

Sự phát triển của phương pháp tính giá trên cơ sở hoạt động

 TS. Nguyễn Thị Kim Oanh*

Nhận: 18/7/2019

Biên tập: 22/7/2019

Duyệt đăng: 25/7/2019

Nghiên cứu này tập trung vào sự phát triển của phương pháp tính giá trên cơ sở hoạt động (activity-based costing, viết tắt là ABC). Áp dụng mô hình tính giá hai bước, giá thành sản phẩm và dịch vụ sẽ được tính trên cơ sở phân bổ chi phí của các hoạt động liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm và cung cấp dịch vụ, phương pháp ABC truyền thống bộc lộ nhiều tồn tại đã được thay thế bằng phương pháp ABC hiện đại (time-driven activity-based costing, viết tắt là IDABC). Khắc phục được các hạn chế của phương pháp ABC truyền thống, phương pháp IDABC đã giúp cho doanh nghiệp thực hiện thành công chiến lược kinh doanh trong môi trường ngày càng trở nên cạnh tranh.

Từ khóa: Tính giá trên cơ sở hoạt động

Abstract

This study focuses on the development of the activity-based costing (ABC) since its first introduction in 1980's. The traditional ABC helps companies to calculate the cost of good manufactured more accurate via a two-step approach in allocating indirect costs to the product or services. This traditional ABC has some limitations causing barriers for companies to successfully implement the ABC. The time-driven ABC has introduced to overcome limitations of the traditional ABC in order to maintain the power of the ABC in helping the company to execute the business strategy.

Key words: activity-based costing, time-driven activity-based costing

1. Giới thiệu

Tính giá trên cơ sở hoạt động (ABC) là một trong những cải tiến quan trọng được biết đến nhiều nhất của kế toán quản trị trong vòng 30 năm qua. Phương pháp ABC được giới thiệu tại Mỹ vào những năm 1980. Nhờ áp dụng phương pháp này, các công ty đã xác định được giá bán sản phẩm một cách cạnh tranh, xác định được cơ cấu sản phẩm một cách hợp lý để gia tăng lợi nhuận và thực hiện có hiệu quả chiến lược kinh doanh.

Về cơ bản, phương pháp ABC giúp các doanh nghiệp (DN) phân bổ chi phí gián tiếp (chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN) chính xác hơn so với phương pháp tính giá thành

truyền thống. Vì thế, giá thành sản phẩm xác định phù hợp với nguồn lực mà DN đã sử dụng để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm cũng như cung cấp dịch vụ. Phương pháp này đặc biệt có ý nghĩa đối với DN trong môi trường sản xuất hiện đại khi chi phí gián tiếp ngày càng gia tăng do tự động hóa (Cooper and Kaplan, 1988). Kể từ khi được giới thiệu đến nay, phương pháp ABC truyền thống đã dần được thay thế bằng phương pháp ABC dựa trên thời gian (TDABC), vì TDABC khắc phục được những hạn chế của phương pháp ABC truyền thống. Vì thế, nghiên cứu này giới thiệu sự khác biệt của hai phương pháp trên cơ

sở lý luận để giúp các DN tham khảo và áp dụng phương pháp TDABC một cách có hiệu quả.

2. Phương pháp ABC truyền thống

2.1 Nội dung của phương pháp ABC truyền thống

Hình 1, trang 30 miêu tả phương pháp ABC truyền thống được thực hiện theo mô hình hai bước:

Bước 1: Xác định số lượng các hoạt động chính liên quan đến sản xuất sản phẩm và chi phí gián tiếp cho từng hoạt động. Các chi phí gián tiếp cho một hoạt động sẽ có cùng một tiêu chuẩn phân bổ chi phí.

Bước 2: Phân bổ chi phí gián tiếp theo từng hoạt động ở bước cho đến từng sản phẩm.

