

▶ TS. NGUYỄN THỊ MINH PHƯƠNG



# KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG

TRONG DOANH NGHIỆP KINH DOANH KHÁCH SẠN

(SÁCH THAM KHẢO)

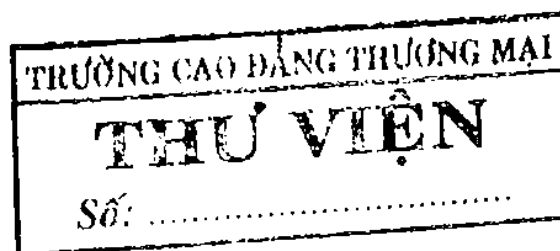
NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

TRƯỜNG ĐH KINH TẾ QUỐC DÂN  
VIỆN KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN

-----  
TS. NGUYỄN THỊ MINH PHƯƠNG

**KẾ TOÁN CHI PHÍ  
THEO HOẠT ĐỘNG  
TRONG DOANH NGHIỆP  
KDDV KHÁCH SẠN**

(SÁCH THAM KHẢO)



 NXB TÀI CHÍNH

# MỤC LỤC

Danh mục từ viết tắt .....	v
Danh mục Bảng.....	vi
Danh mục Sơ đồ .....	vii
<i>Lời mở đầu</i> .....	5

## **PHẦN 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN**

<b>CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC)</b> .....	9
<b>1.1. KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ</b> .....	9
1.1.1. Bản chất kinh tế của chi phí.....	9
1.1.2. Phân loại chi phí.....	15
1.1.3. Giá phí sản xuất sản phẩm .....	21
<b>1.2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ</b> .....	24
1.2.1. Vai trò của kế toán quản trị chi phí.....	24
1.2.2. Xác định giá phí sản xuất sản phẩm .....	28
<b>1.3. BẢN CHẤT VÀ Ý NGHĨA CỦA KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC)</b> .....	57
1.3.1. Hạn chế của kế toán chi phí truyền thống .	57
1.3.2. Khái niệm, bản chất của phương pháp xác	

định chi phí theo hoạt động (ABC) .....	65
1.3.3. Ý nghĩa của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC).....	73
<b>1.4. CÔNG DỤNG CỦA PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG .....</b>	<b>79</b>
1.4.1. Quản lý hoạt động .....	80
1.4.2. Phân tích và cải thiện các quá trình kinh doanh.....	82
1.4.3. Phân tích khách hàng và sản phẩm trong mối quan hệ với cơ cấu lợi nhuận của doanh nghiệp....	84
1.4.4. Quản lý một cách chính xác các dịch vụ chung và hỗ trợ tiết kiệm chi phí.....	89
1.4.5. Dự toán ngân sách dựa trên hoạt động (ABB).....	89
<b>1.5. NỘI DUNG VÀ ĐIỀU KIỆN KHI VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC TRONG DOANH NGHIỆP ..</b>	<b>95</b>
1.5.1. Các nội dung thực hiện phương pháp ABC trong doanh nghiệp .....	95
1.5.2. Điều kiện áp dụng thành công phương pháp ABC trong doanh nghiệp.....	96
<b><i>Kết luận Phần 1</i> .....</b>	<b>103</b>
<b>PHẦN 2: THỰC HIỆN XÂY DỰNG MÔ HÌNH XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC) TRONG DOANH NGHIỆP .....</b>	<b>104</b>
<b>2.1. XÁC ĐỊNH MỤC TIÊU.....</b>	<b>105</b>

2.1.1. Khái niệm mục tiêu .....	105
2.1.2. Phân loại mục tiêu .....	106
2.1.3. Vai trò của mục tiêu.....	107
<b>2.2. PHƯƠNG PHÁP TIẾN HÀNH .....</b>	<b>108</b>
<b>2.3. CÁC NGUYÊN TẮC THỰC HIỆN .....</b>	<b>109</b>
<b>2.4. CHIẾN LƯỢC THỰC HIỆN .....</b>	<b>110</b>
<b>2.5. CÁC BƯỚC THỰC HIỆN.....</b>	<b>113</b>
2.5.1. Giai đoạn chuẩn bị.....	113
2.5.2. Giai đoạn thực hiện .....	117
2.5.3. Giai đoạn quản trị liên tục.....	138
<b><i>Kết luận Phần 2 .....</i></b>	<b>142</b>
<b>PHẦN 3: VẬN DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TRONG DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN.....</b>	<b>143</b>
<b>3.1. KINH NGHIỆM VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC TRÊN THẾ GIỚI VÀ VIỆT NAM .....</b>	<b>143</b>
3.1.1. Ngành dịch vụ với thiết kế ABC .....	143
3.1.2. Kinh nghiệm nghiên cứu và vận dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp KDDV khách sạn .....	146
<b>3.2. ĐẶC ĐIỂM CƠ CẤU QUẢN LÝ, HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN .....</b>	<b>159</b>
3.2.1. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của khách sạn .....	159

3.2.2. Đặc điểm cơ cấu quản lý của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn.....	168
<b>3.3. MỘT SỐ NỘI DUNG VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC TẠI DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN.....</b>	<b>174</b>
3.3.1. Vận dụng phương pháp ABC cho các hoạt động chính của khách sạn .....	176
3.3.2. Vận dụng phương pháp xác định chi phí theo tiêu thức thời gian.....	180
<b><i>Kết luận Phần 3</i> :.....</b>	<b>195</b>
<b>Danh mục tài liệu tham khảo.....</b>	<b>197</b>

## DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

- ABC: Activity Based Costing: Chi phí hoạt động
- ABB: Activity base balance: Ngân sách hoạt động
- ABM: Activity Base Management: Hệ thống quản lý theo hoạt động
- CAM\_I: Hiệp hội sản xuất tiên tiến quốc tế
- CPSX: Chi phí sản xuất
- GAAP: Generally Accepted Accounting Principles: Các nguyên tắc kế toán chấp nhận chung
- KDDV: Kinh doanh dịch vụ
- PWC: Công ty PricewaterhouseCoopers
- TDABC: Time driven Activity base costing: Phân bổ chi phí hoạt động theo tiêu thức thời gian

## DANH MỤC BẢNG

Bảng 1.1: Bảng CP SXSP theo phương pháp toàn bộ và trực tiếp.....	35
Bảng 2.1: Bảng so sánh chiến lược thực hiện ABC .....	111
Bảng 2.2: Bảng câu hỏi phân tích hoạt động và quá trình....	121
Bảng 2.3: Các chỉ tiêu của quá trình bán hàng .....	136
Bảng 3.1: Phân bổ chi phí vận chuyển đồ uống cho các hoạt động.....	178
Bảng 3.2: Danh sách các hoạt động và thời gian từng hoạt động .....	185
Bảng 3.3: Các hoạt động tạo chi phí.....	189
Bảng 3.4: Nguồn lực, chi phí.....	189
Bảng 3.5: Hoạt động theo sản phẩm.....	190
Bảng 3.6: Phân loại chi phí theo hoạt động ABC .....	190
Bảng 3.7: Xác định chi phí theo hoạt động .....	191
Bảng 3.8: Chi phí 1 đơn vị thời gian .....	191
Bảng 3.9: Thời gian hoạt động.....	192
Bảng 3.10: Phân bổ chi phí lương cho các sản phẩm.....	192
Bảng 3.11: Phân bổ chi phí khấu hao cho các sản phẩm ....	193
Bảng 3.12: Phân bổ chi phí vật tư cho các sản phẩm.....	193
Bảng 3.13: Chi phí theo sản phẩm.....	194

## DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Phương pháp chi phí thông thường .....	31
Sơ đồ 1.2: Sơ đồ luân chuyển của chứng từ theo phương pháp xác định chi phí theo công việc.....	38
Sơ đồ 1.3: Tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo công việc .....	38
Sơ đồ 1.4: Sơ đồ kế toán tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo công việc.....	39
Sơ đồ 1.5: Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất.....	42
Sơ đồ 1.6: Sơ đồ kế toán tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất .....	42
Sơ đồ 1.7: Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm .....	48
Sơ đồ 1.8: Sơ đồ biểu diễn Target Costing và chu trình phát triển sản phẩm.....	54
Sơ đồ 1.9: Mô hình xác định chi phí theo hoạt động (ABC)...	65
Sơ đồ 1.10: Biểu đồ phân bổ ABC chi tiết.....	68
Sơ đồ 1.11: Sơ đồ đối mối quan hệ giữa các quá trình .....	83
Sơ đồ 1.12: Báo cáo lãi lỗ theo kế toán tài chính và báo cáo lãi lỗ ABC với việc phân lớp lãi gộp.....	86

<b>Bảng 1.13: So sánh lợi nhuận gộp với chi phí phục vụ khách hàng .....</b>	<b>87</b>
<b>Sơ đồ 3.1: Quy trình hoạt động kinh doanh phòng tại khách sạn.....</b>	<b>160</b>
<b>Sơ đồ 3.2: Quy trình hoạt động kinh doanh nhà hàng tại khách sạn.....</b>	<b>162</b>
<b>Sơ đồ 3.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của khách sạn ....</b>	<b>169</b>
<b>Sơ đồ 3.4: Sơ đồ các cấp quản lý tại các bộ phận .....</b>	<b>170</b>

## LỜI MỞ ĐẦU

Trong nền kinh tế thị trường, hội nhập và cạnh tranh như hiện nay, đòi hỏi các doanh nghiệp cần trang bị cho mình những công cụ quản lý và đánh giá hoạt động phù hợp và hiệu quả. Với đặc điểm kinh doanh đa ngành nghề, cùng nhiều hoạt động phức tạp khác nhau, việc xác định lợi nhuận hay hiệu quả của từng hoạt động, xem xét hoạt động nào tạo ra nhiều lợi nhuận nhất là vấn đề các doanh nghiệp đang quan tâm. Muốn vậy, doanh nghiệp cần có những kế hoạch, chiến lược đầu tư và phát triển, lựa chọn các công cụ quản trị hiện đại, phù hợp đảm bảo doanh nghiệp luôn đạt được các mục tiêu cũng như tầm nhìn chiến lược đề ra.

Phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động hay còn gọi là phương pháp xác định chi phí theo hoạt động - ABC (Activity Based Costing) là một trong những công cụ quản trị hiện đại đã và đang được các doanh nghiệp trên thế giới và Việt Nam quan tâm và vận dụng hiệu quả. Phương pháp ABC giúp các doanh nghiệp nắm được toàn bộ các chi phí phát sinh dựa trên các hoạt động và có thể xác định được hoạt động nào tạo ra giá trị nhiều nhất còn

hoạt động nào không tạo ra giá trị, từ đó có những biện pháp kịp thời và hợp lý nhằm đạt các mục tiêu đặt ra của doanh nghiệp.

Trước những vấn đề trên, cuốn sách *Kế toán chi phí theo hoạt động trong doanh nghiệp KDDV khách sạn* nhằm giúp người đọc có cái nhìn khái quát về phương pháp ABC như khái niệm, bản chất, ý nghĩa, công dụng của phương pháp ABC. Phương pháp ABC cho phép thay thế các phương pháp kế toán truyền thống, khắc phục được những nhược điểm của phương pháp truyền thống, giúp việc xác định phí phí được chính xác hơn, hướng đến quản lý theo hoạt động, phân tích cải thiện quá trình kinh doanh, phân tích khách hàng và sản phẩm trong mối quan hệ với cơ cấu lợi nhuận, kiểm soát và tiết kiệm chi phí. Đồng thời, cuốn sách cũng trình bày các bước thực hiện khi triển khai mô hình ABC trong doanh nghiệp, từ khâu chuẩn bị, lập kế hoạch, hoạch định chiến lược, các bước thực hiện và công việc quản trị sau triển khai, duy trì và phát triển. Cuối cùng, cuốn sách nghiên cứu nội dung vận dụng phương pháp ABC trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn một cách đơn giản và khái quát nhất, giúp người đọc có cái nhìn cụ thể hơn về phương pháp ABC trong một lĩnh vực cụ thể. Kết cấu của cuốn sách gồm 3 phần sau:

- Phần 1: Những vấn đề cơ bản về kế toán chi phí theo hoạt động
- Phần 2: Thực hiện xây dựng mô hình chi phí theo

hoạt động trong doanh nghiệp

- Phần 3: Vận dụng kế toán chi phí theo hoạt động trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn

Để hoàn thành cuốn sách này, tác giả xin chân thành cảm ơn:

- Các Thầy/ Cô giáo, đồng nghiệp tại Viện Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế quốc dân đã chia sẻ kiến thức, giúp đỡ trong quá trình nghiên cứu và biên soạn.

- Cảm ơn cán bộ nhà xuất bản Tài chính đã trực tiếp biên soạn, in ấn cuốn sách.

- Cảm ơn gia đình, bạn bè đã ủng hộ và động viên trong quá trình nghiên cứu và biên soạn.

Tác giả hy vọng cuốn sách cung cấp một phần kiến thức về Kế toán quản trị, giúp người đọc có cái nhìn về kế toán chi phí theo hoạt động trong doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn nói riêng. Trong quá trình nghiên cứu và biên soạn không tránh khỏi những thiếu sót, mọi góp ý tác giả xin được ghi nhận.

**Tác giả**

**TS. Nguyễn Thị Minh Phương**

Email: minhphuongktqd2015@gmail.com

Giảng viên Viện Kế toán - Kiểm toán

Trường Đại học Kinh tế quốc dân

# **PHẦN 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG**

## **Mục tiêu:**

Cung cấp cho người đọc những nội dung sau:

- Những vấn đề chung về chi phí như khái niệm, chức năng, phân loại chi phí.
- Nhiệm vụ, chức năng và vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp
  - Những hạn chế của kế toán chi phí truyền thống
  - Khái niệm, bản chất của kế toán chi phí theo hoạt động
  - Ý nghĩa và công dụng của phương pháp chi phí theo hoạt động
  - Nội dung và điều kiện khi vận dụng phương pháp ABC trong doanh nghiệp

## **1.1. KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ**

### **1.1.1. Bản chất kinh tế của chi phí**

Doanh nghiệp là một đơn vị kinh tế, thực hiện quá trình đầu tư, sản xuất, tiêu thụ với mục đích lợi nhuận. Hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất thường bao gồm các giai đoạn cơ bản sau:

*Giai đoạn 1 - Nghiên cứu sản phẩm:* Trong giai đoạn này, doanh nghiệp phải nghiên cứu để xác định loại sản phẩm nào nên sản xuất, sản xuất bao nhiêu, cho ai, ở đâu, bằng những phương tiện và nguồn lực nào. Đây là giai đoạn có tính chất định hướng và có ảnh hưởng quyết định đến các giai đoạn tiếp theo như đầu tư, mua sắm, sản xuất, tiêu thụ của doanh nghiệp. Chi phí phát sinh trong giai đoạn này là chi phí nghiên cứu, thành lập doanh nghiệp.

*Giai đoạn 2 - Đầu tư, mua sắm tài sản cho kinh doanh:* Giai đoạn này thường gắn liền với những hoạt động đầu tư, mua sắm tài sản và tích lũy các nguồn lực khác dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Việc đầu tư, mua sắm, tích lũy tài sản và nguồn lực thường xuất phát từ nhu cầu của hoạt động sản xuất kinh doanh và làm phát sinh những chi phí đầu tư, mua sắm tài sản.

*Giai đoạn 3 - Hoạt động sản xuất kinh doanh:* Đây là giai đoạn đặc trưng của một doanh nghiệp sản xuất. Giai đoạn này doanh nghiệp sử dụng và khai thác các nguồn lực để sản xuất ra các loại sản phẩm cung ứng cho quá trình tiêu thụ, là giai đoạn phát sinh chi phí sản xuất. Mỗi doanh nghiệp có một trình độ, chất lượng quản lý sản xuất kinh doanh, qui mô, loại hình, qui trình công nghệ sản xuất,

nguồn lực tích lũy dự trữ khác nhau nên quá trình tiêu dùng, sử dụng, khai thác các nguồn lực cũng khác nhau. Trong giai đoạn sản xuất sẽ phát sinh chi phí sản xuất, đây chính là quá trình tiêu hao các nguồn lực chuyển thành chi phí.

Trong giai đoạn này chi phí thường bao gồm:

+ Chi phí dài hạn: Loại chi phí này phát sinh do việc sử dụng các nguồn lực dài hạn trong sản xuất như máy móc thiết bị, nhà xưởng,... Chi phí dài hạn thường mang tính ổn định tương đối qua một số kỳ sản xuất.

+ Chi phí ngắn hạn: Loại chi phí này phát sinh do việc sử dụng các nguồn lực ngắn hạn trong sản xuất như nguyên vật liệu, dụng cụ, dịch vụ,... Chi phí ngắn hạn thường phụ thuộc vào tình hình sản xuất, thu mua, cung ứng, dự trữ trong kỳ và thường biến đổi phức tạp qua các kỳ sản xuất.

+ Chi phí nhân lực: Đây là chi phí phát sinh do sử dụng các nguồn nhân lực trong sản xuất kinh doanh. Chi phí nhân lực bao gồm các khoản phí mà doanh nghiệp trả trực tiếp cho người lao động khi tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh. Đôi khi chi phí nhân lực còn bao gồm cả những khoản chi phí để khuyến khích và thu hút lao động.

*Giai đoạn 4 - Tiêu thụ sản phẩm:* Đây là giai đoạn cuối cùng của quá trình sản xuất kinh doanh nhằm chuyển sản phẩm của doanh nghiệp từ lĩnh vực sản xuất sang lĩnh vực tiêu dùng, chuyển thành phẩm sang một loại tài sản khác,

chủ yếu là tiền và kết thúc một vòng chu chuyển. TIỀN - TƯ LIỆU SẢN XUẤT - SẢN XUẤT - HÀNG HÓA - TIỀN. Trong giai đoạn tiêu thụ sẽ phát sinh chi phí lưu thông, tiếp thị phục vụ bán hàng. Ngoài những chi phí phát sinh ở các giai đoạn trên, trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp cũng luôn phát sinh chi phí quản lý, điều hành, kiểm soát chung toàn doanh nghiệp, loại chi phí này phát sinh theo qui mô, trình độ tổ chức quản lý của doanh nghiệp và tình hình tiêu dùng các nguồn lực.

Như vậy, chi phí là một trong những yếu tố trung tâm của công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Chi phí được nhìn nhận ở nhiều góc độ khác nhau. Chi phí sản xuất có thể hiểu một cách trừu tượng là biểu hiện bằng tiền của những hao phí lao động sống và lao động vật hóa phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh được tính cho một kỳ nhất định; hoặc chi phí là những phí tổn về nguồn lực, tài sản cụ thể và dịch vụ sử dụng trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

Những nhận thức về chi phí có thể khác nhau về quan điểm hình thức thể hiện chi phí, tuy nhiên chúng đều có đặc điểm chung:

- Chi phí là hao phí tài nguyên (kể cả hữu hình và vô hình), vật chất, lao động;
- Những hao phí này phải gắn liền với mục đích sản xuất kinh doanh;
- Phải định lượng bằng tiền và được xác định trong

một khoảng thời gian nhất định

Đây chính là bản chất kinh tế của chi phí trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Xét trên 2 góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị ta có khái niệm về chi phí như sau:

*Khái niệm về chi phí dưới góc độ kế toán tài chính:* Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS 01: Chuẩn mực chung, chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Trên góc độ kế toán tài chính, chi phí được nhìn nhận như một khoản phí tổn thực tế phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác để đạt được một loại sản phẩm, dịch vụ nhất định, mục đích cụ thể trong kinh doanh. Chi phí được định lượng dưới dạng một lượng tiền chi ra, khấu hao tài sản cố định, một khoản nợ dịch vụ, nợ thuế... chi phí này được kế toán ghi nhận trên cơ sở các chứng từ sổ sách kế toán hợp lệ chứng minh việc phát sinh của chúng trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Theo định nghĩa này, chi phí được xem xét dưới góc độ một khoản mục trên báo cáo tài chính, nó được ghi nhận tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán và phải liên quan tới một

kỳ kế toán nhất định.

*Khái niệm chi phí dưới góc độ kế toán quản trị:* Trên góc độ quản trị doanh nghiệp (đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị chi phí), phạm vi của khái niệm chi phí rộng hơn rất nhiều so với quan điểm của kế toán tài chính và không thể có một định nghĩa đơn lẻ nào có thể giải thích đầy đủ cho khái niệm chi phí. Chi phí phát sinh để sử dụng cho các mục đích khác nhau và cách thức sử dụng chi phí sẽ quyết định cách thức kế toán quản trị chi phí. Với mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin hữu ích, kịp thời và phù hợp giúp nhà quản trị ra quyết định kinh doanh. Do vậy, chi phí có thể là những phí tổn thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh được tổng hợp theo từng bộ phận, từng trung tâm chi phí cũng như xác định giá trị tồn kho theo từng khâu của quá trình sản xuất và tiêu thụ. Chi phí có thể được tập hợp và phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau với các mục tiêu quản trị khác nhau, như theo mối quan hệ với mức hoạt động (chi phí biến đổi và chi phí cố định), theo chức năng hoạt động (chi phí sản xuất và ngoài sản xuất), theo việc lựa chọn các phương án (chi phí phù hợp, chi phí không phù hợp; chi phí cơ hội, chi phí chìm), theo thẩm quyền ra quyết định (chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được), theo trình bày báo cáo tài chính (chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ)...

### 1.1.2. Phân loại chi phí

*a) Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động hay theo cách sắp xếp trên báo cáo tài chính.*

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

*Chi phí sản phẩm* là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên vật liệu cấu thành thực thể của sản phẩm và có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm. Chi phí nhân công trực tiếp là các khoản thù lao cho công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản thù lao này có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm. Chi phí sản xuất chung là những chi phí sản xuất gián tiếp, chưa được tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Các chi phí sản phẩm được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm và sẽ được chuyển thành giá vốn hàng bán thể hiện trên Báo cáo kết quả kinh doanh khi các sản phẩm được tiêu thụ. Nếu các sản phẩm vẫn đang làm dở hoặc sản phẩm hoàn thành nhưng chưa được tiêu thụ thì các chi phí này sẽ được xem là tài sản của doanh nghiệp và được phản ánh dưới khoản mục hàng tồn kho của

Bảng cân đối kế toán.

*Chi phí thời kỳ* là những khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí thời kỳ phát sinh trong kỳ bao nhiêu sẽ được tính thẳng vào chi phí kinh doanh của kỳ đó và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của kỳ đó. Chi phí thời kỳ trực tiếp làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh, nói cách khác là chi phí thời kỳ được chuyển thẳng vào các chỉ tiêu chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ phát sinh.

Với cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động hay theo cách trình bày trên báo cáo tài chính giúp: Xác định chi phí sản xuất sản phẩm cho từng hoạt động từ đó có căn cứ xác định giá thực tế của hàng tồn kho cuối kỳ; Xây dựng dự toán chi phí theo từng yếu tố và khoản mục chi phí; Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng hoạt động và giải thích sự khác biệt về kết quả kinh doanh của 2 báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng và theo mức hoạt động của chi phí.

***b) Phân loại chi phí căn cứ vào phương pháp tập hợp chi phí và mối quan hệ với đối tượng chịu phí***

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

*Chi phí trực tiếp* là các chi phí chỉ liên quan trực tiếp tới việc sản xuất một loại sản phẩm, thực hiện một dịch vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và có thể

hạch toán trực tiếp cho các đối tượng đó.

*Chi phí gián tiếp* là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, dịch vụ hoặc nhiều hoạt động, địa điểm khác nhau mà không thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng đó. Chi phí gián tiếp chỉ có thể xác định cho từng đối tượng thông qua phương pháp phân bổ gián tiếp.

Cách phân loại này có ý nghĩa về mặt kỹ thuật hạch toán. Khi phát sinh các khoản chi phí gián tiếp cần phải áp dụng phương pháp phân bổ, kế toán cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý để cung cấp các thông tin đáng tin cậy về chi phí của từng loại sản phẩm, dịch vụ hay từng loại hoạt động trong doanh nghiệp. Ngoài ra, do các chi phí trực tiếp thường mang tính chất có thể tránh được còn các chi phí gián tiếp lại mang tính không thể tránh được khi xem xét sự tồn tại hay không tồn tại của các hoạt động mà chúng phục vụ nên cách phân loại này rất có ích cho các nhà quản lý khi cân nhắc tiếp tục duy trì hay loại bỏ các hoạt động, bộ phận kinh doanh.

### *c) Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động*

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành hai loại cơ bản là chi phí biến đổi và chi phí cố định.

*Chi phí biến đổi*: Là những khoản chi phí thường thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hay qui mô hoạt động. Đặc

điểm của chi phí biến đổi là những chi phí thay đổi về tổng số, tỷ lệ theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp

<p>TRƯỜNG CAO ĐẲNG THƯƠNG MẠI</p> <p><b>THƯ VIỆN</b></p> <p>Số: ..... 17</p>
--

nhưng không thay đổi khi tính trên một đơn vị của mức độ hoạt động. Ví dụ chi phí biến đổi là: chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, hoa hồng bán hàng... Khái niệm về chi phí biến đổi rất quan trọng đối với mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp, kiểm soát tốt chi phí biến đổi sẽ làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

*Chi phí cố định* là những chi phí không thay đổi về tổng số trong một phạm vi phù hợp các mức độ hoạt động nhưng lại biến động ngược chiều với mức độ hoạt động khi tính bình quân cho một đơn vị mức độ hoạt động. Ví dụ chi phí cố định bao gồm: chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng, lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp... Phạm vi phù hợp để xem xét tính cố định hay biến đổi của chi phí ở đây là giới hạn năng lực sản xuất tối thiểu và tối đa trong ngắn hạn của doanh nghiệp. Trong phạm vi phù hợp này, mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt động là mối quan hệ tuyến tính và được biểu thị là một đường thẳng và phù hợp theo quan điểm của kinh tế học.

*Chi phí hỗn hợp* là những chi phí bao gồm cả yếu tố cố định và yếu tố biến đổi, ở mức hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp thường là chi phí cố định, vượt mức hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp bao gồm cả chi phí biến đổi. Trong thực tế có rất nhiều chi phí phát sinh trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không thuần túy là chi phí biến đổi hay thuần túy là chi phí cố định mà là chi phí hỗn hợp.

Hiểu biết rõ về các thành phần biến đổi và cố định trong chi phí hỗn hợp sẽ giúp ích cho doanh nghiệp trong việc dự toán chi phí và kiểm soát chi phí.

Chi phí biến đổi và chi phí cố định còn có dạng đặc biệt là những chi phí biến đổi hay cố định theo từng "bậc". Chi phí biến đổi cấp bậc (biến phí cấp bậc) là những chi phí có các bậc thay đổi nhỏ còn chi phí cố định cấp bậc (định phí cấp bậc) là những chi phí có bậc biến đổi lớn. Chi phí cố định được phân loại thành chi phí cố định trực tiếp (thuộc tính) và chi phí cố định chung, với cách phân loại này, giúp nhà quản trị theo dõi, kiểm soát được chi phí theo hoạt động hoặc theo từng bộ phận trong doanh nghiệp.

Cách phân loại chi phí này có tác dụng rất lớn trong việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, xây dựng các mô hình kế toán chi phí và giúp nhà quản lý nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí. Đồng thời, cũng giúp nhà quản trị doanh nghiệp hiểu được bản chất của từng yếu tố chi phí, từ đó có những biện pháp nhằm kiểm soát chi phí, xây dựng định mức chi phí để tối thiểu hoá chi phí. Xây dựng hệ thống báo cáo quản trị theo mức hoạt động, báo cáo bộ phận để nhà quản trị phân tích đánh giá kết quả của từng bộ phận đưa ra các quyết định phù hợp.

*d) Phân loại chi phí theo sự ảnh hưởng tới việc lựa chọn các phương án*

Theo cách phân loại này, chi phí được chia ra thành chi phí phù hợp và chi phí không phù hợp.

*Chi phí phù hợp* (với việc ra quyết định) hay chi phí có liên quan tới việc ra quyết định là những chi phí thay đổi theo các phương án hoạt động khác nhau. Một trong những chi phí phù hợp quan trọng cần xem xét khi lựa chọn các phương án là chi phí cơ hội. *Chi phí cơ hội* là phần lợi nhuận tiềm năng bị từ bỏ khi lựa chọn phương án hoạt động này thay vì một phương án hoạt động khác. Chi phí cơ hội là khoản chi phí không được theo dõi trên sổ sách kế toán nhưng lại rất quan trọng đối với việc ra quyết định. Khi lựa chọn các phương án hoạt động, ngoài các chi phí được phản ánh trên hệ thống sổ kế toán, nhà quản lý còn cần phải xem xét chi phí cơ hội của các phương án đó do các nguồn lực của doanh nghiệp có thể được sử dụng theo những cách khác nhau để quyết định lựa chọn phương án có lợi nhuận cao nhất.

