

Mở đầu

Hiện nay, những doanh nghiệp sản xuất đang phải đối mặt với sự cạnh tranh ngày càng tăng trên một thị trường với xu hướng toàn cầu. Để thành công trong môi trường mới này, họ phải thích ứng nhanh và sản xuất ra những sản phẩm với chi phí thấp đồng thời phải có chất lượng. Để ra được những quyết định chính xác, những nhà quản lý phải có những thông tin về chi phí đầy đủ, chính xác và được cập nhật. Hệ thống tính chi phí truyền thống dựa vào việc phân bổ chi phí theo sản lượng đã mất đi sự chính xác khi mà lao động trực tiếp không còn chiếm một tỉ trọng đáng kể như trước nữa. Những hệ thống tính chi phí truyền thống có xu hướng làm cho việc tính toán chi phí sản phẩm không được chính xác và dẫn đến những quyết định chiến lược không phù hợp (Johnson và Kaplan, 1987; Johnson, 1987; 1991).

Một phương pháp tính chi phí mới được thiết kế nhằm khắc phục các nhược điểm của những hệ thống tính giá thành truyền thống, đó là hệ thống tính chi phí theo hoạt động (ABC – Activities Based Costing). Robin Cooper, Robert Kaplan, và H. Thomas Johnson là những người đầu tiên đưa ra phương pháp ABC. Đây là một phương pháp tính chi phí được sử dụng để tính thẳng chi phí chung vào các đối tượng tính chi phí (Cooper, 1988a; 1988b; 1990; Cooper và Kaplan, 1988; Johnson, 1990). Những đối tượng này có thể là các sản phẩm, dịch vụ, quá trình, hoặc khách hàng... ABC cũng giúp cho nhà quản lý ra được những quyết định đúng tương ứng với cơ cấu sản phẩm và chiến lược cạnh tranh của doanh nghiệp mình. Theo Turney, ABC có thể thay đổi toàn diện cách thức những nhà quản lý ra quyết định về cơ cấu sản phẩm, giá cả sản phẩm, và đánh giá công nghệ mới (Turney, 1989). Mặc dù trong các tài liệu lý thuyết đã có nói đến rất nhiều những trường hợp thực hiện ABC cho những nhà máy sản xuất qui mô lớn, tuy nhiên đối với những doanh nghiệp nhỏ (qui mô dưới 100 nhân viên), thì việc áp dụng ABC còn rất hạn chế (Needy và Bidanda, 1995; Bharara và Lee, 1996). Xem xét kỹ hơn, ta thấy rằng có một vài yếu tố làm cản trở những doanh nghiệp nhỏ trong việc thực hiện ABC, trong đó bao gồm những nguyên nhân như thiếu dữ liệu, thiếu nguồn lực

về kỹ thuật, tài chính, và thiếu sự hỗ trợ đầy đủ của máy tính. Có lẽ khó khăn chủ yếu nhất, đó là việc thu thập dữ liệu, tập trung vào việc thu thập và xử lý số liệu cần thiết theo một cách thức chính xác với chi phí chấp nhận được. Những doanh nghiệp nhỏ rất kỹ lưỡng trong việc chọn và phân tích loại thông tin sử dụng để xác định chi phí chung, bởi vì việc thu thập những thông tin cần thiết theo phương pháp ABC rất tốn kém trong khi những doanh nghiệp này thường bị ràng

phương pháp truyền thống chỉ sử dụng những tiêu thức phân bổ liên quan đến sản lượng của phẩm mà không xem xét đến những yếu tố không hay không liên quan trực tiếp đến sản lượng. Một vài ví dụ của các yếu tố không liên quan trực tiếp đến sản lượng bao gồm số giờ chuẩn bị máy, số lần chuẩn bị, số lượng đơn hàng... Việc phân bổ những chi phí không liên quan đến sản lượng mà lại sử dụng những phương pháp dựa trên sản lượng sẽ làm sai lệch chi phí sản phẩm.

Áp dụng phương pháp tính chi phí theo hoạt động (ABC) cho các doanh nghiệp nhỏ

Thạc sĩ NGUYỄN BẢO LINH & Thạc sĩ NGUYỄN THU HÀ

buộc về vấn đề tài chính. Do vậy, tìm kiếm một phương pháp có thể cho phép những doanh nghiệp nhỏ thu thập được những thông tin về chi phí sản phẩm một cách chính xác với chi phí thấp là điều thật sự cần thiết.