* Khoa Quốc tế, Đại học Quốc gia Hà Nội

2.2 Hạn chế của phương pháp ABC truyền thống

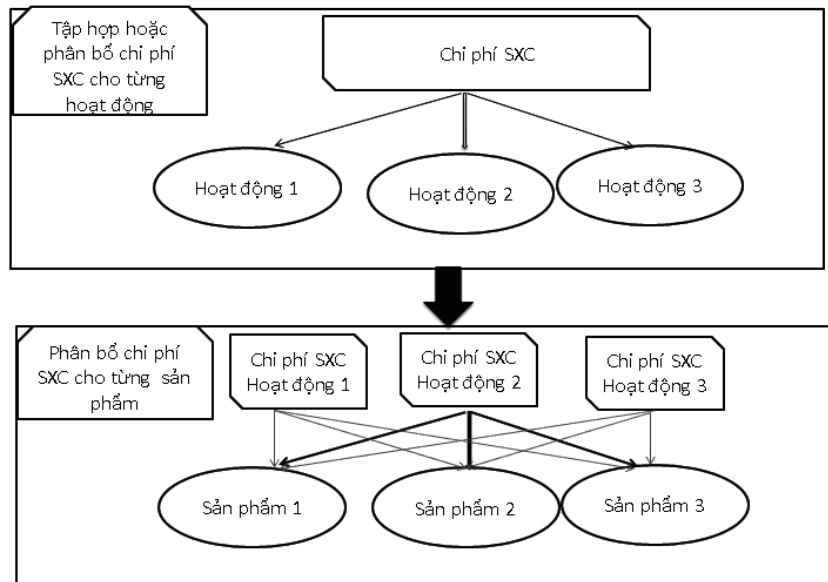
Giả sử, bộ phận dịch vụ khách hàng của DN thực hiện 3 hoạt động: xử lý đơn hàng, xử lý phản nàn của khách hàng và thực hiện kiểm tra khoản phải thu cho khách hàng. Tổng chi phí là 560.000 USD, số lượng công việc thực hiện (hoặc ước tính) hàng quý của 3 hoạt động gồm 49.000 đơn đặt hàng, 1.400 phản nàn của khách hàng và 2.500 thực hiện kiểm tra tín dụng. Nhân viên và nhà quản lý đã báo cáo về thời gian mà họ sử dụng cho 3 hoạt động: 70% thời gian để xử lý đơn hàng, 10% để xử lý phản nàn và 20% để thực hiện kiểm tra các khoản phải thu của khách hàng.

Trên cơ sở này, DN sẽ tính được chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ như sau (Bảng 1):

Tại bước 1, phương pháp ABC truyền thống đã sử dụng phương pháp phỏng vấn các nhân viên và nhà quản lý để xác định số lượng hoạt động và thời gian nhân viên và nhà quản lý dành cho từng hoạt động. Việc thực hiện dễ dàng đối với DN có quy mô nhỏ lại trở nên rất phức tạp đã trở thành rào cản cho các DN trong việc vận dụng phương pháp ABC truyền thống. Phương pháp ABC đã bộc lộ những tồn tại sau:

Thứ nhất, nhân viên các bộ phận phải thực hiện báo cáo về tình hình sử dụng thời gian của họ hàng tháng. Đồng thời, DN cũng phải duy trì một đội ngũ nhân viên làm việc toàn thời gian để xử lý các báo cáo của nhân viên và nhà quản lý. Thời gian cho việc xử lý các báo cáo có khi lên tới vài tháng, trong khi nhân viên không hề hứng thú với việc phải báo cáo đều đặn về thời gian mà họ sử dụng hàng tháng. Điều này dẫn đến việc hệ thống kế toán theo ABC không được cập nhật thường xuyên và vì

Hình 1: Phương pháp ABC theo mô hình 2 bước



Bảng 1: Xác định chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ

Hoạt động	Thời gian cho từng hoạt động	Chi phí phân bổ cho từng hoạt động (USD)	Tổng số tiêu chuẩn phân bổ theo của từng hoạt động	Chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ (USD)
(1)	(2)	(3) = 560.000 x (2)	(4)	(5) = (3)/(4)
Xử lý đơn hàng	70%	392.000	49.000 đơn hàng	8
Xử lý phản nàn	10%	56.000	1.400 phản nàn	40
Thực hiện kiểm tra khoản phải thu của khách hàng	20%	112.000	2.500 thực hiện kiểm tra tín dụng	44,8
Tổng	100%	560.000		

vậy, chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ dần dần trở nên không chính xác.