*Chi phí không phù hợp* (với việc ra quyết định) hay chi phí không liên quan tới việc ra quyết định là những chi phí không thay đổi theo các phương án hoạt động. Chi phí là một nhân tố vô cùng quan trọng đối với mỗi phương án hoạt động nên để có được quyết định lựa chọn phương án đúng đắn cần loại bỏ các chi phí không phù hợp đối với các quyết định đó. Chi phí chìm là một ví dụ điển hình về chi phí không phù hợp. *Chi phí chìm* là những chi phí đã phát sinh trong quá khứ và không bị ảnh hưởng bởi các phương án hoạt động trong hiện tại cũng như tương lai của doanh nghiệp. Chi phí chìm là khoản chi phí có trên

số sách kế toán nhưng là những chi phí giống nhau ở mọi phương án nên nó là chi phí không phù hợp đối với việc ra quyết định và không phải cân nhắc đến khi lựa chọn các phương án.

***e) Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định***

Theo cách phân loại này chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí có thể kiểm soát được và chi phí không thể kiểm soát được.

*Chi phí có thể kiểm soát được* là những chi phí phát sinh và tồn tại trong phạm vi quyền hạn của nhà quản trị và nhà quản trị có quyền quyết định hoặc có ảnh hưởng đáng kể tới mức độ phát sinh chi phí.

*Chi phí không thể kiểm soát được* là những chi phí không phát sinh hay tồn tại trong phạm vi quyền hạn của nhà quản trị nên nhà quản trị không có quyền quyết định hoặc không có ảnh hưởng đáng kể tới mức độ phát sinh chi phí.

Việc xem xét một khoản chi phí là kiểm soát được hay không kiểm soát được phải gắn với một cấp quản lý cụ thể trong doanh nghiệp. Cách phân loại chi phí này có ý nghĩa trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động, hiệu quả quản lý chi phí của từng cấp bậc, bộ phận trong doanh nghiệp.

### **1.1.3. Giá phí sản xuất sản phẩm**

***a) Khái niệm giá thành:*** Giá thành sản xuất là chi phí sản xuất tính cho một khối lượng hoặc đơn vị sản phẩm (công việc, lao vụ, dịch vụ) do đơn vị đã sản xuất hoàn thành.

Giá thành sản phẩm là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp phản ánh chất lượng hoạt động sản xuất, phản ánh kết quả sử dụng các loại tài sản, vật tư, tiền vốn trong quá trình sản xuất, cũng như các giải pháp kinh tế kỹ thuật mà đơn vị đã thực hiện nhằm đạt mục đích sản xuất ra khối lượng sản phẩm nhiều nhất với những chi phí sản xuất thấp nhất. Giá thành sản phẩm còn là căn cứ xác định, tính toán hiệu quả kinh tế các hoạt động sản xuất trong đơn vị... Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có cùng bản chất kinh tế, đều là biểu hiện bằng tiền của các hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà đơn vị đã bỏ ra phục vụ cho hoạt động sản xuất sản phẩm nhưng chúng lại khác nhau về lượng. Sự khác nhau của chi phí sản xuất và giá thành được thể hiện qua công thức sau:

$$\text{Giá thành sản phẩm} = \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ}$$

Các khoản làm giảm giá thành chi phí sản xuất trong kì là căn cứ để tính giá thành sản phẩm, công việc, lao vụ đã hoàn thành. Sự tiết kiệm hay lãng phí về chi phí sản xuất quan hệ trực tiếp tới giá thành sản phẩm. Do đó quản lý giá thành sản phẩm gắn liền với quản lý chi phí sản xuất.

**b) Phân loại giá thành sản phẩm:** Phân loại giá thành theo thời gian và cơ sở số liệu tính giá thành: thường chia thành 3 loại :

- *Giá thành định mức* là giá thành được tính trên cơ sở các định mức chi phí hiện hành và chỉ tính cho một đơn vị sản phẩm. Việc tính giá thành định mức được thực hiện trước khi tiến hành sản xuất, chế tạo sản phẩm. Nó là công cụ quản lý định mức của doanh nghiệp, là thước đo để xác định kết quả sử dụng tài sản, vật tư, lao động của doanh nghiệp, giúp cho việc đánh giá hiệu quả các giải pháp kinh tế kỹ thuật mà doanh nghiệp đã áp dụng trong quá trình sản xuất.

- *Giá thành kế hoạch* là giá thành được tính trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và sản lượng kế hoạch. Giá thành kế hoạch do bộ phận kế hoạch của doanh nghiệp xác định trước khi tiến hành sản xuất. Nó là mục tiêu phấn đấu của doanh nghiệp, là căn cứ để phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành.

- *Giá thành thực tế* là giá thành sản phẩm được tính trên cơ sở chi phí sản xuất thực tế đã phát sinh tập hợp được trong kỳ và sản lượng sản phẩm thực tế đã sản xuất trong kỳ. Giá thành thực tế chỉ tính toán được sau khi kết thúc quá trình sản xuất sản phẩm. Giá thành thực tế là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, là cơ sở để xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Phân loại giá thành theo phạm vi tính toán: giá thành sản phẩm chia thành 2 loại :

- *Giá thành sản xuất*: Bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất

chung tính cho sản phẩm, công việc, dịch vụ hoàn thành. Giá thành sản xuất sử dụng để xác định giá trị thành phẩm nhập kho hoặc giao cho khách hàng, là căn cứ để tính giá vốn hàng bán, lãi gộp ở các doanh nghiệp.

- *Giá thành toàn bộ*: Bao gồm giá thành sản xuất và chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp tính cho sản phẩm đó. Giá thành toàn bộ là căn cứ để tính toán xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

## **1.2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ**

### **1.2.1. Vai trò của kế toán quản trị chi phí**

Kế toán quản trị chi phí là một nội dung thuộc kế toán quản trị, do vậy kế toán quản trị chi phí cũng có vai trò và chức năng quan trọng cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc thực hiện các chức năng quản lý. Để thực hiện vai trò của mình, ngay từ khâu lập kế hoạch của nhà quản lý, kế toán quản trị chi phí tiến hành lập dự toán chi phí giúp các nhà quản lý doanh nghiệp thực hiện chức năng lập kế hoạch. Tiếp đó, phản ánh thông tin thực hiện trong việc thực hiện chức năng tổ chức thực hiện kế hoạch và xử lý thông tin giúp các nhà quản lý doanh nghiệp thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá việc thực hiện kế hoạch. Như vậy, kế toán quản trị chi phí đã đóng vai trò quan trọng trong việc

cung cấp thông tin cho quản lý cả trước, trong và sau quá trình kinh doanh.

Kế toán quản trị chi phí tiến hành cụ thể hóa các kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp thành các dự toán sản xuất kinh doanh. Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin về chi phí ước tính cho các sản phẩm, dịch vụ hoặc các đối tượng khác theo yêu cầu của nhà quản lý nhằm giúp họ ra các quyết định quan trọng về đặc điểm của sản phẩm, cơ cấu sản phẩm sản xuất và phân bổ hợp lý các nguồn lực, có hạn cho các hoạt động của doanh nghiệp.

Ngoài ra, kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin để nhà quản lý kiểm soát quá trình thực hiện kế hoạch thông qua các báo cáo đánh giá, đặc biệt là giúp ích cho các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí và nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động. Việc cung cấp thông tin về chi phí của các hoạt động một cách chi tiết và thường xuyên sẽ giúp ích cho các nhà quản lý trong kiểm soát và hoàn thiện quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các dịch vụ. Giúp các nhà quản lý nhận diện các hoạt động tốn nhiều chi phí và không hiệu quả, từ đó thiết kế lại quá trình sản xuất, loại bỏ hoạt động tốn kém chi phí hoặc có những cải tiến làm cho hoạt động đó có hiệu quả hơn, tốn kém chi phí ít hơn.

Đồng thời, kế toán quản trị chi phí cung cấp các thông tin trên các báo cáo hoạt động định kỳ nhằm so sánh kết quả thực tế với dự kiến về chi phí, doanh thu và lợi nhuận

của doanh nghiệp làm cơ sở cho việc đánh giá hoạt động quản lý, tạo động lực thúc đẩy để các nhà quản lý phát huy năng lực nâng cao hiệu quả công việc.

Kế toán quản trị chi phí còn cung cấp các thông tin thích hợp cho các nhà quản lý nhằm xây dựng các chiến lược cạnh tranh bằng cách thiết lập các báo cáo định kỳ và báo cáo đặc biệt. Các báo cáo định kỳ như báo cáo bộ phận, phản ánh về khả năng sinh lời của các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, như các sản phẩm, dịch vụ, các thị trường tiêu thụ nhằm bảo đảm doanh nghiệp chỉ tiến hành thực hiện các hoạt động mang lại lợi nhuận. Kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin để phân bổ các nguồn lực của doanh nghiệp cũng như quyết định cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ, hay quyết định ngừng sản xuất hợp lý. Các báo cáo đặc biệt giúp cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định chiến lược, như phát triển các sản phẩm và dịch vụ mới, đầu tư các thiết bị, nhà xưởng mới, đàm phán các hợp đồng dài hạn với các nhà cung cấp và các khách hàng. Trong một số tình huống đặc biệt, các thông tin về chi phí đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc xác định giá bán sản phẩm, nhất là trong các trường hợp sản xuất theo yêu cầu của khách hàng mà chưa có giá trên thị trường.

Trong doanh nghiệp, chi phí phát sinh ở tất cả các giai đoạn hoạt động của doanh nghiệp và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Ở giai đoạn đầu

chi phí được vốn hóa thành tài sản; trong giai đoạn sản xuất, tài sản chuyển thành chi phí sản xuất, khi sản phẩm hoàn thành chi phí sản xuất sẽ chuyển vào giá thành sản phẩm, tồn tại dưới dạng hàng tồn kho; trong giai đoạn tiêu thụ, tài sản chuyển hóa thành chi phí bán hàng; trong hoạt động quản lý, tài sản chuyển hóa thành chi phí quản lý hành chính và chi được bù đắp bằng thu nhập. Sự phát sinh và chuyển hóa của chi phí ngày càng nhanh chóng, phức tạp và luôn gắn liền với những chi phí thực tế và chi phí cơ hội. Các nhà quản lý doanh nghiệp và các nhà đầu tư đều cần thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định. Trong môi trường kinh doanh có tính cạnh tranh cao thì nhu cầu về thông tin chi phí luôn gia tăng về tốc độ, tính linh hoạt, tính chính xác nhằm phục vụ cho việc điều hành doanh nghiệp. Thông tin chi phí là cơ sở để đưa ra các quyết định kinh tế liên quan đến giá vốn, giá bán, lợi nhuận, kiểm soát chi phí, hoàn thiện định mức chi phí của các nhà quản trị trong doanh nghiệp. Vì vậy, cần phải tổ chức kế toán chi phí trong doanh nghiệp để tăng cường thông tin chi phí phục vụ tốt hơn cho việc kiểm soát chi phí, điều chỉnh chi phí và thông tin cho việc đánh giá và dự báo. Đây cũng chính là tiền đề để tách kế toán chi phí thành một bộ phận, một chuyên ngành kế toán riêng trong hệ thống kế toán của doanh nghiệp.

Mục tiêu của kế toán quản trị chi phí trong hệ thống kế toán doanh nghiệp bao gồm:

- Cung cấp thông tin chi phí, giá thành để phục vụ cho việc định giá thành phẩm tồn kho, giá vốn, giá bán, lợi nhuận và là cơ sở cho các quyết định quản trị sản xuất như định hướng kinh doanh, điều chỉnh tình hình sản xuất theo thị trường,...

- Cung cấp thông tin chi phí và giá thành sản phẩm để phục vụ quá trình kiểm soát chi phí đảm bảo tính tiết kiệm, hiệu quả và gia tăng năng lực cạnh tranh.

- Cung cấp thông tin chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm để phục vụ cho việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống định mức chi phí.

### **1.2.2. Xác định giá phí sản xuất sản phẩm**

Giá phí sản phẩm sản xuất (hay giá thành sản phẩm sản xuất) có ý nghĩa rất quan trọng trong việc đánh giá và báo cáo hàng tồn kho cũng như kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Giá phí sản phẩm sản xuất cũng đóng vai trò to lớn đối với việc ra các quyết định chiến lược cũng như các quyết định kinh doanh hàng ngày của các nhà quản lý. Để xác định giá phí cho sản phẩm sản xuất, kế toán cần đo lường chi phí, sau đó phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất. Có nhiều phương pháp để đo lường chi phí cũng như phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất. Kế toán quản trị chi phí truyền thống có ba phương pháp để đo lường chi phí cho sản phẩm sản xuất là phương pháp chi phí thực tế, phương pháp chi phí

thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn với các cách tính chi phí trực tiếp và chi phí toàn bộ. Để phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất, kế toán có hai phương pháp là phương pháp xác định chi phí theo công việc và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế thế giới, công nghệ kỹ thuật ngày càng phát triển, môi trường sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp cũng thay đổi. Để phù hợp với môi trường sản xuất kinh doanh mới, và đáp ứng nhu cầu quản trị hiện đại, kế toán quản trị chi phí hiện đại phát triển thêm các phương pháp đo lường chi phí cho sản phẩm sản xuất là phương pháp xác định chi phí theo hoạt động và các phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm. Tùy thuộc vào đặc điểm quá trình sản xuất kinh doanh, năng lực của doanh nghiệp cũng như mục tiêu của hệ thống kế toán quản trị chi phí, mà doanh nghiệp lựa chọn áp dụng phương pháp phù hợp và hiệu quả.

***a) Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống***

➤ *Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí thực tế, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn*

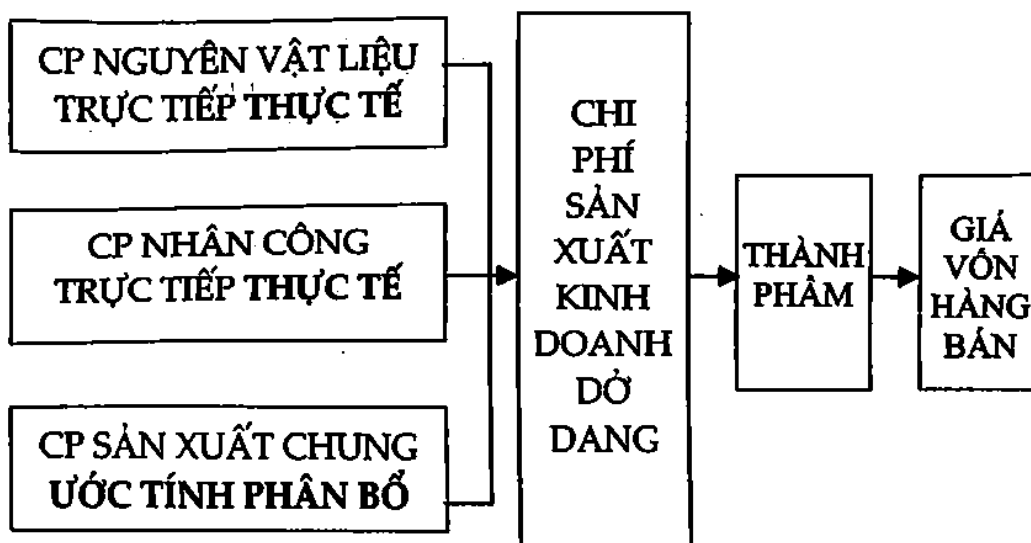
- Theo phương pháp chi phí thực tế, chi phí của sản phẩm sản xuất được tính toán trên cơ sở các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và

chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm.

Với phương pháp này, tất cả chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung khi phát sinh đều được phản ánh vào tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Đo lường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp không phải là một vấn đề khó khăn, nhưng đo lường chi phí sản xuất chung thì tương đối phức tạp. Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh chỉ được xác định cho đến khi sản phẩm được sản xuất xong hoặc thậm chí đã tiêu thụ. Tổng chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong một kỳ chỉ biết được khi doanh nghiệp nhận được các chứng từ chi phí (hóa đơn điện, nước...) của kỳ đó.

Tuy nhiên, do thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất là rất quan trọng đối với việc ra quyết định quản lý và đòi hỏi có tính kịp thời mà phương pháp xác định chi phí thực tế không đáp ứng được nên các doanh nghiệp có thể tiến hành ước tính chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm sản xuất bằng việc áp dụng phương pháp chi phí thông thường.

- **Theo phương pháp chi phí thông thường**, chi phí của sản phẩm sản xuất được tính toán bằng cách cộng các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp thực tế và chi phí sản xuất chung ước tính phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm (sơ đồ 1.1).



### Sơ đồ 1.1: Phương pháp chi phí thông thường

Như vậy, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí thực tế chỉ khác nhau ở phần chi phí sản xuất chung. Trong phương pháp chi phí thông thường, chi phí sản xuất chung được ước tính cho các sản phẩm sản xuất bằng việc áp dụng một tỷ lệ xác định trước.

*Tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước* được thiết lập trên cơ sở các hoạt động sản xuất hoặc chi phí của hoạt động sản xuất, ví dụ như số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động, chi phí nhân công trực tiếp... Tiêu thức được lựa chọn để tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước cần có mối liên hệ rõ ràng với chi phí sản xuất chung. Quá trình tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước như sau:

Đầu năm tài chính, doanh nghiệp tiến hành ước tính tổng chi phí sản xuất chung sẽ phát sinh trong năm và ước tính mức độ phát sinh của tiêu thức sẽ sử dụng để

tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước (gọi là *tiêu thức phân bổ*). Tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước được tính theo công thức sau:

$$\text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất chung xác định trước} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ ước tính}} \times 100$$

Trong kỳ, khi tiến hành sản xuất sản phẩm, kế toán sẽ tiến hành xác định mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ và tính chi phí sản xuất chung phân bổ cho các sản phẩm sản xuất trong kỳ theo công thức sau:

$$\text{Chi phí sản xuất chung phân bổ} = \text{Mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ} \times \text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất chung xác định trước}$$

Với phương pháp chi phí thông thường, tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang được sử dụng để tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh và chi phí sản xuất chung phân bổ ước tính cho sản phẩm sản xuất còn chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh sẽ được theo dõi lũy kế trên tài khoản Chi phí sản xuất chung.

Trong thực tế, sẽ có sự chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung đã phân bổ ước tính cho các sản phẩm. Cuối năm tài chính, phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung đã phân bổ được xử lý

vào tài khoản Giá vốn hàng bán (nếu chênh lệch nhỏ) hoặc phân bổ vào ba tài khoản Giá vốn hàng bán, Thành phẩm và Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang theo tỷ lệ với số dư của các tài khoản đó trước khi có các bút toán khoá sổ cuối kỳ (nếu chênh lệch lớn).

Ngoài hai phương pháp chi phí thực tế và chi phí thông thường, giá phí sản phẩm sản xuất có thể được xác định theo phương pháp chi phí tiêu chuẩn.

**Phương pháp chi phí tiêu chuẩn** xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo các chi phí định mức cho cả ba khoản mục phí (nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và sản xuất chung). Phần chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế sẽ được xử lý vào tài khoản Giá vốn hàng bán. Để áp dụng phương pháp này, các doanh nghiệp cần tiến hành xây dựng các định mức chi phí cụ thể cho từng loại sản phẩm và nhằm thu hẹp khoảng cách giữa chi phí định mức và chi phí thực tế, các định mức chi phí cần được định kỳ xem xét lại cho hợp lý.

Phương pháp chi phí thông thường và chi phí tiêu chuẩn có tính ưu việt hơn phương pháp chi phí thực tế do khả năng cung cấp thông tin nhanh hơn và đơn giản hóa quá trình ghi sổ kế toán. Tuy nhiên, hai phương pháp này lại phát sinh thêm công việc cho kế toán trước quá trình sản xuất kinh doanh, đó là phải tiến hành quá trình lập dự toán chi phí (hoặc xây dựng các định mức chi phí).

➤ *Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp*

*chi phí trực tiếp và phương pháp chi phí toàn bộ*

- **Theo phương pháp chi phí toàn bộ** (còn được gọi chi phí đầy đủ), chi phí sản xuất sản phẩm bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, không có sự phân biệt giữa các chi phí sản xuất cố định và chi phí sản xuất biến đổi. Điều này phù hợp theo các nguyên tắc của kế toán tài chính là tất cả các chi phí tham gia vào việc tạo ra tài sản (hàng tồn kho) thì phải được tính vào giá trị của tài sản (hàng tồn kho) đó. Một lý do cơ bản để kế toán quản trị chi phí áp dụng cách xác định chi phí này là có rất nhiều doanh nghiệp sử dụng hệ thống thông tin kế toán tài chính để ra các quyết định quản lý, đặc biệt là khi hệ thống kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp đó chưa phát triển. Tuy nhiên, hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí có thể không tuân thủ theo các nguyên tắc chung của kế toán nên tùy theo mục đích sử dụng thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất mà kế toán quản trị chi phí có thể thêm hoặc bớt một số khoản chi phí khi tính toán giá phí sản phẩm sản xuất.

- **Theo phương pháp chi phí trực tiếp** (còn gọi là phương pháp chi phí biến đổi), giá thành sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi), còn các chi phí sản xuất cố định được coi là chi phí thời kỳ và được tính vào chi phí kinh doanh ngay khi phát sinh.

**Bảng 1.1: Bảng CP SXSP theo phương pháp toàn bộ và trực tiếp**

Phương pháp CP toàn bộ	Chi phí	Phương pháp CP trực tiếp
Chi phí sản xuất sản phẩm	CP NVL trực tiếp	Chi phí sản xuất sản phẩm
	CP Nhân công trực tiếp	
	CP SXC biến đổi	
	CP SXC cố định	Chi phí thời kỳ
Chi phí thời kỳ	CP Bán hàng & Quản lý	kỳ

Như vậy giá thành sản phẩm sản xuất theo hai phương pháp chi phí toàn bộ và chi phí trực tiếp luôn luôn chênh lệch nhau phần chi phí sản xuất chung cố định (Bảng 1.1). Do giá thành khác nhau nên giá vốn hàng bán và giá trị hàng tồn kho tính theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Nếu mức sản phẩm tồn kho biến động qua các kỳ thì lợi nhuận báo cáo theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Do phương pháp chi phí trực tiếp phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí biến đổi chỉ phụ thuộc vào mức độ tiêu thụ sản phẩm, không phụ thuộc vào mức độ sản xuất sản phẩm hay sự biến động của mức sản phẩm tồn kho. Ngược lại, phương pháp chi phí toàn bộ phân loại chi phí theo chức năng nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này sẽ bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi của mức độ sản xuất và mức sản phẩm tồn kho.

Khi mức sản phẩm tồn kho cuối kỳ này tăng so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí toàn bộ sẽ cao hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí trực tiếp do theo phương pháp chi phí toàn bộ có một phần chi phí sản xuất chung cố định phát sinh của kỳ này chưa được tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ mà còn được giữ lại trong giá trị các sản phẩm tồn kho cuối kỳ. Ngược lại, khi mức sản phẩm tồn kho cuối kỳ này giảm so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí toàn bộ sẽ thấp hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí trực tiếp do theo phương pháp chi phí toàn bộ có một phần chi phí sản xuất chung cố định phát sinh của kỳ trước (nằm trong giá trị sản phẩm tồn kho cuối kỳ trước) được tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ này.

Phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp không phải là các phương pháp loại trừ nhau. Tùy theo mục đích sử dụng thông tin mà kế toán quản trị chi phí áp dụng các phương pháp thích hợp. Phương pháp chi phí toàn bộ có ích cho nhà quản lý trong việc ra các quyết định chiến lược. Thí dụ, về mặt dài hạn giá bán sản phẩm phải bù đắp được cả các chi phí biến đổi và chi phí cố định để sản xuất sản phẩm. Ngược lại, phương pháp chi phí trực tiếp sẽ có ích hơn trong việc đánh giá hoạt động của nhà quản lý vì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này phản ánh đúng đắn hơn thực chất kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu sử dụng lợi nhuận báo cáo

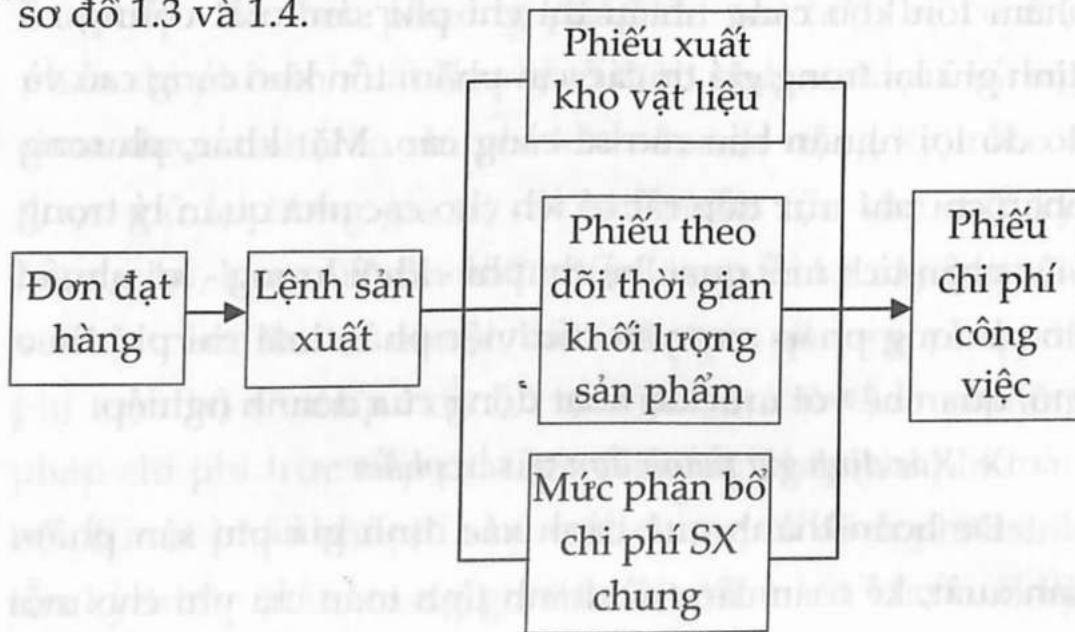
theo phương pháp chi phí toàn bộ để đánh giá hoạt động của nhà quản lý thì có thể làm cho các nhà quản lý quyết định sản xuất nhiều hơn so với khả năng tiêu thụ vì sản phẩm tồn kho càng nhiều thì chi phí sản xuất chung cố định giữ lại trong giá trị các sản phẩm tồn kho càng cao và do đó lợi nhuận báo cáo sẽ càng cao. Mặt khác, phương pháp chi phí trực tiếp rất có ích cho các nhà quản lý trong việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận do phương pháp này yêu cầu việc phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của doanh nghiệp.

➤ *Xác định giá thành đơn vị sản phẩm*

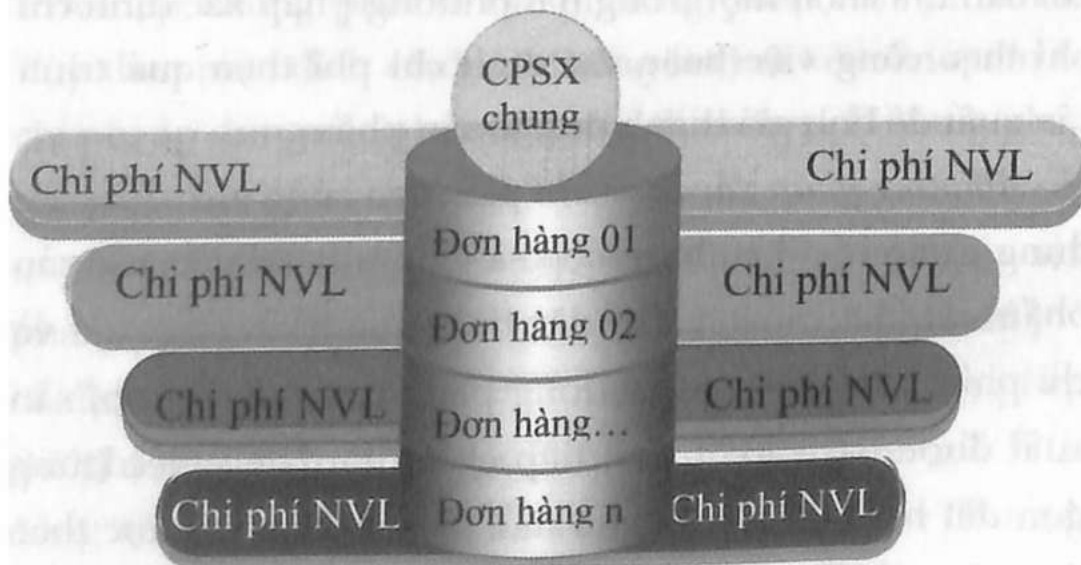
Để hoàn thành quá trình xác định giá phí sản phẩm sản xuất, kế toán cần tiến hành tính toán chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm sản xuất hoàn thành (giá thành đơn vị sản phẩm). Tùy thuộc vào đặc điểm của quá trình sản xuất, kế toán lựa chọn một trong hai phương pháp xác định chi phí theo công việc hoặc xác định chi phí theo quá trình sản xuất để tính giá thành đơn vị sản phẩm.

