

VẬN DỤNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN CHI PHÍ DƯA TRÊN HOẠT ĐỘNG TRONG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ VIỆT NAM

Nguyễn Thị Ngọc Lan

Ban Tài chính, Tổng liên đoàn Lao động Việt Nam

Email: lanntn@dhcd.edu.vn

Nguyễn Thị Thanh Phương

Trường Đại học Thương Mại

Email: thanhphuongkttc@gmail.com

Nguyễn Thị Quỳnh Trang

Trường Đại học Thương Mại

Email: nguyenquynhtrang@tmu.edu.vn

Ngày nhận: 08/01/2022

Ngày nhận lại: 28/2/2022

Ngày duyệt đăng: 02/03/2022

Nghiên cứu sử dụng phương pháp thống kê mô tả, dựa trên kết quả khảo sát thu được từ các nhà quản trị cấp cao và những người phụ trách công tác kế toán của 92 doanh nghiệp (DN) là thành viên Hiệp hội DN cơ khí Việt Nam để tìm hiểu thực trạng kế toán chi phí và nhu cầu vận dụng phương pháp kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) tại các đơn vị. Từ kết quả của nghiên cứu, chúng tôi đưa ra một số gợi ý để các doanh nghiệp sản xuất (DNSX) cơ khí Việt Nam tham khảo, vận dụng ABC phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các đơn vị.

Từ khóa: DNSX cơ khí Việt Nam, kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC), kế toán quản trị (KTQT).

JEL Classifications: M41

1. Đặt vấn đề

Trong môi trường kinh doanh toàn cầu, áp lực cạnh tranh rất lớn. Việc cung cấp thông tin chi phí đáng tin cậy đã trở thành một vấn đề cấp thiết, giúp các nhà quản trị có cơ sở đưa ra những quyết định kinh doanh phù hợp. Để hạch toán chi phí sản xuất làm cơ sở tính giá thành sản phẩm, kế toán quản trị (KTQT) trong các DN có thể lựa chọn áp dụng một trong số các mô hình như: kế toán theo chi phí thực tế, kế toán chi phí theo thực tế kết hợp ước tính, kế toán theo chi phí định mức hoặc kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động... Trong đó, kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) là mô hình hiện đại có rất nhiều ưu điểm so với các phương pháp kế toán chi phí truyền thống, đã được rất nhiều DN, tập đoàn kinh tế lớn

trên thế giới áp dụng và được kiểm chứng là mang lại hiệu quả lớn trong quản trị chi phí: ABC cung cấp thông tin chi phí, giá thành chính xác và hợp lý hơn; ABC giúp các nhà quản lý biết được nguồn gốc chi phí phát sinh, những hoạt động phát sinh chi phí tạo ra giá trị và các hoạt động phát sinh chi phí nhưng không tạo ra giá trị. Trên cơ sở đó, các nhà quản lý có thể đưa ra các biện pháp nâng cao hiệu quả hoạt động của DN bằng cách loại bỏ những hoạt động không có đóng góp vào giá trị sản phẩm. Đôi với các hoạt động có đóng góp cao thì có biện pháp cắt giảm chi phí một cách hợp lý (Trần Thị Hồng Mai & Đặng Thị Hòa, 2020). Nhưng do những yêu cầu về phương pháp, cách thức tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, các DN Việt Nam, trong đó có

các DNSX cơ khí chưa tiếp cận đầy đủ với mô hình để áp dụng phù hợp.

Qua tìm hiểu bức tranh thực trạng KTQT chi phí, đánh giá của các DN về mô hình kế toán chi phí đang áp dụng và nhu cầu vận dụng phương pháp tại các DNSX cơ khí Việt Nam, bài viết đưa ra một số gợi ý cho các đơn vị nhằm nâng cao khả năng vận dụng và vận dụng hiệu quả ABC trong quản trị chi phí, giúp các nhà quản trị đánh giá đúng việc tiêu hao các nguồn lực và đưa ra những quyết định kinh doanh kịp thời, chính xác, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh và khả năng cạnh tranh cho doanh nghiệp.

2. Cơ sở lý luận

2.1. Tổng quan về các mô hình kế toán chi phí trong doanh nghiệp

Mô hình kế toán chi phí sản xuất thực tế ra đời sớm nhất trong các mô hình kế toán chi phí. Theo mô hình này, thông tin về giá thành sản phẩm chỉ có được sau khi quá trình sản xuất kết thúc. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế cho sản phẩm cần thực hiện qua 5 bước: (1) Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành, kỳ tính giá thành; (2) Tập hợp chi phí theo từng đối tượng tập hợp chi phí; (3) Tổng hợp và phân bổ chi phí chung cho từng đối tượng tính giá; (4) Đánh giá sản phẩm làm dở cuối kỳ; (5) Tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Mô hình kế toán chi phí sản xuất theo chi phí thực tế và ước tính: Theo mô hình này, chi phí sản xuất được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh, còn giá sản phẩm được tính trên cơ sở chi phí thực tế hoặc ước tính tùy theo tính chất và khả năng có thể tập hợp được của từng khoản mục, yếu tố chi phí. Thông thường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT) và nhân công trực tiếp (NCTT) tập hợp theo chi phí thực tế, chi phí sản xuất chung (SXC) là chi phí gián tiếp nên tập hợp theo chi phí ước tính. Cuối kỳ kế toán phải xử lý số

chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí ước tính. Số chênh lệch này có thể phát sinh do: dự tính chi phí SXK không chính xác, dự tính mức hoạt động không chính xác, lựa chọn căn cứ phân bổ chi phí không có tính đại diện...

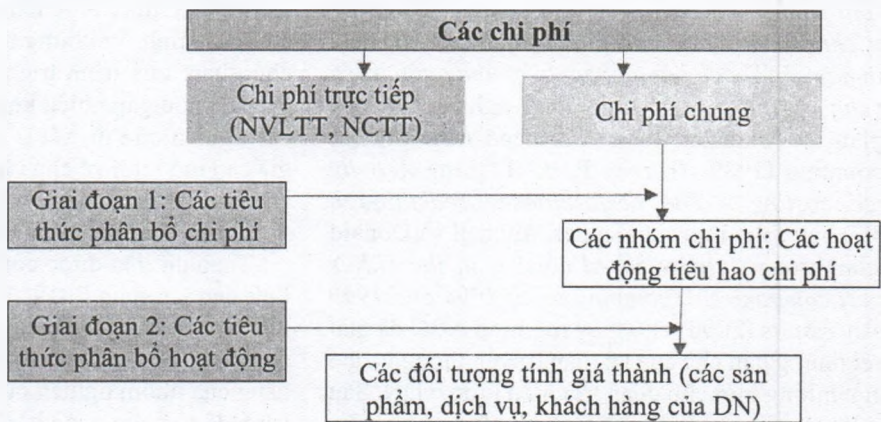
Mô hình kế toán chi phí theo chi phí định mức: Về bản chất, mô hình này chỉ là một kỹ thuật, theo đó tất cả các yếu tố chi phí một sản phẩm đều được định giá theo mức tính trước - chi phí định mức.

Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC):

ABC được hiểu là một hệ thống đo lường, tập hợp và phân bổ chi phí của các nguồn lực vào các hoạt động dựa trên mức độ sử dụng các nguồn lực, sau đó chi phí của các hoạt động được phân bổ đến các đối tượng xác định chi phí dựa trên mức độ sử dụng của chúng (Cooper, R. & Kaplan R.S., 1998; Horngren & cộng sự, 2003; Maher & cộng sự, 2006). Theo mô hình này, KTQT phân chia quy trình SXKD của DN thành các hoạt động, trong đó có những hoạt động chung liên quan đến nhiều đối tượng cần tính giá thành. Chi phí phát sinh để thực hiện hoạt động chung nào sẽ được tập hợp cho hoạt động chung đó. Cuối cùng, các chi phí liên quan đến từng hoạt động chung sẽ được phân bổ cho các đối tượng tính giá theo mức độ hoạt động/sử dụng của đối tượng đó.

2.2. Tổng quan nghiên cứu về vận dụng phương pháp ABC

Vào trước những năm 1980, những hạn chế của hệ thống chi phí truyền thống đã trở nên phổ biến. Hệ thống này mặc dù đã được ứng dụng rộng rãi



Nguồn: Tác giả tổng hợp

Hình 1: Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động

trong nhiều thập niên trước đó, khi mà các loại sản phẩm mà DN sản xuất chưa nhiều, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT) và chi phí nhân công trực tiếp (NCTT) chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất trong khi chi phí chung liên quan đến quản lý và phục vụ sản xuất chiếm tỷ trọng rất nhỏ. Vì vậy, những sai lệch từ việc phân bổ chi phí chung dựa trên một số tiêu thức đơn giản như sản lượng sản xuất, thời gian lao động... theo hệ thống kế toán truyền thống được xem là không đáng kể. Từ những năm 1980, sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ cùng những thay đổi của môi trường kinh tế, điều kiện và trình độ tổ chức sản xuất đã đặt ra những thách thức mới cho hệ thống kế toán chi phí mà các DN áp dụng: Tỷ trọng các khoản chi phí trực tiếp trong tổng chi phí sản xuất giảm đi đáng kể; Việc phân định chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp tương đối khó khăn với những DN có quá trình sản xuất được phân chia thành nhiều công đoạn có mức độ độc lập cao. Phân bổ chi phí chung theo phương pháp truyền thống không thể hiện được chính xác sự đóng góp của chi phí chung vào việc tạo ra sản phẩm dịch vụ, từ đó ảnh hưởng đến các quyết định về chi phí, giá thành. Thực tế đòi hỏi cần phải thay đổi phương pháp kế toán chi phí để có thể cung cấp một hệ thống thông tin chi phí hữu ích giúp các nhà quản trị đánh giá đúng việc tiêu hao các nguồn lực và đưa ra những quyết định kinh doanh chính xác.

Ý tưởng về phương pháp ABC được đề xuất bởi các nhà nghiên cứu của Đại học Harvard (R.Cooper, Kaplan & Johnson, 1987), “*một phương pháp tính chi phí được sử dụng để phát hiện ra nguồn gốc các chi phí chung một cách trực tiếp tới các đối tượng chịu chi phí như các sản phẩm, dịch vụ, các quá trình hay các khách hàng nhằm giúp nhà quản trị ra các quyết định phù hợp*”. Những nghiên cứu của Kaplan và Atkinson trong *Advanced management Accounting* (1989), Turney P. B. B trong *Activity based costing - The performance breakthrough* (2007) hay John Innes, Falconer Mitchell và Donald Sinclair trong *Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results* (2000) cho thấy mô hình ABC đã giải quyết những hạn chế của kế toán truyền thống và tạo ra một hướng mới cho quản trị chiến lược ở DN. Sau hơn 30 năm kể từ khi hình thành phương pháp luận, mô hình đã phát triển mạnh mẽ và được ứng dụng ở nhiều DN trên thế giới. Các khảo sát cho thấy có sự

gia tăng đáng kể trong việc vận dụng ABC. Điển hình là ở Hoa Kỳ, tỷ lệ DN áp dụng ABC tăng từ 11% (Armitage & Nicholson, 1993) lên 52% (Kiani & Sangeladji, 2003). Tại Anh, tỷ lệ này tăng từ 6% (Innes & Mitchell, 1991) lên 23% (Tayles & Dury 2001). Tương tự như vậy, 15% DNSX ở Pháp đã vận dụng ABC (Alcouffe, 2002) và con số này đã tăng lên 33,2% vào năm 2008 (Rahmouni, 2008). Trong báo cáo về thực trạng vận dụng ABC ở Australia, New Zealand và Anh được Askarany & Yazdifar công bố năm 2012, có 42,6% DN ở Australia đang áp dụng ABC ở một mức độ nhất định, tỷ lệ này ở New Zealand và Anh lần lượt là 38% và 36,4%.

Tại Việt Nam, kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động còn là một lĩnh vực khá mới và chưa có nhiều nguồn tài liệu hướng dẫn triển khai. Thời gian gần đây một số công trình đã nghiên cứu việc vận dụng ABC trong một số loại hình DN như: các bài báo “*Vận dụng phương pháp tính giá trên cơ sở hoạt động trong các DN in*” của Trương Bá Thanh và Đinh Thị Thanh Hường (2009), “*Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) khuôn khổ lý thuyết và khả năng áp dụng vào Việt Nam*” của Đào Thị Thu Giang (2012), Luận án tiến sĩ của Phan Hồng Hải (2012) “*Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các DN chế biến gỗ Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ của Trần Tú Uyên (2017) “*Áp dụng phương pháp kế toán theo hoạt động để tính chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty được phân niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*”, hoặc Đàm Phương Lan (2019) đã lựa chọn các DNSX thức ăn chăn nuôi cho phạm vi nghiên cứu của mình. Vì những nguyên nhân khách quan và chủ quan, quá trình triển khai áp dụng ABC trong các DN còn gặp nhiều khó khăn. Nhưng nhìn chung các nghiên cứu dù xét ở góc độ nào cũng đều đánh giá cao mô hình và cho rằng khả năng áp dụng ABC cho các DN Việt Nam là hoàn toàn có thể.

