ÁP DỤNG KẾ TOÁN ABC TRONG QUẢN TRỊ CHI PHÍ CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM - BÀI HỌC TỪ CÁC DOANH NGHIỆP MỸ

TS. TRẦN THỊ KIM ANH*
ThS. TRẦN TÚ UYÊN*

Từ lâu quản trị chi phí được biết đến là công cụ quản trị hữu hiệu nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh, nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp. Phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động ABC từ khi ra đời đã được rất nhiều nước trên thế giới áp dụng, đặc biệt là các nước phát triển như Mỹ, Úc… và nó đã lan tỏa như một công cụ hữu ích trong việc quản trị chi phí và tính giá thành của các doanh nghiệp. Tuy nhiên tại Việt Nam, ABC lại không phải là một phương pháp kế toán chi phí phổ biến.Bài viết sẽ nghiên cứu việc áp dụng ABC thành công tại một số doanh nghiệp điển hình tại Mỹ, từ đó rút ra các bài học cho các doanh nghiệp Việt Nam.

Từ khóa: Quản trị chi phí, Kế toán ABC, kế toán truyền thống (TSC), kế toán quản trị, trung tâm chi phí.

Implementing Activity-Based Costing in cost management at Vietnam's businesses-Lessons learned from US businesses

Managing costs has long been known as adaptive management tools to improve the efficiency of business operations, improve the competitiveness of businesses. Activity-Based Costing (ABC)Accounting, since its birth has been widely implemented, especially in developed countries as: USA, Australia… and it has spread as a useful tool in managing the cost and price of businesses. However, in Vietnam ABC is not a popular cost accounting method. The articles focuse on the successful implementation of ABC at typical businesses in USA, and absorbs several lessons for Vietnam businesses.

Keywords: Cost management, ABC Accounting, Traditional Standard Costing Accounting, management accounting, cost centers.

Trước khi phương pháp kế toán ABC ra đời, khi tính giá thành sản phẩm các doanh nghiệp đang áp dụng phương pháp kế toán chi phí truyền thống (Traditional Costing System-TCS). Theo phương pháp kế toán chi phí truyền thống, giá thành sản phẩm chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, và chi phí sản xuất chung. Trong đó, chi phí sản xuất chung thường được phân bổ cho từng sản phẩm dựa trên một tiêu thức phân bổ cố định (ví dụ: phân bổ theo tỷ lệ chi phí nhân công trực tiếp). Cách phân bổ này phù hợp trong quá khứ vì chi phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí nên việc phân bổ chi phí sản xuất chung không quan trọng. Hơn nữa, vì chi phí nhân công trực tiếp là yếu tố quyết định đến việc tạo ra sản phẩm và là chi phí chính nên việc sử dụng tiêu thức này rất hợp lý. Còn hiện nay, do tiến bộ của khoa học kỹ thuật, do sự thay đổi đặc điểm quy trình sản xuất cũng như sự thay đổi trong kết cấu chi phí sản phẩm thì cần thiết phải có sự điều chỉnh phương pháp phân bổ chi phí cho phù hợp.

Phương pháp kế toán ABC xuất hiện đã giải quyết được nhược điểm của phương pháp kế toán chi phí truyền thống nêu trên. Phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) lần đầu tiên được Thomas Johnson, Robin Cooper và Robert Kaplan đề cập đến trong cuốn "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting" (1987) như một phương pháp cải thiện việc tính toán chi phí. Từ đó, có khá nhiều khái niệm về phương pháp ABC, mỗi học giả trên thế giới có một khái niệm khác nhau, theo tác giả có thể định nghĩa phương pháp ABC là *phương pháp đo lường chi phí và hiệu quả của các hoạt động, sản phẩm và dịch vụ trên cơ sở các nguồn lực sử dụng bởi nhiều hoạt động khác nhau để tạo ra sản phẩm hoặc dịch vụ đó.*

Khoa Kế toán Kiểm toán - Đại học Ngoại thương

Thực trạng áp dụng phương pháp kế toán ABC tại Mỹ

Mỹ là nơi khởi nguồn của phương pháp kế toán ABC, được giới thiệu bởi Cooper và Kaplan - hai giáo sư của trường Đại học Havard vào năm 1988. Sau đó, phương pháp này được nghiên cứu và áp dụng khá nhiều tại Mỹ và các quốc gia khác. Phạm vi áp dụng của các DN Mỹ càng ngày càng tăng. Chỉ trong vòng 8 năm, từ năm 1995 đến năm 2003 đã tăng từ 25% lên đến 52%.