Bài báo này đề cập đến một phương pháp hiệu quả và ít tốn kém cho việc thực hiện ABC đối với những doanh nghiệp nhỏ. Phương pháp này trang bị những thông tin chi phí chính xác một cách có hệ thống để giúp các nhà quản lý có thể đề ra được những chiến lược cho doanh nghiệp, xác định chi phí sản phẩm và cải thiện cấu trúc chi phí.

Hệ thống tính chi phí theo hoạt động (ABC)

Cooper đề xuất mô hình ABC hai giai đoạn (Cooper, 1987a; Cooper, 1987b). Trong giai đoạn đầu, chi phí được tính vào các hoạt động theo từng trung tâm hoạt động, dựa trên tiêu thức phân bổ chi phí. Trong các phương pháp tính chi phí truyền thống không có bước công việc tương tự như vậy. Ở giai đoạn hai, chi phí được phân bổ từ các hoạt động đến từng sản phẩm dựa vào mức độ sử dụng các hoạt động đối với các sản phẩm đó. Giai đoạn này tương tự với phương pháp truyền thống, tuy nhiên,

Phương pháp

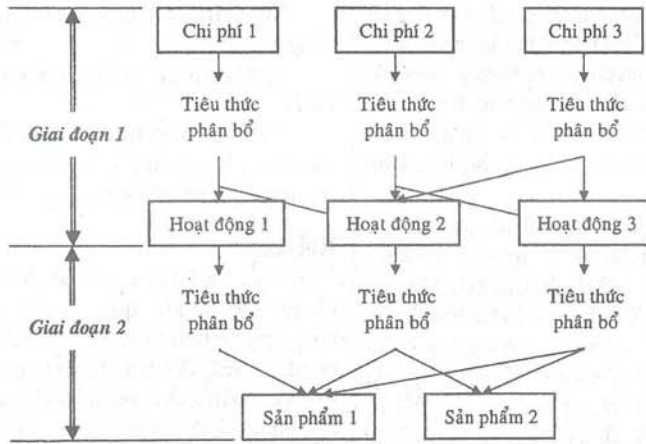
Trong mô hình ABC, nhóm các chi phí chung ví dụ như chi phí hành chính, chi phí thuê mướn, chi phí vận chuyển, và chi phí bảo hiểm phải được xác định. Những thông tin chi phí này có thể có được dễ dàng từ bộ phận kế toán. Bước kế tiếp là xác định những hoạt động chính mà có thể dễ dàng theo dõi được thông tin về chi phí. Việc này có thể thực hiện được bằng cách nhóm những hành động có liên quan thành các hoạt động và nhóm các hoạt động thành trung tâm hoạt động theo cách tiếp cận ABC. Một vài ví dụ về các hoạt động cho một doanh nghiệp nhỏ đó là nhận yêu cầu của khách hàng, báo giá cho khách hàng, giám sát sản xuất, và vận chuyển hàng hóa. Chi phí sẽ được phân cho những hoạt động vừa được xác định thông qua những tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn một. Sang giai đoạn hai, những tiêu thức phân bổ chi phí cho các hoạt động được xác định để phân bổ chi phí chung đến từng sản phẩm.

Phương pháp này giả định rằng doanh nghiệp có thể phân loại toàn bộ chi phí chung ra thành từng nhóm cụ thể. Đây là cách phân loại vẫn thường được sử dụng trong phương pháp truyền thống. Thông tin này giúp xác định lại

tính cân đối của các chi phí chung được tính toán từ giai đoạn đầu so với tổng chi phí được phân bổ cho từng sản phẩm riêng biệt trong phương pháp ABC.

giá có thể được tác động bởi số mét vuông sử dụng, trong khi đó, chi phí lương có thể được tác động bởi thời gian mà người nhân viên sử dụng cho hoạt động này.

Hình 1. Mối liên hệ cấp bậc giữa các loại chi phí, hoạt động, và sản phẩm.