3. Phương pháp nghiên cứu

Theo dữ liệu được công bố bởi Bộ công thương, tính đến hết năm 2019, Việt Nam có khoảng 3.100 DNSX cơ khí đang hoạt động và có kết quả kinh doanh. Việc khảo sát tất cả các DN vượt quá khả năng của nhóm nghiên cứu do quy mô mẫu quá lớn, trình độ tổ chức quản lý sản xuất của các DN không đồng đều. Để đảm bảo quá trình khảo sát khả thi, dữ liệu có thể thu thập minh bạch, đáng tin cậy, mẫu

khảo sát được giới hạn là các DN thành viên của Hiệp hội DN cơ khí Việt Nam (VAMI). Các đơn vị đều là những DN có quy mô vừa và lớn, có tính đại diện cho các phân ngành sản xuất cơ khí trọng điểm. Trong giới hạn về nguồn lực thực tế phù hợp với đặc điểm tổng thể, 5 DN mà tác giả có điều kiện tiếp xúc trực tiếp để khảo sát thực tế và được sự cho phép không hạn chế của đơn vị được lựa chọn nghiên cứu điển hình gồm: Tổng công ty lắp máy Việt Nam (LILAMA), Công ty CP ô tô Trường Hải (THACO), Tổng công ty Máy động lực và nông nghiệp Việt Nam (VEAM), Công ty CP dụng cụ cơ khí xuất khẩu (EMTC) và Công ty TNHH MTV cơ khí Hà Nội (HAMECO). Để có định hướng tổng quát về vấn đề nghiên cứu và xây dựng phiếu khảo sát, chúng tôi đã tiến hành phỏng vấn các nhà quản trị cấp cao và những người phụ trách công tác kế toán của các đơn vị này. Từ kết quả phỏng vấn chuyên sâu, tác giả đã đối chiếu, so sánh với tổng quan các công trình nghiên cứu để xây dựng Phiếu khảo sát gồm 3 phần nhằm thu thập thông tin phục vụ mục đích nghiên cứu:

Phần 1: Tìm hiểu thông tin chung về DN và người trả lời để phục vụ cho việc phân loại mẫu.

Phần 2: Khảo sát thực trạng KTQT chi phí tại các đơn vị. Các câu hỏi trong phần này nhằm tìm hiểu mô hình kế toán chi phí đang được áp dụng, các tiêu thức phân loại chi phí, phương pháp xác định chi phí, giá thành tại các đơn vị.

Phần 3: Đánh giá của các DN về mức độ hài lòng đối với thông tin KTQT chi phí cung cấp.

Nội dung các câu hỏi khảo sát được xây dựng từ kết quả quá trình tổng quan từ các nghiên cứu đã công bố cùng chủ đề của các tác giả White & Savage (1996), Sani & Allahverdzadeh (2012) và có sự chỉnh sửa cho phù hợp với thực tiễn các DNSX cơ khí Việt Nam dựa trên cơ sở thông tin phản hồi từ các cuộc phỏng vấn sâu.

Để đảm bảo đối tượng khảo sát có hiểu biết tương đối đầy đủ để trả lời các câu hỏi khảo sát, chúng tôi xác định các đáp viên tiềm năng là 3 vị trí chủ chốt có liên quan đến hoạt động quản trị chi phí trong các đơn vị, gồm: Giám đốc/Tổng giám đốc hoặc cấp phó tương đương; Kế toán trưởng/Trưởng phòng kế toán; Giám đốc sản xuất/Quản đốc phân xưởng. Trong khoảng thời gian từ tháng 10 đến hết tháng 12 năm 2021, bằng các mối quan hệ cá nhân và sự hỗ trợ của bạn bè, đồng nghiệp, tác giả đã liên

hệ với các DN thuộc mẫu khảo sát và gửi trực tiếp phiếu điều tra đến các đối tượng qua email thông qua công cụ googledocs. Có 92 trên tổng số 146 DN thuộc Hiệp hội DN cơ khí Việt Nam đã đồng ý tham gia khảo sát. Trong đó có 65 công ty cổ phần (gồm cả DN Nhà nước và DN ngoài quốc doanh), chiếm 70,65% và 27 công ty TNHH, chiếm 29,35%; 45 DN (44,21%) có quy mô vốn từ 50 tỷ đến 100 tỷ, số còn lại (47DN) có quy mô vốn trên 100 tỷ.

Sau khi thu thập được thông tin từ các đơn vị, tác giả đã tổng hợp dữ liệu trên phần mềm Excel và Microsoft Office, sau đó sử dụng các công cụ phân tích thống kê đơn giản, kết hợp với mô tả số liệu bằng số tuyệt đối, số tương đối để phân tích dữ liệu theo mục tiêu nghiên cứu.

4. Kết quả khảo sát thực trạng kế toán chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí Việt Nam và nhu cầu vận dụng phương pháp ABC

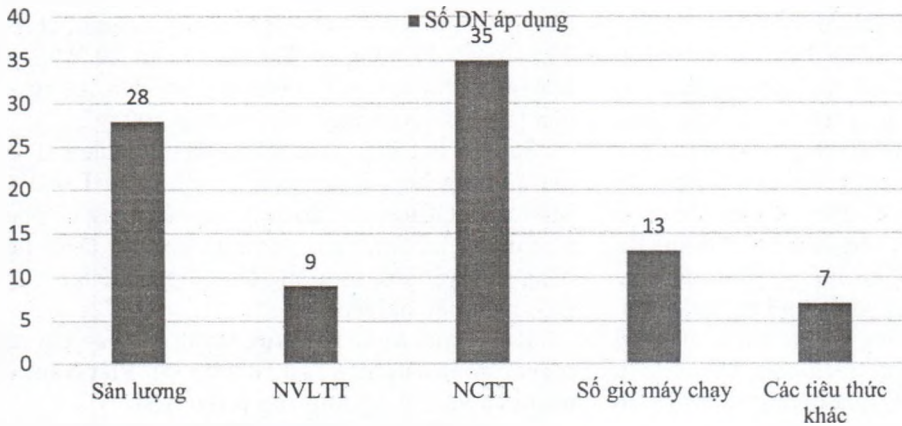
Kết quả khảo sát cho thấy các DNSX cơ khí Việt Nam hiện nay chủ yếu thực hiện kế toán chi phí theo mô hình thực tế với một số đặc điểm cơ bản như sau:

Về tổ chức công tác kế toán: các DN đều có kế toán chuyên trách theo dõi chi phí. Tuy nhiên, công việc được thực hiện chủ yếu là KTTC mà chưa có sự quan tâm đúng mức tới KTQT chi phí. Một số công việc mang tính chất KTQT vẫn được thực hiện do đặc thù của chế độ kế toán hiện hành và yêu cầu cung cấp thông tin của cán bộ quản lý mà không phải do định hướng của ban lãnh đạo.

Về phân loại chi phí: Các DN đều phân loại chi phí theo chức năng hoạt động. Theo đó chi phí của các DN gồm chi phí sản xuất (chi phí NVLTT, chi phí nhân NCTT và chi phí SXC) và chi phí ngoài sản xuất (chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN, chi phí tài chính và chi phí khác). Số DN đã phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động chiếm một tỷ lệ rất nhỏ (27,17%).

Về phương pháp xác định chi phí, giá thành: 100% DN tham gia khảo sát cho biết đang áp dụng tính giá thành theo phương pháp chi phí toàn bộ. Chi phí sản xuất được tập hợp theo từng đơn hàng hoặc theo từng phân xưởng/công đoạn của quá trình sản xuất với đầy đủ 3 yếu tố: chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí SXC. Trong đó, có 86 DN (93,47%) áp dụng đồng thời phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất và xác định chi phí theo đơn hàng; chỉ có 6 DN (6,53%) áp dụng duy nhất 1 phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng.