Thứ hai, phương pháp ABC truyền thống dựa trên thời gian mà các nhân viên và nhà quản lý báo cáo mang nặng tính chủ quan. Điều này làm cho việc xác định lợi nhuận và các biện pháp để nâng cao hiệu quả gây tranh cãi trong DN.

Thứ ba, phương pháp ABC truyền thống không dễ dàng để bổ sung các hoạt động mới vào danh sách hoạt động hiện có của DN, hay làm cho các hoạt động hiện có trở nên chi tiết hơn. Ví dụ, khi công ty có hoạt động rất phức tạp như “vận chuyển đơn hàng cho khách hàng” và muốn chi tiết các hoạt động này thành “vận chuyển đơn hàng đầy xe tải”, “vận chuyển

đơn hàng nửa xe tải”, “vận chuyển đơn hàng ban đêm”, “vận chuyển đơn hàng sử dụng dịch vụ bên thứ ba”. Điều này rất mất thời gian và nhân lực vì DN cần phải thu thập dữ liệu về thời gian mà nhân viên và nhà quản lý dành cho từng loại hoạt động. Kể cả khi DN có thể bổ sung các hoạt động này về mặt dữ liệu thì việc lưu trữ dữ liệu trên Excel, thậm chí là phần mềm ABC cũng trở nên quá tải khi tính toán chi phí cho một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ của một số lượng lớn các hoạt động.

Thứ tư, chi phí cho một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ khi nhân viên và nhà quản lý tự báo cáo về việc phân bổ thời gian của họ cho các hoạt động được tính toán như thể DN đang hoạt động ở mức 100% năng lực sản xuất thiết kế. Trên

thực tế, các DN thường hoạt động dưới 100% năng lực sản xuất thiết kế. Khi chi phí tương ứng với mức năng lực thiết kế không sử dụng được phân bổ cho các sản phẩm hoặc dịch vụ sẽ khiến cho DN ra những quyết định sai lầm như cắt giảm sản xuất các sản phẩm hiện đang thua lỗ hay các sản phẩm đắt tiền có vòng quay hàng tồn kho dài. DN có thể gia tăng năng lực sản xuất thông qua đầu tư nhà xưởng, máy móc, thiết bị hoặc thuê thêm nhân công. Điều này sẽ làm gia tăng chi phí cho mức năng lực thiết kế không sử dụng, dẫn đến giảm hiệu quả hoạt động của DN.

3. Phương pháp TDABC

Phương pháp TDABC là một cải tiến nhằm khắc phục những tồn tại của phương pháp ABC truyền thống. Đối với phương pháp TDABC, nhà quản lý là người ước tính nguồn lực sử dụng cho các giao dịch, sản phẩm, hay khách hàng của bộ phận mình. Cho mỗi nhóm nguồn lực, nhà quản lý chỉ cần ước tính 2 tham số: chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ và số lượng tiêu chuẩn phân bổ của hoạt động đó được sử dụng để sản xuất sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ. DN có thể tính toán được chi phí trên một giờ hoặc chi phí trên một phút cho các nguồn lực về con người, máy móc và thiết bị trong DN. Đối với các nguồn lực khác, DN có thể sử dụng các tiêu chuẩn phân bổ cho phù hợp. Ví dụ như nhà xưởng có thể tính ra chi phí trên $1m^2$, phương tiện vận chuyển có thể tính ra chi phí cho $1m^3$, bộ

nhớ máy tính có thể tính ra chi phí trên 1MB hay 1GB.

