

Về triển khai kế toán chi phí theo phương pháp ABC tại các doanh nghiệp dịch vụ kiểm toán



Nguyễn Thị Hồng Hạnh*
Nguyễn Thu Thủy**

Nhận: 18/02/2020

Biên tập: 28/02/2020

Duyệt đăng: 08/03/2020

Bài viết giới thiệu phương pháp ABC (phân bổ chi phí theo hoạt động) đến các đơn vị dịch vụ kiểm toán nói riêng và các loại hình doanh nghiệp dịch vụ nói chung, qua đó nhằm hỗ trợ các doanh nghiệp vận dụng phương pháp này vào việc phân bổ và quản lý các chi phí một cách hợp lý nhất.

1. Giới thiệu phương pháp ABC

1.1 Lợi ích của phương pháp ABC

Phương pháp ABC (Activity Based Costing - phân bổ chi phí theo hoạt động) được phát triển bởi Cooper & Kaplan (1988), hình thành và phát triển từ quá trình công nghiệp hóa và tự động hóa trong sản xuất. Phương pháp ABC cho phép theo dõi các đối tượng chi phí đến đối tượng nhận chi phí, từ đó tính toán chi phí phù hợp với từng loại sản phẩm, dịch vụ (Cooper, 1990).

Mặc dù điểm mạnh của phương pháp ABC thường kết hợp sử dụng với các công ty sản xuất, tuy nhiên, nó cũng có thể được áp dụng ở tất cả các loại hình doanh nghiệp (DN) (Rotch, 1990; Tanju & Helmi, 1991).

Có thể kể đến một số lợi ích của việc sử dụng phương pháp ABC như sau: (i) Giải pháp thay thế cho việc xử lý truyền thống về toàn bộ chi phí của công ty, nhằm đo lường

chính xác hơn các nguồn lực kinh tế mà đơn vị sử dụng (Drury, 2001); (ii) Có tầm quan trọng trong việc định giá cả của sản phẩm, dịch vụ (Bjorjenak, 1997); (iii) Cung cấp mức độ chính xác của chi phí cho từng dịch vụ nhằm cung cấp thông tin chi phí toàn diện hơn để đánh giá hiệu quả hoạt động (Bhimanani & Pigot, 1992); (iv) Cho thấy cái nhìn sâu sắc về nguyên nhân và hành vi chi phí, từ đó có các biện pháp thực hiện tốt hơn, phân tích lợi nhuận chính xác hơn (Clarke & cộng sự, 1999); (v) Cung cấp các chiến lược giá cả và sản phẩm tốt hơn, thông qua việc có sẵn thông tin thực tế hơn về lợi nhuận của sản phẩm (Innes & Mitchell, 1991)...

1.2. Động lực thúc đẩy các đơn vị áp dụng ABC

Theo Shields & Young (1994), phương pháp ABC phụ thuộc vào mục tiêu, chiến lược, chương trình, kỹ năng và nguồn lực của các nhóm nhân viên và nhà quản trị cấp cao. Chia khóa để thực hiện thành công ABC là thực hiện nghiêm túc đối với các yếu tố hành vi và tổ chức cụ thể, hơn là đối phó một cách hiệu quả. Theo Ansari và cộng sự (1997), hiệu quả của một hệ thống kế toán quản lý chi phí phụ thuộc về khả năng kết hợp bao gồm:

Hỗ trợ quản lý: Sự tham gia tích cực của nhà quản trị các cấp gắn liền với thành công của ABC, bởi nhà quản trị là người điều hành và cung cấp nguồn lực, nguồn kinh phí cần thiết để triển khai và thực hiện ABC; Đồng thời, hỗ trợ quản lý rất cần thiết để đảm bảo nhu cầu đáp ứng ưu tiên cấp bách cho sự phát triển ABC (Player & Keys, 1997).

Nguồn nhân lực đầy đủ: Nguồn lực hạn chế là một trong những trở ngại lớn trong việc triển khai phương pháp ABC (Innes & Mitchell, 1995). Nguồn lực tài chính, nguồn lực con người đầy đủ là một trong những yếu tố tương quan, tỷ lệ thuận với sự thành công khi áp dụng ABC (Shields, 1995). Để thành công, các thành viên tham gia ban đầu phải có khả năng, năng lực chuyên môn để đảm bảo rằng việc triển khai được tiếp cận từ nhiều khía cạnh khác nhau và cam kết cho sự thành công của việc thực hiện ABC. Do đó, có thể dành toàn thời gian cho việc triển khai ABC đối với đơn vị có quy mô lớn và dành bán thời gian cho thể đối với đơn vị có quy mô nhỏ (Compton, 1996).