Chi phí chung được phân bổ theo một số tiêu thức truyền thống như: căn cứ vào mức tiêu hao chi phí NCTT, sản lượng sản xuất, số giờ máy chạy, doanh thu, sản lượng...



Nguồn: Kết quả khảo sát của tác giả

Hình 2. Các tiêu thức phân bổ chi phí chung tại các DN khảo sát

Về áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động: Theo kết quả điều tra, 44 phiếu trả lời (47,82%) cho biết đã biết phương pháp này nhưng chỉ có 5 DN đang áp dụng (5,4%).

Đánh giá về mức độ hài lòng đối với thông tin chi phí phục vụ cho việc ra quyết định: Có 23 DN (25%) cho rằng hệ thống kế toán chi phí đang áp dụng cung cấp thông tin đáng tin cậy. Trong khi đó có 49 DN (53%) hài lòng ở mức trung bình và 20 DN (22%) cho rằng mô hình chi phí hiện tại hầu như không đem lại nhiều lợi ích cho DN và cần cải tiến, thông tin cung cấp ít có tác dụng với các nhà quản trị DN.

Chúng tôi cho rằng trong xu thế phát triển kinh tế xã hội hiện nay, áp dụng ABC là một xu thế tất yếu khách quan cho các DN nói chung, trong đó có các DNSX cơ khí, do:

- Hiện nay, các DN Việt Nam đang phải đối mặt với áp lực cạnh tranh ngày càng tăng trên một thị trường kinh doanh toàn cầu. Năng lực cạnh tranh của các DN dựa trên chi chí giảm thiểu đòi hỏi số liệu chính xác hơn về chi phí. Xác định đúng chi phí là yêu cầu quan trọng, tối thiểu để ra quyết định kinh doanh đúng.

- Trong các DN cơ khí, sản phẩm rất đa dạng về chủng loại, mẫu mã, phức tạp về kỹ thuật. Quy trình sản xuất sản phẩm trải qua nhiều giai đoạn

công nghệ, các chi phí chung gồm nhiều khoản gián tiếp có tính chất khác nhau, phục vụ cho các mục đích khác nhau và có xu hướng ngày càng tăng lên. Nếu chi phí chung được phân bổ cho các

đối tượng chịu phí dựa trên cơ sở xác định mức độ đóng góp của hoạt động và giá thành sản xuất và mối quan hệ nhân - quả giữa hoạt động làm phát sinh chi phí và chi phí phát sinh sẽ cho kết quả tính giá thành chính xác hơn.

- Phương pháp ABC góp phần hỗ trợ hoạt động sản xuất kinh doanh

trong xác định cơ cấu sản phẩm và xây dựng giá bán, đặc biệt đối với những DN có sự đa dạng về sản phẩm như DNSX cơ khí. Những thông tin chi tiết về giá sản phẩm sẽ giúp các nhà quản lý có thể xác định các mức giá tối ưu cho các đơn hàng khác nhau với cơ cấu sản phẩm khác nhau, có biện pháp cải tiến sản phẩm nhằm tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường bằng cách đưa thêm vào sản phẩm những giá trị gia tăng trong điều kiện chi phí cho phép. Ngoài ra, DN còn có thể chủ động xây dựng chiến lược, kế hoạch marketing để định hướng nhu cầu khách hàng vào những mặt hàng có lợi nhuận cao.

5. Vận dụng phương pháp ABC tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí Việt Nam

Do ABC là phương pháp phức tạp, chúng tôi đề xuất việc vận dụng ABC trong các DNSX cơ khí Việt Nam nên được thực hiện từng bước từ đơn giản đến đầy đủ. Mô hình được khái quát gồm 4 bước như sau:

- Bước 1: Nhận diện các hoạt động, nhóm hoạt động và chi phí phát sinh tương ứng.

- Bước 2: Xác định nguồn lực sử dụng cho mỗi hoạt động.

- Bước 3: Xác định các tiêu thức phân bổ nguồn lực và hoạt động (tác nhân phát sinh chi phí).

- Bước 4: Tập hợp và phân bổ chi phí chung.

Theo cơ cấu tổ chức, có thể chia hoạt động của các DNSX cơ khí thành 3 nhóm:

- (1) Bộ phận hỗ trợ sản xuất;
- (2) Phân xưởng sản xuất;
- (3) Bộ phận hành chính.

Chi phí của các hoạt động liên quan gián tiếp đến quá trình tạo ra sản phẩm được tập hợp chung, bao gồm:

- Hoạt động cung ứng NVL: mua NVL, chuyển NVL nhập kho, bảo quản NVL.
- Hoạt động quản lý, bảo dưỡng máy móc thiết bị: chịu trách nhiệm mua mới, xây dựng quy chế sử dụng máy, kiểm soát và bảo dưỡng máy.
- Vận hành máy móc thiết bị: trực tiếp điều khiển máy để sản xuất sản phẩm.
- Điều độ và giám sát sản xuất, kiểm tra sản phẩm: chuẩn bị sản xuất, giám sát sản xuất, kiểm tra chất lượng sản phẩm, thống kê sản xuất...
- Nghiên cứu, phát triển sản phẩm: nghiên cứu phát triển sản phẩm mới, chuyển giao công nghệ cho bộ phận sản xuất sản phẩm.
- Các hoạt động khác: xử lý đơn hàng, lập lệnh sản xuất, vệ sinh phân xưởng,...

Mối quan hệ giữa các hoạt động, nguồn lực sử dụng; các tiêu thức phân bổ nguồn lực và hoạt động được khái quát theo Bảng 1:

chuyên gia, từ kết quả phỏng vấn và ước tính của các nhà quản trị các cấp:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí chung của mỗi hoạt động} = \frac{\text{Tổng chi phí chung phát sinh của hoạt động}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ (tác nhân gây ra chi phí của hoạt động đó)}}$$

Từ đặc điểm hoạt động của các DNSX cơ khí và để mô hình không quá phức tạp, có tính khả thi, chúng tôi cho rằng nếu thực hiện mô hình ABC, chi phí chung nên được phân tách thành 2 loại: chi phí sản xuất chung và chi phí ngoài sản xuất. Từ đó xác định các hoạt động có liên quan đến từng loại chi phí/nguồn lực (Sơ đồ 1 - mô hình lý tưởng). Đề xuất này mặc dù đã đơn giản bớt công việc khi phân loại chi phí chung nhưng với danh mục sản phẩm đa dạng của các DN cơ khí, việc phân bổ chi phí cho các hoạt động và sản phẩm chi tiết như vậy thì công việc của kế toán rất phức tạp và kéo theo chi phí rất lớn. Vì vậy, các DN có thể áp dụng mô hình đơn giản hơn là tập hợp toàn bộ chi phí sản xuất chung và các chi phí chung khác như Sơ đồ 2 - mô hình ứng dụng.