Groot (1999) đã tiến hành điều tra 564 DN thuộc các lĩnh vực sản xuất thực phẩm, bán lẻ, phân phối và chứng khoán tại Mỹ về số DN áp dụng ABC và những kinh nghiệm họ tích lũy được khi sử dụng phương pháp này. Kết quả là chỉ có 96 DN, tương đương 17% DN trả lời, trong đó 17 DN đang áp dụng ABC, 14 DN đang sử dụng thí điểm, 42 DN dự định sẽ áp dụng thí điểm ABC trong tương lai và 23 DN không áp dụng. (Fawzi Abdalla Abusalama, 2008)

Theo một cuộc khảo sát khác tại Mỹ vào năm 2003, có 35% các DN áp dụng các phương pháp kế toán chi phí truyền thống, 8% áp dụng phương pháp ABC, 30% áp dụng kết hợp cả hai phương pháp, 26% áp dụng phương pháp chi phí biến đổi (Susan B Hughes & Kathy A Paulson Gjerde, 2003, tr.22). Như vậy, tổng cộng kết quả điều tra năm 2003 có 38% các DN áp dụng phương pháp ABC, một tỷ lệ cao hơn rất nhiều so với kết quả của các cuộc điều tra trước nhưng các phương pháp xác định chi phí truyền thống cũng vẫn được áp dụng khá phổ biến trong các DN Mỹ. Năm 2007, Kip Krumwinede, CMA, CPA, Ph.D., và Augustin Suessmair cũng đã tiến hành khảo sát 130 DN Mỹ (bao gồm cả DN sản xuất và thương mại), trong đó có 40 DN hồi đáp khảo sát thì có 21% DN áp dụng ABC và 31% số DN sản xuất và 69% số DN thương mại còn lại dự định sẽ áp dụng ABC trong thời gian tới.

Về các nhân tố ảnh hưởng đến sự thành công của ABC, McGowan & Klammer đã điều tra 153 nhân viên thuộc 4 vùng trọng điểm của Mỹ. Kết quả là các nhân viên này cho rằng nhân tố chính dẫn đến sự thành công của ABC là do sự rõ ràng của mục tiêu và chất lượng thông tin của hệ thống ABC. Krumwiede đã điều tra các DN sản xuất của Mỹ và kết luận rằng những nhân tố khác nhau ảnh hưởng đến các công đoạn khác nhau của ABC và mức độ quan trọng của mỗi nhân tố thay đổi tùy theo các công đoạn của việc thực hiện ABC. Các nhân tố như tính hữu ích của thông tin chi phí, hệ thống thông tin hiện tại hay các công việc thiếu rõ ràng và quy mô DN lớn liên quan đến sự chấp thuận ABC của các DN. Ngoài ra, các nhân tố thuộc tổ chức như sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao, quyền sở hữu không trên sổ sách hay quá trình đào tạo thực hiện ảnh hưởng đến sự thành công của phương pháp ABC. (Zhang Yi Fei, Isa Che Ruhana, 2010 B).

Vận dụng phương pháp kế toán ABC tại một số doanh nghiệp

Case study 1: Áp dụng phương pháp kế toán ABC tại General Motors

General Motors (GM) là một trong những nhà sản xuất ô tô lớn nhất thế giới. Quy trình sản xuất xe ô tô được chia làm ba giai đoạn:

1. Body shop - cơ sở sản xuất phần thân xe: chuyển từ vật liệu thô thành khung xe;

2. Paint shop - cơ sở phun sơn: phun một lớp sơn bảo vệ bề mặt xe;

3. General assembly - lắp ráp chung: lắp ráp tất cả các phụ kiện thành xe như: động cơ và các chỗ ngồi.

Trong đó, phun sơn tiêu thụ nhiều năng lượng nhất, lên tới 60% tổng năng lượng được sử dụng trong quá trình sản xuất. Nghiên cứu mô hình năng lượng ABC sau đây được tiến hành tại một cơ sở phun sơn của một cơ sở sản xuất ô tô của GM.

Phun sơn là một quá trình rất phức tạp và yêu cầu rất nhiều quy trình phụ. Thông thường, có 5 công đoạn được tiến hành tại cơ sở phun sơn có thể được xem như những đối tượng chi phí trong mô hình ABC:

1. Xử lý sơ bộ sản phẩm;

2. Ứng dụng ELPO (Electro Coat Primer Operation - Hoạt động phun sơn lót điện tử);