*Phương pháp xác định chi phí theo công việc* được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất đơn chiếc, các sản phẩm rất khác nhau cả về đặc tính, quá trình sản xuất và chi phí sản xuất. Theo phương pháp này, các chi phí sản xuất được hạch toán trực tiếp cho từng công việc (từng đơn đặt hàng). Chi phí cho mỗi đơn đặt hàng được theo dõi trên một Phiếu chi phí công việc (sơ đồ 1.2). Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được xác định bằng cách chia

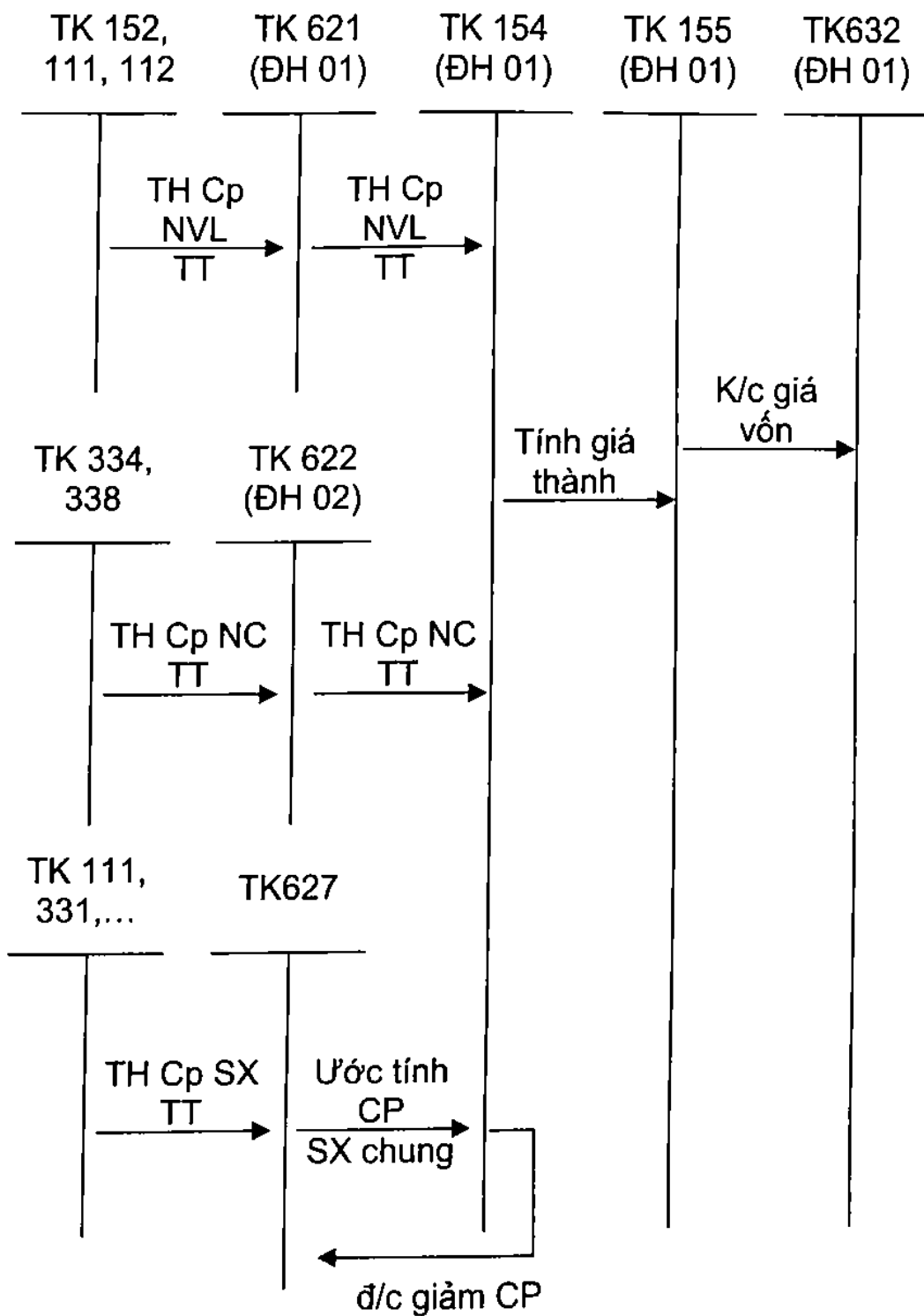
tổng chi phí của đơn đặt hàng cho số lượng sản phẩm của đơn đặt hàng đó. Quá trình tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo công việc được khái quát trên sơ đồ 1.3 và 1.4.



**Sơ đồ 1.2: Sơ đồ luân chuyển theo phương pháp xác định chi phí theo công việc**



**Sơ đồ 1.3: Tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo công việc**

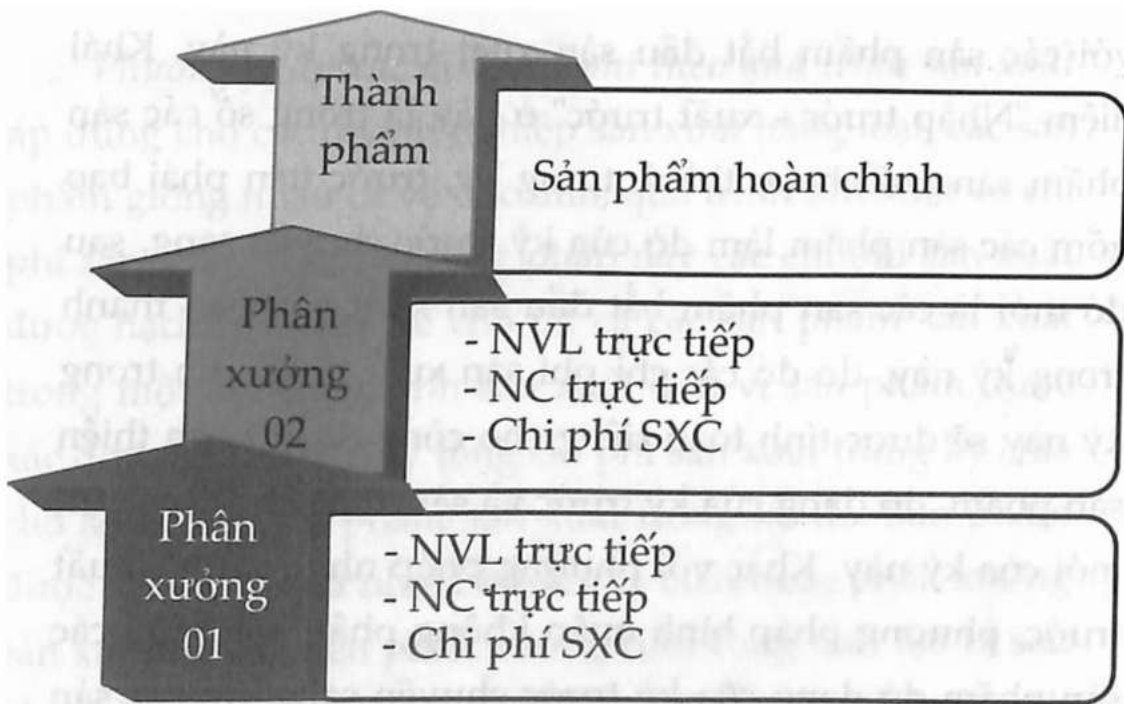


**Sơ đồ 1.4: Sơ đồ kế toán tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo công việc**

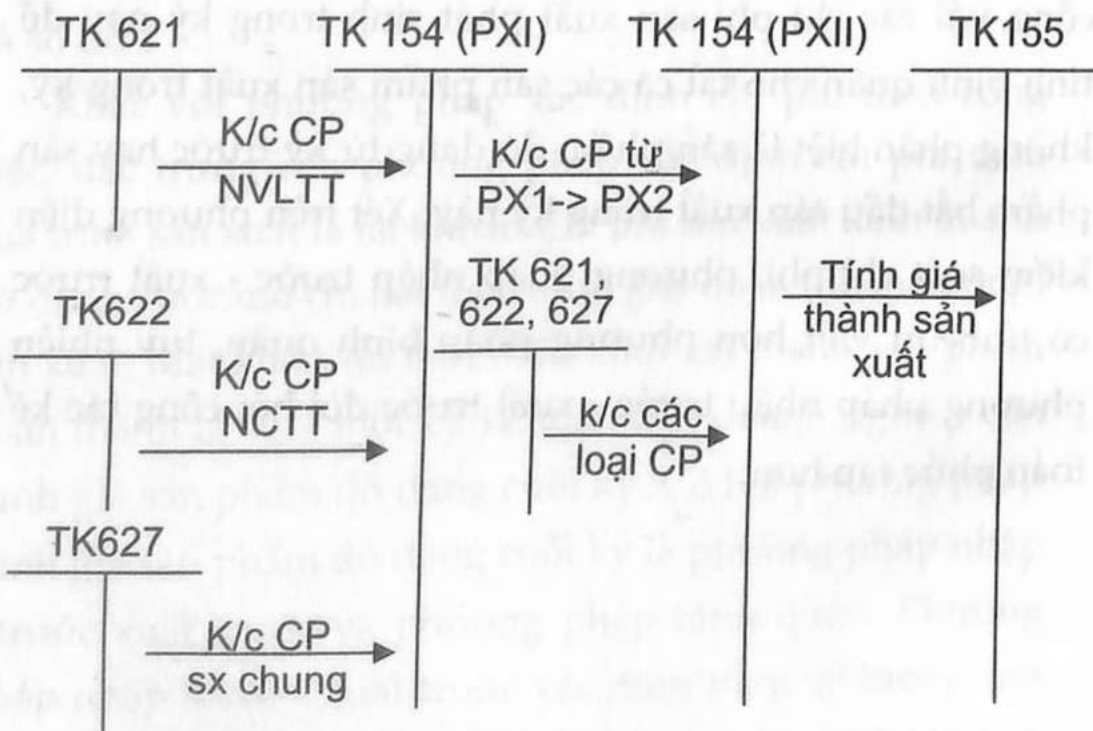
*Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất* áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất hàng loạt, các sản phẩm giống nhau cả về đặc tính, quá trình sản xuất và chi phí sản xuất. Theo phương pháp này các chi phí sản xuất được hạch toán lũy kế cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong một kỳ. Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm được xác định bằng cách lấy tổng chi phí sản xuất trong kỳ chia cho số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ đó. Sản phẩm được sản xuất qua nhiều bước chế biến hoặc phân xưởng sản xuất và cho đến phân xưởng cuối cùng mới tạo ra sản phẩm hoàn thành đáp ứng nhu cầu tiêu dùng. Quá trình tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất được khái quát trên sơ đồ 1.5 và sơ đồ 1.6.

Khác với phương pháp xác định chi phí theo công việc, đặc trưng của phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất là tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang được mở chi tiết theo từng giai đoạn (phân xưởng) sản xuất. Mặt khác, do thời điểm tính giá thành sản phẩm hoàn thành là cuối mỗi kỳ kế toán nên doanh nghiệp cần đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Có hai phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ là phương pháp nhập - trước xuất trước và phương pháp bình quân. Phương pháp nhập trước - xuất trước xác định tổng số lượng sản phẩm qui đổi tương đương trong kỳ với việc phân biệt rõ ràng giữa các sản phẩm dở dang của kỳ trước chuyển sang

với các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Khái niệm "Nhập trước - xuất trước" ở đây là trong số các sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ, trước tiên phải bao gồm các sản phẩm làm dở của kỳ trước chuyển sang, sau đó mới là các sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ này, do đó các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ này sẽ được tính toán riêng cho công đoạn hoàn thiện sản phẩm dở dang của kỳ trước và sản xuất các sản phẩm mới của kỳ này. Khác với phương pháp nhập trước - xuất trước, phương pháp bình quân không phân biệt giữa các sản phẩm dở dang của kỳ trước chuyển sang với các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Các chi phí nằm trong các sản phẩm dở dang kỳ trước chuyển sang sẽ được cộng với các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ này để tính bình quân cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong kỳ, không phân biệt là sản phẩm dở dang từ kỳ trước hay sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Xét trên phương diện kiểm soát chi phí, phương pháp nhập trước - xuất trước có tính ưu việt hơn phương pháp bình quân, tuy nhiên phương pháp nhập trước - xuất trước đòi hỏi công tác kế toán phức tạp hơn.



**Sơ đồ 1.5: Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất**



**Sơ đồ 1.6: Sơ đồ kế toán tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất**

***b) Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí hiện đại***

Các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống khi tính giá thành đơn vị sản phẩm đã tiến hành phân bổ các chi phí chung cho từng sản phẩm theo các tiêu thức phân bổ dựa trên sản lượng sản xuất (được đại diện bằng các nhân tố thời gian lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp...) trong khi mối quan hệ về mặt hiện vật giữa đầu vào và đầu ra của quá trình sản xuất chỉ rõ ràng đối với các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Khi áp dụng tiêu thức sản lượng sản xuất để phân bổ chi phí sản xuất chung, kế toán đã giả định chi phí sản xuất chung có mối tương quan chặt chẽ với sản lượng sản xuất. Tuy nhiên, trong chi phí sản xuất chung có những thành phần không liên quan tới sản lượng sản xuất (như chi phí của các hoạt động tổ chức, điều hành sản xuất), do đó nếu áp dụng tiêu thức sản lượng sản xuất để phân bổ các chi phí này cho các sản phẩm thì sẽ dẫn đến kết quả không chính xác. Bên cạnh đó, tính đa dạng của sản phẩm cũng làm cho việc áp dụng tiêu thức phân bổ theo sản lượng sản xuất không hợp lý. Tính đa dạng của sản phẩm (về kích cỡ sản phẩm, độ phức tạp của sản phẩm, kích cỡ lô sản xuất...) làm cho các sản phẩm tiêu dùng chi phí sản xuất chung theo các tỷ lệ khác nhau nhưng nếu áp dụng tiêu thức

phân bổ theo sản lượng sản xuất thì chúng sẽ được phân bổ theo cùng một tỷ lệ. Đặc biệt là từ đầu những năm 1980, khi chi phí sản xuất chung ngày càng chiếm một tỷ lệ cao trong tổng chi phí sản xuất sản phẩm thì phương pháp phân bổ chi phí theo truyền thống ngày càng bộc lộ những hạn chế của nó. Một trong những hạn chế đó là việc cung cấp thông tin về giá thành sản phẩm sản xuất không chính xác làm cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định không đúng trong môi trường kinh doanh có mức độ cạnh tranh ngày càng cao. Chính vì các lý do đó mà phương pháp xác định chi phí theo hoạt động đã được các nhà nghiên cứu kế toán quản trị chi phí hiện đại xây dựng và phát triển để có thể tính toán chính xác hơn chi phí cho các sản phẩm sản xuất. Các lý thuyết đầu tiên về phương pháp xác định chi phí theo hoạt động được Alan Cooper và Robert Kaplan xây dựng năm 1988 và phát triển cao hơn vào những năm 1990 và 1992.

➤ **Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động** [*Activity - Based Costing (ABC)*] tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho một sản phẩm sản xuất trên cơ sở các chi phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất sản phẩm đó.

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất chung trước tiên được xác định cho các hoạt động, sau đó mới xác định cho các sản phẩm. Tiêu thức để phân bổ chi phí cho các sản phẩm là các nguồn phát sinh chi phí (cost driver) liên quan tới các hoạt động thực hiện trong quá trình sản xuất

sản phẩm. Như vậy phương pháp xác định chi phí theo hoạt động về cơ bản được thực hiện qua hai giai đoạn:

- *Giai đoạn 1:* Chi phí sản xuất chung được xác định cho từng hoạt động, không xác định cho từng đơn vị trong tổ chức (phân xưởng, bộ phận sản xuất) như phương pháp kế toán truyền thống.

- *Giai đoạn 2:* Xác định chi phí cho từng sản phẩm sản xuất căn cứ theo mức độ sử dụng các hoạt động.

Để áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trước tiên cần tiến hành xác định và phân nhóm các hoạt động. Cơ sở để sắp xếp các hoạt động ở chung một nhóm là có mục tiêu giống nhau, được thực hiện ở cùng một mức độ hoạt động và có thể sử dụng chung một tiêu thức phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu phí. Bước tiếp theo là cần tập hợp chi phí của từng nhóm và tính toán tỷ lệ phân bổ chi phí của từng nhóm. Tỷ lệ phân bổ chi phí của từng nhóm được xác định trên cơ sở mức độ hoạt động của nhóm (nguồn phát sinh chi phí của nhóm) theo công thức sau:

$$\text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí của nhóm} = \frac{\text{Tổng chi phí của nhóm}}{\text{Tổng mức độ hoạt động của nhóm}} \times 100$$

Chi phí của mỗi nhóm được tính cho từng sản phẩm trên cơ sở mức độ tiêu dùng các hoạt động nhóm đó của sản phẩm theo công thức sau:

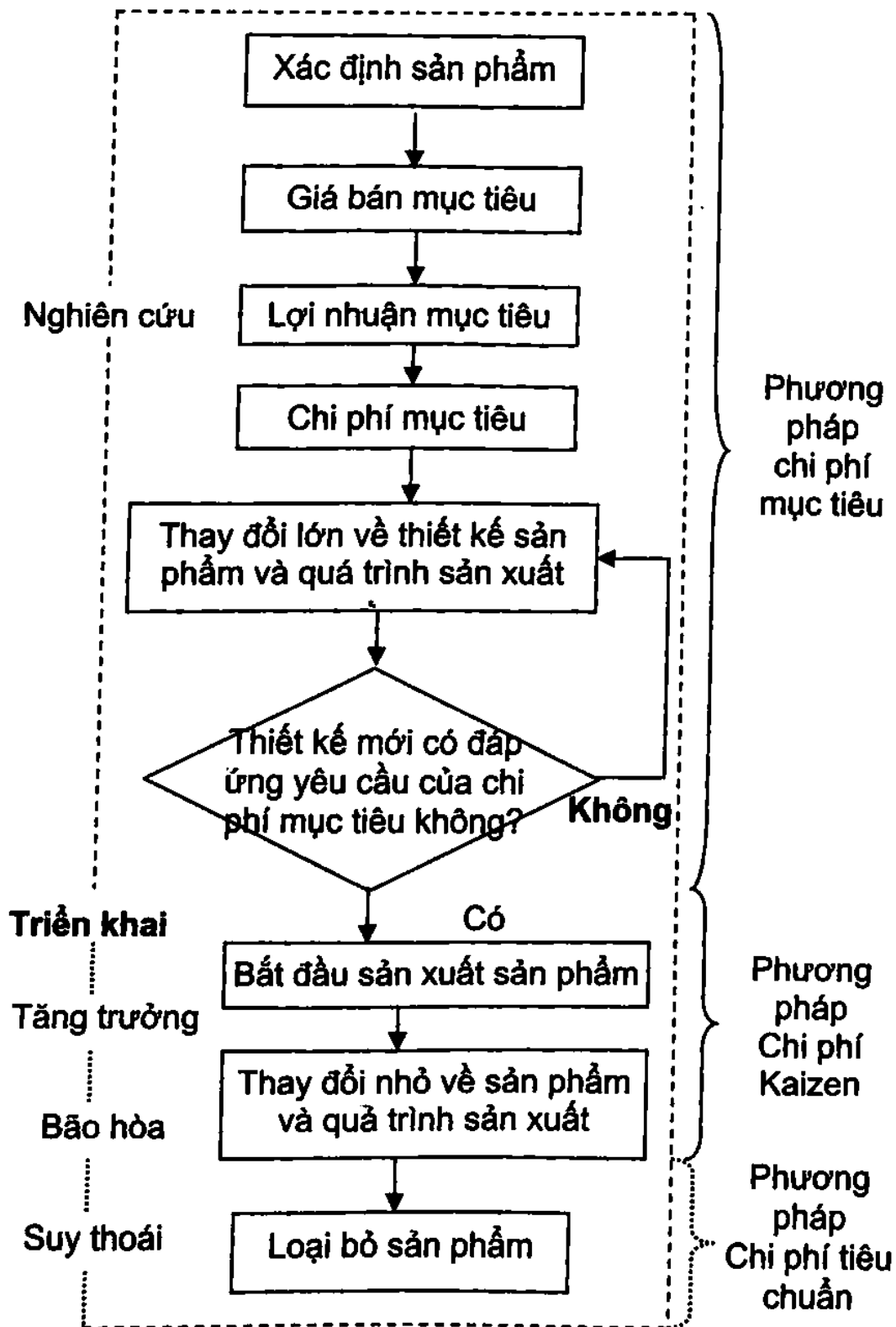
$$\begin{array}{l} \text{Chi phí của} \\ \text{nhóm phân bố} \\ \text{cho sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Mức độ sử dụng} \\ \text{hoạt động của} \\ \text{nhóm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% phân} \\ \text{bố chi phí} \\ \text{của nhóm} \end{array}$$

Mặc dù phương pháp chi phí theo hoạt động và phương pháp chi phí truyền thống đều có mục đích cuối cùng là xác định chi phí cho sản phẩm sản xuất nhưng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động tập trung vào việc xác định chi phí trực tiếp, xác định nguồn gốc phát sinh chi phí (dựa trên mối quan hệ nhân - quả) còn phương pháp chi phí truyền thống tập trung vào việc phân bổ chi phí và hầu như không quan tâm tới mối quan hệ nhân - quả (do các tiêu thức phân bổ chi phí thường dựa trên khối lượng sản phẩm sản xuất không phải là nguồn gốc phát sinh của hầu hết các chi phí chung). Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động sử dụng cả tiêu thức sản lượng sản xuất và tiêu thức phi sản lượng sản xuất để xác định chi phí cho các sản phẩm. Nhìn chung số lượng tiêu thức áp dụng trong phương pháp xác định chi phí theo hoạt động thường nhiều hơn phương pháp chi phí truyền thống nên kết quả tính toán chi phí sản phẩm chính xác hơn. Chính vì vậy, phương pháp xác định chi phí theo hoạt động không chỉ cung cấp các thông tin chính xác hơn về chi phí sản phẩm mà còn cung cấp thông tin về chi phí của các hoạt động, trên cơ sở các thông tin chi phí này và tầm quan trọng cũng như hiệu quả của các hoạt động các

nhà quản lý sẽ có các cải tiến để cho các hoạt động đơn giản hơn và sử dụng chi phí có hiệu quả hơn. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động đòi hỏi các doanh nghiệp phải có đủ đội ngũ nhân viên kế toán quản trị trình độ cao cũng như các cơ sở vật chất, điều kiện tài chính đủ lớn để tài trợ cho việc vận hành hệ thống xác định các hoạt động, phân nhóm chi phí theo hoạt động và phân bổ chi phí theo mức độ sử dụng các hoạt động.

➤ *Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm*

Chu kỳ sống của sản phẩm là khoảng thời gian mà một sản phẩm tồn tại, từ lúc nghiên cứu, thử nghiệm cho tới khi hết giá trị sử dụng. Độ dài của chu kỳ sống của sản phẩm phụ thuộc vào bản thân sản phẩm và môi trường sử dụng sản phẩm. Chu kỳ sống của sản phẩm có 4 giai đoạn: triển khai, tăng trưởng, bão hòa và suy thoái. Kế toán quản trị chi phí áp dụng các phương pháp xác định chi phí khác nhau trong từng giai đoạn này nhằm tăng cường hiệu quả quản trị chi phí trong toàn bộ chu kỳ sống của sản phẩm (sơ đồ 1.7)



**Sơ đồ 1.7: Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm**

Ở giai đoạn nghiên cứu, thử nghiệm sản phẩm, phương pháp xác định chi phí hợp lý nhất đối với doanh nghiệp là phương pháp **chi phí mục tiêu** (target costing). Phương pháp chi phí mục tiêu hướng về khách hàng với xuất phát điểm ban đầu là giá cả, chất lượng và các yêu cầu về tính năng của sản phẩm là do khách hàng quyết định. Căn cứ từ các kết quả nghiên cứu thị trường, doanh nghiệp ước tính mức giá bán sản phẩm mà thị trường có thể chấp nhận. Trên cơ sở mức giá này, sau khi trừ đi tỷ lệ lợi nhuận mong muốn, doanh nghiệp sẽ xác định được mức chi phí mục tiêu tối đa của mỗi sản phẩm. Nếu chi phí dự kiến để sản xuất sản phẩm cao hơn chi phí mục tiêu này thì doanh nghiệp phải có các thay đổi về thiết kế sản phẩm hoặc thay đổi về quá trình sản xuất để giảm chi phí tới mức bằng với chi phí mục tiêu đã đề ra. Phương pháp chi phí mục tiêu phản ánh một thực tế là hầu hết các quyết định lựa chọn các thiết kế sản phẩm và thiết kế quá trình sản xuất không phải là các thiết kế có chi phí thấp nhất, mà chỉ là các thiết kế mà doanh nghiệp có thể chấp nhận được, nói cách khác giải pháp mà doanh nghiệp lựa chọn không phải là giải pháp tốt nhất, mà chỉ là một giải pháp đáp ứng vừa phải với mục tiêu lợi nhuận mà doanh nghiệp đề ra.

Khi doanh nghiệp đã quyết định đưa sản phẩm ra thị trường thì chi phí mục tiêu xác định ở thời gian đầu của chu kỳ sống không còn ý nghĩa nữa. Ở các giai đoạn sau này mục tiêu của doanh nghiệp là phải thực hiện một quá trình

sản xuất theo một cách thức có hiệu quả nhất. Trong các giai đoạn triển khai, giai đoạn tăng trưởng (và có thể cả giai đoạn bão hòa), doanh nghiệp phải liên tục cải thiện chi phí thực tế sản xuất sản phẩm của mình và do đó phương pháp kế toán chi phí hợp lý là phương pháp **chi phí Kaizen** (Kaizen costing).

Phương pháp chi phí Kaizen tập trung mọi nỗ lực của doanh nghiệp vào việc giảm thiểu chi phí. Nếu phương pháp chi phí mục tiêu có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu của khách hàng thì phương pháp chi phí Kaizen có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu về lợi nhuận của từng kỳ kinh doanh do các nhà quản trị đặt ra. Để làm được điều này doanh nghiệp phải thường xuyên hoàn thiện quá trình sản xuất và thiết kế sản phẩm. Doanh nghiệp phải thường xuyên đặt ra các mục tiêu cắt giảm chi phí bằng các biện pháp như nâng cao năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, tăng cường đào tạo cho công nhân viên và có các biện pháp khuyến khích công nhân viên thực hiện các thay đổi hàng ngày, loại bỏ các hoạt động không có tác dụng trong quá trình sản xuất. Như vậy, phương pháp chi phí Kaizen là phương pháp tập trung vào toàn bộ quá trình sản xuất chứ không phải là chỉ tập trung vào sản phẩm.

Trong giai đoạn bão hòa và suy thoái, sau những nỗ lực cắt giảm chi phí ở các giai đoạn trước, với quá trình sản xuất đã được cải tiến liên tục, chi phí sản phẩm có thể

đã đạt đến mức thấp nhất. Trong các giai đoạn này phương pháp kế toán chi phí thích hợp là phương pháp **chi phí tiêu chuẩn** (standard costing).

Chi phí tiêu chuẩn được xác định dựa trên cơ sở kinh nghiệm với quá trình sản xuất ở các giai đoạn trước, thiết kế của quá trình sản xuất và nhân sự hiện tại của doanh nghiệp. Với các chi phí tiêu chuẩn đã được xác định một cách hợp lý, công tác kế toán chi phí thực tế cũng như việc lập dự toán chi phí sản xuất sản phẩm sẽ được thực hiện một cách đơn giản hơn. Bên cạnh đó, việc so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn là một phương pháp hiệu quả để kiểm soát quá trình hoạt động thực tế trong doanh nghiệp.