Kết hợp mục tiêu và văn hóa DN. Theo Evans & cộng sự (1996), câu hỏi chính cần được trả lời trước khi theo đuổi, triển khai hệ thống

* Trường Đại học Mở TP. Hồ Chí Minh

** Trường Đại học Nha Trang

ABC là: Hệ thống ABC sẽ góp phần như thế nào để đạt được tầm nhìn, chiến lược và mục tiêu của đơn vị?

Sự nhạy cảm của số liệu kế toán, của các cá nhân, các sự kiện xảy ra ở công ty có ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng và độ tin cậy của dữ liệu được thu thập. Do đó, điều này có thể dẫn đến một số nhân viên cảm thấy thông tin kế toán đã bị tiết lộ, không còn là thông tin bí mật, vì để phân bổ chi phí theo ABC, bắt buộc các thông tin phải xuyên suốt. Vì vậy, thông tin phải được chia sẻ mà trước đây họ chỉ có thể chia sẻ cho những nhà quản trị cấp cao (Morrow & Connolly, 1994).

Một số nhân viên thừa nhận không muốn thay đổi phương pháp phân bổ chi phí truyền thống bằng phương pháp ABC, hoặc không hợp tác khi công ty sử dụng phương pháp ABC. Điều này có thể dẫn tới khả năng công ty sẽ gặp thất bại khi sử dụng ABC, bất chấp sự hỗ trợ từ phía nhà quản trị (Cooper & Cngsr, 1992).

Với Compton (1996), Shields (1995), đào tạo, bồi dưỡng là vấn đề quan trọng để thực hiện ABC hiệu quả, thành công. Công tác đào tạo, bồi dưỡng kiến thức về ABC cũng được thực hiện trong đội ngũ cán bộ quản lý cấp cao, cấp trung.

2. Đặc điểm doanh thu và chi phí tại các đơn vị dịch vụ kiểm toán

Về doanh thu

Đại đa số các công ty kiểm toán có hai loại doanh thu chính, đó là doanh thu cung cấp dịch vụ và doanh thu khác.

Doanh thu cung cấp dịch vụ gồm: dịch vụ kiểm toán; dịch vụ tư vấn thuế; dịch vụ tài chính; dịch vụ khác,...

Doanh thu khác gồm: dịch vụ hỗ trợ DN; dịch vụ kiểm tra, soát xét chứng từ,...

Về chi phí

Giá vốn hàng bán: Công tác tập hợp và hạch toán giá vốn hàng bán hầu hết các đơn vị tuân thủ đúng quy định. Tuy nhiên, việc phân bổ chi phí giá vốn hàng bán hiện chưa thể phân bổ cho từng đơn đặt hàng, cho từng hợp đồng cụ thể.

Chi phí bán hàng: Các đơn vị thừa nhận chưa thực hiện hạch toán chi phí bán hàng.

Chi phí quản lý DN: Các đơn vị gộp chi phí bán hàng vào chi phí quản lý DN, do đó khoản chi phí quản lý DN là khoản chi phí cao thứ hai sau giá vốn hàng bán, nhưng vẫn chưa thể phân bổ cho từng đơn đặt hàng, cho từng hợp đồng cụ thể.

Thực tế, việc ghi nhận chi phí ở các đơn vị này luôn tuân thủ các quy định, nguyên tắc thuộc các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán. Hệ thống sổ sách ghi chép đầy đủ, minh bạch đã giúp công ty quản lý dữ liệu đảm bảo an toàn, đáp ứng kịp thời yêu cầu thông tin của ban lãnh đạo. Tuy nhiên, công tác kế toán gặp phải một số khó khăn nhất định, cụ thể:

- Việc ghi nhận chi phí của DN chưa thực sự hiệu quả khi DN chưa thể phân bổ chi phí hợp lý cho từng đơn hàng, cho từng dịch vụ, cho từng công việc cụ thể đáp ứng với nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

- Hạch toán chi phí đối với dịch vụ có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác cho nhà quản trị về hiệu quả của hoạt động kinh doanh để có những biện pháp kịp thời nhằm tiết kiệm chi phí vẫn đảm bảo chất lượng dịch vụ.

- Để quản lý và hạch toán chi phí theo từng đơn hàng, theo từng đối tượng cụ thể thì chưa thể tiến hành phân loại chi phí một cách khoa học, chưa phân tích các chi phí phát sinh nào là mẫu chốt, quan trọng để có thể kiểm soát chi phí.

