánh kế toán thông lượng và kế toán chi phí truyền thống

Kế toán thông lượng	Kế toán chi phí truyền thống
Doanh thu	Doanh thu
Trừ: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	Trừ: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
	Trừ: Chi phí nhân công trực tiếp
	Trừ: Chi phí sản xuất chung biến đổi
Thông lượng	Số dư đảm phí
Trừ: Chi phí hoạt động	Trừ: Chi phí cố định
Lợi nhuận	Lợi nhuận

Nguồn: Northrup (2004)

Qua nhiều thập kỷ, các phương pháp kế toán truyền thống có thể dẫn đến thông tin trình bày trên báo cáo tài chính bị bóp méo trong khi kế toán thông lượng cung cấp một biện pháp khắc phục đơn giản cho những nhược điểm đó (ACCA, 2020). Kế toán chi phí truyền thống tập trung chủ yếu vào việc giảm chi phí, trong khi trọng tâm của kế toán thông lượng là gia tăng “thông lượng” của sản phẩm hơn là cắt giảm chi phí. Những người ủng hộ kế toán thông lượng cho rằng việc cắt giảm chi phí sản phẩm luôn có giới hạn nhưng việc tăng thông lượng có thể là một quá trình liên tục. Kế toán thông lượng xác định tốc độ tạo ra tiền từ các sản phẩm hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp có thể sản xuất và bán trong một thời kỳ nhất định. Do đó, có một số khác biệt cơ bản về khái niệm giữa cách thức tiếp cận của kế toán thông lượng và cách tiếp cận chi phí theo ứng xử

(chi phí cố định và chi phí biến đổi) của kế toán chi phí truyền thống (Bảng 1).

Trong doanh nghiệp sản xuất, kế toán chi phí truyền thống tập trung vào xác định giá thành đơn vị sản phẩm bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung được phân bổ cho đơn vị sản phẩm. Trong khi đó, kế toán thông lượng cho rằng giá thành sản phẩm được tính toán thông qua kế toán chi phí truyền thống có thể dẫn đến sai lệch từ việc phân bổ chi phí sản xuất chung vì kế toán thông lượng cho rằng vì chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung không thay đổi theo khối lượng đơn vị sản xuất. Chi phí biến đổi duy nhất trong kế toán thông lượng là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, trừ khi chi phí nhân công trực tiếp được tính trên đơn vị sản phẩm. Các nhà nghiên cứu ủng hộ kế toán thông lượng cho rằng việc phân bổ chi phí không bao giờ có thể chính xác, bởi vì chúng dựa trên thông tin lịch sử và do đó không có tính tương lai (Cox & Schleier, 2010).

Goldratt & Cox (2004) còn cho rằng kế toán chi phí truyền thống dễ dẫn đến lầm tưởng rằng số lượng sản phẩm sản xuất càng nhiều sẽ làm giảm giá thành sản phẩm. Khái niệm này được cho là hiển nhiên trong quan niệm của nhiều nhà quản lý nhưng những người ủng hộ kế toán thông lượng cho rằng điều này là không thực tế bởi vì tổng chi phí không giảm theo số lượng sản phẩm sản xuất và việc giảm chi phí trên mỗi đơn vị là một sai số trong tính toán. Kế toán thông lượng cho rằng việc tăng sản lượng sản xuất không làm giảm giá thành mà thực chất là làm tăng lãi gộp.

Kế toán thông lượng cung cấp một cách thức hoàn toàn mới để xem xét thông tin kế toán được báo cáo cho nhà quản lý mà không cần phân bổ bất kỳ chi phí nào. Trong khi mục tiêu của kế toán chi phí truyền thống là giảm chi phí thì mục tiêu của kế toán thông lượng là tăng thông lượng (Goldratt, 1990). Bằng cách đó, các nhà quản lý của doanh nghiệp sẽ có một bức tranh thực tế về khả năng sinh lời chứ không phải cái nhìn bị sai lệch do việc phân bổ chi phí được thực hiện thông qua các phương pháp kế toán chi phí truyền thống.

