

Vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) trong phân bổ chi phí tại doanh nghiệp vận tải

Vũ Thị Hương

Ngô Thị Hiền

Khoa Kinh tế - Quản lý, Trường Đại học Điện Lực

Hiện nay, trong các doanh nghiệp vận tải cung cấp các hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách, vận tải hàng hóa, kho bãi với lượng hợp đồng ký kết lớn, chi phí dịch vụ vận tải bao gồm nhiều khoản mục nên doanh nghiệp đang gặp phải một số vấn đề bất cập trong việc tính đúng, tính đủ, tiết kiệm chi phí để từ đó xây dựng được giá cung cấp dịch vụ đáp ứng được vấn đề cạnh tranh trong ngành vận tải. Vì vậy, vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) trong phân bổ chi phí vận tải tại doanh nghiệp vận tải hiện nay là rất phù hợp và cần thiết. Khi đó, chi phí vận tải gián tiếp được phân bổ cho từng hoạt động vận tải dựa theo mức độ hoạt động là doanh thu hay số lượng hành khách, hàng hóa chuyên chở, từ đó tính đúng, tính đủ giá thành của từng dịch vụ vận tải, giúp ban lãnh đạo công ty xác định được chính xác hiệu quả của từng hoạt động.

1. Đặt vấn đề

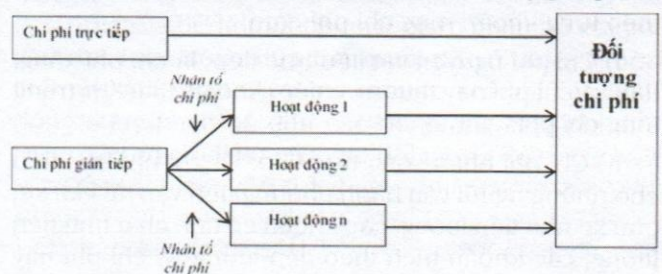
Trong xã hội hiện nay cùng với sự phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế thì nhu cầu vận chuyển hành khách, hàng hóa rất lớn xong lại có rất nhiều những doanh nghiệp vận tải được thành lập, vì vậy cạnh tranh vận tải không chỉ giữa các doanh nghiệp trong nước mà còn với cả doanh nghiệp nước ngoài về giá cả, chất lượng. Vì vậy, trên tinh thần này, các doanh nghiệp vận tải đang quyết liệt triển khai nhiều giải pháp cụ thể nhằm thực hiện một cách hiệu quả nhất mục tiêu “tối ưu hóa chi phí”. Hiện nay, tại doanh nghiệp vận tải thực hiện tập hợp chi phí vận tải gián tiếp cho các hoạt động, sau đó cuối kỳ phân bổ cho từng hoạt động theo doanh thu từng hoạt động vào thời điểm cuối kỳ. Tuy nhiên, chi phí vận tải gián tiếp chiếm tỷ trọng khá lớn trong giá thành vận tải, bao gồm: chi phí khấu hao phương tiện, chi cầu phà, bến bãi, chi bảo hiểm, phí đăng kiểm xe,... và nếu áp dụng theo phương pháp truyền thống thì chi phân bổ theo tiêu thức doanh thu vào cuối kỳ như vậy sẽ không đảm bảo độ chính xác, giá thành các loại hoạt động dịch vụ vận tải mang tính cào bằng giữa các hoạt động. Như vậy, đồng nghĩa với việc doanh nghiệp vận tải không thể xác định được chính xác hiệu quả của từng hoạt động.

Nghiên cứu này các tác giả đề cập đến khái niệm phương pháp ABC, vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) phân bổ chi phí vận tải gián tiếp cho từng hoạt động theo mức độ hoạt động. Từ đó giúp xác định được chính xác chi phí cho từng hoạt động, làm cơ sở cho nhà quản trị xây dựng được giá thành dịch vụ vận tải cạnh tranh, đồng thời đánh giá chính xác hiệu quả của từng hoạt động trong doanh nghiệp.

2. Tổng quan về phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (Phương pháp ABC)

ABC được giới thiệu vào cuối những năm 1980 bởi Robin Cooper - người Anh và Robert Kaplan - người Mỹ. Theo Cooper & Kaplan (1988), lý thuyết về mô hình ABC rất đơn giản. Hầu như tất cả các hoạt động của một công ty tồn tại để hỗ trợ sản xuất, cung cấp hàng hóa và dịch vụ. Do đó, tất cả các chi phí liên quan nên được coi là chi phí sản phẩm. Và phần lớn các chi phí hỗ trợ của doanh nghiệp và phân xưởng sản xuất có thể tách rời, nên chúng có thể được tập hợp và xác định cho các sản phẩm riêng lẻ hoặc một loại sản phẩm.

