

# Tình hình nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC) TRÊN THẾ GIỚI HIỆN NAY VÀ KHOẢNG TRỐNG

 Th.S. Vũ Thị Thanh Huyền\*

Nhận: 21/02/2022

Biên tập: 22/02/2022

Duyệt đăng: 09/03/2022

## Tóm tắt

Ngày nay, trong nền kinh tế thị trường toàn cầu và mức độ cạnh tranh giữa các doanh nghiệp (DN) ngày càng khốc liệt hơn, quá trình quản lý và điều hành DN cần phải có sự thay đổi, để thích ứng hơn với bối cảnh đó. Điều này đòi hỏi, DN phải có những thay đổi để kiểm soát và giảm chi phí, từ đó nâng cao được lợi thế cạnh tranh của DN mình. Sự thay đổi của các kỹ thuật kế toán quản trị (KTQT) là sự cải tiến, để phù hợp với sự thay đổi của môi trường bên trong và môi trường bên ngoài DN. Bài viết này, nhằm đưa ra những thảo luận về sự thay đổi của KTQT, cụ thể với hệ thống kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - viết tắt là hệ thống ABC) được coi là một sự thay đổi tiên bộ của KTQT. Với mục tiêu đó, bài viết sẽ tổng hợp tình hình nghiên cứu về phương pháp này trên toàn cầu, khái quát về tỷ lệ áp dụng cũng như những vấn đề liên quan như các nhân tố ảnh hưởng, lợi ích và thách thức khi áp dụng ABC. Để từ đó, đưa ra các đề xuất cho hướng nghiên cứu và áp dụng phương pháp này, trong tương lai.

## Abstract

Nowadays, the global market is in the stage of rapid development which makes the competition among firms is becoming much fiercer. The management of enterprises need to change to adapt to the market. This requires companies to explore external markets, strengthen management, reduce product costs in order to improve their core competitiveness. The development of management accounting is a kind of spontaneous behaviour to adapt to these changes, one of these effective tools in management accounting is activity-based costing (ABC) which is also a new tool of strategic management accounting. This paper proposes to describe the origin and development of activity-based costing around the global, carry out a review of literature about the adoption of ABC systems and other issues like benefits and challenges when implementing this method, which can help to identify the gaps for the future research.

**Keywords:** Activity-based costing, ABC system, ABC adoption, ABC implementation.

## 1. Nguồn gốc và sự phát triển của phương pháp ABC

Vào cuối những năm của thế kỷ 20, KTQT hiện đại đã có những bước tiến đáng kể. Phương pháp kế toán ABC được một kế toán người Mỹ giới thiệu vào những năm 1940 và đã được nghiên cứu nhiều kể từ những năm 1980 (Colwyn Jones and Dugdale, 2002). Quá trình sản xuất được tự động hóa cao hơn và thông minh hơn tại các quốc gia phát triển, là kết quả của sự phát triển về một công nghệ thông tin và điện tử đã dẫn đến sự phát triển mạnh mẽ cấu trúc chi phí của sản phẩm, trong đó tỷ trọng chi phí sản xuất chung trong tổng chi phí sản phẩm tăng lên. Chính sự thay đổi về quá trình sản xuất đã khiến cho các

phương pháp chi phí truyền thống trở nên lạc hậu, vì không còn cung cấp thông tin chính xác về chi phí sản phẩm, dẫn đến những quyết định sản xuất sai lầm. Mặt khác, khi nền kinh tế phát triển, nhu cầu của khách hàng trở nên đa dạng hơn, cá nhân hóa hơn, đòi hỏi nhà sản xuất phải cung cấp sản phẩm với quy mô mỗi lô sản xuất nhỏ hơn nhưng phải nhanh chóng hơn và với chất lượng sản phẩm cao hơn (Bjørnenak and Mitchell, 2002).

