

# Kế toán chi phí dựa trên hoạt động và cách tiếp cận mới

 **Trinh Quốc Việt\***

Nhận: 10/3/2020

Biên tập: 12/3/2020

Duyệt đăng: 25/3/2020

*Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) ra đời từ giữa những năm 1980 đã khắc phục được hạn chế của kế toán chi phí truyền thống và giúp cho nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn trong việc cải tiến quy trình, giá bán và mối quan hệ khách hàng. Tuy nhiên, việc áp dụng ABC cũng gặp nhiều khó khăn vì tốn nhiều thời gian và chi phí. Hệ thống kế toán chi phí dựa trên hoạt động theo thời gian (TDABC) do Kaplan và Anderson đề xuất vào năm 2004, đã khắc phục được những khó khăn trên.*

**Từ khóa:** Kế toán chi phí, hoạt động, thời gian, phân bổ, ABC, TDABC

## Abstract

*Activity-Based Costing (ABC) was introduced in the mid-1980s, it has overcome the limitations of traditional cost accounting and helped managers make decisions about process improvement, price and customer relationship. However, the application of ABC is difficult because it takes a lot of time and cost. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) proposed by Kaplan and Anderson in 2004, it overcomes these difficulties.*

**Keywords:** Costing, activity, time, assign, ABC, TDABC

## 1. Đặt vấn đề

Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là một phương pháp kế toán chi phí được thiết kế để cung cấp thông tin về chi phí cho nhà quản trị, trong việc ra các quyết định chiến lược và các quyết định khác. ABC thường được sử dụng như một phần bổ sung, chứ không thay thế cho hệ thống kế toán chi phí truyền thống tại doanh nghiệp (DN).

Kế toán chi phí truyền thống được thiết kế theo đúng yêu cầu của chuẩn mực kế toán, nhằm cung cấp số liệu cho việc lập các báo cáo tài chính cung cấp cho bên ngoài. Trong khi đó, ABC được thiết kế nhằm phục vụ cho việc ra các quyết định trong nội bộ DN và vượt ra khỏi những quy định của chuẩn mực kế toán. ABC được xem là một bước phát triển trong việc xác định và kiểm soát chi phí, nhưng đòi hỏi DN phải tốn nhiều thời gian và chi phí cho việc phỏng vấn, quan sát, khảo sát các bộ phận trong DN, điều này gây khó khăn cho

việc thiết kế, thực hiện và vận hành hệ thống. Một cách tiếp cận mới có tên gọi “Kế toán chi phí dựa trên hoạt động theo thời gian” viết tắt là TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing) đã khắc phục được tất cả các hạn chế trên. Phương pháp này đơn giản, ít tốn kém và có thể áp dụng một cách dễ dàng, nhanh chóng bởi nó chỉ dựa vào việc ước tính thời gian thực hiện các hoạt động bằng việc quan sát trực tiếp các quá trình từ đó làm cơ sở để phân bổ các chi phí. Chúng ta cùng tìm hiểu cụ thể cách tiếp cận mới này ở các phần dưới đây.

## 2. Tổng quan về ABC

### 2.1 Đặt điểm

*Chi phí sản xuất và ngoài sản xuất đều có thể được tính vào giá thành sản phẩm trên cơ sở mối quan hệ nhân quả.*

Trong ABC, ngoài các chi phí sản xuất thì một số chi phí ngoài sản xuất liên quan đến bán hàng, phân phối và

quản lý cũng được tính vào giá thành sản phẩm. Đối với các chi phí trực tiếp ngoài sản xuất (chi phí hoa hồng trả cho nhân viên bán hàng, chi phí vận chuyển và chi phí sửa chữa bảo hành,...) hệ thống ABC sẽ tính trực tiếp vào giá thành sản phẩm. Đối với các chi phí gián tiếp ngoài sản xuất hệ thống ABC, sẽ phân bổ cho các sản phẩm nếu các sản phẩm này gây ra các chi phí đó.