Hình 1: Sơ lược về cách phân bổ chi phí cho các đối tượng chi phí



Turney (1996) trình bày một định nghĩa hiện đại hơn về ABC và giới thiệu mô hình này như là một hệ thống phân bổ hai bước của các hoạt động chi phí và đối tượng chi phí. Chính xác hơn, phương pháp ABC sử dụng hệ thống phân bổ chi phí hai bước thông qua các hoạt động và sau đó phân bổ chi phí của từng hoạt động cho các sản phẩm tương ứng với từng hoạt động để tạo ra sản phẩm đó. ABC là một phương pháp đo lường chi phí và hiệu suất của các hoạt động và đối tượng chi phí. Nó xác định chi phí cho các hoạt động dựa trên việc tiêu hao nguồn lực, sau đó tập hợp chi

phí cho các đối tượng chi phí dựa trên việc sử dụng các hoạt động của các đối tượng đó.

Như vậy, phương pháp ABC có thể được hiểu là phương pháp phân bổ chi phí ước tính sử dụng đa tiêu thức để phân bổ chi phí đến đối tượng chi phí cuối cùng là sản phẩm, khách hàng, thị trường, kênh phân phối... Trọng tâm của phương pháp là tính toán chi phí cho từng hoạt động, sau đó tổng hợp các chi phí đến đối tượng cuối cùng bằng cách đo lường bao nhiêu hoạt động phục vụ cho đối tượng này. So với phương pháp truyền thống phân bổ chi phí phát sinh gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí theo một hoặc trong nhiều tiêu thức phân bổ chi phí trên sản lượng, tiền công, giờ máy ... và không có mối liên hệ nhân quả trực tiếp với việc phát sinh chi phí thì phương pháp ABC có ưu điểm là phân bổ chi phí theo mức độ hoạt động (ABC) lại tập trung đánh giá theo hoạt động, do đó tính đến cả chi phí phụ trợ ngoài phạm vi phân xưởng như chi phí quản lý, chi phí bán hàng.

Tuy nhiên, áp dụng phương pháp ABC có nhược điểm là để thực hiện được phương pháp ABC, doanh nghiệp cần phải tiêu tốn khá nhiều nguồn lực từ khâu thiết kế, xây dựng đến khâu triển khai. Bên cạnh đó, nó cần lượng thông tin đầu vào khá phong phú, liên quan đến nhiều hoạt động, do đó sẽ mất nhiều công sức, thời gian vào việc thu thập các thông tin, dữ liệu liên quan, kiểm tra và nhập dữ liệu vào hệ thống.

3. Vận dụng phương pháp ABC trong việc phân bổ chi phí tại doanh nghiệp vận tải

Trong phạm vi bài viết tác giả đề cập đến doanh nghiệp vận tải thực hiện hoạt động chủ yếu là kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hóa và hành khách với lộ trình vận tải chính, Hà Nội — các tỉnh phía Bắc. Phương tiện vận tải của doanh nghiệp là các loại xe khách, buýt. Chi phí vận tải phát sinh được tập hợp theo từng khoản mục chi phí gồm:

i) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: là chi phí xăng, dầu và chi phí này thường chiếm khoảng 35-40% trong tổng chi phí.

ii) Chi phí nhân công trực tiếp: Là chi phí trực tiếp cho những người vận hành phương tiện vận tải - lái xe, phụ xe như tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương, các khoản trích theo tiền lương và chi phí này chiếm khoảng 20% đến 25% trong tổng chi phí.

iii) Chi phí sản xuất chung: Là các chi phí phát sinh ở đội xe, trạm xe như tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương (ăn ca, làm thêm giờ....), các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý đội xe; các khoản chi phí về nguyên vật liệu như dầu nhớt, mỡ, và chi phí bảo dưỡng, sửa chữa xe... Chi phí này không hạch toán riêng cho từng đối tượng chịu chi phí mà công ty hạch toán chung sau đó phân bổ theo các tiêu thức phù hợp.