Tất cả những yếu tố trên, đòi hỏi việc quản lý chi phí phải đi sâu vào mức độ từng hoạt động, dẫn đến việc thay đổi các khái niệm quản trị chi phí, trực tiếp ảnh hưởng tới sự hình

thành và phát triển của phương pháp ABC. Bản chất của phương pháp ABC là xác định cơ sở hợp lý để phân bổ các chi phí chung theo các hoạt động, trở thành nơi cung cấp thông tin để các nhà quản lý xác định được nguồn gốc phát sinh chi phí - tác nhân của chi phí, thay vì chi tập trung vào con số chi phí thực tế đã phát sinh. (Hussain and Gunasekaran, 2001). Chính vì vậy, ABC đã nhanh chóng phát triển và mở rộng từ các nước phát triển gồm Anh, Mỹ, Canada sang các nước châu Á, Úc và các quốc gia khác, được áp dụng rộng rãi trong nhiều lĩnh vực từ sản xuất, y tế và sức

\*Khoa Kế toán, Kiểm toán - Trường Đại học Thương mại

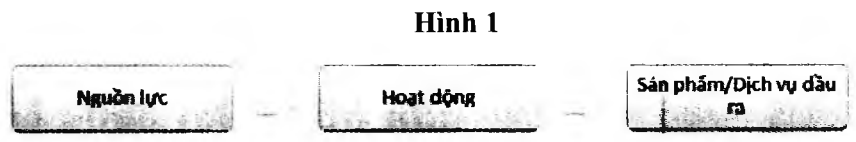
khỏe, tổ chức lĩnh vực công và các lĩnh vực khác và trở thành một phương pháp kế toán quản trị mới được chấp nhận toàn cầu. Nhiều nghiên cứu gần đây cho thấy, sự áp dụng của ABC trong các lĩnh vực như: y tế và sức khỏe (Martin et al, 2018; Bobade et al, 2019; Heaton et al, 2019; Chou et al, 2018; Najjar et al, 2017; Kaplan and Witkowski, 2014; Kaplan, 2014); thư viện (Sigüenza Guzmán et al, 2014); nhà hàng, khách sạn (Riediansyaf, 2014).

**2. Nội dung phương pháp xác định ABC**

Phương pháp xác định ABC phân bổ một cách trực tiếp những chi phí sản xuất chung tới từng khách hàng, sản phẩm và dịch vụ (Atkinson, 2001). Sự phân bổ trong phương pháp ABC bao gồm qua hai giai đoạn: giai đoạn đầu, là việc gán chi phí chung tới từng nhóm hoạt động, lúc này sẽ xác định được chi phí theo hoạt động; ở giai đoạn thứ hai, các chi phí theo từng hoạt động lại tiếp tục được phân bổ tới từng đối tượng chịu chi phí như sản phẩm, dịch vụ dựa theo tỷ lệ sử dụng hoạt động.

Triết lý của ABC là dựa trên cơ sở, các hoạt động sẽ là nơi tiêu thụ các chi phí, nó khác với quan điểm truyền thống sản phẩm sẽ là đối tượng sử dụng chi phí. ABC cho rằng, sản phẩm là đối tượng sử dụng hoạt động còn hoạt động thì sử dụng chi phí, do đó sản phẩm nên được xác định ABC mà sản phẩm đó cần đến.

Theo (Compton, 1996) khía cạnh quan trọng nhất của việc thực hiện ABC chính là thành lập nhóm thực hiện ABC. Nhóm này nên được lập thành từ ba đến năm thành viên đến từ các bộ phận khác nhau, để thiết kế hệ thống ABC. Trước khi đưa ra hệ thống ABC, nhóm thực hiện cần đánh



giá thực trạng về hệ thống chi phí hiện tại của đơn vị. Sau đó, nên tiến hành đào tạo cho toàn bộ nhân viên, do đó ban quản trị có thông tin đầy đủ về sự áp dụng thành công của hệ thống, giám sát và phê duyệt hệ thống ABC. Một yếu tố cơ bản của quá trình thực hiện ABC là, biết được nhu cầu thông tin về người dùng của hệ thống. (Duh, et al, 2009).

Phương pháp ABC ra đời, đã khắc phục những hạn chế của phương pháp phân bổ truyền thống. Phương pháp chi phí truyền thống thường sử dụng ba cơ sở phân bổ thông thường, như giờ lao động trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc số giờ máy chạy. Ngược lại, phương pháp ABC áp dụng nhiều cơ sở phân bổ khác nhau phụ thuộc vào đặc điểm từng hoạt động và mối quan hệ nguyên nhân - kết quả trong quá trình tiêu hao nguồn lực của đơn vị như số lần nhận đơn đặt hàng, số giờ chuẩn bị máy... Do đó, hệ thống ABC có thể cung cấp chi phí về sản phẩm chính xác hơn phương pháp truyền thống (Innes, Mitchell, & Sinclair, 2000) (Hình 1).