3. Chống thấm;

4. Chụp hút sơn;

5. Sửa chữa sau khi sơn.

Công đoạn xử lý trước sản phẩm loại bỏ những tạp chất có trong sản phẩm. Điều này được thực hiện với nước và các phương pháp tẩy rửa, thường kết hợp giữa việc cọ rửa và phương pháp phun để đạt kết quả tối ưu. Cũng trong giai đoạn này, một lớp phủ phốt-phát cũng được phủ lên như một lớp bảo vệ và hỗ trợ ứng dụng của lớp sơn. Sau đó, giải pháp phun sơn lót sẽ được thực hiện nhằm tăng hiệu quả của ứng dụng sơn trong các giai đoạn sau. Sản phẩm sẽ được duy trì trong giai đoạn này trong một khoảng thời gian cụ thể để hình thành một lớp sơn dày vừa đủ trên bề mặt. Giải pháp này phải được thực hiện liên tục và làm khô để chuyển qua giai đoạn tiếp theo.

Sau ứng dụng ELPO, sản phẩm sẽ chuyển qua giai đoạn chống thấm để những khe nối của sản phẩm được bảo vệ, chống lại những ảnh hưởng của thời tiết. Phần lớn những công việc này được thực hiện bằng máy móc, nhưng cũng có một vài nhân tố yêu cầu tác động của con người. Các chất chống thấm sau đó được làm khô để sản phẩm chuyển qua công đoạn chụp hút sơn.

Trong giai đoạn chụp hút sơn, lớp sơn lót, sơn nền và sơn phủ sẽ được phun lên xe. Ứng dụng này được thực hiện bằng máy để cung cấp một lớp sơn bền vững trên bề mặt sản phẩm. Công đoạn này rất nhạy cảm với nhiệt độ và độ ẩm, do đó, môi trường cần phải được điều chỉnh thường xuyên trong quá trình chụp hút. Vì thế, một lượng lớn không khí cần phải được lưu thông thông qua chụp hút sơn trong quá trình hoạt động để giữ lớp sơn từ máy phun sơn.

Cuối cùng là giai đoạn sửa chữa sau khi sơn. Giai đoạn này được tiến hành nhằm kiểm tra lỗi và những lỗ hổng trong quá trình phun sơn. Bất kỳ lỗi nào được phát hiện thì sản phẩm sẽ được đưa ra sửa chữa hoặc được chèn lại vào dòng sản phẩm để tiếp tục quá trình. Những lỗi này có thể bị tính phí vì chúng đã làm gấp đôi số hoạt động mà sản phẩm tiêu thụ làm tăng chi phí và thời gian thực hiện đối với mỗi xe.

Có 55 hoạt động được nhận diện trong quá trình sơn xe. Chúng được phân vào 11 nhóm hoạt động cơ bản (bảng 3.1), mỗi nhóm lại được chia thành 5 trạng thái riêng biệt (bảng 2.1)

Bảng 2.1: Những hoạt động trong quá trình sơn xe

Hoạt động
A1 - Làm giảm khí
A2 - Xây dựng ánh sáng
A3 - Điều hòa nhiệt độ
A4 - Hóa lỏng
A5 - Chống thấm
A6 - Chuyển thành khí
A7 - Chuyển thành hơi
A8 - Chuyển thành sản phẩm
A9 - Hoạt động tự động
A10 - Quá trình chiếu sang
A11 - Sửa chữa sản phẩm

Nguồn: Paul Jurek, Bert Bras, Tina Guldberg, Jim D'Arcy, Seog-Chan Oh, Stephan Biller, 2012

