

KẾ TOÁN CHI PHÍ TRÊN CƠ SỞ HOẠT ĐỘNG - ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)

ThS. NGUYỄN THỊ MINH THU, ThS. TRẦN ĐÌNH DIỄN
Trường Đại học Mỏ-Địa chất

Xu hướng hội nhập kinh tế thế giới, nền kinh tế cạnh tranh ngày càng gay gắt đã và đang đặt ra nhiều thách thức cho sự tồn tại và phát triển của các doanh nghiệp. Đòi hỏi các doanh nghiệp phải không ngừng hoàn thiện công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh, mà việc nâng cao chất lượng thông tin cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp đóng một vai trò quyết định. Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là thông tin không thể thiếu được đối với mỗi doanh nghiệp, nó giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp có thể xác định được hiệu quả kinh doanh, mức độ tiết kiệm các nguồn lực đồng thời định giá bán cho sản phẩm.

Kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC - Activity Based Costing) có thể được xem là một trong những giải pháp cho vấn đề trên.

Với ABC, chi phí sẽ được theo dõi một cách cụ thể cho từng hoạt động gắn với từng loại sản phẩm, vì thế thông tin chi phí cung cấp bởi hệ thống ABC có mức độ chính xác cao hơn, giúp cho việc ra các quyết định liên quan đến từng nhóm sản phẩm, từng loại sản phẩm....

2. Nội dung phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động

Có rất nhiều định nghĩa liên quan ABC (Activity Based Costing). Judith J Baker đã đưa ra khái niệm về ABC: ABC gồm hai yếu tố chính là đo lường chi phí và đo lường mức độ thực hiện của các hoạt động và nguồn lực cho từng đối tượng chịu phí. Chi phí các nguồn lực được phân bổ đến các hoạt động, sau đó chi phí các hoạt động được phân bổ đến các đối tượng chịu phí dựa trên mức độ sử dụng của chúng.

Theo hai nhà kinh tế lớn Robert S.Kaplan và Robin Cooper thì ABC được sử dụng như là cách để đo lường những hoạt động của công ty, nguồn lực được tiêu hao bởi những hoạt động, sản phẩm và dịch vụ được sinh ra từ những hoạt động đó. ABC ra đời nhằm đáp ứng sự cần thiết về thông tin chính xác của những nguồn lực bị tiêu tốn bởi những sản phẩm, dịch vụ, khách hàng, kênh phân

phối. ABC cho phép những chi phí gián tiếp và chi phí hỗ trợ được phân bổ, trước tiên tới các hoạt động, sau đó tới sản phẩm, dịch vụ khách hàng. ABC cho người quản lý thấy rõ ràng về tình hình kinh doanh của doanh nghiệp. ABC không chỉ theo dõi cách tính chi phí mà nó còn là phương pháp quản lý hoạt động đáng tin cậy cho phép đưa ra những quyết định chính xác nhất.

Riêng Blocher thì cũng mô tả về ABC như sau: "Để sản xuất sản phẩm, cần thiết phải thực hiện một số hoạt động. Những hoạt động này làm tiêu tốn các nguồn lực của doanh nghiệp, vì vậy làm phát sinh chi phí. Thông qua việc xác định mức tiêu tốn các nguồn lực của mỗi hoạt động và số đơn vị cần thiết để sản xuất một sản phẩm, mỗi doanh nghiệp có thể theo dõi chi phí sản xuất một cách trực tiếp hơn.

Tổ chức liên hiệp thế giới về tiến bộ trong sản xuất (CAM-I) đã đưa ra định nghĩa về ABC như sau:

- ❖ Là một phương pháp đo lường chi phí và mức độ thực hiện của các hoạt động có liên quan đến chu trình và đối tượng chịu phí;

- ❖ Phân bổ các chi phí hoạt động dựa trên việc sử dụng các nguồn lực của chúng, phân bổ chi phí đến các đối tượng chịu phí như là các khách hàng, sản phẩm, quá trình dựa trên mức độ sử dụng của chúng;

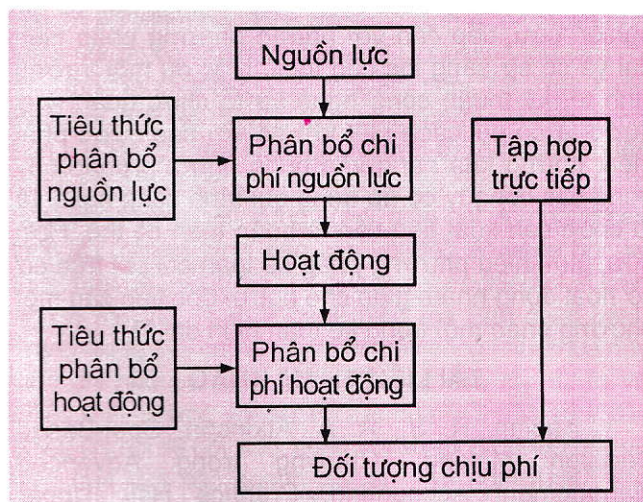
- ❖ Tìm ra các mối quan hệ nhân quả để xác định được các tiêu thức phân bổ hoạt động.