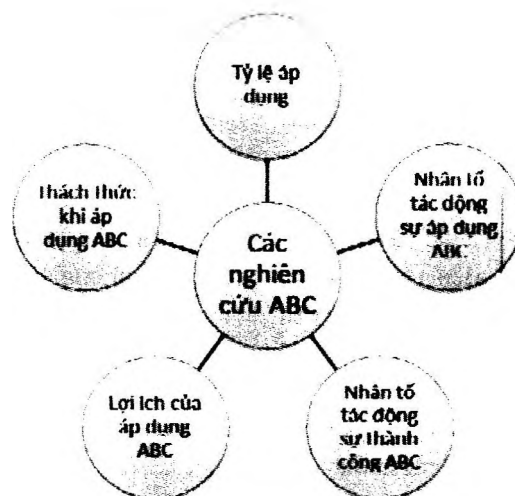
**3. Tổng quan tình hình nghiên cứu về phương pháp ABC trên thế giới**

Sự ưu việt của ABC so với phương pháp truyền thống, đã khiến cho mức độ quan tâm của ABC ngày càng tăng trong nhiều năm. Tổng hợp các nghiên cứu về ABC kể từ những năm 1980, sau thời điểm ra đời của phương pháp, các xu hướng nghiên cứu về ABC bao gồm: nghiên cứu về tỷ lệ áp dụng ABC trong từng nền kinh tế trên thế giới; nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định áp dụng ABC; nghiên cứu các nhân tố giúp thực hiện thành công hệ thống ABC; nghiên cứu về lợi ích do áp dụng ABC tới kết quả hoạt động; nghiên cứu về những thách thức và khó khăn khi áp dụng ABC. Hình 2 chính là tóm lược tình hình nghiên cứu về ABC, theo các xu hướng chủ yếu:

**3.1. Tỷ lệ áp dụng ABC tại các nước trên thế giới**

Lý do cơ bản của việc áp dụng hệ thống ABC chính là, sự lạc hậu và kém chính xác của hệ thống chi phí

**Hình 2**



truyền thống. Cooper khẳng định rằng, những công ty áp dụng ABC có kết quả về hoạt động kinh doanh cao hơn và đưa ra những quyết định tốt hơn, trong quá trình hoạt động. Những đơn vị áp dụng ABC có kết quả tài chính tốt hơn và hài lòng hơn là những đơn vị không áp dụng. Qua tình hình nghiên cứu về ABC cho thấy, sự áp dụng ABC không giống nhau giữa các quốc gia cũng như giữa các ngành nghề lĩnh vực khác nhau.

Làn sóng nổi lên của phương pháp ABC từ những năm 1980, tại Mỹ. So sánh mức độ khảo sát các nghiên cứu gần đây so với thời điểm đầu tiên nghiên cứu tại Mỹ những năm 1990, cho thấy mức độ áp dụng ABC tại các DN lớn của Mỹ ngày càng tăng dần.

Sau thời điểm ra đời tại Mỹ, phương pháp này đã lan rộng sang châu Âu, Canada, Úc và các nền kinh tế phát triển khác. Bên cạnh tỷ lệ áp dụng ngày càng tăng dần, tại các quốc gia phát triển (theo Bảng 1: Xu hướng áp dụng tăng dần tại các quốc gia trên thế giới trong các nghiên cứu) thì các quốc gia đang phát triển cũng có xu hướng áp dụng tăng dần, đặc biệt là các quốc gia ở châu Á và châu Phi. Cụ thể là, năm 2007, tỷ lệ áp dụng ABC ở Tunisia được khảo sát là 23,75%, theo nghiên cứu của (Moalla, 2007). Tại Nam Phi, tỷ lệ áp dụng phương pháp này là 12%, theo khảo sát của (Kamala, Sartorius, Eitzen, 2007). Tại châu Á, (Chongruksut & Brooks, 2005) đã khảo sát và cho thấy, tỷ lệ áp dụng tại Thái Lan là 35% trong khi đó theo nghiên cứu của (Chen, Firth, Park, 2001) tại HongKong thì tỷ lệ áp dụng năm 2001 là 11% và 5% DN, sẽ áp dụng trong tương lai.