Minh họa sự khác biệt về kết quả tính giá thành sản phẩm theo phương pháp đang được các DN áp dụng và khi phân bổ chi phí chung theo mô hình ABC với số liệu thu thập được từ phân xưởng sản xuất phụ tùng cung cấp Honda của Công ty Cổ phần dụng cụ cơ khí xuất khẩu trong tháng 12 năm 2020:

Bảng 2: Thông tin về chi phí sản xuất 4 loại cốc xăng trong tháng 12 năm 2021

Mã sản phẩm	Tổng số lượng sản xuất trong tháng (cái)	Số lần vận hành máy CNC trong tháng (lần)	Số lô sản phẩm trong tháng (lô)	Chi phí vật tư cho 1 sản phẩm (đồng)	Số giờ lao động trực tiếp cho 1 sản phẩm (giờ)
17513-K12-9000-H1	17.000	20	17	20.000	1
17504-K12-9000-H1	17.000	20	17	80.000	3
17511-KPH-9000-H1	26.000	50	52	20.000	1
17501-K12-V000-D	26.000	50	52	80.000	3

Nguồn: Công ty Cổ phần dụng cụ cơ khí xuất khẩu

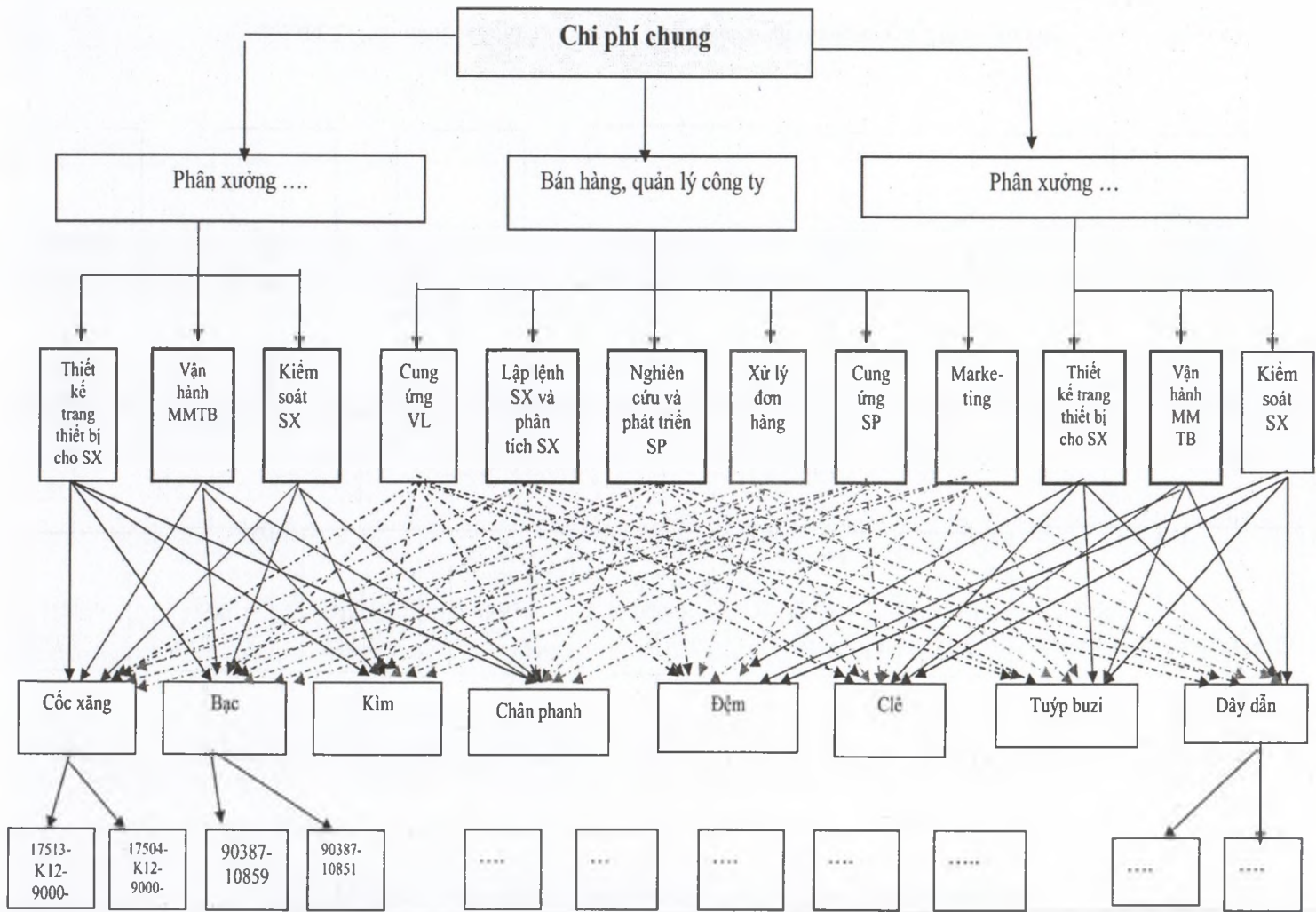
Căn cứ vào những thiết kế ban đầu ở trên, kế toán thu thập dữ liệu liên quan tới chi phí, hoạt động và các tiêu thức phân bổ. Nguồn dữ liệu có thể từ kế toán, những nghiên cứu đặc biệt của các nhóm

Đơn giá mỗi giờ công trực tiếp là 50.000 đồng/giờ. Tổng chi phí SXC của phân xưởng là 3.080.000.000 đồng. Trong đó:

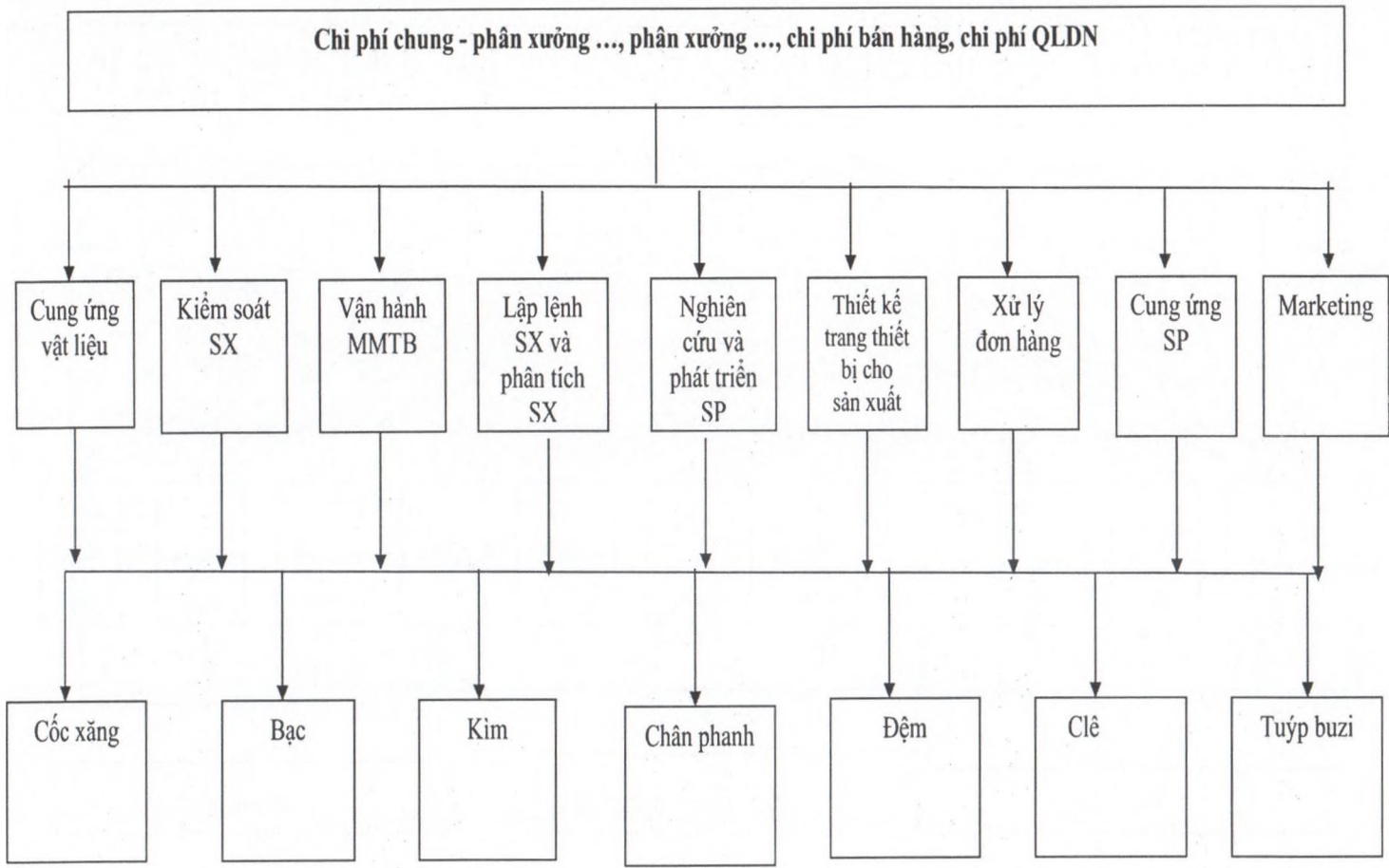
Bảng 1: Các tiêu thức phân bổ nguồn lực và hoạt động dự kiến

TT	Hoạt động	Nguồn lực	Tiêu thức phân bổ nguồn lực	Tiêu thức phân bổ hoạt động
Bộ phận hỗ trợ sản xuất				
1	Nghiên cứu và phát triển sản phẩm	Lao động	Số giờ làm việc	Số loại sản phẩm mới
		Vật liệu	Đơn vị sử dụng	
		Máy móc thiết bị	Khấu hao TSCĐ	
		Dịch vụ mua ngoài	VND	
2	Cung ứng vật liệu	Lao động	Số giờ làm việc	Số lượng đơn hàng mua vật liệu
		TSCĐ, CCDC	Thời gian máy làm việc	
		Dịch vụ mua ngoài	VND	
..	...			
Phân xưởng sản xuất				
1	Thiết kế trang thiết bị cho sản xuất	Lao động	Số giờ làm việc	Số khuôn
		Vật liệu	Đơn vị sử dụng	
		Máy móc thiết bị	Số m ² sử dụng	
		Dịch vụ mua ngoài	VND	
2	Vận hành máy móc, thiết bị	Lao động	Số giờ làm việc	Số giờ máy chạy
		Vật liệu	Đơn vị sử dụng	
		Máy móc thiết bị	Khấu hao TSCĐ	
		Dịch vụ mua ngoài	VND	
3	Điều độ và giám sát sản xuất, kiểm tra sản phẩm	Lao động	Số giờ làm việc	Số lô/số mẻ sản phẩm
		TSCĐ, CCDC, phương tiện, vật tư	Thời gian máy làm việc	
4	Thống kê phân xưởng	Lao động	Số giờ làm việc	Số sản phẩm thống kê
		TSCĐ, CCDC, phương tiện, vật tư	Thời gian máy làm việc	
5	Vệ sinh phân xưởng	Lao động	Số giờ làm việc	Số ngày sản xuất
		TSCĐ, CCDC, phương tiện, vật tư	Thời gian máy làm việc	
6	Bảo trì máy móc thiết bị	Lao động	Số giờ làm việc	Số lần bảo trì
		TSCĐ, CCDC, phương tiện, vật tư	Thời gian máy làm việc	
		DV mua ngoài	VND	
7	Đóng hàng	Lao động	Số giờ làm việc	Số lô hàng
		TSCĐ, CCDC, phương tiện, vật tư	Thời gian máy làm việc	
...	Khác			
Bộ phận hành chính				
1	Marketing	Lao động	Số giờ làm việc	%/doanh thu bán hàng
		CCDC	Đơn vị sử dụng	
		Dịch vụ mua ngoài	Số m ² sử dụng	
		CP bằng tiền	VND	
2	Xử lý đơn hàng	Lao động	Số giờ làm việc	Số đơn đặt hàng
		Vật liệu	Đơn vị sử dụng	
		CCDC	Giá trị CCDC	
3	Bán hàng	Lao động	Số giờ làm việc	Số chuyên hàng vận chuyển
		TSCĐ, CCDC, phương tiện vận chuyển	Thời gian máy làm việc	
4	Tư vấn, giải đáp thắc mắc	Lao động	Số giờ làm việc	Số lần tư vấn
..	Khác			

Nguồn: Tác giả đề xuất



Sơ đồ 1: Vận dụng mô hình kế toán chi phí theo hoạt động tại các DNSX cơ khí (mô hình lý tưởng)



Sơ đồ 2: Vận dụng mô hình kế toán chi phí theo hoạt động tại các DNSX cơ khí (mô hình ứng dụng)

Chỉ tiêu	Thiết kế trang thiết bị cho sản xuất	Vận hành máy móc	Điều độ, giám sát sản xuất	Đóng hàng	Tổng
Lao động	158.000.000	480.000.000	458.000.000	70.000.000	1.166.000.000
Khấu hao		940.000.000			940.000.000
CCDC, vật tư	76.000.000	120.000.000	312.000.000	108.000.000	616.000.000
Chi phí bằng tiền khác	74.000.000	252.000		32.000.000	106.252.000
Tổng	308.000.000	1.792.000.000	770.000.000	210.000.000	3.080.000.000

Hiện tại, Công ty EMTC đang sử dụng sơ giờ công trực tiếp làm căn cứ phân bổ chi phí SXC.