4. Phân tích khác biệt giữa kế toán thông lượng và kế toán chi phí trong xây dựng kế hoạch sản xuất tối ưu

4.1. Các chỉ số đo lường trong kế toán thông lượng

Các chỉ số chính trong kế toán thông lượng được tính toán để xây dựng kế hoạch sản xuất tối

ưu gồm (ACCA, 2020):

Thông lượng = Doanh thu - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Thông lượng đơn vị sản phẩm = Đơn giá bán - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trên đơn vị sản phẩm.

Thông lượng trên đơn vị của nhân tố hạn chế = Thông lượng đơn vị sản phẩm / Nhân tố hạn chế trên đơn vị sản phẩm.

4.2. Quy trình xây dựng kế hoạch sản xuất tối ưu của kế toán thông lượng

Từ 5 bước của lý thuyết các điểm hạn chế, quy trình xây dựng kế hoạch sản xuất tối ưu trong kế toán thông lượng cũng bao gồm 5 bước như sau:

- Xác định nhân tố hạn chế của doanh nghiệp (giới hạn về năng lực sản xuất của máy móc thiết bị, giới hạn về số lượng lao động...).
- Tính thông lượng đơn vị sản phẩm
- Xác định thông lượng trên đơn vị của nhân tố hạn chế.
- Xác định sản phẩm sẽ ưu tiên sản xuất (xác định theo thông lượng đơn vị của nhân tố hạn chế)
- Phân bổ nhân tố hạn chế cho các sản phẩm theo thứ tự ưu tiên.

4.3. Mô hình giả định minh họa

Kế toán chi phí truyền thống tập trung vào giá thành đơn vị sản phẩm để đưa ra các quyết định kinh tế, trong khi đó, cách tiếp cận của kế toán thông lượng lại tập trung vào việc tạo ra thông lượng. Ví dụ giả định sau đây giúp doanh nghiệp thấy rõ hơn những ưu điểm của kế toán thông lượng so với kế toán chi phí truyền thống.

Giả định một doanh nghiệp đang sản xuất hai sản phẩm X và Y (Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung đều là các chi phí được phân bổ) với số liệu về giá bán và chi phí trình bày trong bảng 2.

Bảng 2: Dữ liệu chi phí và lợi nhuận sản phẩm X và Y theo kế toán chi phí truyền thống

Chỉ tiêu	Sản phẩm X (đ/sp)	Sản phẩm Y (đ/sp)
Giá bán	90.000	110.000
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	45.000	55.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	8.000
Chi phí sản xuất chung	25.000	22.000
Lợi nhuận gộp	10.000	25.000
Nhu cầu sản phẩm	4.000sp/tuần	3.000sp/tuần

Nguồn: Giả định của tác giả

Dựa trên bảng 2, ta thấy nếu không có ràng buộc nào khác thì nhà quản lý sẽ quyết định chọn

tối đa hóa sản xuất sản phẩm Y vì nó mang lại mức lợi nhuận trên mỗi đơn vị sản phẩm cao hơn sản phẩm X. Do đó, nếu theo kế toán truyền thống thì nhà quản lý doanh nghiệp sẽ quyết định sản xuất tối đa hóa sản phẩm Y để đáp ứng mọi nhu cầu, sau đó sản xuất sản phẩm X với công suất còn lại.

Giả định trong mỗi tuần, doanh nghiệp chỉ có thể hoạt động 2.000 giờ máy. Thời gian cần để sản xuất sản phẩm X là 0,3 giờ/sản phẩm, sản phẩm Y là 0,5 giờ/sản phẩm.

(a) Kế hoạch sản xuất tối ưu theo kế toán chi phí truyền thống:

Theo kế toán truyền thống, do sản phẩm Y có mức lợi nhuận gộp cao hơn sản phẩm X nên sẽ ưu tiên sản xuất 3.000 sản phẩm Y (trương ứng $3.000sp \times 0,5g/sp = 1.500$ giờ máy) và 1.666 sản phẩm X (500 giờ máy/ $(0,3g/sp)$) với tổng lợi nhuận gộp là $1.666 \times 10.000 + 3.000 \times 25.000 = 91.660.000đ$ (Bảng 3).