**Bảng 1: Xu hướng áp dụng tăng dần tại các quốc gia trên thế giới trong các nghiên cứu**

Quốc gia	Tỷ lệ áp dụng ABC tại các quốc gia theo các khảo sát		
Mỹ	11% DNSX áp dụng theo (Armitage & Nicholson, 1993).	25% DNSX áp dụng theo (Shim & Sudit, 1995).	41,75% DNSX lớn áp dụng theo (Rankin, 2020).
Anh	6% áp dụng và 33% đánh giá sẽ áp dụng theo (Innes & Mitchell, 1991).	Năm 2000, có 40.7% công ty tài chính, 14.3% DNSX, 12.1% DN dịch vụ áp dụng theo (Innes & Mitchell, 2002).	Năm 2002, tỷ lệ áp dụng các DN là 23% theo (Tayles & Drury, 2002).
Pháp	23% các DN khảo sát áp dụng năm 2001 theo (Bescos, Cauvin, Gosselin, & Yoshikawa, 2001).	23% tỷ lệ DN áp dụng theo (Cauvin & Neumann, 2007).	(Rahmouni, 2008) cho thấy, tỷ lệ áp dụng được tăng lên 33%.
Úc	1997, có 13% DNSX hàng đầu tại Úc áp dụng theo (Booth & Giacobbe, 1997).	(Chenhall & Langfield-Smith, 1998) chỉ ra 56% DN Úc áp dụng đã nhận được lợi ích từ mô hình này.	2019, hơn 38% các trường đại học của Úc áp dụng ABC, theo (Sumrall, V. E, 2019).
Canada	(Armitage & Nicholson, 1993) cho thấy tỷ lệ áp dụng 14%.	Năm 1997, tỷ lệ áp dụng ABC tăng lên 30% theo (Gosselin, 1997).	
Malaysia	(Ruhanita & Daing, 2007) cho thấy tỷ lệ áp dụng 36%.	Năm 2019, tỷ lệ áp dụng 40,9% trong số 65 công ty khảo sát theo (Aliza Ramli, 2019).	

(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

**3.2. Các nhân tố tác động đến sự áp dụng ABC trên toàn thế giới**

Các nghiên cứu hiện tại, đã góp phần chỉ ra và chứng minh ảnh hưởng các nhân tố ảnh hưởng tới sự áp dụng của hệ thống ABC, trên khắp các quốc gia trên thế giới. (Cooper & Kaplan, 1991) đã chỉ ra lý do chính để áp dụng phương pháp này, là sự đa dạng của sản phẩm và sự gia tăng chi phí trong thị trường hiện tại. Kết quả chỉ ra rằng, sự thay đổi của cấu trúc chi phí và sản xuất sản phẩm theo quy mô lớn, là nguyên nhân của sự cải tiến công nghệ sản xuất hiện đại.

Một khảo sát được thực hiện bởi (Brown, 2004) đã chỉ ra rằng, cấu trúc chi phí và chất lượng sản phẩm không liên quan đến sự áp dụng của hệ thống ABC. Ngoài ra, họ kiểm tra rằng nhân tố môi trường, đặc biệt là mức độ cạnh tranh trên thị trường có ảnh hưởng lớn đến sự áp dụng ABC. (Brierley, 2008) giới thiệu một phương pháp nghiên cứu trong thời gian dài, đã kiểm tra các nhân tố của tổ chức có ảnh hưởng đáng kể tới việc

áp dụng ABC. (Ahmadzadeh và cộng sự, 2011) đã nghiên cứu trong bối cảnh nước Iran, để nhằm tìm ra liệu tỷ lệ áp dụng ABC ở nước này là do các nhân tố về tổ chức (quy mô DN, cấu trúc chi phí và sự khác biệt sản phẩm). Nghiên cứu này đã chỉ ra rằng, cấu trúc chi phí và sự khác biệt về sản phẩm có mối quan hệ tích cực với sự áp dụng ABC. Mặt khác, ông cũng tìm ra rằng quy mô của DN có tác động ngược chiều tới sự áp dụng ABC. (Sartorius, Eizen và Kamal, 2007) đã thực hiện một nghiên cứu để phân tích các nhân tố kỹ thuật, nhân tố tổ chức đối với sự áp dụng ABC và chỉ ra rằng, các nhân tố về tổ chức có ảnh hưởng mạnh hơn các yếu tố kỹ thuật lên sự áp dụng ABC.