Sau khi lập dự toán chi phí, kiểm soát quá trình phát sinh chi phí thực tế, kế toán quản trị chi phí sẽ tiến hành phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh được thực hiện một cách linh hoạt tùy theo từng tình huống cụ thể nảy sinh trong thực tiễn hoạt động kinh doanh.

➤ *Phương pháp Target costing (TC)* Phương pháp này được đưa ra lần đầu tiên vào năm 1965 bởi Toyota, xuất phát từ hai quan điểm chính là 80% đến 90% vòng đời của chi phí được ghi nhận ở giai đoạn thiết kế sản phẩm (Tanaka) và việc xác định trước chi phí mục tiêu để nhằm cắt giảm chi phí thực tế.

Như vậy, TC là phương pháp quản trị chi phí được

sử dụng nhằm đạt được lợi nhuận đã đặt ra. Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mong muốn họ phải tìm cách giảm chi phí đến mức mong muốn trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và cung ứng vật tư. Hay nói cách khác, TC được định nghĩa là một công cụ quản lý chi phí để cắt giảm chi phí tổng thể của một sản phẩm trên toàn bộ chu trình của nó, thông qua sự phối hợp của công đoạn: Thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và sản xuất.

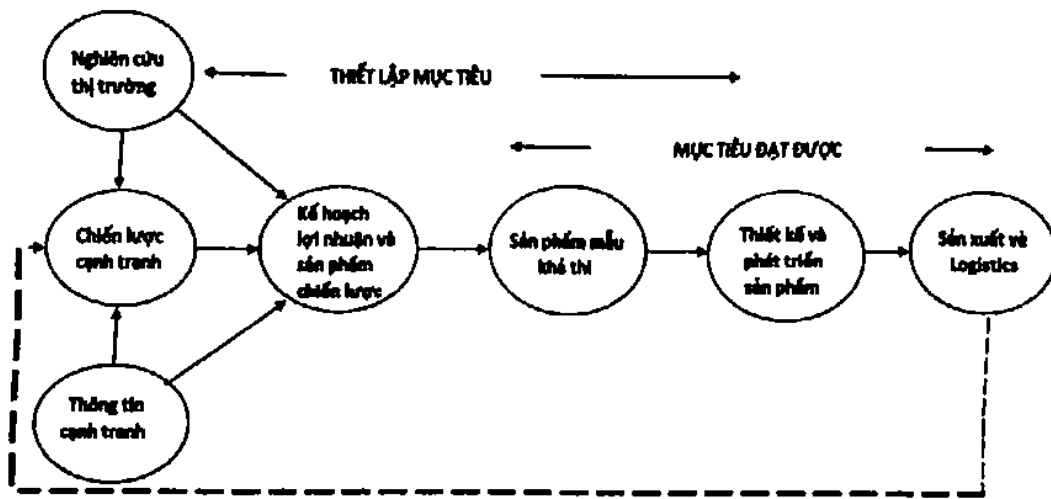
Định nghĩa này bao gồm các khái niệm chính: sản phẩm phải được dựa trên một đánh giá chính xác về những kỳ vọng và nhu cầu của khách hàng trong các phân khúc thị trường khác nhau, và mục tiêu chi phí cần tối thiểu là bao nhiêu sau khi lấy giá mà khách hàng sẵn sàng chi ra để mua sản phẩm tại thời điểm sản phẩm được giới thiệu trừ đi lợi nhuận mong muốn của doanh nghiệp. Những khái niệm này được hỗ trợ bởi bốn bước cơ bản của mục tiêu Chi phí:

- (1) Xác định các sản phẩm.
- (2) Thiết lập các giá và mục tiêu Chi phí.
- (3) Đạt được các mục tiêu.
- (4) Duy trì chi phí cạnh tranh.

Để cạnh tranh hiệu quả, các tổ chức liên tục phải thiết kế lại sản phẩm của họ (hoặc dịch vụ) để rút ngắn chu kỳ sống của sản phẩm. Giai đoạn lập kế hoạch, phát triển và thiết kế của sản phẩm do đó quan trọng đối với quá trình chi phí của một tổ chức quản lý. Xem xét giảm chi phí

có thể ở giai đoạn này của chu kỳ sống của sản phẩm (chứ không phải trong quá trình sản xuất) hiện nay là một trong những vấn đề quan trọng nhất đối với kế toán quản trị trong ngành sản xuất công nghiệp.

Phương pháp này được áp dụng thành công trong thời gian dài tại Nhật. Cùng thời gian đó, tại các nước phương tây vẫn trung thành với phương pháp truyền thống, cho đến năm 1990 công ty Chrysler nhận thấy sự bất ổn trong tình hình tài chính của công ty, lợi nhuận sụt giảm, dòng tiền bị thắt chặt, cổ phiếu được giao dịch với mức giá dưới 10 đô la/1 cổ phiếu. Trước sức mạnh của các thế lực sản xuất ô tô Nhật, Chrysler hiểu rằng, họ cần phải thay đổi cách thức quản lý để có thể thay đổi tình hình kinh doanh hiện tại. Hơn ai hết, Chrysler là người biết rõ nhất vì sao các doanh nghiệp Nhật lại có sự phát triển mạnh mẽ như vậy, đó chính là nhờ vào vũ khí bấy lâu nay của các doanh nghiệp Nhật được gọi là TC. Từ đó, TC đã được Chrysler áp dụng cho việc sản xuất tất cả các loại sản phẩm của mình, mà dòng xe mang tên "NEON" là một ví dụ điển hình về thành công của Chrysler khi áp dụng phương pháp quản lý chi phí TC. Sau sự thành công của Chrysler, các doanh nghiệp Mỹ đã nhìn nhận TC không những là một phương pháp quản lý chi phí mà còn được hiểu như là một phương pháp lập kế hoạch lợi nhuận.



SƠ ĐỒ BIỂU DIỄN TARGET COSTING VÀ CHU TRÌNH PHÁT TRIỂN SẢN PHẨM

### Sơ đồ 1.8: Sơ đồ biểu diễn Target Costing và chu trình phát triển sản phẩm

Từ sơ đồ trên ta thấy, chi phí theo mục tiêu là sự gắn kết trực tiếp giữ thị trường, với công ty và mục tiêu lợi nhuận trong dài hạn. Quá trình được bắt đầu với việc nghiên cứu thị trường, xác định sản phẩm tiềm năng với những khách hàng tiềm năng, từ đó xây dựng một mức giá phù hợp cho một số lượng khách hàng nhất định. Như vậy, giá bán lúc này không phải phản ánh giá hiện tại mà là trong tương lai. Từ các thông tin về giá bán, lợi nhuận mục tiêu, doanh nghiệp có thể điều chỉnh để đưa ra một mức chi phí phù hợp cho quá trình thiết kế và sản xuất sản phẩm. Khi đó, chi phí mục tiêu là giao điểm giữa chi phí cho phép và chi phí ước tính hiện tại.

Trong tính toán lợi nhuận mục tiêu, các doanh nghiệp Nhật bản thường sử dụng tỷ lệ suất sinh lời của doanh thu (ROS) hơn là tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI).

ROS có nhiều thuận tiện về mặt kỹ thuật khi xác định lợi nhuận trong điều kiện tiêu thụ sản phẩm không nhiều. Thực tế này phản ánh các nhà sản xuất Nhật Bản có xu hướng tập trung về lợi nhuận của các sản phẩm liên quan hơn là sản phẩm đơn lẻ. Sau khi tổng chi phí mục tiêu được đặt ra cho một sản phẩm kế hoạch vừa được phê duyệt, các nhà hoạch định kỹ thuật và nhân viên quản lý chi phí phân chia mục tiêu tổng chi phí cho sản phẩm vào các yếu tố chi phí sản phẩm khác nhau dựa trên thiết kế kỹ thuật và các yêu cầu chi phí. Việc đạt được các mục tiêu chi phí kỹ thuật đòi hỏi sự phối hợp cao độ trong hoạt động và sự hợp tác chặt chẽ giữa các bộ phận như kỹ thuật, sản xuất và tiếp thị.

➤ *Phương pháp Kaizen costing (KC):* Kaizen costing là phương pháp giảm chi phí do Yashuhiro Monden phát triển trên cơ sở phương pháp quản trị Kaizen. Theo ngôn ngữ Nhật bản thì thuật ngữ Kaizen nghĩa là "cải tiến" hay "thay đổi cho tốt hơn" đây là triết lý tập trung vào cải tiến liên tục của các quá trình sản xuất, kỹ thuật, hỗ trợ quy trình kinh doanh, và quản lý. Nó đã được áp dụng trong lĩnh vực y tế, tâm lý, chính phủ, ngân hàng, và nhiều ngành công nghiệp khác. Khi được sử dụng trong ý nghĩa kinh doanh và áp dụng vào nơi làm việc, kaizen đề cập đến các hoạt động cải tiến liên tục tất cả các chức năng, và liên quan đến tất cả nhân viên từ giám đốc điều hành cho công nhân dây chuyền lắp ráp. Nó cũng áp dụng cho các quá trình,

chẳng hạn như mua và hậu cần, các chuỗi cung ứng. Bằng cách cải thiện các hoạt động tiêu chuẩn hóa và các quy trình, Kaizen nhằm loại bỏ lãng phí. Kaizen lần đầu tiên được thực hiện tại một số doanh nghiệp Nhật Bản sau Thế chiến thứ hai, chịu ảnh hưởng một phần bởi doanh nghiệp Hoa Kỳ, từ đó nó lan rộng ra khắp thế giới.

Mục tiêu chính của KC là doanh nghiệp phải liên tục cắt giảm chi phí. Để làm được điều này, các nhà quản trị phải liên tục phân tích sự thay đổi chi phí thực tế với các quy trình sản xuất để cắt giảm tối đa chi phí về nguyên vật liệu, chi phí về nhân công. Với mục tiêu luôn luôn cải tiến, luôn luôn thay đổi với các mục tiêu được chia nhỏ như cải tiến năng suất lao động, cải tiến cắt giảm hao hụt nguyên vật liệu... Do đặt ra các mục tiêu nhỏ nên dễ thực hiện vì vậy KC nhanh chóng trở lên phổ biến với các công ty và góp phần không nhỏ vào thành công của các tập đoàn lớn như Toyota, Honda, Mishubishi....

Đi phân tích sâu hơn ta thấy, trong khi mục tiêu của TC là phương tiện quan trọng của quản lý chi phí trong các giai đoạn phát triển và thiết kế sản phẩm mới. KC hỗ trợ hoạt động cải tiến liên tục trong giai đoạn sản xuất. KC có thể là một phương pháp thay thế cho ABC, với sự kết hợp KC với TC sẽ giúp các doanh nghiệp tiết kiệm chi phí trong một chu trình đầy đủ từ khâu thiết kế đến phát triển sản phẩm và sản xuất sản phẩm.

Chức năng của KC cũng giống như một hệ thống

kiểm soát ngân sách trong hệ thống kế toán thông thường. Nhưng KC không phải là hệ thống kế toán chi phí. Nếu như kế toán chi phí chú trọng đến các chi tiêu chi phí thì KC ngược lại, nó tiết kiệm chi phí thông qua các hoạt động cải tiến liên tục, những hoạt động này có cách thức và quy định riêng cho từng bộ phận khác nhau sẽ khác nhau.

### **1.3. BẢN CHẤT VÀ Ý NGHĨA CỦA KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC)**

#### **1.3.1. Hạn chế của kế toán chi phí truyền thống**

Xác định chi phí sản phẩm được coi là một nội dung quan trọng trong công tác hạch toán kế toán của doanh nghiệp. Bởi, chi phí sản xuất cấu thành nên giá thành, mà giá thành thể hiện nguồn lực mà doanh nghiệp đã tiêu dùng để sản xuất tạo ra sản phẩm, dịch vụ, đồng thời giá thành cũng là cơ sở để định giá bán sản phẩm... Nắm được bản chất cũng như cơ cấu của giá thành sản phẩm là một trong những cơ sở giúp nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh hợp lý, kịp thời và hiệu quả nhằm xây dựng các chính sách hạ giá thành sản phẩm hoặc nâng cao chất lượng sản phẩm tạo lợi thế cạnh tranh với các đối thủ và có vị trí kinh doanh trên thị trường. Với tầm quan trọng đó, việc xác định giá thành sản phẩm cần được các doanh nghiệp chú trọng, đòi hỏi phương pháp xác định giá thành

sản phẩm phải chính xác, linh hoạt và kịp thời, phù hợp với đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp, từng ngành nghề cụ thể.

Mặt khác, trong nền kinh tế thị trường, hội nhập quốc tế với nhiều cạnh tranh như hiện nay, công việc xác định chi phí tính giá thành sản phẩm lại càng cần chú trọng, bắt kịp xu hướng hiện nay đảm bảo tính chính xác, kịp thời, phù hợp và hiệu quả. Trước thực trạng này, các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm truyền thống bộc lộ nhiều nhược điểm và không còn phù hợp. Đòi hỏi các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm hiện đại, chính xác, kịp thời, phù hợp và hiệu quả hơn.

Trước hết, cần xem xét phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm truyền thống, nội dung của phương pháp truyền thống gồm hai vấn đề chính sau:

+ Giá thành sản phẩm được tính dựa trên việc thu thập các loại chi phí tham gia sản xuất sản phẩm gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung phân bổ. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên một tiêu thức nào đó do kế toán lựa chọn (ví dụ như theo nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp...). Trong thời kỳ này, giá thành sản phẩm còn được gọi là giá thành công xưởng.

+ Giá thành sản phẩm theo phương pháp truyền thống chi bao gồm những chi phí trực tiếp tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm, những chi phí khác mang tính gián tiếp

như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp không được đưa vào. Những chi phí gián tiếp này, sẽ được phân bổ khi doanh nghiệp quyết định giá bán còn khi phân tích chi phí để ra quyết định sản xuất thì lại không được tính đến. Nói cách khác, quan điểm của phương pháp truyền thống là giá thành sản phẩm là giá thành sản xuất chứ không phải giá thành toàn bộ.

Với cách xác định chi phí sản phẩm truyền thống theo GAAP, giá định chi phí hợp lý là chi phí phát sinh để tạo ra các sản phẩm mà khách hàng mong muốn và sẵn sàng trả tiền. Lợi nhuận thường được xác định với nguyên tắc chi phí phân bổ phải hợp lý, nghĩa là chi phí phân bổ phù hợp với doanh thu theo một cách hợp lý. Theo đó, các kế toán viên sẽ thực hiện phân bổ chi phí hoạt động theo một tiêu thức nhằm phân bổ tất cả các chi phí hoạt động cho một đối tượng đại diện cho các sản phẩm của doanh nghiệp. Tiêu thức được sử dụng để phân bổ thường là một chỉ tiêu đóng góp vào việc tạo ra sản phẩm. Ví dụ, tại nhiều ngân hàng hiện nay, chi phí được phân bổ theo các nghiệp vụ được thực hiện là 40% tổng chi phí còn 60% được phân bổ theo những tiêu thức mà chúng không liên quan đến dữ liệu, hoạt động tạo ra. Trước đây, GAAP được coi là cấu trúc đúng đắn và phương pháp thích hợp để thỏa mãn mọi yêu cầu đối với kế toán, như việc hỗ trợ ra quyết định, đánh giá bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh. Nhưng hiện nay, với sự phát triển của công nghệ khoa học

cùng sự phát triển của nền kinh tế ngày càng cạnh tranh đòi hỏi sự chính xác và kịp thời trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh. Chính vì vậy, tính đúng đắn của GAAP được đặt ra, đòi hỏi về chính xác, kịp thời và phù hợp? Nguyên nhân chính của việc phân bổ chi phí không chính xác của GAAP là việc coi sản phẩm là đối tượng trung tâm của việc phân bổ chi phí. Song trên thực tế trong nhiều doanh nghiệp, sản phẩm không phải là nguyên nhân chính tạo ra chi phí, tùy vào đặc điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, cơ cấu tổ chức quản lý mà chi phí phát sinh theo các cách thức đa dạng khác nhau. Bên cạnh đó, vấn đề còn nằm ở định nghĩa sản phẩm của GAPP: Sản phẩm là một vật thể hữu hình và cụ thể có thể dự trữ và di chuyển. Với định nghĩa này, không phù hợp và chính xác với các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ hay trong hoạt động của ngân hàng, chi phí phát sinh là do các hoạt động và nghiệp vụ giao dịch với khách hàng. Sản phẩm của ngân hàng là các giao dịch, là các tài khoản khách hàng, các loại tài khoản khác nhau... mỗi sản phẩm này lại bao gồm rất nhiều các hoạt động cũng như giao dịch khác nhau. Chính vì vậy, GAAP không còn phù hợp trong việc xác định chi phí sản xuất tính giá thành sản phẩm hiện nay, một số các nhược điểm của cách tính phí truyền thống như sau:

- Không xác định được chính xác các chi phí sản phẩm.
- Chế độ báo cáo không hỗ trợ công tác quản lý và

ra quyết định kinh doanh.

- Không có cái nhìn khái quát về toàn doanh nghiệp.
- Không xác định được mức lãi cho từng đối tượng (khách hàng, hoạt động, lĩnh vực...)
- Không hiểu rõ và gắn kết với cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp
- Hạn chế về khả năng thích ứng với thay đổi linh hoạt theo sự biến động và mức độ cạnh tranh ngày càng gay gắt của thị trường.
- Không cung cấp thông tin phản hồi cho các nhà quản trị trong việc kiểm soát hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp.

Với những hạn chế trên, phương pháp xác định chi phí sản phẩm truyền thống đã không có khả năng cung cấp thông tin một cách chính xác, kịp thời, hiệu quả và phù hợp cho việc ra quyết định kinh doanh hiệu quả của các nhà quản trị trong doanh nghiệp.

Xuất phát từ những nhược điểm của phương pháp kế toán truyền thống, vào những năm 1970 - 1980 CAM-I tên gọi tắt của hiệp hội quản lý cao cấp quốc tế đã đưa ra một số quan điểm về quản lý chi phí làm tiền đề cho phương pháp ABC. Cho đến năm 1988, phương pháp ABC chính thức được giới thiệu bởi Robin Cooper và Robert S. Kaplan. Quan điểm của phương pháp ABC nhằm khắc phục các nhược điểm của phương pháp chi phí truyền thống và đưa ra quan điểm của riêng về chi phí sản xuất sản phẩm.

Theo nội dung của phương pháp ABC thì chi phí sản phẩm không chỉ đơn thuần là chi phí trực tiếp tham gia sản xuất sản phẩm, mà còn phải bao gồm cả các loại chi phí gián tiếp khác như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Trước những yêu cầu cấp bách về quản trị, hai giáo sư đại học Harvard là Robin Cooper và Ropert Kaplan đã làm một cuộc nghiên cứu và xác định 3 nhân tố độc lập, khẳng định sự cần thiết phải thay thế hệ thống xác định chi phí truyền thống, đó là các yếu tố sau:

*a) Cơ cấu chi phí đã thay đổi đáng kể:* Trước đây chi phí nhân công trực tiếp thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản phẩm, thường khoảng 50%, chi phí nguyên vật liệu chiếm khoản 35% và chi phí sản xuất chung chiếm 15%. Nhưng hiện nay, cơ cấu chi phí sản xuất đã thay đổi theo xu hướng tăng chi phí sản xuất chung lên khoảng 60% trên tổng chi phí sản xuất, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí nguyên vật liệu trực tiếp giảm tương ứng 30% và 10%. Như vậy, nếu theo phương pháp truyền thống việc sử dụng chi phí nhân công trực tiếp làm tiêu thức phân bổ không còn thích hợp và chính xác nữa, đòi hỏi phải có phương pháp phân bổ phù hợp và chính xác hơn thay thế.

*b) Môi trường cạnh tranh toàn cầu thay đổi liên tục và ngày càng gay gắt đang là thách thức đối với các doanh nghiệp:* Đúng vậy, với nền kinh tế thị trường ngày càng cạnh tranh gay gắt, các đối thủ ngày càng nhiều và mạnh, đòi hỏi doanh nghiệp phải kiểm soát và làm chủ chi phí

phát sinh. Chính vì vậy, phương pháp xác định chi phí truyền thống không còn phù hợp không thể kiểm soát chi phí cũng như gắn kết với tổ chức quản lý của doanh nghiệp.

***c) Chi phí tính toán và đo lường đang giảm đi nhờ việc ứng dụng khoa học công nghệ kỹ thuật hiện đại vào sản xuất kinh doanh:*** Khi khoa học công nghệ phát triển việc vận dụng các công nghệ vào sản xuất sản phẩm cũng như tính toán, sẽ tinh giảm được chi phí phát sinh. Việc phân bổ theo các tiêu thức của phương pháp truyền thống không còn chính xác, thông tin cung cấp cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh có thể bị sai lệch. Do vậy, cần có phương pháp xác định chi phí hiện đại cho phù hợp và thích ứng với đặc điểm công nghệ hiện tại.

Bên cạnh đó, hai tác giả cũng xác định các yếu tố không hề thay đổi trong bất kỳ một tổ chức nào là các nguyên tắc sau:

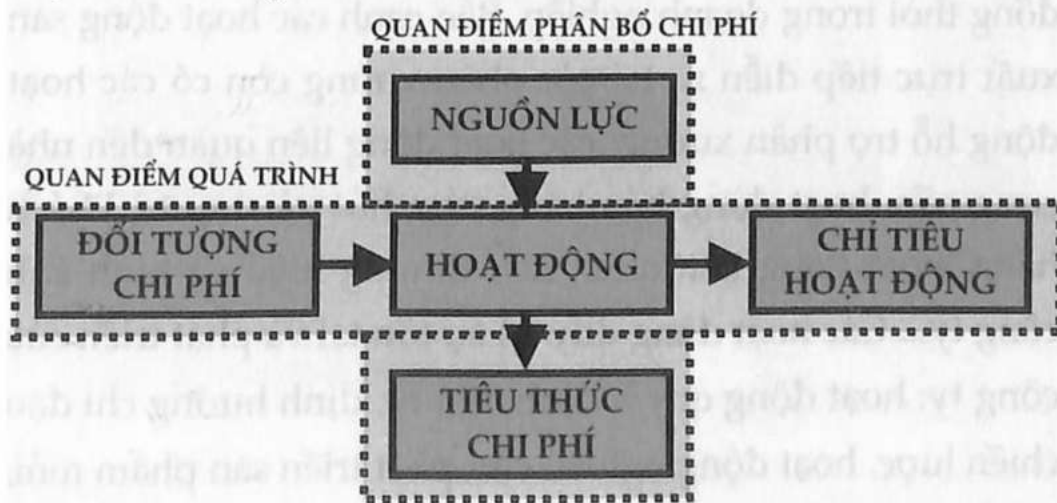
- Nhiệm vụ của một tổ chức luôn là sản xuất kinh doanh cùng với các bộ phận hỗ trợ khác.
- Mọi công việc, hoạt động đều nhằm phục vụ và hỗ trợ cho mục tiêu và nhiệm vụ của tổ chức.
- Các công việc có cùng mục đích và tính chất có thể nhóm vào thành các hoạt động.
- Hoạt động tiêu dùng nguồn lực vì vậy chi phí nguồn lực cần được phân bổ cho các hoạt động. Tiếp đó, chi phí hoạt động sẽ được phân bổ cho sản phẩm, khách hàng dựa trên mức sử dụng hoạt động của từng đối tượng.

Ngoài ra, khác với phương pháp truyền thống, coi việc phân bổ các chi phí gián tiếp bằng cách sử dụng các tỷ lệ phần trăm tùy ý. Phương pháp ABC tìm kiếm để xác định các mối quan hệ giữa các giai đoạn hoạt động với việc tạo ra và tiêu thụ sản phẩm. Nói cách khác, tại mỗi mức hoạt động khác nhau, sản phẩm nào tiêu tốn nhiều chi phí gián tiếp hơn sẽ được phân bổ chi phí nhiều hơn. Do đó, các tiêu thức phân bổ chi phí phản ánh chính xác hơn mức độ tiêu hao nguồn lực thực tế của từng sản phẩm.

Đồng thời, phương pháp ABC đã chỉ ra một cách rất đầy đủ toàn bộ chi phí của doanh nghiệp trong quá trình tạo ra sản phẩm một cách chính xác và toàn diện. Với phương pháp ABC không còn quan điểm "cào bằng" chi phí gián tiếp giữa các sản phẩm khác nhau nữa, mà sản phẩm nào tiêu tốn nhiều chi phí, trong giai đoạn nào sẽ được chỉ rõ trong phương pháp này. Trong cuốn sách *"Management Challenges of the 21st Century"* của tác giả Peter F. Drucker năm 1999 đã chỉ rõ, kế toán chi phí truyền thống tập trung vào những gì nó chi ra để sản xuất một sản phẩm nào đó. Ví dụ, kế toán chi phí truyền thống ghi nhận chi phí sản xuất một con ốc vít trong khi kế toán theo phương pháp ABC ghi nhận cả những chi phí "không sản xuất" như chi phí bán hàng, tiếp thị...

### 1.3.2. Khái niệm, bản chất của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)

Bản chất của phương pháp ABC chính là một mạng lưới tái phân bổ chi phí, trong đó tập trung vào các hoạt động với tư cách là các đối tượng chi phí trung gian. Doanh nghiệp là chuỗi các hoạt động liên tục được kết nối với nhau nhằm thực hiện các công việc, nhiệm vụ và mục tiêu của tổ chức. Chính các hoạt động là nguồn gốc của chi phí nguồn lực, bởi vậy, chi phí nguồn lực đầu tiên phải được phân bổ cho các hoạt động, chi phí hoạt động sẽ được phân bổ về cho từng đối tượng tương ứng. Việc phân bổ không dựa trên một tiêu thức phân bổ đơn lẻ nào mà sử dụng các tiêu thức là các nhân tố quyết định đến sự biến động chi phí từng hoạt động. Chính nhờ mối quan hệ nhân quả này mà chi phí được tập hợp toàn bộ và chính xác cho các đối tượng. Sơ đồ 1.9 cho chúng ta nhìn mô hình ABC một cách đơn giản nhất có thể:



Sơ đồ 1.9: Mô hình xác định chi phí theo hoạt động (ABC)

Trên sơ đồ phản ánh ba thực thể: Nguồn lực, hoạt động và đối tượng chịu phí.

- Nguồn lực: chứa các đầu vào của sản xuất.
- Hoạt động: là nơi mà công việc được tiến hành.
- Đối tượng chịu phí: là nơi chứa các đối tượng là mục tiêu và đích đến của quá trình.