*Một số chi phí sản xuất có thể được loại ra, không được tính vào giá thành sản phẩm.*

Trong hệ thống kế toán chi phí truyền thống, tất cả các chi phí sản xuất được tính vào giá thành sản phẩm, thậm chí đó là các chi phí không phải do các sản phẩm gây ra. Trong ABC, chi phí duy trì hoạt động phân xưởng và chi phí năng lực nhân viên sẽ không được phân bổ cho các sản phẩm. Chi phí duy trì hoạt động phân xưởng (chi phí nhân viên lương của nhân viên bảo vệ phân xưởng, tiền lương giám đốc phân xưởng và chi phí văn phòng phẩm tại phân xưởng,...) không được tính vào giá thành sản phẩm vì chúng hoàn toàn không bị tác động bởi việc sản xuất các sản phẩm trong kỳ. Chi phí năng lực nhân viên là các chi phí sản xuất đã phát sinh nhưng không được sử dụng hết để sản xuất sản phẩm, chẳng hạn khi số lượng sản phẩm sản xuất dự toán giảm thì đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung cho mỗi sản phẩm sẽ tăng lên và toàn bộ các sản phẩm được sản xuất trong kỳ phải gánh chịu toàn bộ chi phí này

\* Khoa Kinh tế - Quản trị kinh doanh, Trường Đại học An Giang

theo kế toán chi phí truyền thống. Nhưng theo ABC, phần chi phí dư thừa này sẽ được loại trừ, không được tính vào giá thành sản phẩm.

*Có nhiều nhóm chi phí chung, mỗi nhóm được phân bổ cho các sản phẩm và các đối tượng chịu chi phí khác bằng cách sử dụng các thước đo hoạt động riêng biệt.*

Trong ABC, hoạt động được hiểu là bất kỳ sự kiện nào gây ra việc tiêu hao nguồn lực nội chung. Nhóm chi phí hoạt động là một nhóm hoạt động, trong đó các chi phí phát sinh và trong nhóm được tổng hợp chung và có liên quan đến một thước đo hoạt động cụ thể (nhóm chi phí xử lý đơn đặt hàng, nhóm chi phí thiết kế sản phẩm...). Thước đo hoạt động là cơ sở phân bổ (tiêu thức phân bổ) chi phí chung, hai thước đo hoạt động phổ biến nhất là số lần thực hiện và thời gian thực hiện.

## 2.2. Các bước trong ABC

*Bước 1. Xác định các hoạt động, nhóm chi phí hoạt động và các thước đo hoạt động.*

Đây là bước quan trọng đầu tiên trong việc thực hiện ABC, vì các hoạt động là nền tảng của hệ thống. Một thủ tục phổ biến là, các thành viên trong nhóm thực hiện ABC sẽ phỏng vấn những người làm việc trong các phòng ban quản lý chung và yêu cầu họ mô tả các hoạt động chính của họ. Các hoạt động ghi nhận lại thường rất nhiều và điều này sẽ rất tốn kém trong việc thiết kế, thực hiện, bảo trì và sử dụng hệ thống. Vì vậy, các hoạt động ban đầu thường được giảm xuống với một số lượng ít hơn bằng cách kết hợp các hoạt động tương tự lại với nhau và nhóm chi phí hoạt động được xác định tương ứng với nhóm hoạt động vira kết hợp.

Các thước đo hoạt động được xác định ngay sau đó (dựa trên mối quan hệ nhân quả) để làm cơ sở phân bổ chi phí chung cho các nhóm chi phí hoạt động và các đối tượng chịu chi phí (sản phẩm, khách hàng,...).

*Bước 2. Phân bổ chi phí chung cho các nhóm chi phí hoạt động*

Bước này còn được gọi là phân bổ giai đoạn 1. Ở giai đoạn này, các chi phí chung của các bộ phận chức năng được phân bổ cho các nhóm chi phí hoạt động. Trưởng bộ phận và nhân viên tại các bộ phận được phỏng vấn và yêu cầu ước tính tỷ lệ phần trăm thời gian của họ dành cho các hoạt động. Tỷ lệ này chính là cơ sở để phân bổ các chi phí chung cho các nhóm chi phí hoạt động.

*Bước 3. Tính đơn giá hoạt động.*

Đơn giá hoạt động được tính bằng cách lấy tổng chi phí của từng nhóm chi phí hoạt động chia cho tổng số hoạt động (theo thước đo hoạt động) của nhóm chi phí hoạt động đó.