(Chongruksut & Brooks, 2005) thực hiện khảo sát tại Thailand về các nhân tố tổ chức. Kết quả chỉ ra nghiên cứu rằng, mức độ cạnh tranh trên thị trường, sự gia tăng chi phí, mức độ đa dạng cao của sản phẩm, chi phí sản phẩm và chi phí quản lý. Việc áp dụng ABC cũng được áp dụng, là do kết

quả của sự đa dạng hơn trong quá trình sản xuất và mức độ cao của tài sản cố định. Với nghiên cứu gần đây hơn, thực hiện tại các DN lớn của Mỹ (Rankin, 2020) thực hiện nghiên cứu các yếu tố môi trường có tác động đến sự áp dụng ABC và chỉ ra rằng các nhân tố gồm quy mô của DN, tầm quan trọng của thông tin chi phí và chiến lược kinh doanh của DN có ảnh hưởng lớn đến sự áp dụng ABC của các DN lớn ở quốc gia phát triển này.

Như vậy, dù các nghiên cứu đã thực hiện điều tra các nhân tố khác nhau tác động đến sự áp dụng hệ thống ABC nhưng các nhân tố này nhìn chung chỉ thuộc được phân loại thành các nhóm: nhân tố môi trường, nhân tố tổ chức, nhân tố kỹ thuật của phương pháp và nhóm các nhân tố khác như nhân tố về văn hóa.

### **3.3. Các nhân tố để áp dụng thành công hệ thống ABC**

Các nhân tố để áp dụng thành công hệ thống ABC không được nghiên cứu nhiều như nhân tố thúc đẩy việc áp dụng hệ thống này. Các nhóm nhân tố ảnh hưởng tới sự áp dụng thành công ABC có thể phân loại thành nhóm: nhân tố về hành vi tổ chức, nhân tố về văn hóa tổ chức, nhân tố về công nghệ thông tin. Trong đó: nhóm nhân tố thứ nhất là hành vi tổ chức bao gồm các nội dung gồm sự hỗ trợ của ban quản trị cấp cao, nguồn lực bên trong đơn vị, sự huấn luyện đào tạo của DN, mối liên kết giữa ABC với kết quả hoạt động và khen thưởng, mối liên kết giữa ABC với chiến lược kinh doanh, cuối cùng là những mục tiêu thực hiện ABC được xác định rõ ràng; nhóm nhân tố thứ hai là các yếu tố liên quan đến sự hỗ trợ của công nghệ thông tin; nhóm nhân tố thứ ba là liên quan đến văn hóa của tổ chức gồm có định hướng

thu nhập, định hướng nhóm, sự cải tiến và sự chú ý vào thông tin chi tiết là những khía cạnh ảnh hưởng tới sự thành công của ABC. Các nghiên cứu về lĩnh vực này, tiêu biểu gồm có các nghiên cứu sau:

(Shields, 1995) đã kiểm tra mối quan hệ khác nhau giữa các nhân tố kỹ thuật, hành vi và nhân tố tổ chức với sự áp dụng thành công hệ thống ABC. (Shield, 1995) không tìm thấy mối quan hệ đáng kể nào, giữa việc thực hiện thành công ABC với các nhân tố kỹ thuật. Cũng trong nghiên cứu năm 1995 của mình (Anderson, 1995) cũng điều tra những nhân tố áp dụng thành công bằng phương pháp nghiên cứu điển hình tại công ty General Motors (GM), trong giai đoạn 1986 và 1993. Kết quả chỉ ra rằng, có nhiều bước khác nhau khi thực hiện ABC bị ảnh hưởng lớn bởi các nhân tố tổ chức như: sự hỗ trợ của ban quản lý cấp cao; sự huấn luyện đào tạo về việc sử dụng hệ thống ABC và khả năng thích ứng của nhân viên với hệ thống hiện tại. Trong nghiên cứu khác tại các DN hàng đầu của Anh (Innes & Mitchell, 1995, 2000) đã tìm ra rằng, các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công của ABC gồm có một số nhân tố về hành vi và nhân tố tổ chức, trong đó nhân tố tác động lớn nhất là sự hỗ trợ của ban quản lý cấp cao của DN.

(Ruhanita và cộng sự, 2006) đã thực hiện nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến sự áp dụng thành công tại Malaysia. Kết quả nghiên cứu này đã chỉ ra rằng, sự hỗ trợ của ban quản trị, chính sách thưởng, sự ước tính chi phí và các thước đo đo lường kết quả có ảnh hưởng lớn tới sự thực hiện thành công ABC. (Ramlia và các cộng sự, 2019) đã khảo sát các nhân tố ảnh hưởng tới sự áp dụng thành công ABC tại các DN sản xuất ở Malaysia gồm

các nhân tố hành vi tổ chức, văn hóa tổ chức, công nghệ thông tin. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng, nhân tố hành vi của tổ chức và công nghệ thông tin có tác động lớn đến sự thành công của hệ thống ABC, trong khi đó yếu tố văn hóa không có mối quan hệ đáng kể tới sự thành công của hệ thống ABC.