Để ứng dụng phương pháp ABC trong phân bổ chi

phí tại doanh nghiệp vận tải cần xác định chi phí sản xuất dịch vụ vận tải theo các bước:

Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp

Trong mô hình tính toán này, đối tượng tập hợp chi phí tại doanh nghiệp vận tải được xác định là dịch vụ vận tải hành khách, dịch vụ vận tải hàng hóa và dịch vụ cho thuê bến bãi. Hầu hết các chi phí phát sinh trong việc cung cấp dịch vụ vận tải này không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí. Theo quan điểm của phương pháp ABC, các chi phí hoạt động phát sinh tại công ty được coi là các chi phí gián tiếp, sau đây sẽ được tập hợp theo các nhóm hoạt động chính và phân bổ cho các đối tượng theo từng tiêu thức thích hợp.

Bước 2: Xác định các hoạt động

Các hoạt động của doanh nghiệp gồm: Hoạt động vận tải hành khách, vận tải hàng hóa, hoạt động thuê kho bến bãi, hoạt động quản lý và hoạt động khác (chiếm tỷ trọng nhỏ) như đào tạo lái xe, cấp đăng kiểm kiểm phương tiện xe cơ giới đường bộ

Trong bước này, các chi phí phát sinh tại doanh nghiệp vận tải sẽ được ghi chép và tập hợp lại. Mỗi khoản mục chi phí sẽ được phân tích xem phục vụ cho hoạt động nào và sau đó sẽ được phân bổ vào từng hoạt động sao cho hợp lý. Bên cạnh đó có những khoản mục sẽ có thể có mặt trong tất cả các hoạt động. Tuy nhiên, trong một vài trường hợp công tác phân chia có thể không đạt đến sự chính xác tuyệt đối, điều này phụ thuộc nhiều vào kỹ thuật tổng hợp phân tích số liệu của kế toán quản trị.

Bước 3: Chọn tiêu thức phân bổ của các hoạt động

Các đối tượng chịu chi phí là dịch vụ vận tải hành khách, dịch vụ vận tải hàng hóa, dịch vụ cho thuê bến bãi và các dịch vụ khác, nhóm tác giả lựa chọn tiêu thức phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí của các hoạt động như sau:

Bảng 1 - Tiêu thức phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí

Loại hoạt động	Cơ sở phân bổ chi phí	Vận tải hành khách (trđ)	Vận tải hàng hóa (trđ)	Cho thuê bến bãi (trđ)	Tổng (trđ)
Vận tải hành khách	Số hành khách	570			570
Vận tải hàng hóa	Số lượt vận chuyển		28		28
Cho thuê bến bãi	Doanh thu (nghìn đồng)			433.382	433.382
Hoạt động khác	Doanh thu (nghìn đồng)	132.085	129.526		261.611
Quản lý chung	Doanh thu (nghìn đồng)	541.142	422.217	92.225	1.005.584

Nguồn: Số liệu phỏng Tài chính kế toán

Trong đó, các chi phí gián tiếp cần phân bổ:

Chi phí tiền lương lái xe, phụ xe: 1.117.043 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 489.931 (nghìn đồng) và hoạt động vận tải hàng hóa: 627.112 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ theo số lượng hành khách và theo số lượt vận chuyển hàng hóa).

Chi phí xăng dầu: 2.954.762 (nghìn đồng), phân bổ

cho hoạt động vận tải hành khách: 2.493.831 (nghìn đồng) và hoạt động vận tải hàng hóa: 460.931 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ: theo trung bình trọng lượng của hoạt động vận tải hành khách và hoạt động vận tải hàng hóa).

Chi phí vé cầu đường: 36.864 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 18.432 (nghìn đồng) và hoạt động vận tải hàng hóa: 18.432 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ 50:50 vì xe vừa chờ hàng vừa chờ khách).

Chi phí dịch vụ bến bãi: 704.774 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 563.819 (nghìn đồng) và hoạt động vận tải hàng hóa: 140.955 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ theo diện tích/thể tích chờ hàng và chờ khách vì diện tích chờ khách chiếm 4/5 xe, diện tích chờ hàng chiếm 1/5 xe).

Chi phí tiền lương quản lý: 156.024 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 50.172 (nghìn đồng), hoạt động vận tải hàng hóa: 48.012 (nghìn đồng), hoạt động cho thuê bến bãi: 23.421 (nghìn đồng) và hoạt động quản lý: 34.428 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ là doanh thu bộ phận quản lý của từng hoạt động).