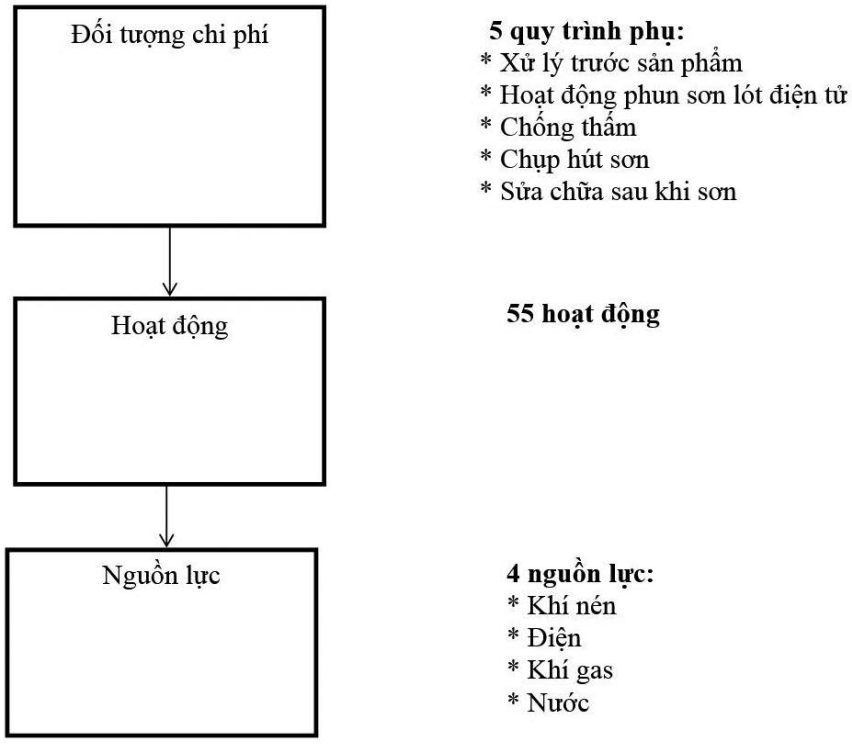
Bảng 2.2: Ví dụ về trạng thái hoạt động

Level 1	Level 2
A3 - Điều hòa nhiệt độ	Khởi động điều hòa nhiệt độ
	Chạy điều hòa nhiệt độ
	Khởi động lại điều hòa nhiệt độ
	Bảo trì điều hòa nhiệt độ
	Tắt điều hòa nhiệt độ

Nguồn: Paul Jurek, Bert Bras, Tina Guldberg, Jim D'Arcy, Seog-Chan Oh, Stephan Biller, 2012

Năm đối tượng chi phí được lựa chọn trong mô hình này tương ứng với những quy trình phụ được tiến hành tại cơ sở phun sơn được mô tả ở trên. Mối quan hệ giữa các hoạt động và nguồn lực có thể được mô tả như sơ đồ 2.3:

Sơ đồ 2.3: Các yếu tố của mô hình ABC cho cơ sở phun sơn của GM



Nguồn: Paul Jurek, Bert Bras, Tina Guldberg, Jim D'Arcy, Seog-Chan Oh, Stephan Biller, 2012

Trong quá trình tính toán số liệu, một bảng kê chi tiết sử dụng từng thiết bị được tạo ra cho toàn bộ các thiết bị của cơ sở phun sơn (Bill of Equipment-BOE). Bảng kê này sẽ kê chi tiết từng thiết bị i với hệ số nạp điện Rij cho từng công đoạn J. Cùng với số giờ hoạt động H trong mỗi công đoạn, công thức tính lượng điện cần nạp L cho một giai đoạn trong tương lai như sau:

$$L = \sum_i \sum_j R_{ij} H_{ij}$$

Những đối tượng chi phí được chọn là những quá trình phụ hơn là những sản phẩm trong dòng luân chuyển vì những sản phẩm này gần giống nhau. Điều này sẽ dẫn đến sự khác biệt nhỏ trong chi phí. Kết quả là chi phí bỏ ra trong mỗi quá trình phụ sẽ mang lại giá trị lớn hơn đối với công ty.

Mô hình ABC được đưa ra tại GM nhằm dự đoán tổng quan về năng lượng sử dụng. Tất cả những đối tượng chi phí này có thể được kết hợp thành một đối tượng chi phí duy nhất được biết đến là cơ sở phun sơn của GM. Tuy nhiên, phân chia nhỏ những đối tượng chi phí này thành những quá trình phụ sẽ mang lại lợi ích khi cung cấp thêm những thông tin hữu ích cho đội ngũ thiết kế của GM. Mỗi người trong đội thiết kế sẽ tập trung vào một trong những khu vực này, giúp họ hiểu được rõ hơn khu vực đó của hệ thống tiêu thụ hết bao nhiêu năng lượng, từ đó, giúp đội ngũ thiết kế cắt giảm năng lượng tiêu thụ.

Case study 2: Áp dụng phương pháp ABC tại BCA

BCA là nhà sản xuất máy bay thương mại lớn nhất thế giới. Công ty chiếm khoảng 60% tổng doanh thu sản xuất Boeing trên thế giới. BCA tại thành phố Wichita là một nhà máy chuyên sản xuất thân máy bay, mũi, thanh chống, vỏ động cho các dòng máy bay 737, 747, 757, 767, 777. Công ty đã xây dựng chiến lược quản lý chi phí nhằm liên kết

các hoạt động trong quá trình sản xuất, đơn giản hóa quá trình sản xuất, trong khi đó vẫn phải tối đa hóa lợi ích từ việc sử dụng các hoạt động kinh doanh tinh gọn. Các sáng kiến chiến lược quản lý được công ty đưa ra bao gồm: đơn giản hóa sản xuất, nâng cao chất lượng, xác định sản phẩm và quá trình cốt lõi, liên kết các quá trình sản xuất.