*Bước 4. Phân bổ chi phí chung cho các đối tượng chịu chi phí.*

Bước này còn được gọi là phân bổ giai đoạn 2. Đơn giá hoạt động ở bước 3 được sử dụng để phân bổ các chi phí chung (đã phân bổ cho các nhóm chi phí hoạt động) cho các đối tượng chịu chi phí (sản phẩm, khách hàng,...). Việc phân bổ được thực hiện bằng cách, lấy đơn giá hoạt động nhân với tổng số hoạt động (theo thước đo hoạt động) đã thực hiện cho từng đối tượng chịu chi phí.

*Bước 5. Lập báo cáo quản trị*

Các báo cáo quản trị phổ biến nhất trong hệ thống ABC là báo cáo lợi nhuận theo sản phẩm và khách hàng. Các báo cáo này giúp các công ty hướng nguồn lực của họ đến các sản phẩm hoặc khách hàng có khả năng sinh lợi cao.

## 3. Cách tiếp cận mới - TDABC

TDABC dựa trên lượng thời gian tiêu hao để thực hiện các hoạt động làm cơ sở phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí. Phương pháp này khắc phục 2 hạn chế quan trọng của mô hình ABC như sau:

*Thứ nhất,* TDABC không yêu cầu các cuộc phỏng vấn rộng rãi với nhân viên để thực hiện phân bổ giai đoạn 1 (như được mô tả ở bước 2 ở

trên). Đối với một công ty có số lượng nhân viên lên đến hàng nghìn người, các cuộc phỏng vấn này có thể rất tốn thời gian và làm hạn chế khả năng cập nhật thường xuyên những thay đổi trong hệ thống.

*Thứ hai,* ABC giả định rằng nhân viên sẽ tự báo cáo thời gian nhân rồi của chính họ và được đưa vào nhóm chi phí hoạt động khác. Trong thực tế, hầu hết các nhân viên đều không thiện cảm với việc báo cáo thời gian nhân rồi của chính họ, vì nó có thể là sự báo hiệu cho nhà quản trị biết rằng lực lượng lao động cần phải được cải thiện và nhân viên có thể bị sa thải.

Để hiểu rõ hơn về TDABC, một ví dụ về cách thức phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí thông qua việc phân tích chi phí theo khách hàng và phân tích năng lực lao động sẽ được thực hiện. Bài viết này chỉ tập trung vào việc phân bổ và phân tích chi phí lao động gián tiếp, các chi phí gián tiếp khác cũng sẽ được thực hiện tương tự.

Ví dụ, Công ty XYZ muốn biết rõ hơn về lợi nhuận theo từng khách hàng và việc sử dụng năng lực lao động trong công ty, Ban Giám đốc quyết định sử dụng hệ thống TDABC để phân tích chi phí lao động của bộ phận phục vụ khách hàng. Mục tiêu là biết được chi phí lao động của bộ phận đã được sử dụng cho từng khách hàng như thế nào và muốn có được nhiều thông tin hơn, làm cơ sở đưa ra các quyết định liên quan đến nhân viên trong bộ phận. Trước đây, công ty đã dựa vào sự ước tính để đưa ra các quyết định nhân sự, điều này thường dẫn đến sự mất cân đối giữa tổng số lượng nhân viên theo biến chế và số lượng nhân viên cần thiết để phục vụ khách hàng. Với TDABC, công ty hy vọng sẽ điều chỉnh lại năng lực lao động của mình phù hợp với nhu cầu cần thiết. Công ty có các số liệu liên quan đến bộ phận phục vụ khách hàng như sau:

- Số lượng nhân viên của bộ phận: 30 nhân viên

- Mức lương trung bình của 1 nhân viên trong 1 năm: 29.952 nghìn đồng
- Số tuần làm việc của 1 nhân viên trong 1 năm: 52 tuần
- Số phút làm việc 1 tuần: 2.400 phút/nhân viên
- Tỷ lệ thời gian làm việc thực tế: 80%
- Các hoạt động trong bộ phận: xử lý đơn hàng, giải đáp thắc mắc, xét duyệt bán chịu
- Thời gian trung bình cho một lần thực hiện của từng hoạt động: 10 phút để xử lý 1 đơn hàng, 30 phút cho 1 lần giải đáp thắc mắc cho 1 khách hàng và 40 phút 1 lần xét duyệt bán chịu cho 1 khách hàng.