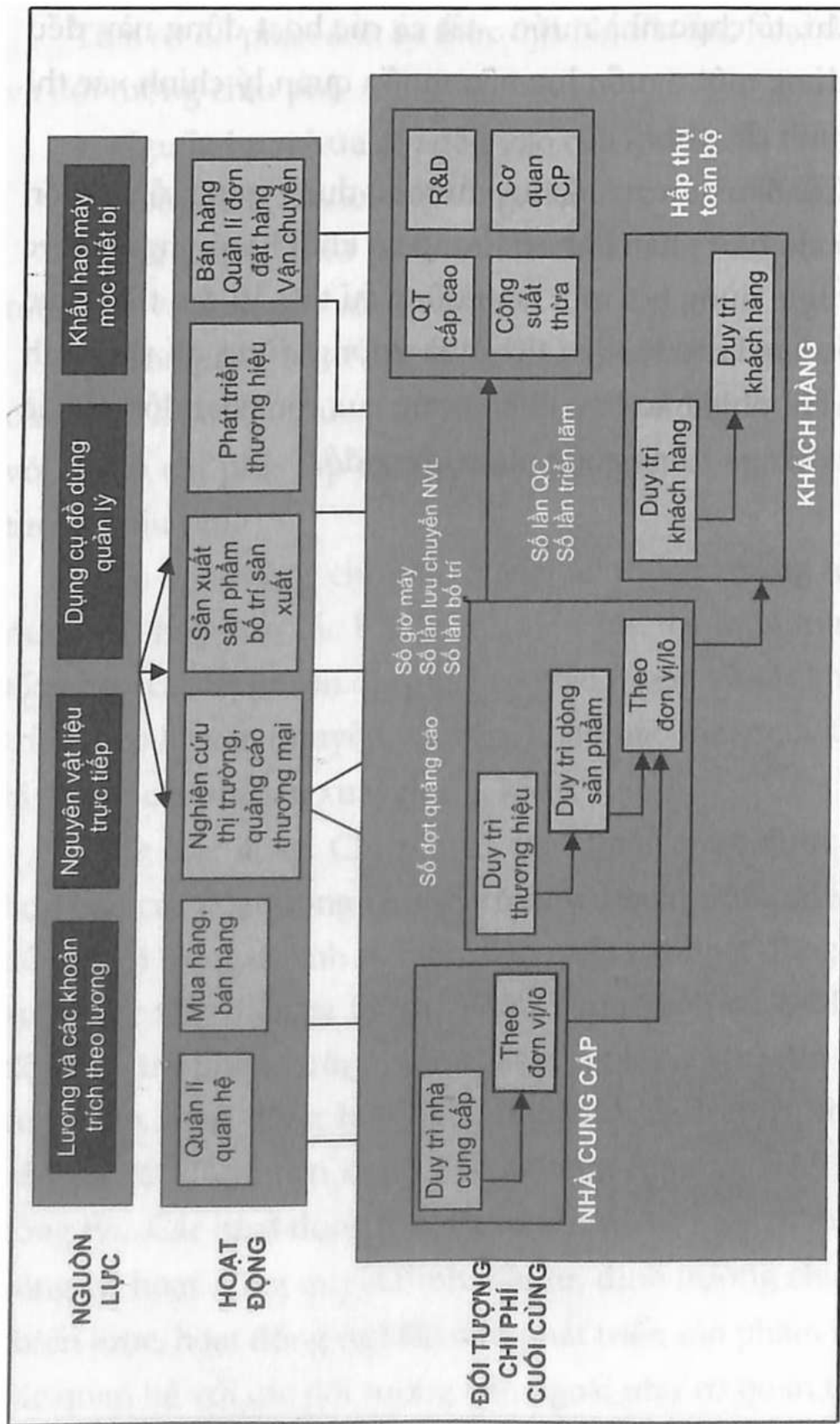
Cơ chế phân bổ trong bước 1 là tiêu thức nguồn lực, còn bước 2 là tiêu thức hoạt động. Cụ thể trong Sơ đồ 1.10 với 3 cấp chi phí: cấp nguồn lực, cấp hoạt động, cấp đối tượng chịu phí.

- *Cấp nguồn lực*: chi phí từ trên hệ thống chứng từ sẽ được tập hợp vào các khoản mục chi phí thể hiện trên sổ tổng hợp các tài khoản chi phí, bao gồm lương và các khoản trích theo lương, nguyên vật liệu, khấu hao máy móc thiết bị và các chi phí sản xuất chung khác.

- *Cấp hoạt động*: Chi phí từ các khoản mục được tập hợp cho các hoạt động cụ thể, có nhiều hoạt động diễn ra đồng thời trong doanh nghiệp. Bên cạnh các hoạt động sản xuất trực tiếp diễn ra tại các phân xưởng còn có các hoạt động hỗ trợ phân xưởng, các hoạt động liên quan đến nhà cung cấp, hoạt động bán hàng, thu hút và duy trì khách hàng, hoạt động liên quan đến thương hiệu và hình ảnh công ty... Các hoạt động duy trì sự tồn tại và phát triển của công ty: hoạt động quyết định đầu tư, định hướng chỉ đạo chiến lược, hoạt động nghiên cứu phát triển sản phẩm mới, các quan hệ với các đối tượng bên ngoài như cơ quan thuế,

báo chí, tổ chức nhà nước... tất cả các hoạt động này đều tiêu dùng một nguồn lực nên muốn quản lý chính xác thì phải tính chi phí.

Các tiêu thức nguồn lực được sử dụng trong cấp nguồn lực là chỉ tiêu phản ánh số lượng và khối lượng nguồn lực được tiêu dùng bởi một hoạt động cụ thể. Ví dụ: tiêu thức nguồn lực là tỷ lệ diện tích nhà xưởng dùng để xác định phần chi phí khấu hao nhà xưởng của các hoạt động khác nhau diễn ra trong cùng nhà xưởng đó.



Sơ đồ 1.10: Biểu đồ phân bổ theo phương pháp ABC chi tiết

- *Cấp đối tượng chi phí cuối cùng*: Chi phí các hoạt động tại cấp này sẽ được phân bổ tiếp cho các đối tượng chịu phí cuối cùng như khách hàng, nhà cung cấp, sản phẩm hoặc dịch vụ hay các bộ phận hỗ trợ nhằm duy trì doanh nghiệp bằng cách sử dụng các tiêu thức hoạt động. Các tiêu thức hoạt động là chỉ số đo lường tần số và cường độ các yêu cầu mà các đối tượng chi phí đặt lên các hoạt động. Ví dụ: là số lượng các đơn đặt hàng đo lường sự tiêu dùng các hoạt động tiếp nhận và xử lý đơn hàng bởi mỗi khách hàng.

Cấp đối tượng chi phí cuối cùng rất đa dạng, trước hết nó là các sản phẩm/ dịch vụ tiếp theo là khách hàng và cuối cùng là các nhà quản trị cấp cao, các bộ phận nghiên cứu và phát triển, các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp (cơ quan thuế, bộ ban ngành,...) Khi doanh nghiệp phát triển về qui mô, các dịch vụ hoạt động, các đối tượng chịu phí ngày càng đa dạng và phức tạp.

Như vậy, nếu được thực hiện, phương pháp ABC sẽ là một công cụ quản lý mạnh mẽ và hiệu quả để quản lý chi phí sản xuất sản phẩm, dịch vụ. Đây cũng là công cụ để đánh giá hiệu quả sản xuất, xây dựng chiến lược giá, đưa các chi phí bán hàng vào trong quyết định sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, trong quá trình vận dụng phương pháp ABC, vấn đề khó nhất đó là kiểm soát chi phí. Việc chỉ ra các chi phí chung dựa trên mức độ hoạt động của mỗi sản phẩm là việc làm không phải dễ, đặc biệt, với các sản phẩm có quy trình sản xuất phức tạp, nếu sản xuất với

khối lượng thấp thì việc áp dụng ABC sẽ dẫn tới làm tăng chi phí sản phẩm hơn là theo phương pháp truyền thống.

Để áp dụng phương pháp ABC đạt hiệu quả trước hết cần xây dựng được hệ thống tiêu thức phân bổ chi phí hợp lý căn cứ trên các hoạt động diễn ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Xác định mức chi phí phân bổ cho từng hoạt động trong từng thời kỳ, cuối cùng xác định chi phí phân bổ cho từng sản phẩm. Việc áp dụng phương pháp ABC giúp nhà quản trị có các thông tin chi tiết về chi phí cho từng hoạt động, từ đó có những quyết định cắt giảm chi phí của từng hoạt động cho hiệu quả và phù hợp với mục tiêu kinh doanh.

Ngoài ra, việc áp dụng phương pháp ABC đòi hỏi sự thay đổi một cách toàn diện về nhận thức cũng như cách thức quản lý, đồng thời lợi ích mang lại từ phương pháp này cho doanh nghiệp cần phải có thời gian mới có thể nhìn thấy được (lợi ích dài hạn), trong khi thực tế nhiều doanh nghiệp do quá hào hứng với số lợi nhuận trước mắt mà cảm thấy không thích thú nhiều với phương pháp ABC. Từ đó ta có thể thấy, phương pháp ABC chỉ thực sự phát huy hiệu quả khi những thay đổi đó được lên kế hoạch từ trước khi áp dụng. Các doanh nghiệp cần lập kế hoạch rõ ràng cho các bộ phận thực hiện theo các cách thức dựa trên ABC đối với từng quy trình từ sản xuất, bán hàng, quản lý... Nếu không, việc áp dụng ABC chắc chắn sẽ không thể mang lại hiệu quả như mong đợi. Như vậy, ABC không chỉ

đơn thuần là một kỹ thuật phân tích chi phí mà nó còn là một cách thức quản lý doanh nghiệp hoàn toàn mới, không chỉ riêng lẻ một bộ phận nào mà đối với toàn bộ công ty.

ABC là phương pháp được nhiều nhà nghiên cứu đề cập đến từ trước đến nay trên các góc độ khác nhau, nhưng nhìn chung phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động, là phương pháp đo lường chi phí và hiệu quả của các hoạt động, sản phẩm và dịch vụ trên cơ sở các nguồn lực sử dụng bởi nhiều hoạt động khác nhau để tạo ra sản phẩm hay dịch vụ.

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC) được coi là một trong những phương pháp đổi mới quan trọng nhất trong tính toán chi phí và kế toán quản trị (Groot, T.,1999). ABC hiện đang là công cụ xác định chi phí và phân tích chi phí theo hoạt động hiệu quả nhất hiện nay. Đây là mô hình phân bổ chi phí dựa trên việc gắn liền các tiêu thức phân bổ với nguồn gốc (các hoạt động) làm phát sinh chi phí. Theo phương pháp này, tính toán chi phí và kiểm soát các hoạt động liên quan tới việc sử dụng các nguồn lực đầu vào và xác định giá trị các kết quả đầu ra. Các nguồn lực sẽ được xác định cho từng hoạt động, mỗi một hoạt động sẽ là một đối tượng tập hợp chi phí. Và cuối cùng, chi phí sẽ được phân bổ cho sản phẩm theo tiêu thức phù hợp với từng hoạt động phát sinh chi phí.

ABC là một cách tiếp cận nhằm giải quyết những nhược điểm của hệ thống quản trị chi phí truyền thống

(Kaplan và Cooper, 1992). Những hệ thống quản trị chi phí truyền thống thường không thể xác định chi phí một cách chính xác cho từng sản phẩm cũng như chi phí của những hoạt động phục vụ liên quan. Theo đó, nhà quản lý sẽ đưa ra những quyết định dựa trên thông tin không chính xác đặc biệt là khi doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh nhiều sản phẩm.

Phương pháp ABC quan tâm nhiều hơn tới những hoạt động diễn ra trong kỳ kinh doanh thay vì tập trung vào đối tượng tính phí. Các nhóm chi phí và tiêu thức phân bổ tương ứng chính là sự khác biệt giữa phương pháp ABC và phương pháp xác định chi phí truyền thống (Don and Shannon, 2008). Thay vì sử dụng rộng rãi một tỷ lệ phân bổ chi phí một cách chủ quan, ABC tìm kiếm mối liên hệ giữa nguyên nhân và hệ quả để phân bổ chi phí một cách khách quan. Trước tiên các chi phí gián tiếp sẽ được tính toán cho từng hoạt động và sau đó mới tính toán cho các đối tượng chịu phí là các sản phẩm và dịch vụ (Cooper and Kaplan, 1988). Có thể nói rằng với mô hình ABC, mối liên hệ nhân quả giữa sản phẩm và nguồn lực được thể hiện rõ trong quá trình sản xuất theo các hoạt động thông qua việc sử dụng các tiêu thức phân bổ phù hợp. Chính vì vậy, phương pháp ABC sẽ giúp các nhà quản lý xác định hoạt động nào đang phát sinh chi phí ở mức độ cao trong mỗi sản phẩm và qua đó tập trung tìm cách cắt giảm chi phí hoặc tìm cách bù đắp chi phí bằng mức giá phù hợp.

Như vậy, về mặt bản chất ABC là một lý thuyết về kế toán chi phí với mục tiêu chính là phân bổ các chi phí chung một cách hiệu quả. Trong mô hình ABC, tiêu thức phân bổ chi phí thường được thiết lập dựa trên mối liên hệ giữa ba nhân tố là nguồn lực, hoạt động và đối tượng cần xác định chi phí. Việc xác định và lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí chính xác và phù hợp là khâu khó nhất trong mô hình ABC. Chính vì vậy, ngay cả cha đẻ của phương pháp này Robert S. Kaplan cũng chỉ ra rằng để thực hiện ABC một cách hiệu quả nhà quản lý cần hiểu rõ đặc điểm hoạt động trước khi xác định các tiêu thức phân bổ cho mỗi hoạt động (Kaplan and Cooper, 1998). Thêm vào đó nhược điểm của phương pháp là sự phức tạp trong tính toán cũng như chi phí để áp dụng mô hình vào doanh nghiệp là lớn hơn rất nhiều so với phương pháp xác định chi phí truyền thống.

### **1.3.3. Ý nghĩa của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)**

Phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC) là phương pháp xác định chi phí dựa trên các hoạt động căn cứ vào mối quan hệ giữa chi phí và hoạt động tạo ra chi phí. Đây là công cụ đắc lực cho các nhà quản lý trong việc xác định và phân bổ các chi phí một cách thực tế và chính xác nhất, dựa trên mối quan hệ giữa chi phí và các hoạt động phát sinh chi phí. Theo phương pháp ABC,

chi phí sản phẩm sẽ không chỉ bao gồm chi phí sản xuất mà còn bao gồm cả các chi phí ngoài sản xuất như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp - những chi phí mà gắn liền với sản phẩm trong suốt quá trình từ sản xuất đến tiêu thụ. Phương pháp ABC phân bổ chi phí phát sinh vào giá thành mỗi sản phẩm dựa trên mức chi phí thực tế cho mỗi hoạt động và mức độ đóng góp của mỗi hoạt động vào quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Kết quả là giá thành sản phẩm phản ánh chính xác hơn mức chi phí thực tế kết tinh trong mỗi đơn vị sản phẩm.

Tuy nhiên, Cokins (2002) trong bài viết của Abdul Adamu, Abdullahi Ismaila Olotu (2010) cũng cho rằng ABC không phải là công cụ nhằm thúc đẩy chất lượng hoạt động của đơn vị, mà chỉ là biện pháp kiểm soát các hoạt động đó thông qua việc theo dõi chi phí. Thật vậy, phương pháp ABC có những ưu nhược điểm và cần căn cứ vào các mục đích sử dụng phương pháp ABC khác nhau, các doanh nghiệp sẽ vận dụng phương pháp ABC một cách linh hoạt để đạt hiệu quả cao nhất.

- Ưu điểm của phương pháp ABC là không đồng nhất chi phí sản phẩm cho mọi đơn vị hay cho mọi mức độ sản xuất. Đây chính là khác biệt của phương pháp so với phương pháp phân bổ chi phí truyền thống, phương pháp ABC sẽ ghi nhận chi phí cho sản phẩm theo giá trị chi phí thực tế phát sinh, chứ không theo định mức giống như phương pháp truyền thống. Do đó, chi phí sản phẩm trên

một đơn vị sản phẩm hay một lô sản phẩm ở quy mô nhỏ, sẽ khác với chi phí đó nhưng sản xuất ở quy mô lớn.

- Ưu điểm vượt trội hơn cả của phương pháp ABC là phân bổ chi phí của hoạt động (activities cost) cho các đối tượng cần tập hợp chi phí (Cost objects). Qua đó, giúp cho kế toán quản trị có thể phân chia lại các chi phí hoạt động trong chu trình sản xuất kinh doanh của đơn vị và xác định được mối quan hệ một cách chính xác hơn khi ra quyết định. Xác định và phân bổ các chi phí hỗ trợ cho rất nhiều quyết định của nhà quản lý, ở tất cả bộ phận chứ không chỉ bộ phận sản xuất, như bộ phận liên quan đến phân phối sản phẩm hay bộ phận khách hàng (Compton 1996, Gabram 1997, Cokins 2002, Friedl 2005, Hoshower 1996).

- Một đóng góp nữa khá quan trọng của phương pháp ABC là việc sử dụng nhóm chi phí (cost pools) và tỷ lệ hoạt động (activity rates) (Lowder, 2006). Phương pháp này sẽ giúp cho việc xác định các tỷ lệ này chính xác hơn, đặt trong mối liên hệ chặt chẽ hơn với hoạt động đang diễn ra tại đơn vị.

Chính vì những ưu điểm này của phương pháp ABC mà ngày càng nhiều đơn vị áp dụng phương pháp này trong hệ thống kiểm soát chi phí của mình. Cooper (1988) trong nghiên cứu của Anand et al (2005) đã chỉ ra rằng các doanh nghiệp mà phải đối mặt với vấn đề cạnh tranh cao trong thị trường và sản phẩm sản xuất ra đa dạng và phức tạp sẽ phù hợp với hệ thống phân bổ chi phí ABC, hơn là các

đơn vị mà hoạt động sản xuất giản đơn. Tuy nhiên, cần lưu ý rằng ABC không tự nó giúp cho việc tối ưu hóa chi phí mà nó chỉ giúp cho việc kiểm soát và phân bổ chi phí hợp lý và chính xác hơn.

Mitchell (1995) đã tiến hành cuộc khảo sát 251 doanh nghiệp Anh niêm yết trên The Times 1000 (1994) và nhận thấy rằng 19.5% đơn vị được khảo sát đã sử dụng phương pháp ABC và 27.1% đang xem xét có nên lắp đặt hệ thống này hay không. Bên cạnh đó, mức độ sử dụng ABC trong các đơn vị phi sản xuất cũng không hề thua kém so với các đơn vị sản xuất. Như vậy, có thể nói rằng phương pháp này phù hợp cho tất cả các đơn vị hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau. Việc sử dụng ABC chủ yếu trong các lĩnh vực như giảm chi phí, định giá sản phẩm/ dịch vụ, đo lường hiệu quả hoạt động và xây dựng mô hình chi phí. Việc định giá hàng tồn kho có tỷ lệ sử dụng ABC thấp nhất trong số các đối tượng được khảo sát. Một cuộc khảo sát tương tự cũng được tiến hành vào năm 1999 bởi Innes et al' (2000) trong nghiên cứu của Annand et al (2005). Trong đó, tác giả quan sát sự thay đổi của tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC của 177 doanh nghiệp tại Anh trong vòng 5 năm, và con số tăng đáng kể từ 17.5% lên 20.3%. Con số này còn đáng kinh ngạc hơn với các doanh nghiệp tại Mỹ, khi mà 100% trong tổng số 132 doanh nghiệp được khảo sát trong nghiên cứu của Forster and Swanson (1997) đều nói rằng họ có sử dụng phương pháp ABC trong kiểm soát chi phí tại đơn vị.

Nhược điểm của phương pháp ABC: Mặc dù đã được áp dụng rộng rãi và có rất nhiều ưu điểm, song phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động ABC vẫn tồn tại một vài vấn đề trong quá trình thiết lập hệ thống này tại đơn vị. Vấn đề khó khăn trong việc vận dụng ABC nằm ở quy trình thiết lập hệ thống này tại đơn vị, việc triển khai ABC vào doanh nghiệp là rất phức tạp, tiêu tốn nhiều nguồn lực về mặt thời gian, tài chính và nhân lực.

- Để thiết lập hệ thống này trước hết, phải đặt trong mối quan hệ với các nhân tố như: hỗ trợ từ các nhà quản lý cấp cao, mức độ phức tạp của hệ thống thông tin trong doanh nghiệp, quy mô của doanh nghiệp và sự kết hợp với hệ thống tài chính. Khi lắp đặt hệ thống phương pháp này cần xem xét mối liên hệ của ABC với các yếu tố vừa kể trên. Ví dụ, ABC có mối quan hệ cùng chiều với quy mô của doanh nghiệp, tức là quy mô càng lớn thì việc sử dụng ABC càng mang lại hiệu quả cao. Các yếu tố như nhà quản lý cấp cao hoặc các nhà quản lý phi kế toán là những nhân tố cốt lõi trong việc thiết lập hệ thống ABC.

- Tuy nhiên, một trong những vấn đề phổ biến nhất của việc áp dụng phương pháp ABC đó là xác định tiêu thức phân bổ (cost drivers) sao cho phù hợp. Pattison và Arendt (1994), Ness và Cucuzza (1995) Player và Key (1995) đã có những phát hiện và kết luận liên quan đến vấn đề này, và chỉ ra rằng hệ thống ABC có thể thất bại do việc thiết lập quy trình không đúng, trong đó nguyên nhân phổ biến

nhất là lựa chọn cost drivers không hợp lý. Cost driver có rất nhiều ý nghĩa không chỉ trong việc phân bổ chi phí mà còn giúp cho các nhà phân tích có thể xác định được một cách chính xác các mức độ của các chi phí khác nhau xảy ra trong kỳ. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí rất quan trọng, đôi khi nó quyết định sự thành công của hệ thống ABC.

Kaplan và Anderson (2007) cũng chỉ ra những nhược điểm của phương pháp ABC đó là:

(1) Quy trình khảo sát và phỏng vấn để xây dựng được hệ thống phân bổ chi phí phù hợp rất phức tạp và tốn thời gian.

(2) Dữ liệu để sử dụng cho phương pháp ABC chủ quan và khó đánh giá về tính hiệu lực của dữ liệu được cung cấp.

(3) Việc lưu trữ và xử lý dữ liệu cũng rất tốn kém.

(4) Hầu hết các mô hình ABC đều mang tính đặc thù, tức là được xây dựng áp dụng tùy theo những loại hình đơn vị, tổ chức nhất định, và không cung cấp được một cái nhìn tổng quan về cơ hội tạo ra lợi nhuận của đơn vị, tổ chức đó.

(5) Mô hình ABC này cũng khó thay đổi, cập nhật trong điều kiện có những thay đổi về môi trường thiết lập hệ thống ban đầu.

(6) Mô hình này về mặt lý thuyết là không thể cung cấp thông tin chính xác nếu bỏ qua công suất sử dụng tiềm năng.

## 1.4. CÔNG DỤNG CỦA PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG

Trước hết phương pháp ABC là một công cụ quản trị hiện đại, phương pháp ABC cung cấp các thông tin có công dụng chính sau: tính minh bạch của chi phí, cung cấp các thông tin hỗ trợ trong việc ra quyết định và tạo điều kiện trong việc lập kế hoạch và dự báo. Hơn nữa, nhờ công nghệ phát triển, hiện nay phương pháp ABC được triển khai thông qua phần mềm máy tính, cho phép sử dụng các dữ liệu tài chính và chuyên môn nghiệp vụ để phục vụ phân tích chính xác, hiệu quả và liên tục. Đồng thời, phần mềm cho phép so sánh, đối chiếu các thông tin quan trọng phục vụ việc ra quyết định của nhà quản trị. Chính vì vậy, phương pháp ABC không chỉ là một công cụ quản trị hiện đại, nó còn là một hệ thống quản lý với những mô hình tự động hóa, cập nhật và cung cấp thông tin phục vụ phân tích kinh doanh. Mặt khác thông tin ABC đóng vai trò đặc biệt quan trọng trong hệ thống thông tin quản lý, hệ thống quản lý theo hoạt động (ABM) khai thác dữ liệu chính từ quá trình ABC. Theo đó, các nhà quản lý sẽ quản lý hoạt động hơn là nguồn lực, thông qua các phân tích đa chiều họ tìm hiểu các nhân tố quyết định và làm hoạt động tổ chức thay đổi với mục tiêu làm thế nào để cải thiện các hoạt động này để tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

### 1.4.1. Quản lý hoạt động

Với mô hình ABC, chi phí được phân loại theo mức hoạt động với các đối tượng chi phí liên quan, nghĩa là chi phí được phân loại thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Một số hoạt động như đóng gói hay mở tài khoản và tư vấn khách hàng, có chi phí biến đổi theo đơn vị sản phẩm hay dịch vụ thực hiện thì cách tính phí thích hợp là chi phí theo đơn vị. Mặt khác, với các hoạt động mà chi phí biến đổi theo lần xảy ra sự kiện như chi phí xếp đặt lại máy móc để sản xuất sản phẩm mới hay chi phí thực hiện một đơn hàng thì phải tính chi phí theo lô. Ngoài các chi phí theo lô và đơn vị có thể xác định một cách chính xác cho sản phẩm hay khách hàng cụ thể do đây là các đối tượng tạo nên và tiêu hao hoạt động.

Trong doanh nghiệp bao gồm các hoạt động sau:

- Các hoạt động tạo ra sản phẩm dịch vụ chính cho doanh nghiệp: Có thể tính theo chi phí đơn vị sản phẩm hoặc theo lô

- Các hoạt động phát sinh chi phí duy trì đối tượng: Đây là hoạt động mang tính chất duy trì đối với một đối tượng chịu phí của doanh nghiệp, tuy không thể xác định chi phí theo đơn vị sản phẩm hay theo lô được song mô hình ABC cố gắng phân biệt giữa các loại chi phí duy trì phục vụ cho các đối tượng khác nhau.

- Các hoạt động khác: Đây là những hoạt động mà chi

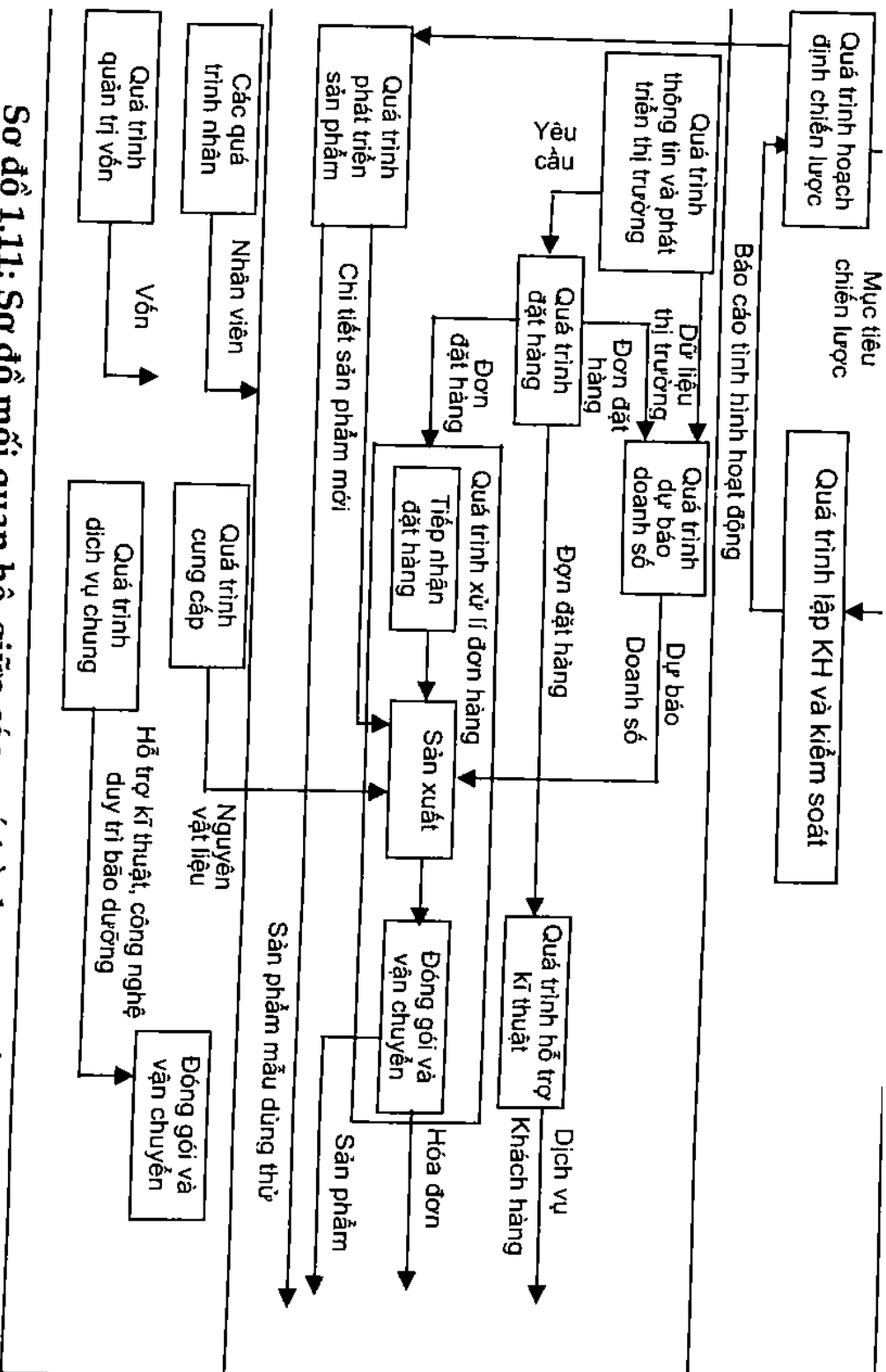
phí phát sinh không thể xác định cho hoạt động hay sản phẩm trực tiếp mà chỉ nhằm duy trì hoạt động doanh nghiệp gồm 4 nhóm sau: Hoạt động của các bộ phận quản lý cấp cao, hoạt động của các bộ phận nghiên cứu phát triển và các hoạt động chung khác, thiệt hại nguồn lực bị bỏ phí do hoạt động thừa công suất và các hoạt động liên quan đến các cơ quan chính phủ như: cơ quan thuế, kiểm toán, điện thoại viễn thông... Các chi phí này không có mối quan hệ giữa chi phí phát sinh với 1 khách hàng hay sản phẩm cụ thể. Đối tượng chịu phí lúc này là bộ phận hay cơ quan tổ chức thực hiện hoặc làm phát sinh hoạt động. Nhưng cuối cùng các chi phí này vẫn cần phân bổ cho sản phẩm hoặc khách hàng, tiêu thức được lựa chọn lúc này là doanh thu.