Bảng 3: Phương án sản xuất tối ưu theo kế toán chi phí truyền thống

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Giá bán	90.000đ/sp	110.000đ/sp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	45.000đ/sp	55.000đ/sp
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000đ/sp	8.000đ/sp
Chi phí sản xuất chung	25.000đ/sp	22.000đ/sp
Lợi nhuận gộp	10.000đ/sp	25.000đ/sp
Nhu cầu sản phẩm	4.000sp/tuần	3.000sp/tuần
Số lượng sản xuất	1.666sp	3.000sp
Tổng lợi nhuận gộp	16.660.000đ	75.000.000đ

Nguồn: Giả định và tính toán của tác giả

(b) Kế hoạch sản xuất tối ưu theo kế toán thông lượng:

Áp dụng kế toán thông lượng, doanh nghiệp xác định kế hoạch sản xuất tối ưu như sau:

Bước 1: Xác định nhân tố hạn chế:

Trong trường hợp giả định này, nhân tố hạn chế của doanh nghiệp chính là số giờ hoạt động của máy móc. Theo đó, mỗi tuần máy móc sản xuất chỉ có thể hoạt động được 2.000 giờ.

Bước 2: Tính thông lượng đơn vị của từng sản phẩm:

Căn cứ dữ liệu ở bảng 1, thông lượng của sản phẩm X (TAX) và thông lượng của sản phẩm Y (TAY) được xác định như sau:

$$TAX = 90.000 - 45.000 = 45.000đ/sp$$

$$TAY = 110.000 - 55.000 = 55.000đ/sp$$

Bước 3: Xác định thông lượng trên đơn vị của nhân tố hạn chế:

Nhân tố hạn chế trong trường hợp này là số giờ máy sản xuất nên cần xác định thông lượng trên mỗi giờ máy. Thông lượng trên mỗi giờ máy của sản phẩm X và sản phẩm Y được thể hiện ở bảng 4.

Bảng 4: Thông lượng trên giờ máy của từng sản phẩm

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Thông lượng/sản phẩm	45.000đ	55.000đ
Giờ máy sản xuất/sản phẩm	0,3 giờ	0,5 giờ
Thông lượng trên giờ máy	$45.000/0,3 = 150.000\text{đ/giờ}$	$55.000/0,5 = 110.000\text{đ/giờ}$

Nguồn: Giả định và tính toán của tác giả

Qua bảng 4, ta thấy mặc dù thông lượng đơn vị sản phẩm Y (55.000đ/sp) cao hơn thông lượng đơn vị sản phẩm X (45.000đ/sp) nhưng thông lượng trên mỗi giờ máy của sản phẩm X (150.000đ/giờ) lại cao hơn thông lượng trên mỗi giờ máy của sản phẩm Y (110.000đ/giờ). Đây là căn cứ để xác định mức độ ưu tiên khi lập kế hoạch sản xuất ở bước 4.

- Bước 4: Xác định sản phẩm ưu tiên:

Dựa theo thông lượng trên giờ máy ở bước 3 thì sản phẩm cần được ưu tiên sản xuất là sản phẩm X do có thông lượng trên mỗi giờ máy cao hơn so với sản phẩm Y.

- Bước 5: Phân bổ nhân tố hạn chế cho các sản phẩm theo thứ tự ưu tiên.

Nhân tố hạn chế trong trường hợp này là 2.000 giờ máy sẽ được ưu tiên sản xuất sản phẩm X trước sau đó mới đến sản phẩm B do thông lượng trên mỗi giờ máy của sản phẩm X cao hơn. Cụ thể như sau: ưu tiên sản xuất tất cả đơn hàng sản phẩm X với $4.000\text{sp} \times 0,3\text{g/sp} = 1.200$ giờ. Số giờ máy còn lại ($2.000 - 1.200 = 800$ giờ) dùng để sản xuất sản phẩm Y, tương ứng $800\text{giờ}/(0,5\text{giờ/sp}) = 1.600$ sản phẩm Y.