**Bảng 1: Đơn giá cho một lần thực hiện của từng hoạt động**

	Xử lý đơn đặt hàng	Giải đáp thắc mắc	Xét duyệt bán chịu
Số phút cho một lần thực hiện (phút)	10	30	40
Chi phí lương cho một phút (nghìn đồng)	0,3	0,3	0,3
Đơn giá một lần thực hiện trong hoạt động (nghìn đồng)	3	9	12

**Bảng 2: Chi phí từng hoạt động được phân bổ theo từng khách hàng**

	Khách hàng A	Khách hàng B	Khách hàng C
Số lượng đơn đặt hàng xử lý (đơn)	30	18	7
Đơn giá một lần thực hiện (nghìn đồng/ đơn)	3	3	3
Chi phí hoạt động xử lý đơn đặt hàng (nghìn đồng)	30	54	21
Số lần giải đáp thắc mắc (lần)	17	10	8
Đơn giá một lần thực hiện (nghìn đồng/ lần)	9	9	9
Chi phí hoạt động giải đáp thắc mắc (nghìn đồng)	153	90	72
Số lần xét duyệt bán chịu (lần)	1	1	1
Đơn giá một lần thực hiện (nghìn đồng/ lần)	12	12	12
Chi phí hoạt động xét duyệt bán chịu (nghìn đồng)	12	12	12
Chi phí từng khách hàng (nghìn đồng)	255	156	105

Công ty có rất nhiều khách hàng. Trong đó, 3 khách hàng A, B, C có số lượng đơn đặt hàng lần lượt là 30, 18, 7. Số lần giải đáp thắc mắc cho 3 khách hàng A, B, C lần lượt là: 17, 10, 8. Số lần xét duyệt bán chịu cho 3 khách hàng A, B, C lần lượt là: 1, 1, 1. Tổng cộng có 200.000 đơn đặt hàng, 4.500 lần giải đáp thắc mắc, 8.900 lần xét duyệt bán chịu cho tất cả các khách hàng trong năm.

Tỷ lệ thời gian làm việc thực tế ở trên cho thấy, nhân viên không phục vụ khách hàng 100% số phút làm việc của họ. Họ đã dành một số thời gian vào các kỳ nghỉ lễ, nghỉ giữa ca, đào tạo hoặc theo nhu cầu cá nhân. Do đó, công ty tin rằng chỉ có 80% thời gian làm việc của nhân viên được dành cho khách hàng.

*Chi phí từng hoạt động = Số lần thực hiện từng hoạt động x Đơn giá một lần thực hiện*

Chi phí từng hoạt động được phân bổ theo từng khách hàng của Công ty XYZ được trình bày trong Bảng 2.

Cách phân bổ chi phí được thực hiện trong Bảng 2 rất hữu ích cho công ty trong xác định lợi nhuận theo khách hàng và quản lý danh sách khách hàng của mình dựa trên những số liệu đó. Ngoài ra, việc phân bổ chi phí trong bảng trên đã được thực hiện mà không cần phải phỏng vấn 30 nhân viên trong bộ phận dịch vụ khách hàng. Thay vào đó, công ty chỉ cần ước tính hợp lý về tỷ lệ phần trăm năng lực thực tế của công ty và ước tính lượng thời gian cần thiết để thực hiện mỗi hoạt động cho một lần thực hiện để tính đơn giá hoạt động theo thời gian. Tuy nhiên, số liệu trong bảng trên không giúp công ty định lượng và quản lý chi phí năng lực đã sử dụng và chưa sử dụng, cũng không cho phép công ty ước tính số lượng nhân viên cần có để đáp ứng nhu cầu khách hàng trong tương lai. Để có được những thông tin này, đòi hỏi phải thực hiện việc phân tích năng lực ở phần tiếp theo.