Từ kết quả của bảng so sánh này cho thấy, nếu DN phân bổ chi phí SXC theo mô hình hiện tại, chi

Bảng 3: Kết quả tính giá thành sản phẩm khi phân bổ chi phí chung theo số giờ công trực tiếp (Đơn vị tính: đồng)

Khoản mục chi phí	17513-K12-9000-H1	17504-K12-9000-H1	17511-KPH-9000-H1	17501-K12-V000-D	Tổng
Chi phí vật tư	340.000.000	1.360.000.000	520.000.000	2.080.000.000	4.300.000.000
Chi phí nhân công	850.000.000	2.550.000.000	1.300.000.000	3.900.000.000	8.600.000.000
Chi phí SXC	304.418.000	913.257.000	465.582.000	1.396.743.000	3.080.000.000
Tổng chi phí	1.494.418.000	4.823.257.000	2.285.582.000	7.376.743.000	15.980.000.000
Số lượng sản phẩm sản xuất	17.000	17.000	26.000	26.000	86.000
Giá thành 1 sản phẩm	87.000	284.000	88.000	283.000	

Nếu vận dụng mô hình ABC để phân bổ chi phí chung: Vì mỗi sản phẩm đều tiêu dùng 4 hoạt động, do đó chi phí SXC của các hoạt động cần được phân bổ cho các sản phẩm theo tiêu thức phù hợp.

phí nền của các sản phẩm sẽ chênh lệch so với chi phí nền nếu chi phí SXC được phân bổ theo mô hình ABC. Đặc biệt đối với các sản phẩm cốc xăng 17513-K12-9000-H1 và cốc xăng 17511-KPH-

Bảng 4: Bảng tính tỷ lệ phân bổ chi phí SXC theo từng hoạt động (Đơn vị tính: đồng)

Hoạt động	Tác nhân gây ra chi phí của hoạt động	Tổng chi phí SXC của hoạt động (1)	Tổng tác nhân gây ra chi phí của hoạt động (2)	Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC/ hoạt động (3) = (1)/(2)
Thiết kế trang thiết bị cho sản xuất	Số khuôn	308.000.000	4 khuôn	77.000.000/ khuôn
Vận hành máy móc	Số lần vận hành máy CNC	1.792.000.000	140 lần	12.800.000/ lần
Điều độ, giám sát sản xuất	Số lô sản phẩm	770.000.000	138 lô	5.579.710/ lô
Đóng hàng	Số lô sản phẩm	210.000.000	138 lô	1.521.740/ lô

Từ Bảng phân bổ trên, xác định được giá thành sản phẩm:

9000-H1, có thể DN định giá bán lỗ mà vẫn không biết vì công ty đang tính quá cao chi phí SXC cho

Bảng 5: Kết quả tính giá thành khi phân bổ chi phí chung theo mô hình ABC

(Đơn vị tính: 1.000)

Khoản mục chi phí	17513-K12-9000-H1	17504-K12-9000-H1	17511-KPH-9000-H1	17501-K12-V000-D	Tổng
Vật tư	340.000.000	1.360.000.000	520.000.000	2.080.000.000	4.300.000.000
Nhân công	850.000.000	2.550.000.000	1.300.000.000	3.900.000.000	8.600.000.000
Thiết kế trang thiết bị cho sản xuất	77.000.000	77.000.000	77.000.000	77.000.000	308.000.000
Vận hành máy móc	256.000.000	256.000.000	640.000.000	640.000.000	1.792.000.000
Điều độ, giám sát sản xuất	94.855072	94.855072	290.144.928	290.144.928	770.000.000
Đóng hàng	25.870.000	25.870.000	79.130.435	79.130.435	210.000.000
Tổng chi phí	1.643.725.072	4.363.725.072	2.906.275.363	7.066.275.364	15.980.000.000
Số lượng sản phẩm sản xuất	17.000	17.000	26.000	26.000	86.000
Giá thành 1 sản phẩm	96.670	256.670	111.780	271.780	

Bảng 6: So sánh giá thành sản phẩm theo hai mô hình phân bổ chi phí chung

(Đơn vị tính: đồng)

	Theo mô hình hiện tại (1)	Theo mô hình ABC (2)	Chênh lệch 1 sản phẩm (3) = (2) - (1)	Tổng chênh lệch (Chênh lệch 1 SP * Tổng số SP)
17513-K12-9000-H1	87.000	96.670	9.670	164.390.000
17504-K12-9000-H1	284.000	256.670	(27.330)	(464.610.000)
17511-KPH-9000-H1	88.000	111.780	23.780	618.280.000
17501-K12-V000-D	283.000	271.780	(11.220)	(291.720.000)

các sản phẩm 17504-K12-9000-H1 và 17501-K12-V000-D. Việc cung cấp thông tin chi phí, giá thành không chính xác cho nhà quản trị không chỉ ảnh hưởng đến quyết định về giá bán các sản phẩm mà còn ảnh hưởng đến các quyết định về cơ cấu sản xuất và tiêu thụ nhằm tối đa hóa lợi nhuận và những quyết định khác.

Trong thời gian ngắn, nếu chuyển sang áp dụng mô hình ABC đầy đủ để thay thế mô hình kế toán chi

phí đang áp dụng là một vấn đề không dễ dàng, nhất là các DN có quy mô vừa. Vì vậy, tùy vào đặc điểm hoạt động SXKD, nguồn lực, yêu cầu quản lý, các DN có thể cân nhắc để lựa chọn áp dụng mô hình ABC điều chỉnh được Kaplan và Anderson đề xuất vào năm 2004. Cụ thể:

Các DN có chi phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí, số lượng hoạt động và sản phẩm không nhiều, nguồn lực hạn chế: Áp dụng

phương pháp ABC sử dụng ma trận. Các khoản chi phí trực tiếp (chi phí NVLTT, chi phí NCTT) được tập hợp trực tiếp cho đối tượng tính giá liên quan. Toàn bộ chi phí chung của DN được phân loại thành từng nhóm cụ thể có tính chất đồng nhất. Sau đó, kế toán thiết lập ma trận EAD trong đó chi phí biểu diễn theo cột, hoạt động/sản phẩm biểu diễn theo

là cần bao nhiêu chi phí cho một đơn vị thời gian của bộ phận phát sinh chi phí; Hai là cần dự tính bao nhiêu đơn vị thời gian để thực hiện hoạt động.

Minh họa việc áp dụng mô hình ABC theo thời gian (TDABC) với số liệu của Phòng kinh doanh trong năm 2020 của TNHH MTV cơ khí Hà Nội như sau:

Số lượng nhân viên của Phòng	30 người	Lương bình quân của 1 nhân viên/năm	89.952.000 đ
Số tuần làm việc của 1 nhân viên/năm	51 tuần	Thời gian làm việc của 1 nhân viên/tuần	2.400 phút

Các hoạt động chính của Phòng gồm:

Hoạt động	Thời gian trung bình bình cho 1 lần thực hiện hoạt động	Tổng số lần thực hiện hoạt động trong năm
Xử lý đơn hàng	10 phút	200.000 đơn đặt hàng
Tư vấn và giải đáp thắc mắc	30 phút	4.500 lần tư vấn giải đáp
Xét duyệt các đơn hàng mua trà chậm	40 phút	8.900 lần xét duyệt

Nguồn: Công ty CP cơ khí Đông Anh

hàng. Nếu hoạt động i có sử dụng loại chi phí j , đánh dấu vào ô ij .