Như vậy, phương pháp ABC giúp nhà quản lý tiến tới kiểm soát các hoạt động trên cơ sở theo dõi thường xuyên để từ đó tập trung vào:

- Tăng cường tính hiệu quả của các hoạt động tốn nhiều chi phí song tạo nên giá trị sản phẩm và làm gia tăng giá trị doanh nghiệp.
- Xác định và giảm bớt các hoạt động không đem lại lợi ích.
- Tăng hiệu quả và lợi ích các hoạt động với nguồn lực hạn chế hơn.
- Các nguồn lực được lập ngân sách và định hướng theo hoạt động mục tiêu để hỗ trợ cho các chi nhánh và sản phẩm mới.

### **1.4.2. Phân tích và cải thiện các quá trình kinh doanh**

Quá trình là tổ hợp tất cả các công việc, hoạt động được thực hiện trong doanh nghiệp, tất cả các biến số đo lường hoạt động dù trên phương diện tài chính, chất lượng, thời gian, rủi ro đều xảy ra trong phạm vi các quá trình của doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp các quá trình được thiết kế nhờ một hệ thống phần mềm, để đáp ứng đòi hỏi của phần mềm, doanh nghiệp sẽ cố gắng thay đổi cách thức thực hiện công việc nhằm quản lý theo quá trình, trong khi đó tại các bộ phận, nhân viên vẫn định hướng theo bộ phận hay chức năng. Tuy nhiên các quá trình có xu hướng chỉ là một tập hợp lỏng lẻo các hoạt động thực hiện trong các bộ phận nơi mà nhân viên phải làm việc vất vả để khắc phục các khiếm khuyết của toàn bộ hệ thống. Chính vì vậy, cần thiết phải quản trị doanh nghiệp dựa trên các quá trình cơ bản. Mô hình kiến trúc sơ đồ 1.11, mô tả mối quan hệ của các quá trình trong môi trường tổ chức. Phương pháp ABC với đặc tính ưu việt của mình, đóng vai trò là một công cụ hỗ trợ cho việc quản lý và nâng cao hiệu quả của các quá trình.



**Sơ đồ 1.11: Sơ đồ mối quan hệ giữa các quá trình trong tổ chức**

### **1.4.3. Phân tích khách hàng và sản phẩm trong mối quan hệ với cơ cấu lợi nhuận của doanh nghiệp**

Trong nền kinh tế hội nhập và cạnh tranh như hiện nay, khách hàng luôn là đối tượng được doanh nghiệp quan tâm và là nhân tố quyết định đến sự sống còn của doanh nghiệp, với mục tiêu làm hài lòng khách hàng được tốt và cắt giảm chi phí hạ giá thành nâng cao lợi nhuận. Tuy nhiên, nhiều doanh nghiệp mới chỉ chú trọng đến gia tăng lợi nhuận góp của khách hàng mà bỏ qua một chi phí khác không kém phần quan trọng so với giá vốn sản phẩm đó là chi phí phục vụ khách hàng. Doanh nghiệp có thể không mong muốn kinh doanh với khách hàng luôn có lợi nhuận gộp đơn vị sản phẩm thấp, tuy nhiên những khách hàng có lợi nhuận gộp cao chưa chắc đã mang lại cho doanh nghiệp lợi nhuận nhiều vì còn có những chi phí dịch vụ phụ thêm tốn kém. Có nghĩa là 2 khách hàng cùng mua hai nhóm hàng hóa giống nhau nhưng chưa chắc cùng mang lại mức lợi nhuận như nhau.

Như vậy, trước một khách hàng, doanh nghiệp cần phân tích những vấn đề sau:

- Doanh nghiệp theo đuổi mục tiêu lợi nhuận hay là doanh thu đối với khách hàng cụ thể nào đó.
- Nên thực hiện các biện pháp nâng cao nào?
- Liệu có thể thực hiện các chiến lược tác động để khách hàng thay đổi hành vi của họ.

- Nên theo đuổi chính sách định giá như thế nào cho khách hàng.

- Những khách hàng nào thực sự tạo nên lợi nhuận cho doanh nghiệp.

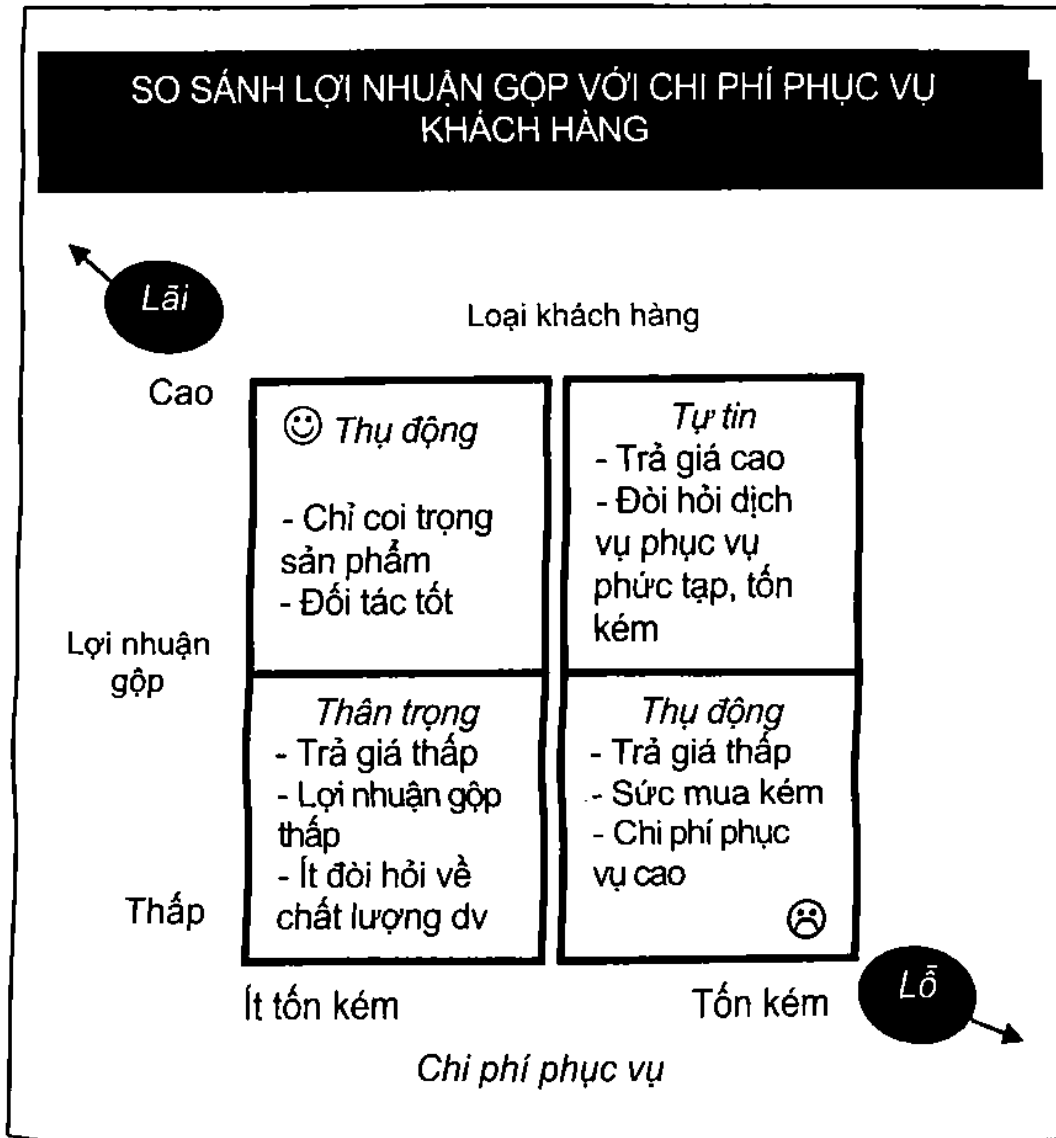
Sử dụng mô hình tính giá ABC, doanh nghiệp hiểu được nguồn gốc và cơ cấu lợi nhuận của mình. Thật vậy, khách hàng là nguồn gốc của phần lớn công việc, đặc biệt với một số loại hình kinh doanh vận tải, phân phối hoặc bán buôn, dịch vụ. Tuy nhiên, để theo dõi chi phí theo khách hàng thì hệ thống kế toán tài chính không đáp ứng được nhu cầu này, kế toán tài chính chỉ theo dõi được chi phí về lương, các khoản phụ cấp theo lương mà không thể xem xét cụ thể từng hoạt động công việc của từng nhân viên. Trong khi đó, phương pháp ABC đo lường chi phí theo mức độ của công việc hoạt động bất kể chức năng, sau đó cho phép việc tập hợp và kết nối các chi phí hoạt động giống nhau với cách thức mỗi người khách hàng, kênh phân phối và phân đoạn thị trường tiêu tốn chi phí phục vụ. Chúng ta có thể so sánh 2 cách tính lãi của phương pháp kế toán tài chính và phương pháp ABC qua Sơ đồ 1.12.

<b>Báo cáo lãi lỗ theo kế toán tài chính</b>		<b>Báo cáo lãi lỗ theo phương pháp ABC</b>	
<b>Tổng</b>		<b>Tổng</b>	
Doanh thu - NVL TT - CP nhân công TT - CP SX chung	} Theo sản phẩm	Doanh thu - NVL trực tiếp	} Theo sản phẩm
Lãi gộp - CP BH và phân phối - CP quản lý - CP hoạt động chung		Lãi gộp 1 - CP hoạt động SP	
	} Chi phí thời kỳ	Lãi gộp 2 - CP hoạt động KH	} Theo khách hàng
		Lãi gộp 3 - CP duy trì DN	
Lợi nhuận trước thuế		Lợi nhuận trước thuế	

**Sơ đồ 1.12: Báo cáo lãi lỗ theo kế toán tài chính và báo cáo lãi lỗ ABC với việc phân lớp lãi gộp**

Qua Sơ đồ 1.12 này ta thấy: Với kế toán tài chính, chỉ tính được lãi gộp, lợi nhuận trước thuế và phân bổ chi phí sản xuất chung theo các nhân tố không có mối liên hệ. Thì mô hình ABC cho ta thấy, lãi gộp ở các lớp khác nhau và sự phân bổ chi phí sản xuất chung được phân bổ dựa trên các nhân tố có mối liên hệ nhân quả. Đầu tiên, lãi gộp được tính trên chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, sau đó chi phí hoạt động để sản xuất được cộng vào để tính lớp lãi gộp thứ 2, tiếp đến chi phí liên quan đến khách hàng được tính đến để có lớp lãi gộp thứ 3, cuối cùng trừ đi chi phí các hoạt động nhằm duy trì hoạt động của doanh nghiệp,

ta có mức lợi nhuận bằng với số liệu trên các báo cáo tài chính. Từ thông tin về chi phí khách hàng do ABC cung cấp, ta có thể tính được tỷ lệ giữa chi phí phục vụ trên lãi gộp từng khách hàng. Tỷ lệ này sẽ cho thấy không phải khách hàng nào đem lại doanh thu lớn nhất cũng có nghĩa là khách hàng có lợi nhất.



**Sơ đồ 1.13: So sánh lợi nhuận gộp với chi phí phục vụ khách hàng**

Sau khi xác định được vị thế mỗi khách hàng, doanh nghiệp cần có biện pháp để khách hàng mang lại nhiều lợi nhuận hơn. Xuất phát từ bản chất cơ cấu lợi nhuận, phương pháp ABC giúp doanh nghiệp xác định chính xác chi phí phục vụ các thị trường và phân đoạn khách hàng cụ thể cũng như tác động tương đối của từng khách hàng lên các sản phẩm, dịch vụ và phân đoạn thị trường. Khi có các thông tin này, nhà quản lý có thể:

Lựa chọn khách hàng, từ bỏ khách hàng gây lỗ thường xuyên hoặc đòi hỏi quá cao về phục vụ, loại trừ các hoạt động khách hàng tốn kém mà hiệu quả không cao để đầu tư cho các hoạt động có tác dụng cải thiện quá trình kinh doanh và dịch vụ cho khách hàng tiềm năng và có lãi.

- Phân tích tiềm năng để xem xét và so sánh các lựa chọn để tìm ra khả năng tối ưu đem lại hiệu quả cao nhất với một mức tiêu dùng nguồn lực và chi phí tối thiểu.

- Định giá chính xác cho từng phân đoạn thị trường dựa trên mức độ yêu cầu về sản phẩm, dịch vụ bổ sung đặc trưng

- Điều hòa các nguồn lực cần thiết để phục vụ khách hàng và các phân đoạn thị trường dựa trên các phương án đã lựa chọn.

- Điều chỉnh hành vi mua của khách hàng thông qua các biện pháp kích thích và đôn bẩy cũng như thương lượng trực tiếp.

#### **1.4.4. Quản lý một cách chính xác các dịch vụ chung và hỗ trợ tiết kiệm chi phí**

Trong một tổ chức luôn tồn tại các bộ phận thực hiện các dịch vụ chung như: Công nghệ thông tin, quản lý hành chính và nguồn nhân lực. Không chỉ tính chi phí cho sản phẩm và khách hàng, phương pháp ABC còn giúp nhà quản lý tăng cường kiểm soát đối với các hoạt động hỗ trợ này, như:

- Tính chi phí chính xác cho các dịch vụ hỗ trợ chung cho từng bộ phận, không chỉ là các chi phí trực tiếp.
- Xác định các chỉ tiêu chính xác và công bằng để phân bổ chi phí dịch vụ chung.
- Cân đối ngân sách nguồn lực và tài chính cho các dịch vụ hỗ trợ bộ phận và chi nhánh cũng như toàn doanh nghiệp.
- Lập thứ tự ưu tiên về nguồn lực và dịch vụ hỗ trợ cho các phần và chức năng thiết yếu trong doanh nghiệp.

#### **1.4.5. Dự toán ngân sách dựa trên hoạt động (ABB)**

##### ***a) Nhược điểm của phương pháp kế toán truyền thống***

Ngân sách thường được các nhà quản lý sử dụng như một cơ chế quản lý nhằm làm phù hợp giữa mức chi tiêu thực tế với quỹ chi tiêu dự tính, khi các nhân viên thực hiện đúng ngân sách và tổng chi tiêu dự tính thì có thể coi là đạt được hiệu quả quản lý. Tuy nhiên, quá trình dự toán truyền thống đã bộc lộ những nhược điểm sau:

- Dựa trên cơ sở kế toán tài chính, với báo cáo theo sổ cái tổng hợp với cách phân loại các đối tượng chi phí dựa trên hình thức của báo cáo tài chính, ngân sách phản ánh tình hình chi tiêu và sử dụng vốn dựa trên sơ đồ cơ cấu tổ chức doanh nghiệp chứ không phải các quá trình kinh doanh thực tế. Bởi vậy, mô hình dự toán truyền thống không thể xem được nội dung của các hoạt động cũng như cách thức các tiêu thức chi phí quyết định mức chi tiêu theo yêu cầu công việc.

- Quá trình lập ngân sách hiện nay tốn nhiều thời gian, khoảng 110 ngày có khi đến hàng năm (theo công ty PWC), trong khi đó các tổ chức thường xuyên thay đổi và phát triển không ngừng về qui mô và cơ cấu khiến cho ngân sách thường không thể cập nhật và phản ánh kịp các thay đổi trong hành vi khách hàng và đối thủ cạnh tranh.

- Việc lập dự toán còn mang nặng tính chủ quan và kinh nghiệm, dẫn đến tình trạng lãng phí nguồn lực, mất cân bằng giữa kế hoạch và thực tế.

- Chi phí để lập dự toán thấp, một tổ chức không thể lập ngân sách theo các hoạt động chi phí thấp, quản lý ngân sách và quản lý chi phí vì vậy không thống nhất.

- Ngân sách truyền thống chỉ phù hợp với doanh nghiệp ổn định và các nhà quản lý cấp cao không tin tưởng nhân viên, điều này không phù hợp với cơ chế hoạt động hiện nay của doanh nghiệp là doanh nghiệp luôn linh hoạt,

thay đổi về qui mô và cơ cấu tổ chức không ngừng, nhà quản lý cấp cao tin tưởng và giao quyền cho nhân viên cấp dưới.

Với những nhược điểm trên, dự toán truyền thống không còn phù hợp với việc tiếp cận của nhà quản trị hiện nay theo hoạt động hay theo quá trình. Tức là xuất phát từ chính đầu ra của sản xuất là sản phẩm, khách hàng và nhu cầu quản lý để xác định các yêu cầu về nguồn lực trên cơ sở lượng cung có thể kiểm soát của doanh nghiệp về các nguồn lực này. Phương pháp ABC đã cung cấp các thông tin để đáp ứng các nhu cầu quản lý hiện nay của các nhà quản trị trong doanh nghiệp.

***b) Phương pháp ABC với ứng dụng trong dự toán chi phí và dự toán ngân sách***

Dữ liệu ABC cung cấp thông tin hữu ích, hấp dẫn nhà quản lý ở khả năng dự toán ngân sách dựa trên hoạt động (ABB). Bằng cách xác định nhu cầu trong tương lai, nhà quản lý có thể biết được số lượng các hoạt động cần thiết để tạo ra và thương mại hoá sản phẩm. Dựa vào các yêu cầu của hoạt động đó mà xác định yêu cầu về số lượng và các loại nguồn lực cho từng hoạt động. Kết hợp với các mức tiêu hao và chi phí đơn vị đã được tính toán theo mô hình tính phí ABC, người ta biết được tổng chi phí sẽ phát sinh, từ đó cụ thể hóa thành giá vốn cho từng khách hàng hay đơn đặt hàng, làm cơ sở cho định giá.

Hơn nữa, với công cụ phân tích theo quá trình kinh doanh trên quan điểm đa chức năng và đa bộ phận, cơ chế tính phí dựa trên hoạt động của ABC đã mô hình hóa một cách hiệu quả mức tiêu hao nguồn lực và các vấn đề của doanh nghiệp. Bởi vậy, ngân sách theo mô hình ABC có thể linh hoạt điều chỉnh hoặc thậm chí lập mới sau mỗi chu kỳ tùy vào sự thay đổi của nhu cầu thị trường hay nhu cầu quản lý bằng cách sử dụng kết hợp số lượng các chỉ tiêu chi phí hoạt động với tỷ lệ và định mức được tính toán sẵn của chỉ tiêu đó.

Phương pháp ABC cho biết mức chi phí từng hoạt động và tỷ lệ liên hệ của đơn vị một nỗ lực hoạt động với một đơn vị đối tượng đầu ra. Mặt khác, ABC giúp người quản lý xem xét sự chênh lệch chi phí ở cấp độ hoạt động và cấp độ sản phẩm theo từng phương án từ đó so sánh, ra quyết định và cuối cùng là hành động.

Trên thực tế, bản chất chi phí rất phức tạp cùng các tình huống khó lường có thể xảy ra làm kết quả của ABC không chính xác. Vì vậy, để phát huy khả năng của ABC trong công tác dự toán ngân sách, doanh nghiệp cần thực hiện các biện pháp sau:

- Sử dụng một phần mềm mô hình hóa quá trình doanh nghiệp.
- Phân loại chi phí nguồn lực và chi phí hoạt động theo mức hoạt động của chi phí, nghĩa là chi phí chia thành biến phí và định phí.

- Xác định những biến phí phi tuyến tính đơn lẻ, với mỗi chi phí này cần lập một bảng các tỷ lệ chi phí ứng với từng mức hoạt động và số lượng các tiêu thức phân bố tương ứng.

- Trong tình huống sản xuất vượt quá công suất tối đa, doanh nghiệp cần bổ sung thêm công suất, thay vì áp dụng nguyên tắc biến phí theo cấp độ, trong từng trường hợp cụ thể cần được phân tích một cách chi tiết.

- Chi phí theo mô hình ABB đôi khi không tuân theo các nguyên tắc về qui mô sản xuất, sở thích của khách hàng và giới hạn công suất. Trong trường hợp này, các nhà quản lý nên được quyền điều chỉnh và thực hiện các thay đổi cần thiết để đạt được mục tiêu và kết quả tối ưu.

Như vậy để thực hiện thành công một mức đầu ra dự tính không chỉ đơn thuần là chi ra đủ chi phí mà còn phụ thuộc vào độ linh hoạt trong cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Nếu ngân sách được lập ở cấp thấp và công nhân không được đào tạo chéo ở nhiều bộ phận thì nhà quản trị cấp cao sẽ gặp khó khăn trong sắp xếp và bố trí đội ngũ nhân viên để theo kịp với các thay đổi dù khách quan hay chủ quan. Giải pháp cho vấn đề này là những nhà quản lý các cấp cần có cái nhìn tổng quát, toàn diện về kế hoạch cho các bộ phận cũng như nguồn lực hiện có và tiềm năng trong doanh nghiệp.

*c) ABB định hướng hoạt động với chỉ tiêu mức công suất dư thừa mong muốn*

Tuy ABB cố gắng đưa ra dự báo chính xác về nhu cầu nguồn lực thì vẫn luôn tồn tại khoảng cách giữa thực tế và dự toán, giữa cung và cầu. Khi nhu cầu của khách hàng thay đổi, ABB có thể tính toán ngay lập tức mức thay đổi cần thiết về nguồn lực. Song trên thực tế doanh nghiệp không thể thay đổi ngay, phải có thời gian mới có thể hợp lý hoá lại cơ cấu tổ chức về đội ngũ nhân viên trực tiếp sản xuất cũng như các quản đốc hay bộ phận hỗ trợ cũng như hệ thống máy móc trang thiết bị. Ngoài sự chênh lệch về thời gian còn có sự chênh lệch về mức chi tiêu thực tế với mức chi tiêu dự tính. Các khoản chi phí về nhân công vẫn phát sinh dù thu hẹp qui mô sản xuất, doanh nghiệp luôn phải hoạt động trong trạng thái thừa công suất để dự trữ cho tình huống tăng đột biến nhu cầu thị trường để có thể nắm bắt cơ hội kịp thời.

#### ***d) Thực hiện ABB***

Để thực hiện dự toán theo hoạt động (ABB), cần thực hiện qua các bước sau:

1. Xây dựng mô hình ABC cơ sở
2. Nhận thức các nguyên tắc chỉ đạo quản trị chiến lược
3. Dự báo hoạt động - kế hoạch đầu ra
4. Lập kế hoạch cho các hoạt động cần thiết
5. Tính toán ngược theo mô hình ABC
6. Phân tích các kết quả và xử lý các chênh lệch
7. Đo lường hoạt động

## **1.5. NỘI DUNG VÀ ĐIỀU KIỆN KHI VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC TRONG DOANH NGHIỆP**

### **1.5.1. Các nội dung thực hiện phương pháp ABC trong doanh nghiệp**

Theo phương pháp ABC chúng ta cần quan tâm 4 nội dung chính sau:

- Đối tượng chịu phí, hay đối tượng phân bổ (Objects)
- Tổng nguồn lực cần phân bổ (Resources)
- Hoạt động (Activities)
- Nhân tố tạo ra chi phí, đây chính là tiêu thức để phân bổ (Cost driver)

Theo lý thuyết để thực hiện vận dụng phương pháp ABC chúng ta cần thực hiện các bước chính sau:

- Xác định được các hoạt động chính: Việc xác định các hoạt động chính là bước quan trọng đầu tiên, cũng là cơ sở để thực hiện phương pháp ABC.

- Tổng cộng chi phí chung phát sinh: Cần tập hợp các chi phí cần phân bổ một cách khoa học và đầy đủ, tập hợp chi phí đầy đủ và chính xác có ý nghĩa trong việc phân bổ chi phí sau này.

- Lựa chọn các tiêu thức phân bổ phù hợp: Việc lựa chọn các tiêu thức phân bổ là vấn đề quan trọng nhưng khó, bởi trên thực tế có những chi phí mà tiêu thức phân bổ rất khó để lựa chọn chính xác, ví dụ chi phí quảng cáo hiện nay các đơn vị đang lựa chọn tiêu thức phân bổ là

doanh thu tiêu thụ, nhưng nhìn vào bản chất, chi phí quảng cáo là gốc tạo ra doanh thu, vậy mà lấy doanh thu làm tiêu thức phân bổ cho chi phí quảng cáo. Như vậy, việc lựa chọn tiêu thức doanh thu để phân bổ cho chi phí quảng cáo thực sự là phù hợp? Chính vì vậy, việc lựa chọn tiêu thức phân bổ là vấn đề vất vả và khó, đòi hỏi sự am hiểu và nắm được rõ nguồn gốc phát sinh chi phí để lựa chọn tiêu thức phân bổ cho hợp lý và khoa học.

- Xác định chi phí đơn vị để phân bổ: Sau khi tập hợp chi phí và lựa chọn được tiêu thức phân bổ phù hợp, việc xác định chi phí đơn vị theo từng tiêu thức, đây là cơ sở để tập hợp chi phí cho từng đối tượng.

- Tập hợp chi phí xác định giá thành theo đối tượng chịu phí: Trên cơ sở chi phí đơn vị, và mức hoạt động cũng như sản xuất của từng đối tượng, tiến hành tập hợp chi phí theo từng đối tượng.

### **1.5.2. Điều kiện áp dụng thành công phương pháp ABC trong doanh nghiệp**

Căn cứ vào nhược điểm của phương pháp ABC đã nêu ở trên các doanh nghiệp cần nghiên cứu và tránh các thất bại khi vận dụng thành công phương pháp ABC, phương pháp ABC không phải là hoàn toàn tối ưu, đã có nhiều doanh nghiệp Việt Nam và trên thế giới áp dụng không thành công. Chính vì vậy, việc vận dụng phương pháp ABC vào khách sạn cần nghiên cứu tìm hiểu và cân nhắc.

Phương pháp ABC gắn chi phí với sản phẩm với mỗi quan hệ nhân quả, có nghĩa hoạt động nào tạo ra chi phí thì gắn với hoạt động đó vào. Nhưng không có nghĩa sản phẩm nào tạo ra nhiều doanh thu sẽ chịu nhiều chi phí. Theo Cooper and Kaplan, phương pháp ABC sẽ phù hợp với doanh nghiệp có sản phẩm đa dạng, phức tạp, mức độ phức tạp từ sản phẩm, qui trình sản xuất đến quản lý khách hàng, như vậy phương pháp ABC mới có ý nghĩa. Vì vậy, phương pháp ABC sẽ gặp thất bại nếu sản phẩm đơn giản, chi phí thấp, qui trình sản xuất đơn giản hay hầu hết toàn bộ chi phí liên quan đến sản phẩm đầu ra. Ngoài ra, việc xây dựng phương pháp ABC cần cân nhắc đến hiệu quả đem lại và chi phí bỏ ra, bởi sự phức tạp và tốn kém về chi phí.

- Hệ thống ABC chắc chắn là phức tạp hơn nhiều so với phương pháp truyền thống. Để có thể cung cấp chi tiết về cấu trúc chi phí đòi hỏi một khối lượng công việc phân tích rất lớn được thực hiện. Kế hoạch phải được thiết lập một cách kỹ lưỡng và chu đáo, quy trình quản lý chi phí tỉ mỉ hơn sẽ gia tăng yếu tố đầu vào (tăng chi phí). Một hệ thống kế toán phức tạp hơn rất nhiều được triển khai trong khi tổ chức không có đủ nhân sự hoặc chuyên gia để quản lý, điều này dễ dàng dẫn đến sự thiếu tin tưởng vào hệ thống do bởi các thông tin thiếu tin cậy. Tóm lại, việc tập hợp chi phí có ý nghĩa thiết thực trong việc đánh giá đúng thực tế sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp cũng như đưa ra các quyết định đầu tư và giá bán hợp lý. Trong khi,

các phương pháp truyền thống phân bổ chi phí dựa trên tiêu thức đơn và ít thể hiện được mối quan hệ nhân quả thì phương pháp ABC dựa trên hệ thống các tiêu thức phức hợp phản ánh rõ ràng mối liên hệ nhân quả giữa đối tượng muốn tính chi phí và chi phí gián tiếp. Việc lựa chọn phương pháp nào còn tùy thuộc vào hệ thống tập hợp chi phí ở mỗi doanh nghiệp mà thực chất là từ yêu cầu quản lý của các nhà quản trị ở mỗi doanh nghiệp.