Xác định các hoạt động

Để có thể thực hiện được ABC, thì toàn bộ quá trình kinh doanh phải được chia ra làm nhiều nhóm các hoạt động. Người ta thường vẽ ra lưu đồ của quá trình để xác định được những hoạt động chính này. Để có thể thiết lập được những hoạt động cần thiết cho ABC, những qui trình đồng nhất phải được nhóm lại với nhau. Hay nói cách khác, những hoạt động tác động lên sản phẩm và những hoạt động tác động lên khách hàng phải được tách ra để lập nên hai nhóm hoạt động riêng rẽ và đồng nhất. Ví dụ, tại các doanh nghiệp sản xuất, các hoạt động có thể là lập báo giá, giám sát sản xuất, giao nhận nguyên vật liệu...

Hoạt động và các tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn một

Một khi những hoạt động chính đã được xác định, thì tổng chi phí của từng hoạt động cần phải được tính toán. Trước tiên, nhóm chi phí liên quan đến từng hoạt động phải được ghi nhận. Ví dụ, chi phí hoạt động cho việc "lập báo giá" bao gồm chi phí từ những nhóm khác nhau như lương, thuê mướn, tiện ích, và văn phòng phẩm. Để tính chính xác các chi phí này vào từng hoạt động, thì những tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn một, phải được ấn định cho từng nhóm chi phí. Ví dụ, chi phí thuê mướn liên quan đến hoạt động lập báo

Tiêu thức phân bổ chi phí trong giai đoạn hai

Trong giai đoạn hai, các hoạt động được tính cho các sản phẩm bằng việc sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí giai đoạn hai. Cũng như tiêu thức phân bổ chi phí của giai đoạn một, thông tin cần thiết cho tiêu thức phân bổ chi phí giai đoạn hai có thể không dễ dàng có sẵn để thể hiện các tỉ lệ tương ứng cho từng loại sản phẩm. Ví dụ, việc ấn định cước phí chuyên chở cho từng sản phẩm tương đối phức tạp. Khi thiếu dữ liệu thực tế, ước lượng gần đúng chi phí hoạt động sử dụng bởi từng sản phẩm là điều cần thiết.

Các phương pháp thu thập thông tin

Thu thập thông tin là một công việc rất cần thiết để có thể đạt được sự chính xác của các chi phí sản phẩm cuối cùng. Một phần quan trọng của dữ liệu yêu cầu là những tỉ lệ cần thiết trong mỗi giai đoạn của một hệ thống ABC. Mỗi hoạt động sử dụng một phần của từng nhóm chi phí. Tương tự như vậy, mỗi sản phẩm sẽ sử dụng đến một phần của mỗi hoạt động. Như đã đề cập từ trước, mỗi tỉ lệ thường thể hiện cho một phần của tổng thể chi phí hay hoạt động. Ví dụ, hoạt động lập báo giá sử dụng 0,1 (10%) chi phí hành chính. Có rất nhiều cách để có thể thu được những tỉ lệ này và từng phương pháp cụ thể sẽ tác động đến độ

chính xác mong muốn. Ba phương pháp có mức độ chính xác về dữ liệu có thể được sử dụng trong việc ước lượng những tỉ lệ này theo thứ tự là ước đoán, đánh giá hệ thống, và thu thập dữ liệu thực tế.

Ước đoán

Trong trường hợp khi mà không thể có được những số liệu thực tế hoặc những việc thu thập số liệu khá tốn kém, thì có thể ước đoán để tính ra các tỉ lệ. Việc ước đoán có thể được hợp tác thực hiện bởi bộ phận quản lý, bộ phận tài chính, và những nhân viên điều hành có liên hệ trực tiếp đến trung tâm tính chi phí. Nhóm này có thể đưa ra được những ước đoán về tỉ lệ chi phí phân bổ trong cả hai giai đoạn của phương pháp ABC. Mức độ chính xác dựa vào sự kết hợp của những người trong nhóm, và những kiến thức của họ về trung tâm chi phí.