Việc đưa vào áp dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC) được tiến hành với 6 bước cơ bản sau:

1. Lập kế hoạch, thành lập nhóm dự án nghiên cứu về ABC

2. Nhận dạng các trung tâm chi phí

3. Nhận dạng các hoạt động

4. Tính toán chi phí cho các hoạt động

5. Tính toán lợi nhuận

6. Phân tích kết quả

Kết quả đạt được:

Sau khi thực hiện được 1 năm, ABC đã mang lại hiệu quả lớn cho công ty: công ty đã tiết kiệm được khoảng 1,6 triệu USD trong vòng 12 tháng, lợi nhuận trên tài sản (ROA) tăng đáng kể mà không làm tăng chi phí hoạt động. Bên cạnh đó, sau khi áp dụng ABC, các loại chi phí chất lượng (tổng chi phí dự phòng, thẩm định, thất bại, làm lại…) đã giảm đáng kể: từ 1,3 triệu USD mỗi quý giảm xuống còn 350 nghìn USD mỗi quý. Những kết quả này đã làm nhóm nghiên cứu về ABC đưa ra kết luận áp dụng ABC giúp nâng cao chất lượng sản phẩm, hạn chế lãng phí, mang lại lợi nhuận cao hơn cho công ty. Với những kết quả này, BCA cho rằng việc thực hiện ABC sẽ nâng cao khả năng cạnh tranh của công ty, giúp công ty dễ dàng đạt được các mục tiêu lợi nhuận, tăng hiệu quả sản xuất kinh doanh lâu dài cho công ty.

3. Bài học cho các doanh nghiệp Việt Nam

Rõ ràng các công ty tại Mỹ đã áp dụng phương pháp kế toán ABC rất hiệu quả, vậy tại sao các công ty tại Việt Nam chưa áp dụng nhiều phương pháp này. Đặc biệt, hiện nay Hiệp định TPP bắt đầu có hiệu lực, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ phải đối mặt với áp lực cạnh tranh gay gắt, việc quản trị tốt chi phí, tính đúng tính đủ giá thành sản phẩm là điều kiện sống còn đối với mỗi doanh nghiệp. Sau đây tác giả nêu ra một số giải pháp nhằm nâng cao tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC cho các doanh nghiệp Việt Nam trên cở sở các bài học rút ra từ các doanh nghiệp Mỹ:

Bài học số 1: Để áp dụng thành công ABC cần có sự đồng thuận của nhiều bộ phận trong tổ chức

Rõ ràng, ngoài việc am hiểu về phương pháp ABC và sự phù hợp trong thiết kế hệ thống thì không thể thiếu các thành phần tham gia hỗ trợ (bao gồm cả sự hỗ trợ từ nhà quản lý cũng như các thành viên khác trong doanh nghiệp) đến sự thành công của phương pháp này. Bước cơ bản đầu tiên trong mô hình thực hiện tại BCA đó là lập kế hoạch, thành lập nhóm dự án nghiên cứu về ABC. Trong suốt quá trình thực hiện, nhóm nghiên cứu thực hiện ABC tập trung vào các nhiệm vụ hướng dẫn người thực hiện hiểu được chiến lược của doanh nghiệp, có được sự hỗ trợ của các nhà quản trị cấp cao, xác định rõ mục tiêu và nhiệm vụ, trao quyền cho thành viên trong nhóm, tập trung thay đổi hành vi, tập trung vào cải tiến liên tục và lâu dài và nhất là xây dựng chuyên môn nội bộ, không phụ thuộc hoàn toàn vào phần mềm phức tạp và chuyên gia tư vấn bên ngoài. Việc thành lập nhóm nghiên cứu đã mang lại sự thành công lớn cho BCA khi áp dụng phương pháp kế toán này bằng việc giúp doanh nghiệp tiết kiệm được khoảng 1,6 triệu USD trong vòng 12 tháng, lợi nhuận trên tài sản (ROA) tăng đáng kể mà không làm tăng chi phí hoạt động cùng nhiều lợi ích khác.

Bài học số 2: Cần xây dựng một quy trình áp dụng ABC phù hợp với từng doanh nghiệp

Trong việc áp dụng thực tế phương pháp kế toán ABC tại các doanh nghiệp thì không có một quy trình chung nào có thể phù hợp cho mọi doanh nghiệp. Trong 2 case study được nghiên cứu tại các doanh nghiệp khác nhau thì mô hình áp dụng ABC tại các doanh nghiệp này cũng không giống nhau. Tùy theo điều kiện sản xuất thực tế tại công ty mà việc áp dụng phương pháp kế toán ABC cần có những điều chỉnh phù hợp.