Hệ thống quản lý chi phí trong đơn vị đóng vai trò quan trọng và cần thiết, nó quyết định đến thành công hay thất bại của đơn vị đó. Đặc biệt là trong quá trình phát triển và hội nhập như hiện nay, việc lựa chọn và thiết kế, duy trì một hệ thống quản lý phù hợp và hiệu quả là vấn đề quan tâm của các nhà quản lý doanh nghiệp. Trong nhiều năm gần đây, cùng với sự phát triển của công nghệ khoa học cũng như sự hội nhập và gia nhập các tổ chức quốc tế khác nhau, các doanh nghiệp Việt Nam cũng có những bước phát triển đáng kể. Cùng với sự phát triển đó, kế toán nói chung và các phương pháp kế toán quản lý chi phí nói riêng cũng từng bước thay đổi. Các doanh nghiệp đã vận dụng những phương pháp kế toán chi phí hiện đại thay thế các phương pháp truyền thống, thụ động, không tận dụng được hết các thông tin, dữ liệu sẵn có. Một trong những phương pháp kế toán hiện đại, được coi là sáng kiến lớn khắc phục được những điểm yếu cũng như hạn chế của phương pháp kế toán truyền thống đó là

mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Mô hình ABC cũng đã được các doanh nghiệp quan tâm và vận dụng, bởi mô hình chi phí truyền thống chỉ dựa trên những giả thuyết đơn giản hóa của hoạt động chi phí, và được thiết kế để đối phó với tình trạng giới hạn dữ liệu có sẵn (Cooper và Kaplan, 1988). Mô hình này, được thực hiện hiệu quả khi các tổ chức vận hành trong một môi trường ổn định với sản lượng (đầu ra) ít biến động. Khi các hoạt động của tổ chức ngày càng phức tạp, nhược điểm của các mô hình chi phí truyền thống trở nên rõ ràng (Cooper, 1987; Drury, 1990).

Bằng việc xác định, phân bổ chi phí nguồn lực cho các đối tượng chi phí thông qua hàng loạt các hoạt động với nhiều cấp độ khác nhau trong cùng một tổ chức, hệ thống quản lý chi phí dựa trên mô hình ABC đã hiệu quả tránh được việc chồng chéo chi phí sản phẩm giữa khối lượng đầu ra lớn ở mức độ phức tạp thấp với khối lượng đầu ra thấp ở độ phức tạp cao của các tổ chức (Cooper và Kaplan, 1988; Cohen, 2005). Tuy nhiên, dù có ưu thế vượt trội về lý thuyết so với các mô hình kế toán truyền thống, mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) đã không thể thay thế các mô hình kế toán truyền thống trong phần lớn các tổ chức. Tỷ lệ chấp nhận mô hình ABC trong các tổ chức doanh nghiệp thấp, đáng thất vọng và phần lớn trong việc triển khai ABC không duy trì được trong thời gian lâu dài. Những lý do thường được đưa ra cho thất bại của các dự án

triển khai mô hình ABC bao gồm:

(i) Thời gian dài và giới hạn nguồn lực. (Innes, 2000; Kaplan và Anderson, 2004; Cohen, 2005).

(ii) Thiếu sự hội nhập giữa hệ thống quản lý chi phí mô hình ABC với các phần khác trong hệ thống thông tin của tổ chức. (Sharman, 2003).

(iii) Độ phức tạp trong việc duy trì hệ thống quản lý chi phí mô hình ABC trong các tổ chức lớn; (Kaplan và Anderson, 2004; Pernot, 2005).

(iv) Thiếu hụt hỗ trợ quản lý. (Kaplan và Anderson, 2007; Cohen, 2005).

Để khắc phục các hạn chế trên và vẫn vận dụng được các ưu điểm của mô hình ABC, nhiều tổ chức lựa chọn không triển khai thực hiện hệ thống quản lý chi phí mô hình ABC một cách trọn vẹn đảm bảo phù hợp với các hoạt động trong tổ chức. Thay vào đó, họ dùng thông tin từ các nghiên cứu để cải thiện hệ thống hiện tại của mình. Việc triển khai thực hiện mô hình ABC yêu cầu một tổ chức phải phân tích các mối liên kết giữa hoạt động và đầu ra (sản phẩm) của tổ chức đó. Việc phân tích giúp nhà quản lý hiểu về những giá trị của hoạt động tổ chức và loại bỏ hoạt động mà không tạo nên giá trị. Như vậy, việc phân tích có lợi cho tổ chức thậm chí khi hệ thống quản lý chi phí dựa trên mô hình ABC không được triển khai thực hiện sau đó.

Khi mô hình ABC thất bại trong việc đưa ra giải pháp

quản lý chi phí ổn định và hiệu quả cho phần lớn tổ chức, một nghiên cứu mới về các giải pháp quản lý chi phí được bắt đầu lại vào giữa những năm 90. Do đó, 2 mô hình chi phí mới là mô hình phân bổ chi phí hoạt động theo thời gian TDABC và mô hình kế toán tiêu dùng nguồn lực (RCA) xuất hiện như 2 đối thủ trong hệ thống quản lý chi phí thế hệ tiếp theo. Mô hình TDABC và RCA được thiết kế để chỉ ra những thiếu sót của ABC nhưng chiến lược đạt mục tiêu của 2 mô hình này lại rất khác.

Mô hình TDABC là một biến thể của mô hình ABC, được thiết kế riêng để đơn giản hóa việc triển khai thực hiện và duy trì các hệ thống quản lý chi phí. (Kaplan và Anderson, 2004, 2007). Mô hình này được thiết kế để chỉ ra các khó khăn mà nhà quản lý phải đối mặt trong việc triển khai thực hiện hệ thống quản lý chi phí dựa trên mô hình ABC qua việc loại bỏ các hoạt động và thay vào đó sử dụng các nhân tố phát sinh chi phí hoạt động dựa trên số lượng. Có tranh luận rằng hệ thống quản lý chi phí dựa trên mô hình TDABC có thể cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn trong khi không cần phải thực hiện những khảo sát lao động tốn kém và mất thời gian để duy trì mô hình tính toán chi phí. (Kaplan and Anderson, 2004).

Sự chuyển đổi từ một mô hình ABC đến mô hình TDABC là tương đối đơn giản. Mọi quan hệ giữa nguồn lực, hoạt động và đối tượng chi phí được chỉ ra ở mô hình chi phí dựa trên ABC có thể được trực tiếp sử dụng ở

mô hình dựa trên TDABC, nhưng mô hình TDABC sẽ được đơn giản hơn so với ABC bởi sự lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí theo hoạt động là đơn vị thời gian.

Như vậy, để thực hiện thành công phương pháp ABC cần lưu ý các điều kiện sau:

➤ Sản phẩm phức tạp, chi phí cao, qui trình sản xuất phức tạp, nhiều hoặc động trong qui trình sản xuất.

- Việc xây dựng phương pháp ABC cần đảm bảo đến hiệu quả đem lại và chi phí bỏ ra, bởi sự phức tạp và tốn kém về chi phí.

- Hệ thống quản lý chi phí trong đơn vị đóng vai trò quan trọng và cần thiết, đồng thời việc lựa chọn và thiết kế, duy trì một hệ thống quản lý phù hợp và hiệu quả là vấn đề quan tâm của các nhà quản lý doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN PHẦN 1

Phần 1, đã trình bày khái quát các nội dung cơ bản về phương pháp ABC như: Bản chất, ưu nhược điểm của phương pháp cũng như đặc điểm nội dung của phương pháp ABC trong doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp dịch vụ nói riêng. Trước hết để làm rõ khái niệm, bản chất và nội dung của phương pháp ABC, cuốn sách đã trình bày những hạn chế của phương pháp xác định truyền thống, làm cơ sở hình thành phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC). Thông qua những nội dung cơ bản về phương pháp ABC, giúp người đọc có cái nhìn cơ bản và khái quát về phương pháp ABC.

## PHẦN 2:

# THỰC HIỆN XÂY DỰNG MÔ HÌNH CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC) TRONG DOANH NGHIỆP

### Mục tiêu:

Cung cấp cho người đọc những nội dung sau:

- Các qui trình để triển khai mô hình ABC trong doanh nghiệp
- Các bước cụ thể trong giai đoạn thực hiện triển khai mô hình ABC trong doanh nghiệp

Như đã phân tích trong phần 1, phương pháp ABC không chỉ là một công cụ quản lý mà còn là cả một hệ thống quản lý, nó giúp nhà quản trị trong việc ra quyết định kinh doanh. Chính vì vậy, để xây dựng một hệ thống ABC thành công đòi hỏi phải áp dụng tiếp cận hệ thống quản lý toàn diện và có hệ thống. Thông thường có thể vận dụng phương pháp ABC trong toàn doanh nghiệp và đó là cả một dự án để triển khai với một chuỗi các công việc và nhân lực được huy động. Để triển khai mô hình ABC, có thể gồm các bước sau:

## 2.1. XÁC ĐỊNH MỤC TIÊU

Xác định mục tiêu luôn là công việc đầu tiên, thông thường với việc triển khai mô hình ABC, mục tiêu thường là nhằm xác định chi phí được chính xác cho các đối tượng, tìm hiểu các hoạt động và quá trình sản xuất kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, cơ cấu quản lý doanh nghiệp. Từ đó, tìm kiếm các cơ hội cải tiến và thay đổi cơ bản về qui trình, cách thức hoạt động, phương thức quản lý, nhằm xác định chi phí được chính xác, kịp thời và hiệu quả, cung cấp các thông tin hữu ích giúp nhà quản trị có những quyết định phù hợp và hiệu quả.

### 2.1.1. Khái niệm mục tiêu

Mục tiêu là kết quả và là điểm kết thúc của một hành động trong một khoảng thời gian xác định mà nhà quản trị muốn đạt được trong tương lai cho tổ chức của họ. Mục tiêu là phương tiện để thực hiện sứ mệnh của tổ chức.

Không có mục tiêu hoặc mục tiêu không rõ ràng thì kế hoạch sẽ mất phương hướng. Một tổ chức thông thường không chỉ hướng tới một mục tiêu, mà thường là hệ thống các mục tiêu phụ thuộc và ràng buộc lẫn nhau. Một tổ chức cần có mục tiêu rõ ràng giống như con tàu trên biển trong đêm tối cần có ngọn hải đăng, vì nếu không nó sẽ đi chệch hướng.

Một số các mục tiêu của doanh nghiệp như:

- Mục tiêu tiết kiệm chi phí, giảm giá thành tăng tính cạnh tranh, tăng doanh số và khách hàng.
- Đạt doanh số cao nhất so với các doanh nghiệp cùng ngành nghề.
- Kiểm soát các hoạt động trong doanh nghiệp nhằm nâng cao chất lượng sản phẩm tạo vị trí cạnh tranh trên thị trường.
- Tính chi phí chính xác, quản lý hiệu quả của từng hoạt động trong doanh nghiệp
- ...

### 2.1.2. Phân loại mục tiêu

Mục tiêu của doanh nghiệp là rất phong phú, có thể phân loại thành các mục tiêu sau:

*Mục tiêu thật và mục tiêu tuyên bố:* Các mục tiêu tuyên bố tùy theo đối tượng cấu tổ chức là ai mà những mục tiêu này sẽ được diễn đạt khác nhau. Ví dụ: Mục tiêu trong nội bộ các nhà quản trị, các cổ đông và mục tiêu với khách hàng, hay với nhà cung cấp, với đối thủ cạnh tranh... thường không giống nhau. Mục tiêu tuyên bố có thể khác với mục tiêu thật nhưng chúng đều chứa đựng sự thật, vì nếu không sẽ khó thuyết phục.

*Mục tiêu ngắn hạn, trung hạn và mục tiêu dài hạn:* Mục tiêu ngắn hạn là những mục tiêu mà tổ chức cần đạt được trong ngắn hạn (thường trong 1 năm), mục tiêu trung hạn đòi hỏi thời gian từ một đến năm năm và mục tiêu dài hạn có tính

chất chiến lược trong dài hạn (thời gian trên năm năm).

Mục tiêu định tính và mục tiêu định lượng: Mục tiêu định tính thì không thể đo lường được hoặc rất khó đo lường. Mục tiêu định lượng chỉ rõ những kết quả định lượng có thể đo lường được. Những nhà quản trị hiện nay vận cho rằng mục tiêu định tính có thể lượng hóa được, ví dụ: đánh giá mức độ phục vụ làm hài lòng khách hàng như thế nào? Hay đánh giá mức độ hoạt động gọi điện tư vấn cho khách hàng tốt như thế nào?...

Trong thực tế quản trị doanh nghiệp, các doanh nghiệp có thể gặp khó khăn về những vấn đề mâu thuẫn nhau giữa các mục tiêu cần đạt được. Cụ thể như, để đạt được mục tiêu này thì hỏng hay không thể đạt được mục tiêu kia, ví dụ mục tiêu tiết kiệm chi phí giảm giá thành sản phẩm với mục tiêu tăng chất lượng sản phẩm, hay mục tiêu quảng cáo tăng doanh thu với mục tiêu lợi nhuận... Sự mâu thuẫn giữa các mục tiêu cũng có thể đến từ các nhóm có quyền lợi khác nhau đối với tổ chức như: cổ đông, công nhân viên, nhà cung cấp, khách hàng... Nhà quản trị cần xem xét nhằm đảm bảo hệ thống các mục tiêu phải hài hòa thống nhất và đảm bảo tôn trọng mục tiêu chung toàn doanh nghiệp.

### **2.1.3. Vai trò của mục tiêu**

Trong công tác quản trị, mục tiêu có vai trò rất quan trọng, mục tiêu đã được xác định là nền tảng của hoạch định, nhằm xây dựng hệ thống quản trị. Mặt khác, khi hướng đến

mục đích dài hạn có tính chiến lược của tổ chức, mục tiêu quản trị không phải là những điểm mốc cố định mà là linh hoạt phát triển với những kết quả mong đợi ngày càng cao hơn trên cơ sở xem xét các nguồn lực hiện có hoặc sẽ có của tổ chức. Với ý nghĩa này, mục tiêu có vai trò rất quan trọng đối với tiến trình quản trị và quyết định toàn bộ diễn biến của quá trình này.

Ngoài ra, mục tiêu quản trị cũng đóng những vai trò quan trọng khác nhau tùy theo các cách quản trị:

- Đối với quản trị theo tình huống, mục tiêu quản trị là các căn cứ để đánh giá và phân tích tình huống. Nó cũng là căn cứ để tổ chức các quá trình quản trị cụ thể.

- Đối với quản trị theo chương trình, mục tiêu tổng quát được phân chia thành các mục tiêu riêng biệt cho từng bộ phận chức năng thực hiện.

- Đối với quản trị theo mục tiêu thì mục tiêu giữ vai trò then chốt, gắn liền và chi phối mọi hoạt động quản trị. Quản trị theo mục tiêu là tư tưởng quản trị hiện đại.

Tóm lại, vai trò của mục tiêu là sự cụ thể hóa mục đích trong từng mặt, từng thời kỳ hoạt động, mục tiêu giúp cho tổ chức sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của mình ở mỗi thời kỳ khác nhau.

## **2.2. PHƯƠNG PHÁP TIẾN HÀNH**

Để triển khai phương pháp ABC cần thực hiện xem xét,

phân tích, đánh giá các hoạt động của doanh nghiệp, từ đó phân tích, đánh giá có cái nhìn thấu đáo về các hoạt động của doanh nghiệp. Trên cơ sở đó, tái thiết lập phương pháp ABC cho phù hợp, thực hiện cải tiến liên tục và dần dần. Biện pháp cải tiến liên tục áp dụng cách tiếp cận theo quản lý chất lượng toàn diện trên cơ sở hoạt động nhóm. Mặt khác, các biện pháp kỹ thuật tái thiết đòi hỏi xem xét các quá trình kinh doanh chủ yếu một cách có hệ thống từ đầu vào đến đầu ra để đạt được một thiết kế của doanh nghiệp một cách nhanh chóng, phù hợp và hiệu quả.

Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cần sử dụng việc đánh giá công việc theo phiếu báo cáo công việc, được tổng hợp thành biểu đồ công việc và xác định nguồn lực chi phí phát sinh từ đó tính chi phí theo từng hoạt động. Các công cụ tự động hóa (phần mềm) và các hệ thống chỉ tiêu đo lường được sử dụng một cách thích hợp nhằm mô hình hóa, kích thích và đánh giá các hoạt động, các quá trình và mối quan hệ giữa các quá trình thông qua bộ cơ cấu tổ chức doanh nghiệp.

### **2.3. CÁC NGUYÊN TẮC THỰC HIỆN**

Để triển khai phương pháp ABC cần đảm bảo một số các nguyên tắc sau:

- Tổ chức theo các hoạt động đầu ra.
- Hiện đại hóa các quá trình trước khi tiến hành tự động hóa.

- Sử dụng các tiêu chuẩn hóa và các kỹ thuật khác để đánh giá thường xuyên các chi phí và lợi ích của các quá trình chức năng.

- Xác định rõ trách nhiệm, quyền hành của các bộ phận cũng như các hoạt động đảm bảo phát huy hết năng lực của từng đối tượng.

- Tập hợp các công việc xử lý thông tin thành những công việc thực sự sản xuất nên thông tin.

Tập trung vào khách hàng.

- Tiến hành các công việc nhanh chóng, kịp thời, từng bước không đợi đến khi có 1 giải pháp hoàn thiện.

- Đảm bảo tính hiệu quả của hệ thống.

- Đảm bảo tính phù hợp với đặc điểm sản phẩm, hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

## **2.4. CHIẾN LƯỢC THỰC HIỆN**

Để triển khai hệ thống ABC trong doanh nghiệp cần một đội ngũ nguồn lực và thời gian nhất định, đảm bảo hoạt động hàng ngày và xuyên suốt quá trình. Đội ngũ nhân lực có thể sử dụng trong doanh nghiệp đã được đào tạo và có kiến thức, chuyên môn về kế toán quản trị nói chung và mô hình ABC nói riêng. Ngoài ra, nếu doanh nghiệp không đủ nguồn nhân lực cho công tác thực hiện thì có thể kết hợp mời các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán quản trị, có kiến thức về ABC và tham gia triển khai ABC

tại doanh nghiệp. Cơ cấu phù hợp nhất là, các nhân sự có trình độ cao, chuyên môn sâu, kỹ thuật cao sẽ nắm giữ các vị trí chủ chốt tại các bộ phận và có sự cam kết đôi với kết quả cuối cùng của công tác thiết lập mô hình ABC. Doanh nghiệp cũng có thể lựa chọn phương án kết hợp, nghĩa là kết hợp giữa nguồn lực sẵn có trong doanh nghiệp đồng thời kết hợp thuê ngoài các chuyên gia có trình độ kỹ thuật, hiểu biết sâu về chuyên môn và những vấn đề liên quan việc triển khai mô hình ABC. Hình thức này, đảm bảo tính khả thi, kết hợp nguồn lực bên trong doanh nghiệp, sự hiểu biết đặc điểm kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, cơ cấu tổ chức quản lý và mục tiêu cũng như chiến lược kinh doanh, với các chuyên gia có trình độ, am hiểu sâu về ABC. Có thể so sánh 3 chiến lược như sau:

**Bảng 2.1: Bảng so sánh chiến lược thực hiện ABC**

Rủi ro thất bại ↑ Cao ↓ Thấp	<b>Tự làm</b>	<b>Thuê chuyên gia bên ngoài</b>
	<p><b>Rủi ro: Sai số trong thiết kế do</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Thiếu kiến thức lý thuyết</li> <li>◆ Thiếu tính chuyên môn trong thực tế</li> </ul> <p><b>Rủi ro kết quả bị bác bỏ do</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Nghi ngờ độ tin cậy nếu mô hình do bộ phận kế toán điều khiển</li> </ul> <p><i>Chi phí:</i> tăng không đột biến <i>Yêu cầu:</i> cao về trình độ nhân viên</p>	<p><b>Rủi ro: Sai số trong thiết kế do</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Thiếu hiểu biết về thực tế doanh nghiệp</li> <li>◆ Xác định nhầm các quá trình trong doanh nghiệp</li> </ul> <p><b>Rủi ro kết quả bị bác bỏ do</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Các khái niệm và phương pháp không hiểu rõ</li> </ul> <p><i>Chi phí:</i> tốn kém <i>Yêu cầu:</i> vừa phải về trình độ nhân viên</p>
	<b>Đội thực hiện dự án có hỗ trợ</b>	
	<p><b>Hạn chế các rủi ro</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Chuyên gia bên ngoài về ABC/ABM cùng kiến thức thực tế nội bộ doanh nghiệp giúp giảm thiểu rủi ro trong thiết kế</li> <li>◆ Sự tham gia và hợp tác làm tăng cường sự tự tin và kiến thức về mô hình giúp công nhận các kết quả đạt được trong quá trình thực hiện</li> </ul> <p><b>Chi phí hợp lý</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Yêu cầu vừa phải về trình độ nhân viên</li> </ul>	
	Thấp	Cao
	<b>Chi phí</b>	

Thông thường thời gian triển khai mô hình ABC trong các doanh nghiệp từ 3-12 tháng, tùy mức độ phức tạp của mô hình ABC cho từng doanh nghiệp. Trong quá trình thực hiện,

sự tham gia của tất cả các cấp quản lý là cần thiết, từ cấp quản trị cao nhất, cấp trung gian và cấp cơ sở, ở mỗi cấp cần có người đại diện chịu trách nhiệm trong việc triển khai mô hình ABC, để đảm bảo chất lượng cũng như tiến độ thực hiện. Bên cạnh đó, doanh nghiệp cũng cần có một đội ngũ chuyên gia về ABC để tư vấn giúp giải quyết kịp thời các phát sinh trong quá trình.

## 2.5. CÁC BƯỚC THỰC HIỆN

### 2.5.1. Giai đoạn chuẩn bị

Giai đoạn này bao gồm: Hoạch định chiến lược doanh nghiệp và lập kế hoạch hệ thống thông tin chiến lược.

#### A - Hoạch định chiến lược

➤ **Khái niệm:** Hoạch định chiến lược là quá trình xây dựng những mục tiêu và hình thành kế hoạch tổng thể cho tổ chức trong dài hạn được tiến hành bởi những nhà quản trị cấp cao trong tổ chức. Hoạch định chiến lược gắn liền với 3 nội dung sau:

(1) Xác định được mục tiêu chủ yếu và dài hạn của tổ chức

(2) Xây dựng các chương trình hành động tổng quát

(3) Kế hoạch triển khai thực hiện chiến lược thông qua việc phân bổ các nguồn lực để đạt được mục tiêu

➤ **Vai trò và tầm quan trọng của hoạch định chiến lược**

Hoạch định chiến lược có vai trò quan trọng trong

giai đoạn chuẩn bị của tổ chức. Chiến lược kinh doanh được ví như bánh lái của con tàu để nó vượt được trùng khơi về đúng đích khi mới bắt đầu, nó cũng được ví như ngọn gió giúp con diều bay cao. Thực tế đã chứng minh nhiều doanh nhân đã thành công nhờ chiến lược kinh doanh tốt, phù hợp và tối ưu. Những cũng không ít các nhà doanh nhân đã thất bại do sai lầm trong việc thực hiện chiến lược kinh doanh. Nhìn chung, vai trò cũng như những lợi ích thiết thực của hoạch định chiến lược rất nhiều, một số nội dung như:

- Định hướng chiến lược cho hoạt động của tổ chức
- Đảm bảo thể chủ động chiến lược khi tiến công cũng như phòng thủ trong kinh doanh
- Huy động, khai thác và tập trung sử dụng những thế mạnh chiến lược trong tổ chức
- Phòng ngừa mọi rủi ro và nguy cơ nếu nó có khả năng xuất hiện và tận dụng mọi cơ hội trong tương lai
- Xây dựng và phát triển thế và lực mọi nguồn tài nguyên trong tổ chức

Hoạch định chiến lược doanh nghiệp là cơ sở cho việc quản lý và lập kế hoạch hiệu quả. Kế hoạch này nêu rõ các nguyên tắc chỉ đạo và các nhân tố thành công cơ bản, cũng như các chỉ tiêu hoạt động từ quan điểm của nhà quản trị, tổ chức và phân bổ nguồn lực cần thiết để đạt các mục tiêu và cung cấp cơ chế kiểm soát quá trình trên bình diện toàn doanh nghiệp. Tiếp đó sẽ đánh giá nhu cầu của các đối tượng liên quan, đặc biệt là tập trung vào khách hàng, cổ đông

và nhân viên. Các nhu cầu này phân loại theo 4 tiêu chí: Thời gian, chất lượng, rủi ro và chi phí. Các nhu cầu này cùng tạo nên cơ sở cho các chỉ tiêu đo lường ở cấp cao nhất, cứ mỗi nhu cầu được xác định thì ngay lập tức được chuyển thành chỉ tiêu nội bộ. Thông thường các mục tiêu tối cao tập trung vào:

- Đem lại lợi ích cho khách hàng một cách hiệu quả
- Tuyển chọn lực lượng lao động tận tụy và năng động
- Duy trì các mối quan hệ tin cậy và bền vững với nhà cung cấp
- Tạo hình ảnh tốt về công ty trên thị trường và trong cộng đồng

Ngoài ra, doanh nghiệp cũng cần xem xét, nhận diện mối quan hệ giữa doanh nghiệp, môi trường doanh nghiệp và các tổ chức khác.

Tiếp theo sẽ xem xét các nhân tố thành công cơ bản và xác định nhân tố nào doanh nghiệp phải quản lý, thông thường các nhân tố tạo nên thành công là:

- Định hướng theo chiến lược
- Các nguồn lực
- Quản lý các thay đổi
- Cam kết từ trên xuống dưới trong tổ chức
- Hỗ trợ chức năng từ dưới lên

#### **B - Hoạch định hệ thống thông tin chiến lược**

Bao gồm một chiến lược quản lý thông tin dựa trên kế hoạch chiến lược doanh nghiệp và một loạt thiết kế nhằm:

- Thu thập thông tin về môi trường các hệ thống hoạt động hiện tại trong doanh nghiệp và định hướng cho sự phát triển trong tương lai của các hệ thống chia sẻ dữ liệu mở.

- Ghi lại chiến lược sử dụng tối ưu các công nghệ thông tin tiên tiến.

- Xây dựng các nguyên tắc cải thiện quá trình liên tục nhằm đảm bảo chất lượng trong toàn bộ vòng đời của hệ thống.

#### **Các thiết kế bao gồm:**

- Thiết kế cơ cấu thông tin nhằm nắm bắt các yêu cầu thông tin của quản trị viên cấp cao hỗ trợ cho kế hoạch chiến lược doanh nghiệp.

- Thiết kế hệ thống chi tiết các cơ sở dữ liệu chủ yếu và các ứng dụng hỗ trợ các quá trình kinh doanh.

- Một thiết kế kỹ thuật ghi lại cơ sở hạ tầng cần thiết cho các cơ sở dữ liệu và các ứng dụng.

Một trong những yếu tố quan trọng của quá trình quản lý là việc xác định các vấn đề kinh doanh chủ yếu. Cụ thể đó là những vấn đề về nhu cầu giới thiệu sản phẩm mới nhanh chóng hơn để đảm bảo cho doanh thu tương lai, tăng tốc độ xử lý các đơn đặt hàng để tăng tốc độ thỏa mãn cho khách hàng. Với việc thực hiện phương pháp ABC thì cần thiết kế hệ thống thông tin việc lựa chọn, quyết định đến quá trình nào cần ưu tiên để cải tiến, thay thế hay loại bỏ.

Cuối cùng nhà quản trị sẽ thiết lập các mục tiêu chi phí/tài chính cho các quá trình, dựa trên mức độ quan trọng về mặt chiến lược của quá trình đến kết quả hoạt động trong tương lai của tổ chức. Đối với các quá trình, hoạt động đặc biệt quan trọng, nhà quản lý có thể ra quyết định tăng cường nguồn lực và đầu tư tài chính cho quá trình, hoạt động đó.