Đánh giá hệ thống

Một phương pháp khoa học hơn để thu được những tỉ lệ này cho việc tính toán chi phí là việc sử dụng kỹ thuật hệ thống như áp dụng quá trình phân tích thứ bậc (AHP- Analytic Hierarchical Process) (Saaty, 1982; Golden, Wasil, và Harker, 1989). AHP là một công cụ thích hợp nhằm đưa những ý kiến cá nhân chủ quan thành những thông tin thể hiện khách quan hơn về các tỉ lệ. Ví dụ, giả sử doanh nghiệp cần phân bổ chi phí xăng dầu giữa ba hoạt động chạy máy, giao hàng, và bảo trì. Thông qua việc đặt câu hỏi cho những bộ phận tiêu thụ nguồn lực này và yêu cầu họ đánh giá về tỉ lệ phần trăm chi phí xăng dầu trong một thời đoạn nhất định, AHP có thể đưa ra được phần trăm của chi phí này và phân bổ chúng đến từng hoạt động thích hợp.

AHP cũng có thể được sử dụng trong giai đoạn hai đó là phân bổ chi phí từ các hoạt động đến từng sản phẩm. Trong bước này, điều quan trọng là phải xác định được một tiêu thức phân bổ chi phí thích hợp để đạt được mức độ chính xác mong muốn.

Ví dụ, giả sử doanh nghiệp mong muốn ấn định chi phí bán hàng đến từng sản phẩm. Một phương pháp đó là ước lượng mức độ hoạt động bán hàng cần thiết đối với từng sản phẩm. Giả sử doanh nghiệp sản xuất năm sản phẩm. Sản phẩm A là sản phẩm đã có tiếng, những nỗ lực về hoạt động bán hàng là tương đối thấp, trong khi sản phẩm B, C,

và D đang trong giai đoạn giữa của dòng đời sản phẩm và sản phẩm E, là một sản phẩm mới, tiêu tốn rất nhiều thời gian và nỗ lực hơn cho việc bán hàng. Thay vì phân bổ đồng đều chi phí bán hàng cho từng sản phẩm, AHP có thể đưa ra một ước lượng cho phép công ty tính chi phí đến từng sản phẩm một cách chính xác hơn.

Bước tiếp theo là doanh nghiệp cần phải xác định những tiêu thức thể hiện mối quan hệ về chi phí giữa các hoạt động và sản phẩm. Trong ví dụ cụ thể này, khu vực bán hàng và thời gian sử dụng để thương thảo với khách hàng về từng sản phẩm có thể được xem là các tiêu thức liên hệ. Sau đó, chi phí bán hàng được xếp hạng giữa các sản phẩm theo khoảng cách cần thiết giao hàng. Việc xếp hạng tiếp theo giữa các sản phẩm được thiết lập theo tỉ lệ thời gian cho từng khách hàng. Cuối cùng, những cách xếp hạng chủ quan về hoạt động bán hàng được kết hợp lại để tính ra tỉ lệ phân bổ chi phí bán hàng giữa năm loại sản phẩm.

Thu thập dữ liệu thực tế

Phương pháp chính xác nhất và tốn nhiều chi phí nhất để tính toán được tỉ lệ cần thiết đó là thu thập những dữ liệu thực tế. Trong hầu hết các trường hợp, người ta phải tổ chức một bộ máy thu thập, ghi nhận dữ liệu thực tế và có thể đòi hỏi các thiết bị hỗ trợ cho việc thu thập thông tin. Hơn nữa, việc thu thập dữ liệu phải đúng thời điểm và điều tra viên yêu cầu phải có kinh nghiệm. Kết quả thường được phân tích bằng những công cụ thống kê. Ví dụ, lấy mẫu công việc có thể được sử dụng để ước lượng tỉ lệ thời gian dành cho việc giám sát sản xuất một sản phẩm cụ thể. Trong trường hợp này, nhân viên giám sát sẽ được hỏi vào những thời điểm ngẫu nhiên để xác định sản phẩm đang được giám sát. Dựa trên những dữ liệu này, ta có thể thu thập được những thông tin cần thiết.

Quy trình phân bổ chi phí chung vào các đối tượng tính chi phí

Bước 1. Phân nhóm các chi phí

Bước này đòi hỏi việc phân chia các chi phí chung thành các nhóm chi phí có tính chất đồng nhất.

Bước 2. Xác định những hoạt động chính

Phân chia hoạt động của doanh

nh nghiệp ra thành các nhóm có liên quan đến việc sử dụng chi phí với mục đích cung cấp dịch vụ cho các sản phẩm.

Bước 3. Liên hệ những chi phí vào các hoạt động bằng cách thiết lập ma trận EAD.