Tại BCA, việc thành lập nhóm nghiên cứu ABC cũng là một sự khác biệt trong quy trình thực hiện ABC so với các doanh nghiệp khác. Hay lấy ví dụ, tại Công ty GM, do đặc thù riêng của doanh nghiệp là việc tồn tại hai loại chi phí gián tiếp (chi phí sản xuất chung của phòng sản xuất và chi phí của phòng hỗ trợ). Do phần lớn chi phí của phòng hỗ trợ nhằm cung cấp các dịch vụ cho phòng sản xuất nên bước phân bổ chi phí được phân chia thành 2 giai đoạn. Doanh nghiệp tiến hành phân bổ chi phí cho phòng hỗ trợ trên cơ sở phân bổ cho phòng sản xuất trước thay vì việc phân bổ chi phí gián tiếp một lần như thông thường.

Tuy nhiên, thông thường một quy trình áp dụng phương pháp ABC cơ bản bao gồm các bước sau:

Bước đầu tiên là xác định nhóm các chi phí chung ví dụ như chi phí hành chính, chi phí thuê mướn, chi phí vận chuyển, và chi phí bảo hiểm. Những thông tin chi phí này có thể có được dễ dàng từ bộ phận kế toán.

Phương pháp này giả định rằng doanh nghiệp có thể phân loại toàn bộ chi phí chung ra thành từng nhóm cụ thể. Đây là cách phân loại vẫn thường được sử dụng trong phương pháp truyền thống. Thông tin này giúp xác định lại tính cân đối của các chi phí chung được tính toán từ giai đoạn đầu so với tổng chi phí được phân bổ cho từng sản phẩm riêng biệt trong phương pháp ABC.

Bước tiếp theo là xác định những hoạt động chính mà có thể dễ dàng theo dõi được thông tin về chi phí. Việc này có thể thực hiện được bằng cách nhóm những hành động có liên quan thành các hoạt động và nhóm các hoạt động thành trung tâm hoạt động theo cách tiếp cận ABC. Một vài ví dụ về các hoạt động cho một doanh nghiệp nhỏ đó là nhận yêu cầu của khách hàng, báo giá cho khách hàng, giám sát sản xuất, và vận chuyển hàng hóa.

Để có thể thực hiện được ABC, thì toàn bộ quá trình kinh doanh phải được chia ra làm nhiều nhóm các hoạt động. Người ta thường vẽ ra lưu đồ của quá trình để xác định được những hoạt động chính này. Để có thể thiết lập được những hoạt động cần thiết cho ABC, những qui trình đồng nhất phải được nhóm lại với nhau. Hay nói cách khác, những hoạt động tác động lên sản phẩm và những hoạt động tác động lên khách hàng phải được tách ra để lập nên hai nhóm hoạt động riêng rẽ và đồng nhất. Ví dụ, tại các doanh nghiệp sản xuất, các hoạt động có thể là lập báo giá, giám sát sản xuất, giao nhận nguyên vật liệu...

Bước ba, chi phí sẽ được phân cho những hoạt động vừa được xác định thông qua những tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn một.

Khi những hoạt động chính đã được xác định, thì tổng chi phí của từng hoạt động cần phải được tính toán.Trước tiên, nhóm chi phí liên quan đến từng hoạt động phải được ghi nhận. Ví dụ, chi phí hoạt động cho việc "lập báo giá" bao gồm chi phí từ những nhóm khác nhau như lương, thuê mướn, tiện ích, và văn phòng phẩm. Để tính chính xác các chi phí này vào từng hoạt động, thì những tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn một, phải được ấn định cho từng nhóm chi phí. Ví dụ, chi phí thuê mướn liên quan đến hoạt động lập báo giá có thể được tác động bởi số mét vuông sử dụng, trong khi đó, chi phí lương có thể được tác động bởi thời gian mà người nhân viên sử dụng cho hoạt động này.

Bước bốn sang giai đoạn hai, những tiêu thức phân bổ chi phí cho các hoạt động được xác định để phân bổ chi phí chung đến từng sản phẩm.

Trong giai đoạn hai, các hoạt động được tính cho các sản phẩm bằng việc sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí giai đoạn hai. Cũng như tiêu thức phân bổ chi phí của giai đoạn một, thông tin cần thiết cho tiêu thức phân bổ chi phí giai đoạn hai có thể không dễ dàng có sẵn để thể hiện các tỉ lệ tương ứng cho từng loại sản phẩm. Ví dụ, việc ấn định cước phí chuyên chở cho từng sản phẩm tương đối phức tạp. Khi thiếu dữ liệu thực tế, ước lượng gần

đúng chi phí hoạt động sử dụng bởi từng sản phẩm là điều cần thiết.