Tóm lại, để phân bổ chính xác hơn chi phí vào giá thành cho từng vụ việc, dịch vụ, các công ty dịch vụ kiểm toán cần có sự tinh toán phù hợp với yêu cầu quản lý và yêu cầu cung cấp số liệu căn cứ vào:

- Đặc điểm ngành nghề kinh doanh
- Đặc điểm tổ chức quản lý
- Yêu cầu quản lý cụ thể của từng đơn vị
- Yêu tố con người...

3. Một số đề xuất thực hiện ABC tại các đơn vị dịch vụ kiểm toán

Để từng bước hình thành, xây dựng và áp dụng phương pháp ABC nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động của từng nhóm, từng công việc, từng dịch vụ cụ thể, nhóm tác giả đề xuất một số giải pháp có thể thực hiện trong ngắn hạn như sau:

- *Yêu tố con người, bao gồm nhà quản trị và nhân viên kế toán.*

Đội ngũ nhà quản trị, cần nhận thức được tầm quan trọng của phương pháp ABC trong quản lý chi phí, đồng thời tiếp cận với phương pháp ABC một cách nghiêm túc, tích cực hỗ trợ cho các phòng ban có liên quan đến hoạt động phát sinh chi phí cung cấp thông tin chính xác, kịp thời phục vụ cho công tác kế toán phân bổ chi phí theo ABC phù hợp. DN kiểm toán cần mời chuyên gia tư vấn về phương pháp ABC cho đội ngũ nắm giữ các vị trí chủ chốt tại các bộ phận, phòng ban.

Nhân viên kế toán phải hỗ trợ nhà quản trị cấp cao áp dụng phương pháp ABC, vì phương pháp này đòi hỏi người làm kế toán phải tỉ mỉ, cẩn thận, có hiểu biết và kiến thức chuyên môn. Do đó, để áp dụng phương pháp ABC, người làm kế toán cần nghiên cứu, tham khảo ý kiến các chuyên gia, đồng nghiệp ở các công ty bên ngoài; đồng thời phải xác định được chi phí nào là chi phí cốt lõi để tiến

hành phân tích, đánh giá, phân bổ cho phù hợp, chính xác. Thêm vào đó, do hoạt động của đơn vị dịch vụ này thay đổi theo từng thời điểm khác nhau, người làm kế toán phải luôn linh hoạt, điều chỉnh, phân bổ chi phí theo từng yếu tố cấu thành chi phí cho từng hợp đồng, từng dịch vụ cụ thể. Đồng thời, để đảm bảo lợi ích cho công ty, người làm kế toán phải nhận thức được nhiệm vụ, trách nhiệm, phải nâng cao trình độ chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán, thường xuyên cập nhật kiến thức, tham gia các khóa đào tạo, bồi dưỡng.

- Bộ máy kế toán công ty. Căn cứ vào nguồn lực hiện hữu, để thực hiện được ABC thành công, phòng kế toán cần liệt kê chi tiết, cụ thể các chi phí liên quan đến từng hợp đồng, từng dịch vụ,... và làm rõ chi phí nào là chi phí liên quan trực tiếp, chi phí cốt lõi, để từ đó có kế hoạch phân bổ chi phí cụ thể; phân phối nguồn lực tài chính và nguồn lực con người phù hợp; là cầu nối liên kết giữa các phòng ban liên quan đến đơn vị chịu chi phí, đồng thời xem xét, theo dõi thường xuyên mối quan hệ giữa chi phí và doanh thu, cũng như xem xét thường xuyên sự biến động của chi phí qua từng giai đoạn. Xem xét nguyên nhân của các biến động chi phí qua thời gian.

- Máy móc, thiết bị, công nghệ thông tin Để đầu tư một hệ thống công nghệ để phục vụ công tác kế toán đòi hỏi chi phí ban đầu khá cao, phải có một phần mềm kế toán đặc thù, kết nối thành một hệ thống thông tin giúp công ty có đầy đủ thông tin phục vụ cho công tác phân bổ chi phí theo phương pháp ABC hợp lý, kịp thời, nhanh chóng, chính xác.

Một hệ thống công nghệ thông tin phù hợp trong điều kiện hiện tại cần phải đảm bảo trong việc: (i) Thu nhận dữ liệu (Việc trang bị máy móc, phần mềm kế toán trong môi trường công nghệ thông tin đa dạng về nội dung, hình thức và thao

tác nhập và truy xuất dữ liệu. Về nội dung thu thập, dữ liệu kế toán chủ yếu là dữ liệu tài chính, thu thập dữ liệu doanh thu, thu thập chi phí) và (ii) Hình thức thu thập dữ liệu kế toán (Các cách thức thu thập thông tin có thể thực hiện qua các chứng từ, điện thoại, mail, hoặc có thể sử dụng các thiết bị hỗ trợ như máy quét mã vạch, chứng từ điện tử,...); (iii) Xử lý dữ liệu (Việc thiết kế hệ thống công nghệ thông tin phù hợp theo hướng mở cho phép tích hợp với các hệ thống khác trong toàn đơn vị, có thể sử dụng các hệ thống quản trị ERP hiện đại để xử lý kế toán cũng cho cập nhật các phân hệ khác như: cung cấp dịch vụ, chi phí, nhân sự.)