Trong bước này, các hoạt động liên quan đến từng loại chi phí được xác định để thiết lập ma trận Chi phí-hoạt động (EAD). Nhóm chi phí biểu diễn theo cột, trong khi các hoạt động xác định trong bước 2 được biểu diễn theo hàng. Nếu hoạt động i có sử dụng loại chi phí j, đánh dấu vào ô ij.

Bước 4. Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỉ lệ trong ma trận EAD.

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỉ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng một trong các phương pháp đã đề cập trong phần trước. Tổng các cột của ma trận EAD phải bằng 1.

Bước 5. Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động.

Để có được giá trị bằng tiền của từng hoạt động, chúng ta áp dụng công thức sau:

$$TCA(i) = \text{Chi phí}(j) * EAD(i,j) \quad (1)$$

Với:

TCA(i) = Tổng chi phí của hoạt động i

M = Số loại chi phí

Chi phí(j) = Giá trị bằng tiền của nhóm chi phí j

EAD(i,j) = Hệ số tỉ lệ ở ô i, j của ma trận EAD

Bước 6. Thể hiện mối quan hệ giữa các hoạt động và các sản phẩm trên ma trận APD

Trong bước này, các hoạt động được sử dụng cho từng sản phẩm được xác định và ma trận Hoạt động-sản phẩm (APD) được lập. Những hoạt động được biểu diễn theo cột còn các sản phẩm được biểu diễn theo hàng. Nếu sản phẩm i sử dụng hoạt động j, ta đánh dấu vào ô ij.

Bước 7. Thay thế những dấu đã đánh bằng tỉ lệ trong ma trận APD.

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỉ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng một trong các phương pháp đã đề cập trong phần trước. Tổng các cột của ma trận APD phải bằng 1.

Bước 8. Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm.

Để có được giá trị bằng tiền của

từng hoạt động, chúng ta áp dụng công thức sau

$$OCP(i) = TCA(j) * APD(i,j) \quad (2)$$

Với:

OCP(i) = Chi phí chung của sản phẩm i

N = Số hoạt động

TCA(j) = Giá trị bằng tiền của hoạt động j

APD(i,j) = Tỉ lệ ở ô i, j của ma trận EAD

Phương pháp trên có thể dễ dàng thực hiện bằng việc sử dụng các phần mềm bảng tính thông thường.

Kết luận

Việc thực hiện một hệ thống tính chi phí mới sẽ liên quan đến đầu tư về thời gian và tiền bạc. Một hệ thống chi phí theo ABC đòi hỏi những thay đổi về tổ chức, chấp nhận của nhân viên, đầu tư vào phần mềm và phần cứng, thiết bị thu thập dữ liệu, và nhiều thứ khác nữa. Mặc dù ABC đã được sử dụng thành công trong rất nhiều công ty lớn, nó lại không đảm bảo việc hoàn vốn trong một thời gian ngắn. Bằng cách sử dụng phương pháp nêu trên cho việc thực hiện ABC, rủi ro của việc chuyển đổi từ hệ thống tính chi phí truyền thống sang hệ thống ABC có thể giảm đi đáng kể. Phương pháp trên thích hợp hơn cho những doanh nghiệp nhỏ bởi vì nó mang lại một sự chuyển đổi tương đối nhẹ nhàng từ phương pháp truyền thống sang phương pháp ABC mà không đòi hỏi một sự đầu tư lớn nào trong hệ thống thu thập dữ liệu phức tạp, và nó cũng không yêu cầu phải tái cấu trúc lại doanh nghiệp. Do vậy, phương pháp nêu trên có thể được sử dụng như một bước trung gian cho việc thực hiện từng bước hệ thống ABC một cách hoàn chỉnh khi mà những dữ liệu ước đoán được thay thế hoàn toàn bằng những dữ liệu thực tế. Thêm vào đó, các ma trận EAD và APD cũng giúp chúng ta nhìn nhận rõ hơn cách thức những chi phí chung phát sinh từ hoạt động như thế nào. Những ma trận này cũng có thể được sử dụng cho việc nhận dạng những hướng đổi mới tích cực. Trong tương lai, một phần mềm dựa vào phương pháp này sẽ được phát triển và phần mềm này sẽ hỗ trợ trong việc phân bổ chi phí chung vào sản phẩm một cách chính xác, với chi phí thấp, và trong thời gian ngắn