Bảng 5: Phương án sản xuất tối ưu theo kế toán thông lượng

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Giá bán	90.000đ/sp	110.000đ/sp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	45.000đ/sp	55.000đ/sp
Thông lượng đơn vị	45.000đ/sp	55.000đ/sp
Số lượng sản xuất	4.000sp	1.600sp
Tổng thông lượng	180.000.000đ	121.000.000đ
Chi phí hoạt động	58.310.000đ	90.000.000đ
Trong đó:		
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000×1.666	8.000×3.000
Chi phí sản xuất chung	25.000×1.666	22.000×3.000
Lợi nhuận gộp	121.690.000đ	31.000.000đ

Nguồn: Giả định và tính toán của tác giả

Do đó, theo kế toán thông lượng thì kế hoạch sản xuất tối ưu sẽ là 4.000 sản phẩm X và 1.600 sản

phẩm Y với tổng lợi nhuận gộp là 152.690.000đ (Bảng 5).

Như vậy, trong cùng một mức hạn chế 2.000 giờ máy sản xuất thì phương án sản xuất theo kế toán thông lượng tối ưu hơn phương án sản xuất theo kế toán chi phí truyền thống vì tạo ra mức lợi nhuận cao hơn (152.690.000đ so với 91.660.000đ).

5. Kết luận

Lý thuyết các điểm hạn chế cho rằng bất kỳ hệ thống nào cũng có hạn chế nhất định trong việc đạt được mục tiêu chung của hệ thống. Do đó, điều quan trọng của nhà quản lý là phải xác định vai trò của các hạn chế đối với hệ thống. Điều này thúc đẩy quá trình cải tiến liên tục của doanh nghiệp. Một trong những mục tiêu quan trọng của lý thuyết các điểm hạn chế là quản lý “thông lượng”. Kế toán thông lượng được vận dụng nhiều trong việc xây dựng kế hoạch sản xuất tối ưu nhằm mang lại lợi nhuận cao nhất cho doanh nghiệp. Theo đó, tất cả các sản phẩm đều được giả định là đang tạo ra thông lượng, do đó vấn đề duy nhất cần được xác định là sản phẩm nào tối đa hóa thông lượng thì sẽ được ưu tiên xây dựng cơ cấu các sản phẩm dựa trên việc tối đa hóa lợi nhuận của doanh nghiệp. Kế toán thông lượng khắc phục được nhược điểm của kế toán chi phí truyền thống trong việc xây dựng kế hoạch sản xuất sản phẩm. Trong bối cảnh nền kinh tế có nhiều biến động như hiện nay đã ảnh hưởng đến năng lực sản xuất của các doanh nghiệp Việt Nam thì việc vận dụng kế toán thông lượng để xây dựng kế hoạch sản xuất tối ưu là việc cần thiết nhằm giúp doanh nghiệp đạt được mức lợi nhuận cao nhất trong bối cảnh khó khăn chung của nền kinh tế.

Tài liệu tham khảo:

- ACCA Performance Management (2020), ISBN 9781509724055, Published by BPP Learning Media Ltd.
- Corbett, T. (1998). *Throughput accounting: TOC's management accounting system*. Great Barrington: North river press.
- Cox III, J.F., CFPIM, C., & Schleier Jr, J.G. (2010). *Theory of constraints handbook*. McGraw-Hill Education.
- Elsukova, T.V. (2015). *Lean accounting and throughput accounting: An integrated approach*. Mediterranean Journal of Social Sciences, 6(3), 83-83.
- Goldratt, E.M. (1990). *Theory of constraints*. Croton-on-Hudson: North River.
- Goldratt, E.M., & Cox, J. (1984). *The goal*, croton-on-Hudson. NY: North River Press Inc.
- Inman, R.A., Sale, M.L., & Green, K.W. (2009). *Analysis of the relationships among TOC use, TOC outcomes, and organizational performance*. International Journal of Operations & Production Management, 29(4).
- Islam, K.A. (2015). *Throughput accounting: a case study*. International Journal of Finance and Banking Research, 1(2).
- Northrup, C.L. (2004). *Dynamics of profit-focused accounting: Attaining sustained value and bottom-line improvement*. J. Ross Publishing.