Quy trình phân bổ chi phí chung vào các đối tượng tính chi phí cụ thể như sau:

Bước 1. Phân nhóm các chi phí;

Bước này đòi hỏi việc phân chia các chi phí chung thành các nhóm chi phí có tính chất đồng nhất.

Bước 2. Xác định những hoạt động chính;

Phân chia hoạt động của doanh nghiệp ra thành các nhóm có liên quan đến việc sử dụng chi phí với mục đích cung cấp dịch vụ cho các sản phẩm.

Bước 3. Liên hệ những chi phí vào các hoạt động bằng cách thiết lập ma trận EAD.

Trong bước này, các hoạt động liên quan đến từng loại chi phí được xác định để thiết lập ma trận Chi phí-hoạt động (EAD). Nhóm chi phí biểu diễn theo cột, trong khi các hoạt động xác định trong bước 2 được biểu diễn theo hàng. Nếu hoạt động i có sử dụng loại chi phí j, đánh dấu vào ô ij.

Bước 4. Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỉ lệ trong ma trận EAD.

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỉ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng một trong các phương pháp đã đề cập trong phần trước.Tổng các cột của ma trận EAD phải bằng 1.

Bước 5. Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động.

Để có được giá trị bằng tiền của từng hoạt động, chúng ta áp dụng công thức sau:

TCA (i) = Chi phí (j) * EAD(i,j) (1)

Với:

TCA (i) = Tổng chi phí của hoạt động i

M = Số loại chi phí

Chi phí (j) = Giá trị bằng tiền của nhóm chi phí j

EAD (i,j) = Hệ số tỉ lệ ở ô i, j của ma trận EAD

Bước 6. Thể hiện mối quan hệ giữa các hoạt động và các sản phẩm trên ma trận APD

Trong bước này, các hoạt động được sử dụng cho từng sản phẩm được xác định và ma trận Hoạt động-sản phẩm (APD) được lập. Những hoạt động được biểu diễn theo cột còn các sản phẩm được biểu diễn theo hàng. Nếu sản phẩm i sử dụng hoạt động j, ta đánh dấu vào ô i, j.

Bước 7. Thay thế những dấu đã đánh bằng tỉ lệ trong ma trận APD.

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỉ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng một trong các phương pháp đã đề cập trong phần trước. Tổng các cột của ma trận APD phải bằng 1.

Bước 8. Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm.

Để có được giá trị bằng tiền của từng hoạt động, chúng ta áp dụng công thức sau:

OCP (i) = TCA (j) * APD(i,j) (2)

Với:

OCP(i) = Chi phí chung của sản phẩm i

N = Số hoạt động

TCA (j) = Giá trị bằng tiền của hoạt động j

APD (i,j) = Tỉ lệ ở ô i, j của ma trận EAD

Phương pháp trên có thể dễ dàng thực hiện bằng việc sử dụng các phần mềm bảng tính thông thường.

Tuy vậy, mặc dù về cơ bản, mô hình ứng dụng ABC này có thể áp dụng chung cho nhiều doanh nghiệp tuy nhiên trong việc áp dụng thực tế phương pháp kế toán ABC tại các doanh nghiệp thì không có một quy trình chung nào có thể phù hợp cho mọi doanh nghiệp. Tùy theo điều kiện sản xuất thực tế tại công ty cũng như mục tiêu quản trị mà việc áp dụng phương pháp kế toán ABC cần có những điều chỉnh phù hợp.

Bài học số 3: Cần xác định đối tượng chi phí một cách phù hợp

Khi áp dụng ABC, việc lựa chọn đối tượng chi phí một cách phù hợp là vô cùng quan trọng. Thông thường các doanh nghiệp khi thực hiện phương pháp ABC thường lựa chọn đối tượng tính phí là các sản phẩm, dịch vụ để dễ dàng so sánh lợi ích của các sản phẩm dịch vụ mang lại cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, đối với các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh các mặt hàng gần giống nhau thì việc lựa chọn đối tượng chi phí là các sản phẩm sẽ chỉ tạo ra được sự khác biệt không nhiều trong chi phí. Điều này làm giảm hiệu quả của việc áp dụng ABC.