Giá trị bằng tiền của các hoạt động được tính theo công thức:

$$TCA_i = \sum_1^n CP_j * EAD_{(i,j)}$$

Trong đó: CP_j - Chi phí bằng tiền của nhóm j
 $EAD_{(i,j)}$ - Hệ số tỷ lệ ở ô i, j của ma trận EAD
 Giá trị bằng tiền của các sản phẩm:

$$OCP_i = \sum_1^n TCA_j * APD_{(i,j)}$$

Trong đó: $APD_{(i,j)}$ - Hệ số tỷ lệ ở ô i, j của ma trận APD

Giá thành sản phẩm i = Chi phí trực tiếp sản phẩm i + Chi phí gián tiếp sản phẩm i (OCP_i)

Các DN có chi phí SX chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí, quy trình sản xuất liên tục, khó phân bổ chi phí cho từng hoạt động, sản phẩm sản xuất đa dạng: Áp dụng mô hình ABC theo thời gian (TDABC). KTQT 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. Khi áp dụng mô hình này, kế toán chỉ cần xác định 2 thông số: Một

Nhân viên của Phòng vẫn có thời gian nghỉ lễ, nghỉ giữa ca, đào tạo hoặc nghỉ phép theo nhu cầu cá nhân nên Công ty đánh giá chỉ có 82% thời gian làm việc của nhân viên được dành cho khách hàng.

Với những thông tin trên, vận dụng mô hình ABC theo thời gian để phân tích thông tin tình hình nhân sự như bảng 7:

Từ kết quả tính toán này, KTQT có thể cung cấp những thông tin rất hữu ích giúp các nhà quản lý đánh giá được năng lực làm việc thực tế của Phòng và đưa ra những quyết định điều chỉnh nhân sự nếu cần thiết. Cụ thể là Công ty có thể cắt giảm 5 nhân viên của Phòng Kinh doanh. Khi cắt giảm số nhân viên này, công ty sẽ tiết kiệm được một khoản chi phí lương là $5 * 89.952.000đ = 449.760.000$ đồng. Đây chính là tác động về mặt tài chính liên quan đến sự phù hợp giữa năng lực với nhu cầu.

5. Kết luận

Kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động là một phương pháp KTQT hiện đại và còn khá mới trong thực tiễn vận dụng tại các DN Việt Nam nói chung, trong đó có các DNSX cơ khí. Ưu điểm lớn nhất của việc áp dụng mô hình ABC tại các DN là giải quyết được vấn đề vướng mắc - phân bổ chi phí chung. Trong bối cảnh hiện nay, áp lực cạnh tranh

Bảng 7. Ứng dụng mô hình ABC theo thời gian để phân tích thông tin nhân sự

1. Tổng chi phí tiền lương của Phòng	30 * 89.952.000 = 2.698.560.000 đồng		
2. Thời gian làm việc thực tế của 1 nhân viên	51 tuần * 2.400 phút * 82% = 97.920 phút		
3. Tổng thời gian làm việc thực tế của nhân viên trong phòng	97.920 * 30 nhân viên * = 3.011.040 phút		
4. Chi phí lương/1 phút làm việc thực tế (4) = (1)/(3) (đồng)	897 đồng		
	Xử lý đơn hàng	Tư vấn và giải đáp thắc mắc	Xét duyệt các đơn hàng mua trà chậm
5. Số nhu cầu cho từng hoạt động	200.000 đơn	4.500 lần	8.900 lần
6. Thời gian phục vụ mỗi nhu cầu	10 phút	30 phút	40 phút
7. Đơn giá cho 1 lần thực hiện nhu cầu (7) = (4) * (6)	8.970 đồng	26.910 đồng	35.880 đồng
8. Thời gian thực tế để xử lý nhu cầu (phút) (8) = (5) * (6)	2.000.000 phút	135.000 phút	356.000 phút
8. Tổng thời gian thực tế để xử lý các nhu cầu (phút)	2.491.000 phút		
9. Chênh lệch giữa thời gian làm việc thực tế của nhân viên so với nhu cầu (9) = (3) - (8)	520.040 phút		
10. Số nhân viên có thể cắt giảm (10) = (9)/(2)	5 nhân viên		

với các DN cùng ngành có vốn đầu tư nước ngoài đòi hỏi các DNSX cơ khí Việt Nam cần thay đổi hướng tiếp cận và sử dụng thông tin kế toán cho mục tiêu quản trị DN. Vận dụng mô hình kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động là một giải pháp hữu hiệu giúp các nhà quản trị kiểm soát tốt chi phí và có cơ sở tin cậy để ra các quyết định hợp lý, đặc biệt là các quyết định về chi phí, giá thành nhằm tối đa hóa lợi nhuận của DN. ♦

Tài liệu tham khảo:

1. Armitage, H. M., & Nicholson, R. (1993), *Activity based costing: a survey of Canadian practice*, CMA magazine, 67(2), 22.
2. Askarany, D., Brierley, J. A., & Yazdifar, H. (2012), *The effect of innovation characteristics on activity-based costing adoption*. International Journal of Managerial and Financial Accounting, 4(3), 291-313.
3. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988), *How cost accounting distorts product costs*, Strategic Finance, 69(10), 20.
4. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992), *Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage*, Accounting horizons, 6(3), 1-13
5. Đàm Phương Lan (2019), *Kế toán chi phí theo mức độ hoạt động tại các doanh nghiệp thức ăn chăn nuôi nội địa*, Luận án Tiến sĩ kinh tế Trường ĐH Kinh tế quốc dân.
6. Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000), *Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results*,

Management accounting research, 11(3), 349-362.

7. Phạm Hồng Hải (2014), *Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC-M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ kinh tế Trường ĐH Kinh tế quốc dân.

8. RS, R. K., & Atkinson, A. A. (1989), *Advanced management accounting*, Prentice-Hall Inc.

9. Trần Thị Hồng Mai và Đặng Thị Hòa (2020), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Thống kê.

10. Trương Bá Thanh & Đinh Thị Thanh Hương (2009), *Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động trong các doanh nghiệp in*, Tạp chí khoa học và công nghệ, đại học Đà Nẵng, 3(32), 1-10.

11. Trần Tú Uyên (2017), *Áp dụng phương pháp kế toán theo hoạt động để tính chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty dược phẩm niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ kinh tế Trường ĐH Ngoại thương.

12. Turny Peter, B. B. (1997), *Activity Based Costing The Performance Breakthrough*, London, UK: Gogan.

Summary

The purpose of this study is to explore the application of activity-based costing (ABC) in management costing in Vietnamese mechanical manufacturing enterprises (VMMEs). The sample was collected from a survey of senior executives, chief-accountants, and workshop foreman of enterprises under the Vietnam Association of Mechanical Industry (VAMI). From the results, the authors have given some recommendations that promote VMMEs to apply ABC effectively, in accordance with the management requirements of businesses and the development of mechanical industry in the context of international economic integration.