Từ những khái niệm trên, tác giả có thể khái quát khái niệm về ABC như sau: "Kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC) là một hệ thống kế toán thực hiện việc tập hợp và phân bổ các nguồn lực vào các hoạt động dựa trên mức độ sử dụng các nguồn lực này của các hoạt động, sau đó chi phí các hoạt động được phân bổ đến các đối tượng chịu phí dựa trên mức độ sử dụng của các đối tượng đó".

2. Các bước thực hiện hệ thống kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động

Mô tả các bước thực hiện ABC cũng có rất nhiều tác giả chia thành các bước khác nhau nhưng nhìn chung đều thống nhất như sau: Việc thiết kế, sản xuất và phân phối sản phẩm, dịch vụ đòi hỏi phải thực hiện bởi nhiều hoạt động. Để thực hiện hoạt động này, cần thiết phải mua và sử dụng các nguồn lực do vậy mà phát sinh chi phí. Nói theo cách khác, lý thuyết về ABC cho rằng các nguồn lực tiêu hao sinh ra chi phí, hoạt động tiêu hao nguồn lực, sản phẩm và dịch vụ tiêu tốn các hoạt động.

Để hiểu rõ hơn cần phải tiếp tục xem xét ABC một cách chi tiết hơn thông qua các bước thực hiện của nó. Nhìn chung có rất nhiều mô phỏng về chu trình ABC nhưng trong phạm vi giới hạn của đề tài tác giả xin trình bày khái quát về phương pháp ABC theo hình H.1.



H.1. Quy trình thực hiện kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động

Mô hình này gồm nhiều khái niệm đặc trưng, dưới đây là một số khái niệm cơ bản:

❖ **Nguồn lực:** là một yếu tố kinh tế được sử dụng để thực hiện các hoạt động. Ví dụ nguồn lực tiêu biểu như con người, nguyên vật liệu, thiết bị, nhà xưởng...

❖ **Hoạt động:** là một sự kiện hoặc một nghiệp vụ gây ra sự phát sinh chi phí trong doanh nghiệp. Quá trình sản xuất sản phẩm và cung ứng dịch vụ của doanh nghiệp thực chất là sự hợp thành một cách có hệ thống, có tổ chức của nhiều hoạt động khác nhau.

❖ **Đối tượng chịu phí:** Theo lý thuyết ABC, chi phí hoạt động sẽ được phân bổ tới các đối tượng chịu phí. Đối tượng chịu phí thường rất đa dạng và phụ thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị mà người thiết kế hệ thống sẽ thiết lập nên các đối

tượng chịu phí khác nhau như: sản phẩm, dịch vụ, lô sản phẩm, khách hàng, nhóm khách hàng, kênh phân phối, khu vực bán hàng...

❖ **Tiêu thức phân bổ chi phí nguồn lực:** là một yếu tố đo lường sự tiêu hao nguồn lực cho hoạt động. Nếu như nguồn lực là con người, những người này tiêu tốn thời gian cho những hoạt động theo mức độ khác nhau nên tỷ lệ thời gian lao động sẽ là tiêu thức phân bổ chi phí nguồn lực

❖ **Tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động:** là cầu nối giữa hoạt động và các đối tượng chịu phí. Tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động là một yếu tố dùng để đo lường sự tiêu hao của hoạt động cho các đối tượng chịu phí.

Tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động đòi hỏi phải được định lượng để truy nguyên các phần chi phí tương ứng liên quan của các hoạt động đến các đối tượng chịu phí của nó

Như vậy, các bước thực hiện của phương pháp này bao gồm:

❖ **Xác định hoạt động chính**

Các hoạt động chính được xác định thông qua việc phân tích ban đầu, kiểm tra thực tế khu vực làm việc, thực hiện phỏng vấn những nhân viên liên quan hoặc yêu cầu những nhân viên này mô tả thời gian của họ để thực hiện công việc hình thành nên những hoạt động chính. Hoạt động chính được chọn ở mỗi cấp độ được xem là hợp lý dựa trên sự cân nhắc giữa chi phí bỏ ra trong việc theo dõi hoạt động này và nhu cầu về tính chính xác của thông tin chi phí được cung cấp.

Một trong các cách hữu dụng nhất khi người ta nghĩ đến việc xác định các hoạt động và cách kết hợp chúng với nhau thông qua các cấp độ hoạt động như cấp đơn vị sản phẩm, cấp lô (nhóm) sản phẩm, cấp sản phẩm, cấp tiện ích..

❖ **Tập hợp trực tiếp chi phí vào các hoạt động hoặc đối tượng chịu phí**

Ngoài việc tập hợp chi phí thông thường được chi tiết theo các tài khoản, nếu như xác định được chi phí đang được tập hợp sử dụng cho đối tượng chịu chi phí nào hay thuộc hoạt động nào thì ta tập hợp vào đối tượng hoặc hoạt động đó.