- Đào tạo, bồi dưỡng. Ở cấp độ quản lý, để nguồn lực trong công ty tiếp cận và áp dụng thành công phương pháp ABC, đơn vị cần chủ động hoạch định kế hoạch, chương trình đào tạo, đào tạo lại, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn về ABC cho tất cả các nhân viên ở các cấp độ trong công ty. Đơn vị dịch vụ kiểm tra cần chủ động tổ chức tập huấn trong nội bộ hoặc mời chuyên gia, hoặc cử nhân viên đi học; Đồng thời, tạo điều kiện thuận lợi cho các đối tượng này tiếp cận công nghệ, nhằm đạt được hiệu quả cao nhất cho công tác kế toán. Các đối tượng tham gia là nhà quản trị cấp cao, nhà quản trị cấp trung, nhân viên kế toán hiện hữu, kiểm soát nội bộ, kiểm toán nội bộ, nhân viên các phòng ban có ảnh hưởng trực tiếp đến chi phí và một đội ngũ kế thừa nhằm đảm bảo cho hệ thống kế toán hoạt động trôi chảy và hiệu quả. ■

Tài liệu tham khảo

1 Ansari, S, Bell, J, Klammer, T & Lawrence, C. 1997 *Strategy and Management Accounting, version 1.1*. Irwin, United States of America
 2 Bhimani, A, and Pigott, D. 1992. *Implementing ABC: A Case study of Organizational and Behavioural Consequences*. *Management Accounting Research*, Vol.3, pp.119-132

3 Bjornenak, T. 1997. *Diffusion and accounting the case of ABC in Norway*. *Management Accounting Research*, 8, pp 3-17.
 4 Clarke, P, Hill, N, and Stevens, K. 1999 *Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for change. Critical perspectives on Accounting*, 10, pp 443-468
 5 Compton, T.R., 1996. *The ABCs of ABC. Implementing Activity-based costing*. *The CPA Journal*, March 1996, pp 20-27.
 6 Cooper, R & Kaplan, R S. 1988 *Measure costs right: make the right decisions*. *Harvard Business Review*, September/October, 96-105
 7 Cooper, R., 1990 *Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems*. *Journal of Cost Management* (Fall) 4-14.
 8 Cooper, R, Kaplan, R. S., Lawrence, S., Morrissey, E, and Oehm, R.M., 1992 *Implementing Activity-Based Costing Management: Moving from Analysis to Action*. IMA, Monvale.
 9 Drury, C. 2001 *Management Accounting for Business Decisions*. Second Edition, Thomson Learning
 10 Evans, H., Ashworth, G, Chellew, M, Davidson, A, & Tower, D. 1996 *Exploring activity-based information. Easy as ABC?* *Management Accounting*, July/August 1996, pp.24-29.
 11 Gunasekaran, A, Sarhadi, M., 1998 *Implementation of activity-based costing in manufacturing*. *Int J Prod Econ* 56-57 231-242
 12 Innes, J, and Mitchell, F. 1991. *A Survey of CIMA members*. *Management Accounting (UK)*. Vol 69, October, pp 28-30.
 13 Innes, J, and Mitchell, F., 1995. *A Survey of Activity-Based Costing in the UK's largest companies*. *Management Accounting Research*, Vol 6, No.2, pp 137-153.
 14 Morrow, M & Connolly, T. 1994 *Practical problems of implementing ABC*. *Accountancy*, January 1994, pp 76-80
 15 Player, R S & Keys, D. E. 1997. *Lessons from the ABM battlefield: Getting off to the right start*, *Cost Engineering*, Vol 39, No. 1, pp 13-18.
 16 Rotch, W. 1990 *Activity-Based Costing in Service Industries* *Journal of Cost Management* (Summer), 4-14
 17 Shields, M, and Young S M. 1994. *Behavioral and organizational issues*. In *Handbook of Cost Management*, edited by B Brinker New York: Warren Gorham Lamont
 18 Shields, M. D. 1995 *An Empirical Analysis of Firms: Implementation Experiences with Activity-Based Costing*. *Journal of Management Accounting Research*, Vol 7, Fall, pp 148-164.
 19 Tanju, D W & Helou, M., 1991 *ABCs for Internal Auditors*. *Internal Auditor* (December), 33-37.