Điểm tiến bộ của phương pháp TDABC là nhà quản lý bộ phận có thể ước tính chi phí trên năng lực hoạt động thực tế của bộ phận mình. Quay trở lại ví dụ về bộ phận chăm sóc khách hàng ở trên, tham số thứ nhất cần tính là chi phí trên 1 phút để thực hiện các hoạt động của bộ phận chăm sóc khách hàng. Giả sử, bộ phận khách hàng có 28 nhân viên toàn thời gian làm việc 8 giờ mỗi ngày, về lý thuyết, mỗi công nhân cung cấp 10.560 phút mỗi tháng hoặc 31.680 phút mỗi quý. Do đó, năng lực thực tế ở khoảng 80% năng lực lý thuyết là vào khoảng 25.000 phút mỗi quý/nhân viên và tổng cộng là 700.000 phút cho 28 nhân viên. Tổng chi phí gián tiếp của bộ phận này là 560.000 USD. Vì thế, DN tính được chi phí cho mỗi phút là 0,8 USD.

Tham số thứ hai là số phút tiêu tốn để thực hiện mỗi hoạt động. Giả sử nhà quản lý xác định là mất 8 phút để xử lý một đơn hàng, 44 phút để xử lý một phản nản của khách hàng và 50 phút để thực hiện kiểm tra các khoản phải thu của khách hàng. Từ đó, chi phí để thực hiện 1 đơn hàng sẽ được tính ra là 6,4 USD ($0,8 \times 8$ phút), là 35,2 USD cho xử lý một phản nản và 40 USD cho việc thực hiện kiểm tra khoản phải thu của khách hàng. Chi phí tiêu chuẩn này sẽ được sử dụng để xác định giá bán đối với các dịch vụ cung cấp cho khách hàng nhằm đảm bảo giá bán bù đắp được chi

phí và đảm bảo lợi nhuận mong muốn cho DN một cách cạnh tranh nhất so với các đối thủ cùng ngành.

Phương pháp TDABC giúp cho DN tính toán được chi phí của năng lực thực tế (Bảng 2).

DN dễ dàng tính ra được là chi phí của năng lực không sử dụng là 97.120 USD ($560.000 - 462.880$).

Áp dụng phương pháp TDABC, các nhà quản lý dễ dàng cập nhật mô hình để phản ánh kịp thời các thay đổi về điều kiện hoạt động của DN. DN có thể bổ sung thêm các hoạt động bằng cách ước tính thời gian cần thiết để tiến hành hoạt động đó. Đồng thời, chi phí tiêu chuẩn của một đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ cũng dễ dàng thay đổi bằng cách điều chỉnh chi phí trên một đơn vị tiêu chuẩn phân bổ và số lượng tiêu chuẩn phân bổ của mỗi đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ.

4. Kết luận

Phương pháp ABC truyền thống rất phổ biến và được áp dụng rộng rãi ở các nước phát triển và hiện nay cũng đang được nhiều DN Việt Nam áp dụng. Vì vậy, hiểu rõ hơn về sự phát triển của phương pháp ABC, ưu điểm và tồn tại của phương pháp này sẽ giúp cho DN vận dụng phương pháp TDABC một cách hợp lý và hiệu quả. ■

Tài liệu tham khảo

Cooper, R., and Kaplan, R.S., 1988. Measure costs right: Make the right decisions, *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.

Kaplan, R.S and Anderson, S.R., 2004. Time-driven activity-based costing, *Harvard Business Review*, <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>

Atkinson, A.A., 2012. *Management Accounting: information for decision-making and strategy execution*, 6edn, Pearson.

Bảng 2: Xác định chi phí của từng hoạt động

Hoạt động	Thời gian cho từng hoạt động (phút)	Tổng số tiêu chuẩn phân bổ theo của từng hoạt động	Tổng thời gian (phút)	Tổng chi phí (USD)
(1)	(2)	(3)	(4) = (2)x(3)	5= (4)x0,8
Xử lý đơn hàng	8	49.000 đơn hàng	392.000	313.600
Xử lý phản nản	44	1.400 phản nản	61.600	49.280
Thực hiện kiểm tra khoản phải thu của khách hàng	50	2.500 thực hiện kiểm tra tín dụng	125.000	100.000
Tổng			587.500	462.880