**Phân tích năng lực**

Thuật ngữ "năng lực" ở đây được hiểu là năng lực hoạt động nói chung, bao gồm năng lực sản xuất, năng lực hoạt máy móc thiết bị, năng lực lao động và các năng lực hoạt động khác. Theo ví dụ trên, bài viết này chỉ tập trung phân tích năng lực lao động.

Tóm tắt quy trình 4 bước mà Công ty XYZ thực hiện để phân tích năng lực lao động trong bộ phận phục vụ khách hàng.

**Phân tích chi phí theo khách hàng**

Tóm tắt quy trình TDABC 3 bước mà Công ty XYZ thực hiện để phân bổ chi phí lao động của bộ phận phục vụ khách hàng cho các khách hàng A, B, C.

*Bước 1. Tính chi phí lương cho mỗi phút làm việc theo thực tế của nhân viên*

*Chi phí lương mỗi phút làm việc = Tổng chi phí lương / Tổng số phút làm việc thực tế*

Chi phí lương cho mỗi phút làm việc của Công ty XYZ được tính như sau:

+ Tổng chi phí lương = 30 nhân viên x 29.952 nghìn đồng/nhân viên = 898.560 nghìn đồng

+ Tổng số phút làm việc thực tế = 52 tuần x 2.400 phút x 30 nhân viên x 80% = 2.995.200 phút

Chi phí lương mỗi phút làm việc = 898.560/2.995.200 = 0,3 nghìn đồng/ phút

*Bước 2. Tính đơn giá cho một lần thực hiện của từng hoạt động.*

Đơn giá một lần thực hiện = Số phút cho một lần thực hiện x Chi phí lương cho mỗi phút

Đơn giá cho một lần thực hiện của từng hoạt động tại Công ty XYZ được trình bày trong Bảng 1.

*Bước 3. Phân bổ chi phí theo từng khách hàng*

*Tổng chi phí từng khách hàng = Chi phí hoạt động xử lý đơn hàng + Chi phí hoạt động giải đáp thắc mắc + Chi phí hoạt động xét duyệt bán chịu*

**Bước 1. Tính tổng số phút được sử dụng để đáp ứng nhu cầu của tất cả các khách hàng**

Tổng số phút được sử dụng đáp ứng nhu cầu tất cả khách hàng = Tổng số phút được sử dụng cho hoạt động xử lý đơn đặt hàng + Tổng số phút được sử dụng cho hoạt động giải đáp thắc mắc + Tổng số phút được sử dụng cho hoạt động xét duyệt bản chi

Tổng số phút được sử dụng từng hoạt động = Số nhu cầu khách hàng từng hoạt động x Số phút phục vụ mỗi nhu cầu

Tổng số phút được sử dụng để đáp ứng nhu cầu của tất cả các khách hàng của Công ty XYZ trong năm được trình bày trong Bảng 3.

**Bước 2. Tính tổng số phút không được sử dụng.**

Tổng số phút không được sử dụng = Tổng số phút hiện có - Tổng số phút được sử dụng

Tổng số phút không được sử dụng của Công ty XYZ được tính như sau:

Tổng số phút không được sử dụng = 2.995.200 phút - 2.491.000 phút = 504.200 phút

Tổng số phút hiện có 2.995.200 phút đã được tính ở Bước 1 trong phần "Phân tích chi phí theo khách hàng" ở trên.

**Bước 3. Quy đổi số phút không được sử dụng thành số nhân viên**

Số nhân viên = Số phút không được sử dụng/Số phút làm việc thực tế một nhân viên

Số nhân viên không được sử dụng của Công ty XYZ được tính như sau:

Số nhân viên = 504.200/99.840 = 5,05 nhân viên

Trong đó, số phút làm việc thực tế một nhân viên = 52 tuần x 2.400 phút x 80% = 99.840 phút

**Bước 4. Tính tác động về mặt tài chính liên quan đến sự phù hợp giữa năng lực với nhu cầu**

Kết quả ở Bước 3 cho thấy, số nhân viên dư thừa so với nhu cầu là

**Bảng 3: Tổng số phút được sử dụng để đáp ứng nhu cầu của tất cả các khách hàng**

	Xử lý đơn đặt hàng	Giải đáp thắc mắc	Xét duyệt Bản chi	Tổng
Số nhu cầu khách hàng từng hoạt động (số đơn, số lần)	200.000	4.500	8.900	
Số phút phục vụ mỗi nhu cầu (phút)	10	30		40
Tổng số phút được sử dụng đáp ứng nhu cầu (phút)	2.000.000	135.000	356.000	2.491.000