Tại General Motors (GM) các đối tượng chi phí trong mô hình ABC là 5 công đoạn được tiến hành tại cơ sở phun sơn. Việc xác định những đối tượng chi phí này là những quá trình phụ sẽ mang lại lợi ích khi cung cấp thêm những thông tin hữu ích cho đội ngũ thiết kế của GM. Mỗi người trong đội thiết kế sẽ tập trung vào một trong những khu vực này, giúp họ hiểu được rõ hơn khu vực đó của hệ thống tiêu thụ hết bao nhiêu năng lượng, từ đó, giúp đội ngũ thiết kế cắt giảm năng lượng tiêu thụ. Trong khi đó, nếu đối tượng chi phí được xác định là các sản phẩm thì rất khó có thể xác định được sự khác biệt về chi phí nhằm nắm bắt được các thông tin hữu ích để nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Tóm lại, khi doanh nghiệp muốn áp dụng ABC phải luôn hướng tới mục tiêu quan trọng đó là khai thác được các thông tin hữu ích nhằm phục vụ cho nhiều mục đích quản trị khác nhau của doanh nghiệp.

Kết luận

Phương pháp kế toán ABC đã được áp dụng thành công tại nhiều quốc gia trên thế giới, tuy nhiên tại Việt Nam phương pháp này còn khá mới mẻ với nhiều doanh nghiệp và với bản thân các nhà quản trị doanh nghiệp. Bài viết đã chỉ ra cách thức áp dụng phương pháp ABC tại một số doanh nghiệp cụ thể trên thế giới, đồng thời cũng đi sâu phân tích những lợi ích đạt được của phương pháp ABC so với phương pháp truyền thống. Ngoài ra, bài viết cũng nêu ra Việt Nam có những điều kiện nhất định để có thể áp dụng thành công phương pháp ABC như sau:

Về con người: rất nhiều lãnh đạo sáng tạo, linh hoạt, sẵn sàng chấp nhận cái mới, áp dụng phương pháp tính giá mới để có thể nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty. Đội ngũ kế toán có năng lực, có chuyên môn vững vàng, có khả năng áp dụng những cải tiến khoa học mới. Đây là điều kiện tiên quyết để áp dụng ABC thành công.

Về khoa học công nghệ: rất nhiều công ty tại Việt Nam có trình độ công nghệ phát triển tương đương các nước tiên tiến, đủ điều kiện để áp dụng phương pháp kế toán ABC.

Mặt khác, bài viết cũng đưa ra nhiều bài học cụ thể nhằm hiện thực hóa việc áp dụng ABC tại các doanh nghiệp Việt Nam.

Tuy nhiên, khi thực hiện bài viết này tác giả cũng gặp một số khó khăn nhất định như việc tìm tài liệu, việc tiếp cận với doanh nghiệp đã áp dụng ABC. Toàn bộ tài liệu tham khảo trong bài viết đều là tài liệu Tiếng Anh, có những nội dung tương đối khó để hiểu sâu. Tác giả cũng hy vọng rằng trong tương lai khi có nhiều nhà khoa học nghiên cứu về ABC tại Việt Nam hơn, lúc đó khả năng trao đổi chia sẻ kinh nghiệm về lĩnh vực này sẽ được cập nhật và mở rộng hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. *Huỳnh Công Danh, 2012, Phương pháp tính giá trên cơ sở hoạt động trong doanh nghiệp sản xuất, Tạp chí Kế toán tháng 9/2012.*
2. *Huỳnh Lợi, 2007, Kế toán quản trị, NXB Thống kê.*
3. *Michael Janda,2014, Kinh tế Úc tiếp tục cải thiện. Tạp chí Kinh tế tháng 02 năm 2014.*
4. *Phạm Rin - Đại học Duy Tân, 21/11/2006, Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity - based Costing). Tạp chí Kế toán tháng 11/2006.*
5. *Trương Bá Thanh, 2008, Giáo trình Kế toán quản trị, NXB Giáo dục.*
6. *Abor, J. & Quartey, p. (2010), Issues in SME Development in Ghana And South Africa, International research Journal of Finance and Economics, 39 218-228.*
7. *Cooper & Kaplan, 2009, Activity-Based Costing, NXB Harvard Business School Press.*
8. *Ernst & Young, 2000, A Study to Develop a Costing Methodology for the Australian Higher Education Sector, Final Report to DETYA - Costing Methodology and Outcomes from the Trial Studies,*
9. *Fawzi Abdalla Abusalama, 1/1/2008, Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis, Doctoral Thesis. Dublin Institute of Technology.*
10. *Kaplan R. S. and Atkinson (1998), Advanced managament Accounting, Prentice Hall, thirth edition.*
11. *Kip Krumwinede, CMA, CPA, Ph.D., and Augustin Suessmair, 2007, Comparing US and German cost accounting methods, Management Accounting Quarterly, Sring. Vol 8, No. 3.*
12. *K. Sartorius, C. Eitzen, P. Kamala, 2007, The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey, Meditari Accountancy Research, Vol. 15 Iss: 2, pp.1 – 21*