Nhìn chung, nhóm các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công của hệ thống ABC có thể tập trung vào các quốc gia có nền kinh tế phát triển và còn rất ít các nghiên cứu thực hiện ở các quốc gia đang phát triển như tại châu Á và châu Phi.

### **3.4. Lợi ích khi áp dụng hệ thống ABC**

Một trong những hướng nghiên cứu nổi lên theo chủ đề phương pháp ABC gần đây, chính là thể hiện mối quan hệ giữa việc áp dụng ABC và kết quả hoạt động kinh doanh, đồng thời là những DN áp dụng ABC thể hiện được lợi thế cạnh tranh trên thị trường. (Cagwin and Bouwman's, 2000) chỉ ra rằng, nếu áp dụng ABC thì có thể cải thiện được tỷ lệ sinh lời và kết quả tài chính của DN. (Maiga & Jacobs, 2005) đã khảo sát 691 DN sản xuất và chỉ ra rằng, việc thực hiện ABC có liên hệ với sự cải tiến việc sử dụng chi phí, cải thiện được chất lượng sản phẩm, và cải thiện được thời gian trong quá trình hoạt động. Đặc biệt, theo nghiên cứu của (Dooley, 2007) cho thấy rằng, chi phí của DN giảm từ 3-5% sau khi thực hiện ABC và còn cho thấy sự quản lý sản phẩm và quản lý chiến lược kinh doanh tốt hơn. (Banker, Bardhan và Chen, 2008) và (Zaman, 2009) đã chứng minh rằng, ABC có tác động tích cực tới giá trị DN. (Jan-kla và Silvola, 2012) đã chỉ ra rằng, ABC được sử dụng bởi các DN nhỏ sẽ làm tăng doanh thu và cuối cùng

là làm tăng thu nhập trên vốn. (Kennedy & Affleck-Graves, 2001) cũng chỉ ra tác động của hệ thống ABC đến kết quả tài chính của DN. (Ittner, Lanen, & Larcker, 2002) đã thực hiện nghiên cứu thực nghiệm và chứng minh rằng, sự cải thiện về chất lượng sản phẩm và thời gian hoạt động là có liên quan trực tiếp tới sự áp dụng ABC. Nghiên cứu mới hơn tại Malaysia cho thấy, trong nghiên cứu (Zheng & Abu, 2019) sau khi áp dụng ABC thì thông tin chi phí được cung cấp chính xác hơn và do đó làm tăng lợi nhuận của DN. Như vậy, so sánh với xu hướng nghiên cứu về các nhân tố áp dụng, các nghiên cứu theo mối quan hệ giữa ABC với kết quả hoạt động hoặc các lợi ích còn ở mức hạn chế hơn.

### 3.5. Những thách thức khi áp dụng ABC

Ngày nay, ABC là một lý thuyết quản lý mới trong phạm vi toàn cầu và được sử dụng mang lại hiệu quả cao bởi nhiều DN, tuy nhiên việc áp dụng trong thực tế của phương pháp này còn gặp một số khó khăn. Các nghiên cứu về ABC đã chỉ ra rằng, vì khó khăn trong quá trình thu thập dữ liệu nên nhiều công ty cho rằng thực hiện ABC sẽ mang lại nhiều vấn đề cản trở. (Pierce & Brown, 2004; Sartorius et al, 2007; Cobb et al, 1992; Innes & Mitchell, 1992). Ngoài ra (Cohen et al, 2005) đã thực hiện nghiên cứu và chỉ ra một số khó khăn trong việc áp dụng ABC là những khó khăn khi thu thập dữ liệu cho các tác nhân phát sinh chi phí, thiếu sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao, thiếu phần mềm phù hợp cho ABC và thiếu nhân sự để thực hiện ABC. Nhìn chung, những thách thức khi áp dụng ABC có thể tóm lược như sau:

#### *Thứ nhất, chi phí cho việc thiết lập hệ thống ABC cao*

Chi phí ban đầu của việc áp dụng hệ thống ABC gồm có chi phí thiết kế hệ thống, duy trì, cập nhật phần mềm, đào tạo bộ phận quản lý và nhân sự... tất cả những yêu cầu trên, đòi hỏi sự đầu tư lớn từ nguồn tài chính DN và không phải DN nào cũng sẵn sàng chi ra một khoản tiền lớn để có được hệ thống chi phí chính xác. Hơn nữa, trong quá trình vận hành hệ thống ABC, hệ thống này sẽ được cập nhật, ghi chép, đo lường và bổ sung sự lựa chọn tác nhân chi phí và sự phân bổ các chi phí hoạt động (Kim, 2017). Do đó, ABC là một dự án lớn, nó đòi hỏi chi phí đầu tư lớn cho sự phát triển của hệ thống kế toán công ty, thậm chí những chi phí này còn vượt quá lợi ích mang lại.

#### *Thứ hai, có những nhân tố chủ quan trong hệ thống ABC*

Ví dụ như việc lựa chọn, phân chia, tích hợp các hoạt động, hay việc lựa chọn tác nhân chi phí trong quá trình phân bổ. Trong thực tế, những nhân viên kế toán khác nhau có thể đưa ra những kết quả khác nhau về sự lựa chọn các nhân tố làm phát sinh chi phí, điều này làm giảm tính khách quan của hệ thống.

#### *Cuối cùng là, một số nhà quản lý và kế toán của DN thiếu những xét đoán chuyên môn có thể cản trở việc thực hiện hiệu quả ABC*

Quá trình thực hiện ABC, đòi hỏi yêu cầu cao về chất lượng toàn diện của nhân viên kế toán về tổng thể quá trình, việc phân chia các hoạt động, xác định các tác nhân phát sinh chi phí, phân tích các quá trình hoạt động, tất cả đều cần sự tham gia chung của các nhà quản lý DN và các nhà chuyên môn về kế toán (Hussain và Gunasekaran, 2001). Tuy nhiên, trên thực tế, hầu hết người làm kế toán đã

quen thuộc với hệ thống kế toán truyền thống và thiếu sự xét đoán nghề nghiệp nghiệp. Chính điều này có thể khiến cho việc vận hành hệ thống ABC tương đối khó khăn và có thể kìm hãm sự phát triển của DN (Khodadadzadeh, 2015).

### 4. Những kết luận và đề xuất

Từ việc tổng quan tài liệu về hệ thống ABC tác giả nhận thấy rằng, ABC là một phương pháp kế toán quản trị hiện đại, được khẳng định về tính hiệu quả từ sự áp dụng thành công của nhiều DN trên thế giới. Việc áp dụng ABC hơn nữa đã có sự lan rộng sang các quốc gia kém phát triển hơn như các nước ở châu Á và châu Phi, thể hiện tính chấp nhận toàn cầu của phương pháp này. Sau quá trình nghiên cứu tổng quan, tác giả đưa ra một số kết luận và đề xuất như sau về các nghiên cứu theo lĩnh vực này:

*Thứ nhất*, các nghiên cứu về ABC trong mối liên hệ với yếu tố công nghệ thông tin còn khá hạn chế, nhất là trong bối cảnh kỷ nguyên công nghệ ngày nay, kể từ khi có cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4. Do đó, trong tương lai cần có nhiều nghiên cứu sâu hơn về mối liên hệ giữa yếu tố công nghệ thông tin với sự áp dụng thành công ABC, đặc biệt hơn là nghiên cứu ABC trong môi trường hệ thống thông tin quản lý DN ERP.

*Thứ hai*, để việc nghiên cứu có thể giúp tăng cường xúc tiến việc áp dụng ABC trong thực tế, các nghiên cứu theo trường hợp điển hình theo từng lĩnh vực cần được chú trọng. Lý do của việc khó khăn áp dụng ABC trong thực tế đó là chính là việc phân tích và phân nhóm chính xác, hợp lý các hoạt động và tiêu chí xác định mức sử dụng nguồn lực của các hoạt động. Quá trình này cần sự am hiểu không chỉ về

nội dung phương pháp theo học thuật mà còn có sự phân tích của người làm kinh nghiệm thực tế theo đặc điểm quá trình sản xuất kinh doanh theo từng lĩnh vực, ngành nghề. Do đó, để xúc tiến việc áp dụng ABC trong các đơn vị, nên có sự kết hợp giữa các nhà nghiên cứu với các chuyên gia thực tế trong từng ngành nghề để đưa ra các mô hình áp dụng phù hợp cho từng lĩnh vực cụ thể, xóa nhòa giữa khoảng cách từ lý luận đến thực tiễn, từ việc am hiểu đó sẽ định hướng giúp các DN có thể áp dụng phương pháp một cách rộng rãi trong tương lai. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Anderson, S. W., & Young, S. M, (1999). *The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. Accounting, organizations and society*, 24(7), 525-559.