5,05 nhân viên và số nhân viên này cần được cắt giảm. Do số lượng nhân viên cần cắt giảm phải từ kết quả này trừ nhân viên (cắt giảm nhiều hơn công ty có thể bị thiếu năng lực) và số nhân viên phải là số nguyên nên kết quả này được làm tròn thành 5 nhân viên. Khi cắt giảm số nhân viên này, công ty sẽ tiết kiệm được một khoản chi phí lương. Đây chính là tác động về mặt tài chính liên quan đến sự phù hợp giữa năng lực với nhu cầu.

Chi phí lương tiết kiệm = Số nhân viên cắt giảm x Mức lương mỗi nhân viên

Chi phí lương tiết kiệm được của Công ty XYZ được tính như sau:

Chi phí lương tiết kiệm được = 5 nhân viên x 29.952 nghìn đồng/ nhân viên = 149.760 nghìn đồng

Trường hợp số phút không được sử dụng tính ở Bước 2 cho kết quả là một con số âm, điều này cho thấy công ty đang bị thiếu năng lực so với nhu cầu và cần phải tuyển dụng thêm nhân viên bằng cách tính số nhân viên tương tự như Bước 3 và chi phí lương tăng thêm chính là tác động về mặt tài chính ở Bước 4.

**4. Kết luận**

TDABC có thể cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn so với ABC truyền thống, tuy không phải là tuyệt đối, nó cho phép các tổ chức quản lý chi phí sản phẩm, khách hàng và việc sử dụng các nguồn lực một cách chặt chẽ và hợp lý hơn. Các ước tính về thời gian được sử dụng trong TDABC là trách nhiệm của nhà quản trị và đó cũng là vấn đề quan trọng đòi hỏi các tổ chức phải ước tính chính xác thời gian thực hiện các hoạt động. TDABC không chỉ giúp các tổ chức quản lý được các số liệu chi tiết liên quan đến từng khách

hàng (chẳng hạn như chi phí) mà còn giúp đánh giá tình hình sử dụng các nguồn lực (chẳng hạn như nguồn nhân lực) một cách dễ dàng và nhanh chóng.

Đối với DN quy mô lớn thì ABC hay TDABC có thể được thực hiện dễ dàng và mang lại nhiều lợi ích to lớn, do có nhiều lợi thế hơn các DN có quy mô nhỏ. Tuy nhiên, một DN nhỏ và vừa cũng có thể triển khai và sử dụng thành công hệ thống TDABC bằng việc áp dụng ở một số giai đoạn, một số bộ phận tùy theo yêu cầu quản trị của từng DN. Sự đầu tư cho các hệ thống khác như hệ thống ERP và việc nâng cao năng lực của nhà quản trị, sẽ là cơ hội lớn cho các DN áp dụng thành công ABC và TDABC.

Ở Việt Nam, các DN còn gặp nhiều khó khăn trong tổ chức và hoạt động thì khả năng áp dụng ABC là rất hạn chế do sự phức tạp trong việc thiết kế và thực hiện hệ thống này. Do đó, việc áp dụng hệ thống TDABC được xem là giải pháp tốt nhất cho các DN bởi tính đơn giản và dễ thực hiện của nó

**Tài liệu tham khảo**

- 1 Đoàn Ngọc Quế, Phạm Văn Dược, Huỳnh Lợi (2015), *Kế toán chi phí*, NXB Kinh tế TP HCM
- 2 Nguyễn Thị Minh Phương (2017), *Kế toán chi phí theo hoạt động*, NXB Tài chính
- 3 Garrison, Noreen & Brewer (2018), *Managerial Accounting (16th Edition)*, McGraw-Hill Education, NY.
- 4 Kaplan & Alkinson (1998), *Advanced Management Accounting (3rd Edition)*, Prentice Hall International, Inc
- 5 Kaplan & Anderson (2004), *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business Review