❖ **Phân bổ các nguồn lực vào các hoạt động**

Các chi phí nguồn lực được tiêu hao trong một giai đoạn nếu không được tập hợp trực tiếp vào các hoạt động hoặc các đối tượng chịu chi phí sẽ được phân bổ tiếp đến từng hoạt động của ABC.

❖ **Phân bổ chi phí vào các hoạt động vào các đối tượng chịu chi phí**

Để phân bổ chi phí các hoạt động tới các đối tượng chịu chi phí trong giai đoạn này, đòi hỏi phải lựa chọn nhiều tiêu thức phân bổ cho các chi phí hoạt động. Tiêu thức phân bổ trong giai đoạn này

gọi là tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động (Activity cost driver).

Theo quan điểm của các nhà nghiên cứu như Colin Drury, Robert S.Kaplan... thì có ba loại tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động:

- ❖ Tiêu thức phân bổ dựa trên số lần thực hiện;
- ❖ Tiêu thức phân bổ dựa trên số lượng thời gian thực hiện;
- ❖ Tiêu thức phân bổ dựa trên mức độ thực hiện

3. Kinh nghiệm áp dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động trong các công ty lớn nhất ở Anh

Trong cuộc khảo sát này, người ta đưa ra một bảng câu hỏi về quan điểm sử dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động của các công ty. Bảng câu hỏi này được trả lời bởi các Giám đốc tài chính/thư ký công ty (54 người) và nhân viên kế toán (102 người), với nhân viên kinh doanh khác (21 người) cung cấp phần còn lại. Những người trả lời là những người đã có trung bình là 9,4 năm kinh nghiệm làm việc trong tổ chức của họ. Kết quả thu được như sau (Bảng 1, Bảng 2).

Bảng 1. Bảng thống kê số công ty sử dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động

Tiêu chí	Cuộc khảo sát 1999	
	Số lượng tuyệt đối	Số tương đối (%)
Sử dụng ABC	177	50,86
Không sử dụng ABC	32	9,20
Không phản ứng	139	39,94
Tổng cộng	348	100

Bảng 2. Mối liên quan giữa ABC với lĩnh vực và quy mô của Công ty

Chỉ tiêu	Cuộc khảo sát 1999		
	Tổng (SL)	Trong đó sử dụng ABC	
		SL	%
1. Về lĩnh vực	177	31	17,51
- Sản xuất	84	12	14,29
- Dịch vụ	66	8	12,12
- Tài chính	27	11	40,74
2. Về quy mô	177	31	17,51
- 50% nhỏ nhất	88	9	10,23
- 50% lớn nhất	89	22	24,72

Nhìn chung số lượng công ty sử dụng và quan tâm đến ABC nhiều hơn so với những công ty không sử dụng nó, và cũng nhiều hơn những công ty không nghiên cứu về ABC. Việc sử dụng ABC cao nhất trong các công ty có quy mô lớn và hoạt động trong lĩnh vực tài chính.

4. Kết luận

Phần cuối của bài viết này muốn xem xét khả năng vận dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động ở Việt Nam. Đây là một trong các phương pháp hiện đại trong kế toán quản trị. Phương pháp này phù hợp với môi trường sản xuất nói chung là có sự tự động hóa cao và tổ chức sản xuất tiên tiến.

Tính ưu việt của Phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động là một công cụ đo lường tương đối chính xác và hợp lý các chi phí phát sinh liên quan đến đối tượng và hoạt động chịu phí, điều đó giúp cho các doanh nghiệp có thể đưa ra được phương pháp tiết kiệm chi phí hiệu quả nhất, đưa ra chiến lược phát triển hiệu quả.

Tuy nhiên, đối với Việt Nam, phương pháp này lại còn nhiều mới mẻ. Các doanh nghiệp cần có sự nghiên cứu, tiếp cận với những phương pháp hiện đại và có sự sàng lọc cần thiết. Mặc dù môi trường kinh tế, kỹ thuật, công nghệ và tổ chức quản lý ở nước ta có sự cách biệt lớn so với các nước phát triển, nhưng khả năng vận dụng phương pháp này trong các công ty có áp dụng qui trình công nghệ và tổ chức sản xuất tiên tiến là hoàn toàn có thể. Hơn nữa, giới thiệu phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động nhằm giúp cho người đọc tiếp cận một phương pháp mới trong kế toán hiện đại. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Kaplan, R. S., A. A. Atkinson. Cost-Based Decision Making. Chương trong Advanced Management Accounting. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey. 1998.
2. Judith J. Baker, Activity-based costing and activity-based management for health care.
3. John Innes, Falconer Mitchell and Donald Sinclair. Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. Management Accounting Research. 2000. Available online at <http://www.idealibrary.com>.

Người biên tập: Nguyễn Bình

SUMMARY

The paper introduces the method "Accounting the expenditures on the activities" to help the readers understand the other accounting method. Basing on these, the paper also shows the abilities using this accounting method in Vietnam.