Chi phí khấu hao TSCĐ: 2.443.835 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 1.191.343 (nghìn đồng), hoạt động vận tải hàng hóa: 1.015.294 (nghìn đồng) và hoạt động quản lý chung: 237.198 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ là doanh thu của hoạt động vận tải hành khách, hoạt động vận tải hàng hóa và hoạt động quản lý chung).

Chi phí bảo dưỡng xe hàng tháng: 10.856 (nghìn đồng) (thay dầu, rửa xe...), phân bổ cho cả hoạt động vận tải hành khách: 112.904 (nghìn đồng), vận tải hàng hóa: 20.868 (nghìn đồng) (Tiêu thức phân bổ là trọng lượng chuyên chở của bộ phận quản lý của từng hoạt động).

Chi phí khác: 2.301.471 (nghìn đồng), phân bổ cho hoạt động vận tải hành khách: 989.358 (nghìn đồng), hoạt động vận tải hàng hóa: 867.124 (nghìn đồng), hoạt động cho thuê bến bãi: 150.409 (nghìn đồng), hoạt động quản lý chung: 294.580 (nghìn đồng)

(Tiêu thức phân bổ là doanh thu hoạt động vận tải hành khách, hoạt động vận tải hàng hóa và hoạt động cho thuê bến bãi).

Việc chọn tiêu thức phân bổ có một ý nghĩa vô cùng quan trọng trong phương pháp ABC, nó có vai trò như là một yếu tố chủ yếu của từng bộ phận hoạt động.

Bước 4: Tính toán mức phân bổ

Ở bước này, nhóm tác giả phân bổ chi phí cho từng hoạt động, cụ thể như sau:

Bảng 2 – Bảng phân bổ chi phí cho từng hoạt động (nghìn đồng)

Chi tiêu	Chi phí xăng dầu	Chi phí tiền lương	Chi phí vé cầu đường	Tiền lương quản lý	Chi phí bến bãi	Chi phí khấu hao TSCĐ	Chi phí bảo dưỡng xe	Chi phí khác	Tổng cộng
Vận tải hành khách	2.493.831	489.931	18.432	50.172	563.819	1.191.343	112.904	989.358	5.909.790
Vận tải hàng hóa	460.931	627.112	18.432	48.012	140.955	1.015.294	20.868	867.124	3.198.728
Cho thuê bến bãi				23.421		237.198		150.409	411.028
Quản lý				34.428				294.580	329.008
Tổng cộng									9.848.554

Nguồn: Nhóm tác giả xây dựng

Từ bảng trên ta sẽ có bảng phân bổ chi phí cho từng dịch vụ như sau:

Bảng 3. Bảng phân bổ chi phí cho từng dịch vụ (nghìn đồng)

Chi tiêu	Vận tải hành khách	Vận tải hàng hóa	Cho thuê bến bãi	Hoạt động quản lý	Tổng cộng
Vận tải hành khách	5.909.790			136.71	6.046.500
Vận tải hàng hóa		3.198.728		124.511	3.323.239
Dịch vụ cho thuê bến bãi			411.028	67.787	478.815

4. Kết luận

Phương pháp kế toán hoạt động ABC là một phương pháp kế toán quản trị hiện đại, được nhiều nhà nghiên cứu và quản trị doanh nghiệp trên thế giới thừa nhận lợi ích và những ưu điểm trong quá trình tính toán và kiểm soát chi phí. Việc vận dụng phương pháp kế toán hoạt động ABC trong các doanh nghiệp kinh doanh lĩnh vực vận tải là rất cần thiết và cấp bách vì những điểm yếu trong công tác quản lý chi phí theo phương pháp truyền thống hiện nay. Phương pháp kế toán theo hoạt động ABC cho thấy mối liên hệ mật thiết giữa các nguồn lực — hoạt động — sản phẩm, giúp các nhà quản trị có được số liệu về giá thành sản phẩm chính xác hơn, bên cạnh đó là những hiểu biết sâu sắc hơn về các chi phí phát sinh theo mối quan hệ nhân quả, là cơ sở nền tảng cho các quyết định tối ưu./.

Tài liệu tham khảo

Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). Cost & Effect — Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.

Turney, P. (1996): “Activity-based costing the performance breakthrough”, CLA, London.

Huỳnh Tấn Dũng. Gong Guang Ming. Trần Phước. So sánh phương pháp ABC và phương pháp tính giá truyền thống - Sự cần thiết áp dụng phương pháp ABC cho các doanh nghiệp Việt Nam. Tạp chí Đại học Công Nghiệp. 2014.