**Tiếp theo trang 110**

**Đối với hoạt động tự kiểm tra và kiểm tra chéo**

Lãnh đạo các đơn vị cần nâng cao các hoạt động kiểm soát nghiệp vụ chi ngân sách tại các đơn vị, đây là công việc cần thực hiện định kỳ và đôi khi đột xuất. Thông thường, có thể lãnh đạo kiểm tra theo định kỳ hàng tháng và hàng quý nhưng đôi lúc thời gian kiểm kê không được cố định, điều này hạn chế việc cán bộ công chức kiểm soát các quy trình nghiệp vụ các ngày gần ngày kiểm kê kỹ hơn và lơ là với các ngày sau ngày kiểm kê. Vì vậy, lãnh đạo cần tổ chức các kỳ kiểm kê đột xuất để phát hiện các sai sót tại các nghiệp vụ phát sinh để xử lý kịp thời. Bên cạnh đó, lãnh đạo thường xuyên

2. Andersen, C.V and Lueg, R, (2017), "Management Control Systems, culture and upper echelons – A systematic literature review on their interactions" *Corporate Ownership & Control*, Vol. 14 No. 2: forthcoming.

3. Cooper, R., & Kaplan, R. S, (1991), *Profit priorities from activity-based costing. Harvard business review*, 69(3), 130-135.

4. Dooley, B, (2007), *Using Activity Based Costing Techniques to Drive Supply Chain Process.*

5. *Improvement and Business Profitability. Supply Chain Europe*, 16(2), 32-35.

6. Gosselin, M, (2006), *A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. Handbooks of management accounting research*, 2, 641-67.

7. Hoa, N. T, (2010), *The Impact and Importance of Activity Based Costing on Financial Performance of Manufacturing Firm: Graduation Project, HELP University College.*

8. Ittner, C. D., Lanen, W. N., & Larcker, D. F. (2002). *The association between activity-based costing and manufacturing performance. Journal of accounting research*, 40(3), 711-726.

9. Krumwiede, K. R, (1998), *The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. Journal of management accounting research*, 10, 239.

10. Rankin, R, (2020), *The predictive impact of contextual factors on activity-based costing adoption. Journal of Accounting and Finance*, 20(1), 66-81.

11. Shields, M. D, (1995), *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. Journal of management accounting research*, 7(1), 148-165.

12. Sumrall, V. E. (2019). *Diffusion of Activity Based Costing (ABC) in Australian universities: an exploration of drivers and barriers of ABC adoption.*

mở các lớp tập huấn về kỹ năng cũng như các lớp nghiệp vụ để cán bộ công chức có điều kiện trao đổi kỹ năng, học tập nâng cao trình độ. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Abdulkadir, H. S, (2014), *Challenges of implementing internal control systems in Non-Governmental Organizations (NGO) in Kenya: A case of Faith-Based Organizations (FBO) in Coast Region, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 16(3), 57-62.

2. Afiah N.N & Azwari P.C, (2015), "The effect of the Implementation of Government internal control system on the Quality of Financial reporting of The local Government and its impact on the Principles of good Governance: A Research in District, city, and Provincial Government in south Sumatera". *2nd Global Conference on Business and*

*Social Science – 2015, GCBSS – 2015, 17 – 18 September 2015, Bali, Indonesia.*

3. Amudo, A & Inanga, E.L, (2009), "Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda", *International Research Journal of Finance and Economics*

4. Báo cáo INTOSAI, (2013).

5. Hair J.F, Anderson, R.E., Tatham, R.L., and Black, W.C, (2006), *Multivariate data analysis. Prentice-Hall, International, Inc.*

6. Mohamed, M. M, (2018), *Internal control system and financial management in selected local Non-Government Organizations in Mogadishu, Somalia. Doctoral dissertation, Kampala International University, College Of Economics And Management.*

7. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS, Thành phố Hồ Chí Minh, NXB Hồng Đức.*