### **2.5.2. Giai đoạn thực hiện**

Trong giai đoạn này, đội ngũ thực hiện sẽ xem xét các đặc điểm cơ bản của doanh nghiệp và thu thập tài liệu chi tiết về các phương thức quản lý, vận hành của doanh nghiệp, tức là phân tích, đánh giá các hoạt động và quá trình từ đó qui các hoạt động về quá trình, xây dựng biểu đồ quá trình và mô hình chi phí. Ứng dụng máy tính để phục vụ việc ghi nhận, xử lý các thông tin hoạt động, nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị các cấp ra quyết định. Kết quả phân tích của giai đoạn này là cho doanh nghiệp có cái nhìn toàn diện, tổng thể về các vị trí chiến lược và đôn bẩy để đưa các nhân tố thành công và các vấn đề kinh doanh chủ yếu vào biểu đồ các quá trình. Mô hình ABC vừa phân tích quá trình cung cấp thông tin như: Các hoạt động và quá trình tốn bao nhiêu chi phí, bao nhiêu thời gian thực hiện và kết quả thực hiện ra sao? Căn cứ và các thông tin này các mục tiêu được thiết lập cho tất cả các cấp trong doanh nghiệp.

Giai đoạn này bao gồm 7 bước

***Bước 1: Xác định các hoạt động, tiêu thức hoạt động***

Mục đích đầu tiên trong việc phân tích hoạt động là phân chia các công việc phức tạp và qui mô thành các hoạt động rõ ràng để từ đó phân biệt các hoạt động gia tăng giá trị với các hoạt động không mang lại giá trị hay không mang lại một điều gì cho khách hàng hay một kết quả mong muốn nào đó. Với những hoạt động không mang lại giá trị cho doanh nghiệp một cách vô ích thì phải loại trừ.

Hoạt động được hiểu là, được thực hiện bởi con người khi họ thực hiện nhiệm vụ và hoàn thành công việc được giao. Một quá trình là một mạng lưới bao gồm nhiều hoạt động liên quan và phụ thuộc lẫn nhau về đầu ra mà chúng trao đổi.

Phân tích hoạt động và lựa chọn tiêu thức hoạt động là bước đầu tiên và có ý nghĩa quan trọng trong toàn bộ công việc triển khai mô hình ABC. Thông qua bước này, giúp nhà quản trị xác định được các hoạt động, các quá trình chủ yếu trong một tổ chức cũng như các đặc điểm, tính chất của chúng về thời gian, chất lượng, tiến độ thực hiện và các đầu ra, các nguồn lực đầu vào cần thiết cho mỗi hoạt động hay quá trình. Với việc triển khai mô hình ABC, để đơn giản hoá, chúng ta chỉ phân tích hoạt động ở việc thu nhận thông tin về lượng thời gian tiến hành hoạt động và xác định các tiêu thức hoạt động.

Một trong những khái niệm cần hiểu rõ khi triển khai

mô hình ABC trong doanh nghiệp, đó là khái niệm về các tiêu thức hoạt động. Một tiêu thức hoạt động là một chỉ tiêu đo lường tự nhiên và có thể lượng hoá của chi phí và nguồn lực. Ví dụ: Tổng số sản phẩm trong xử lý các đơn đặt hàng có thể bị ảnh hưởng bởi số lượng đơn đặt hàng, tổng chi phí bán hàng có thể thay đổi theo số lần gọi nhân viên bán hàng gọi điện thoại cho khách hàng và số lượng khách hàng chấp nhận mua hàng. Cần lựa chọn tiêu thức hoạt động liên quan đến hoạt động hay nguồn lực, tránh lựa chọn các tiêu thức nguồn lực mà cho phép nhà quản lý đưa chi phí của các chức năng gián tiếp như quản trị nguồn nhân lực trực tiếp đến sản phẩm.

Sau khi xác định được tất cả các hoạt động trong tổ chức, chúng ta cần nhóm các hoạt động vào các quá trình. Các quá trình được miêu tả cụ thể, xác định điểm bắt đầu và kết thúc của mỗi quá trình, mối quan hệ giữa các quá trình và cuối cùng, lập biểu đồ chi tiết tất cả các quá trình cơ bản và các quá trình hỗ trợ. Các chức năng của mỗi bộ phận trong các quá trình được xác định thông qua phỏng vấn các đại diện các bộ phận. Để có thể miêu tả chi tiết và chính xác các quá trình đòi hỏi sự tham gia của đội ngũ nhân viên ở các bộ phận, qui trách nhiệm và quyền hạn cho các đối tượng cụ thể.

Các kỹ thuật có thể sử dụng trong quá trình tập hợp, xử lý và phân tích như: Quan sát và phỏng vấn; Mô hình hóa; Ra quyết định tập thể có hỗ trợ; Phân tích kết quả hoạt động;

➤ *Quan sát và phỏng vấn;*

Trước khi bắt tay vào việc quan sát và phỏng vấn, nhà phân tích cần xác định và cụ thể hóa các mục đích phân tích, các quan điểm khác nhau về vấn đề nào đó cần được ghi lại, thảo luận và được thẩm định lại bởi trưởng nhóm phân tích. Cần chú ý, phân tích hoạt động là một quá trình tương tác, các định nghĩa, mục đích và các quan điểm hữu ích trong việc tổ chức quá trình phân tích hoạt động có thể được điều chỉnh cho phù hợp trên cơ sở các thông tin phát sinh.

*Quan sát:* Được thực hiện cho toàn bộ hoạt động của tổ chức, xuyên suốt các khâu từ bắt đầu đến khi kết thúc.

Lợi ích của quan sát: Cung cấp kiến thức cập nhật về các hoạt động diễn ra hàng ngày, làm cơ sở cho việc xây dựng các câu hỏi và tìm ra vấn đề. Bên cạnh những lợi ích của quan sát thì cũng tồn tại những rủi ro.

Rủi ro: Quan sát quá nhiều sẽ dẫn đến bị tác động quá lớn về cách thức mọi việc đang thực hiện, dẫn đến mất tính khách quan, hạn chế việc xác định các cách thức khác để miêu tả và phân tích các hoạt động trong hệ thống.

*Phỏng vấn:* Phỏng vấn được thực hiện đối với tất cả các nhà quản trị các cấp, giám sát trong tổ chức, thường sẽ thông báo trước cho người được phỏng vấn, để họ chuẩn bị các thông tin cần thiết. Với những người trực tiếp làm việc như công nhân, có thể chỉ phỏng vấn khi thật cần thiết vì có thông tin từ các quản đốc, trưởng phòng ban, là những

người hiểu rõ tính chất công việc cũng như các hoạt động của nhân viên họ quản lý. Các cuộc phỏng vấn được thực hiện với mục đích chính là lấy thông tin về hoạt động và quá trình để phân tích, chính vì vậy, bảng câu hỏi sẽ được tập trung vào các nội dung chính trong bảng câu hỏi sau:

**Bảng 2.2: Bảng câu hỏi phân tích hoạt động và quá trình**

Chức năng:

HOẠT ĐỘNG & QUÁ TRÌNH Người quản lý:

Ngày ... tháng ... năm ...

Hoạt động Nhân viên	Hoạt động 1		Hoạt động 2		...	Tổng cộng
	Số giờ	Tỉ lệ %	Số giờ	Tỉ lệ %		100%
A						
B						
...						
<b>Tổng cộng</b>						<b>100%</b>

Mục đích của ma trận trên là ghi lại toàn bộ các hoạt động của tất cả các nhân viên, quản trị các cấp... trong tổ chức về thời gian của từng hoạt động qua đó hình dung được tiêu thức cho từng hoạt động. Mục đích của người phỏng vấn là xác định các hoạt động cơ bản, trọng yếu trong tổ chức. Thông thường những hoạt động được tiến hành

phân tích thường chiếm trên 5% trên tổng thời gian của một cá nhân. Trong giai đoạn này chưa cần thu thập các thông tin về mặt lượng như từng khối lượng công việc, mức tiêu hao của sản phẩm, khách hàng hay các hoạt động và quá trình. Việc thu thập thông tin chỉ được tiến hành sau khi nhóm phân tích đã liệt kê và thống nhất các hoạt động cơ bản và nhóm các hoạt động với nhau. Các câu hỏi chủ yếu được thực hiện trong quá trình phỏng vấn là:

- Tổ chức có những đội ngũ nhân viên nào?
- Các hoạt động chủ yếu của các nhân viên đó?
- Thời gian của hoạt động là bao nhiêu? Số thời gian này có thay đổi khi tiến hành dưới các điều kiện khác nhau không? Các điều kiện đó là gì?

- Tỷ lệ hoạt động chiếm trong tổng quỹ thời gian của một cá nhân? (tính cả thời gian trong và ngoài giờ làm việc)

- Tiêu thức của mỗi hoạt động này là gì?

➤ *Mô hình hóa;*

Mô hình hóa là một trong những kỹ thuật cần thiết trong phân tích hoạt động, mô hình không chỉ là cách thức tổ chức, nắm bắt và thu thập thông tin về hệ thống mà còn cung cấp một hình ảnh về hệ thống và tạo điều kiện cho việc sửa chữa hệ thống thông qua các cuộc hội thảo với người sử dụng.

Mô hình hóa là việc xây dựng một sự miêu tả chính xác về một hệ thống, nó là một thực thể phức tạp. Mô hình hóa hoạt động là việc xây dựng một sự miêu tả chính xác

về các hoạt động được thực hiện trong một hệ thống. Đây là một hệ thống doanh nghiệp, là sự kết hợp giữa các thành phần thủ công và tự động.

Khi mô hình hóa một quá trình, chúng ta có thể nhìn rõ mối quan hệ giữa các hoạt động tạo nên quá trình ở bất kỳ mức độ chi tiết nào mong muốn. Do các dữ liệu về hoạt động được biểu diễn dưới dạng văn bản lẫn hình ảnh (đồ thị), sự phân tích này mang tính khách quan hơn là chủ quan.

Các mô hình hoạt động về bản chất theo thứ tự cấp bậc từ quan điểm tổng quát về quá trình ở cấp cao và được chia nhỏ liên tiếp xuống mức độ chi tiết tăng dần. Các bước cơ bản trong thực hiện mô hình hóa hoạt động bao gồm: Định nghĩa, Miêu tả; Xác định giới hạn; Công nhận giá trị; Phân tích.

Chúng ta cần xây dựng cả mô hình hoạt động cơ sở hiện tại và mô hình hoạt động mục tiêu tương lai. Bởi, mô hình hiện tại cơ sở cung cấp chính xác cách thức các hoạt động đang được tiến hành ở hiện tại, ngoài việc cung cấp và phân tích các hoạt động mô hình còn cho phép đo lường kết quả về chi phí, thời gian và chất lượng các hoạt động.

Mô hình tương lai mục tiêu cung cấp sự miêu tả cách thức hoạt động sẽ được thực hiện trong tương lai. Các giới hạn về năng lực sản xuất của mô hình này thống nhất với các giới hạn của mô hình hiện tại cơ sở. Các chỉ tiêu của mô hình này được ước tính để so sánh với mô hình hoạt động cơ sở.

Một hệ thống lý tưởng nên có cả hai mô hình này, song hạn chế về thời gian và nguồn lực sẽ không cho phép xây dựng và duy trì đồng thời hai mô hình này. Một giải pháp lý tưởng có thể đưa ra là chỉ xây dựng mô hình cho các phần cơ bản của mỗi phương án và vẫn cho phép so sánh khả năng cải thiện hoạt động của doanh nghiệp. Giải pháp này sẽ mang lại những ưu điểm sau:

- Giúp xác định và hiểu bản chất mỗi phương án
- Các phương án thay thế có thể định nghĩa bằng các thuật ngữ tương đương
- Tạo điều kiện cho sự so sánh dứt khoát
- Giảm bớt các đòi hỏi về nguồn lực và thời gian để thực hiện các so sánh

➤ *Ra quyết định nhóm có hỗ trợ;*

Kỹ thuật này cung cấp một cách tiếp cận khác với việc thu thập các thông tin liên quan đến việc tiến hành phân tích hoạt động và xây dựng một mô hình hoạt động. Kỹ thuật này sử dụng môi trường các buổi thảo luận và làm việc nhóm để rút ra các thông tin về những người sử dụng trong một khuôn khổ thời gian nhất định. Nhân tố cốt yếu ở đây là sự tương tác giữa các nhà sử dụng và các nhà phân tích cùng hợp tác để xác định các yêu cầu về hệ thống.

- *Ưu điểm:*

- Khuyến khích sự cam kết của các nhà quản trị cấp cao với những người tham gia.

- Rút ngắn và đẩy nhanh việc phân tích hoạt động bằng cách kết hợp vô số các hoạt động mà một quá trình phân tích truyền thống đòi hỏi, các kỹ thuật ra quyết định nhóm có thể tiết kiệm được một lượng thời gian lớn

- Bắt buộc sự phân tích từ trên xuống bởi một đội chung

- Thúc đẩy tinh thần hợp tác giữa đội kỹ thuật và nhân viên các bộ phận thực hiện.

- Tăng cường hiểu biết và phân tích toàn bộ hệ thống thông qua việc chia sẻ kiến thức và trao đổi thông tin. Kiến thức về cả mặt kỹ thuật lẫn chức năng của hệ thống được tăng lên thông qua các buổi hội thảo

- *Nhược điểm:*

- Đòi hỏi cam kết về thời gian và tài chính

- Phụ thuộc vào tính hiệu lực trong cam kết của quản trị viên cấp cao và các nhân viên tham gia

- Làm tăng khó khăn về qui trình và hậu cần đặc biệt khi sắp xếp thời gian hội thảo phù hợp cho tất cả và việc đòi hỏi có sự tham gia của tất cả mọi người trong tất cả các buổi hội thảo.

- Đòi hỏi đội ngũ hỗ trợ có trình độ, các nhà phân tích và các thư ký cuộc họp

➤ *Phân tích kết quả hoạt động;*

Một trong kỹ thuật phân tích có thể được sử dụng để xác định qui mô, giới hạn cho hoạt động là phân tích kết quả hoạt động bằng các chỉ tiêu đo lường trên các mặt thời gian, chi phí và chất lượng. Từ đó, có thể lập danh sách

thứ tự ưu tiên cho việc phân tích các hoạt động và các bộ phận, phương diện phân tích. Phân tích chi phí thông qua ngân sách phân bổ cho các hoạt động, qua đó biết được các tiêu thức chi phí cao và khu vực nào có tác động lớn nhất trong tổ chức. Phân tích thời gian cho phép định vị khu vực gây trì trệ trong hệ thống và cũng nhận ra bộ phận chức năng có thể không tốn thời gian nhưng liên tục tạo ra chất lượng kém gián tiếp làm giảm hiệu quả của tổ chức. Kỹ thuật này thường được sử dụng sau khi đã hoàn thành công việc quan sát và phỏng vấn. Thông qua các cuộc họp, đội thực hiện cùng kiểm tra mức độ kết hợp giữa các hoạt động đã hợp lý chưa, các tiêu thức xác định đúng chưa và cùng thống nhất cách thức xử lý, phân tích thông tin.

Khi thực hiện mô hình ABC cũng cần chú ý, không nên đi quá sâu và quá chi tiết, theo kinh nghiệm triển khai của các nước trên thế giới cũng như 1 số doanh nghiệp Việt Nam trong việc triển khai ABC, càng đơn giản thì càng hiệu quả và dễ sử dụng. Trong thực tế, số lượng các tiêu thức bị tác động lớn bởi qui mô và độ phức tạp của tổ chức, tổ chức càng phức tạp, số lượng tiêu thức càng tăng lên. Khi số lượng các tiêu thức tăng quá cao, điều này có thể là do đã chia các hoạt động cơ bản quá chi tiết, nhiều khi không cần thiết. Thông thường, tiêu thức đúng là tiêu thức đơn giản và rõ ràng nhất, được như vậy đòi hỏi đội ngũ triển khai phải có chuyên môn và kỹ thuật cao, đủ kinh nghiệm để đánh giá các hoạt động cũng như lựa chọn tiêu thức.

Ví dụ, trong hoạt động mua hàng, chúng ta không thể kết luận ngay tiêu thức cho hoạt động mua hàng là số lượng các đơn đặt hàng được phát hành, bởi hoạt động mua hàng bao gồm rất nhiều hoạt động nhỏ khác như: tìm kiếm nhà cung cấp, đàm phán hợp đồng,... mỗi hoạt động này lại có một tiêu thức riêng, tuy nhiên các hoạt động có liên quan mà có cùng tiêu thức thì có thể hợp nhất. Bên cạnh đó, cũng cần chú ý đến việc cần phải có các tiêu thức thay thế khi không thể thu thập dữ liệu cho tiêu thức đúng.

Để tạo nên thành công trong phân tích hoạt động và quá trình chính là việc lựa chọn đội ngũ thực hiện triển khai ABC đa chức năng kết hợp với đội ngũ chuyên gia có trình độ cao và kinh nghiệm tốt, đội ngũ có tinh thần hợp tác cao. Đồng thời, nhà quản trị (chuyên gia kế toán quản trị) vừa là người dẫn đầu vừa trực tiếp tham gia phân tích, luôn cần nhớ rằng đây là giai đoạn phân tích hoạt động chưa phải là phân tích chi phí.

***Bước 2: Xây dựng biểu đồ chi phí (Thiết kế dòng chảy chi phí)***

Biểu đồ dòng chảy chi phí sẽ mô hình hóa các hoạt động, chi phí cùng với các mối liên hệ trong doanh nghiệp. Biểu đồ sẽ biểu hiện danh sách các hoạt động do nhân viên thực hiện trong mỗi bộ phận, danh sách cơ sở hạ tầng, máy móc thiết bị đang sử dụng, sản lượng sản phẩm và dịch vụ, các tiêu thức chi phí, đối tượng chi phí và dòng chảy các mối quan hệ giữa chúng. Mục đích của dòng chảy

chi phí là xác định trong doanh nghiệp hiện tại có những mối quan hệ nào đang tồn tại và loại dữ liệu hoạt động nào cần thiết cho việc xây dựng mô hình phân tích ABC.

Biểu đồ chi phí trình bày mối liên hệ hoạt động, nó cũng là công cụ của kế toán quản trị cơ bản do nó thể hiện cách thức chi phí nguồn lực được tiêu dùng bởi các hoạt động để tạo nên các đầu ra của doanh nghiệp và vì vậy nó làm chi phí phù hợp với doanh thu.

Các bước xây dựng biểu đồ chi phí:

1. Tổng hợp các hoạt động
2. Thống nhất về tiêu thức
3. Đánh số các hoạt động
4. Định nghĩa từng loại hoạt động
5. Ghi lại các kết luận
6. Nhóm các chức năng tương tự
7. Nhóm các đối tượng chi phí tương tự
8. Lập các mối nối/ghi lại kết quả

Các bước trên được thực hiện cụ thể qua ví dụ: Trước tiên, đội thực hiện triển khai mô hình ABC sẽ bàn luận về máy móc và các thiết bị trong các bộ phận của doanh nghiệp. Tiếp đến, đánh giá các thành phần sản xuất cơ bản để xác định chức năng, đầu vào, nguồn lực và chỉ tiêu đo lường phù hợp cho từng chiếc. Chẳng hạn, một cái máy có thể tiêu tốn diện tích sàn, điện, năng lượng, chi phí bảo quản và vận hành và sẽ lựa chọn tiêu thức tương ứng có thể là số giờ máy. Đầu ra hay hoạt động của máy

sẽ được xác định theo mức sử dụng thời gian, như thời gian: chạy máy, khởi động, ngừng máy... Những máy móc, thiết bị giống nhau về tính chất, cấu trúc có thể xếp vào các nhóm hay cùng danh mục để phân tích.

Sau khi hoàn thành việc phân tích và tìm tư liệu cho các thiết bị sản xuất, đội chuyển sang phân tích các hoạt động của con người. Nhóm các hoạt động có cùng mục đích và đầu ra, đặc biệt những hoạt động này có cùng tiêu thức như số lượng đơn hàng ví dụ như các hoạt động: nhận điện thoại từ khách hàng, nhận đơn hàng trên mạng, ghi lại các yêu cầu của khách hàng... Trong giai đoạn này, có thể xác định các đặc tính chủ yếu của các hoạt động, hoạt động có thể nghiên cứu để xem chi phí sẽ được xác định cho sản phẩm, khách hàng và các đối tượng duy trì hoạt động doanh nghiệp hay được tập hợp lên các hoạt động ở mức cao hơn. Tương tự có thể ghi nhận được thông tin về hoạt động là theo đơn chiếc hay lô, định hướng theo sản phẩm, dịch vụ hay theo thiết bị.

### ***Bước 3: Thu thập dữ liệu để tính phí cho hoạt động và các đối tượng chịu phí***

Sau khi hoàn thành cấu trúc chỉ tiêu, việc thu thập dữ liệu chỉ tiêu thực tế được thực hiện. Các kết quả phân tích hoạt động cùng các đầu vào và chi phí được tập hợp để tạo nên chi phí nguồn lực tổng cộng cho mỗi hoạt động. Tổng chi phí tiêu dùng cho 1 hoạt động được tính bằng tỷ lệ % nhân với tổng chi phí đầu vào của đơn vị đó, chúng

ta không cần tính toán chi phí mà chỉ tìm kiếm xem chi phí phát sinh từ đâu ra.

Sau đó tính chi phí đơn vị hoạt động thực tế, được tính bằng tổng chi phí nguồn lực tiêu dùng bởi hoạt động đó, bao gồm các chi phí được phân bổ của các hoạt động cấp 2, chia cho số lượng, khối lượng đầu ra chính của hoạt động đó. Từ đó có thể đưa ra danh sách các hoạt động cùng với chi phí tương ứng. Dựa trên các tiêu thức hoạt động đã được xác định để tiến hành phân bổ chi phí hoạt động cho các đối tượng chịu phí.

#### ***Bước 4: Xây dựng mô hình phân mềm***

Thông tin của hệ thống ABC không chỉ là thông tin tài chính mà bao gồm cả các thông tin phi tài chính như: Chất lượng, số lượng, hoạt động... Hệ thống ABC đòi hỏi một khối lượng khổng lồ cơ sở dữ liệu không chỉ thu thập bởi nhân viên tài chính kế toán và cả các thông tin dữ liệu từ các nhân viên tại các bộ phận. Với khối lượng dữ liệu lớn như vậy, để phát huy được hết các ưu điểm của mình, đòi hỏi phải sử dụng một mô hình phần mềm hiệu quả. Một phần mềm tốt cần có những đặc điểm sau:

➤ *Ngôn ngữ sử dụng*: Các thuật ngữ được sử dụng phải được nhất quán về phương pháp ABC do tổ chức CAM\_I biên soạn.

➤ *Năng lực phân tích*: Một phần mềm tốt yêu cầu có khả năng phân tích sâu, không chỉ dừng lại ở phân bổ chi phí. Theo phương pháp ABC, công suất hoạt động phải

được xác định cho các đối tượng chi phí dựa trên các tiêu thức phù hợp. Vì vậy, thiết kế phần mềm phải tiếp cận với một mạng lưới các đối tượng để tiến hành phân bổ chi phí đa chiều (sản phẩm, dịch vụ, khách hàng, thị trường, kênh tiêu thụ, hoạt động duy trì doanh nghiệp và các đầu ra khác...) Ngoài ra, thiết kế còn phải xác định được các hoạt động hỗ trợ (hoạt động là đầu vào cho hoạt động khác).

➤ *Khả năng phân tích kết quả:* Thiết kế cần có khả năng phân tích và báo cáo về hoạt động và kết quả trên các phương diện, thiết kế phải bao quát các lĩnh vực dữ liệu và các tính cách đặc trưng của các đối tượng phân tích cần thiết.

Dữ liệu về nguồn lực của thiết kế phải không giới hạn về số lượng song cần đơn giản và các phương pháp xác định nguồn lực các hoạt động, các tài khoản nguồn lực có thể là: tỉ lệ %, tiền... phù hợp với số lượng tiêu thức nguồn lực. Đồng thời, phần mềm cần có các trường thuộc tính, phải được gắn với các đối tượng chi phí để tạo điều kiện cho việc phân loại, lựa chọn sản phẩm, khách hàng theo từng lớp, kênh phân phối, kênh thị trường, khu vực địa lý và các hình thức nhóm khác cần thiết để tạo nên đầu ra có ý nghĩa.

➤ *Báo cáo kết quả:* Một phần mềm ABC tốt phải bao gồm một hệ thống các báo cáo đầu ra tiêu chuẩn bao quát các thông tin cơ sở dữ liệu thô cùng các kết quả về đối tượng chi phí, các hoạt động tóm tắt và tổng hợp, các mẫu báo cáo không nên cố định mà nó linh hoạt có thể điều chỉnh

bởi những người sử dụng. Đây là các báo cáo quản trị nên các báo cáo bao gồm:

- Báo cáo thể hiện danh mục nguồn lực đầu vào
- Báo cáo kiểm toán, báo cáo cân đối và báo cáo sai số
- Báo cáo hoạt động:
  - Theo hoạt động và chi phí
  - Theo trường thuộc tính
  - Theo nguồn lực tiêu dùng bởi mỗi hoạt động
  - Theo các hoạt động, quá trình và đối tượng chi phí

mà nó phục vụ

- Báo cáo đối tượng chi phí/ mức độ lợi nhuận
- Mức độ lợi nhuận theo đối tượng
- Đối tượng chi phí theo hoạt động đầu vào

➤ *Khả năng kết hợp:* Mô hình ABC rất cần một lượng lớn dữ liệu để đáp ứng nhu cầu theo dõi các hoạt động đến các đối tượng chịu phí, vì vậy, cần phải có các biện pháp đơn giản và hiệu quả để chuyển các cơ sở dữ liệu đó vào phần mềm, hoặc ngược lại.

➤ *Các yếu tố kỹ thuật:* Việc triển khai mô hình ABC cần đến sử dụng một phần mềm được thiết kế mở, thông thường các phần mềm này thường được thiết kế mở và sử dụng các hình thức thông dụng và dễ hiểu. Khi lựa chọn phần mềm cần hiểu rõ về ABC và sự ứng dụng của ABC vào trong doanh nghiệp. Nên tiến hành thiết kế mô hình ABC và phân tích hoạt động trước khi lựa chọn phần mềm. Thành công chỉ đạt được khi có sự kết hợp một kiến

thức thông suốt về ABC với các mục tiêu rõ ràng và một phần mềm thích hợp.

### ***Bước 5: Xây dựng hệ thống đo lường hoạt động***

Đo lường hoạt động là bước xem xét kết quả đạt được và so sánh chúng với mục tiêu đề ra ban đầu, từ đó cung cấp một cơ sở hạ tầng nhằm thúc đẩy và khuyến khích tổ chức đến gần hơn với việc đạt mục tiêu chiến lược. Một hệ thống đo lường hiệu quả sẽ kết nối các quá trình (việc đang thực hiện) với chiến lược kinh doanh (điều công ty muốn), phân công trách nhiệm quyền hạn rõ ràng giữa các thành viên trong tổ chức. Các chỉ tiêu đo lường sẽ phản ánh chính xác công việc của từng người, từ đó có những chính sách khích lệ khen thưởng cho các cố gắng thông qua các hình thức khen thưởng và phạt hợp lý.

Các bước đo lường kết quả thực hiện:

- Phân tích nhu cầu đối tượng liên quan, mục tiêu chiến lược và mục tiêu hoạt động, xác định mục tiêu theo các tiêu chí: Thời gian, chất lượng và chi phí.
- Định nghĩa hoạt động và mối liên hệ giữa các tiêu thức chi phí. Việc này sẽ giúp tìm hiểu lợi nhuận theo sản phẩm dịch vụ và các chi phí hoạt động, giao dịch, quá trình cũng như chi phí của chất lượng.
- Phát triển một phương pháp và cách tiếp cận tiêu chuẩn cho các đối tác tiêu chuẩn nhằm thực hiện các mục tiêu mang tính thực tế.
- Xác định các đầu ra chiến lược và mang tính tổ chức.

Xây dựng các chỉ tiêu và mục tiêu cho mỗi thuộc tính cơ bản, dựa trên các đòi hỏi của các đối tượng có liên quan về lợi ích và các mục tiêu chiến lược.

- Phân tích các quá trình cơ bản, đầu ra và các thuộc tính cần thiết để hỗ trợ cho các yêu cầu về đầu ra quá trình, phân tích và định hướng các chỉ tiêu và mục tiêu mỗi quá trình.

- Vạch ra các bước của quá trình, các đầu ra và các thuộc tính đo lường cần thiết để hỗ trợ cho các quá trình con. Tiếp tục định hướng các chỉ tiêu theo mục tiêu chiến lược.

- Qui trách nhiệm, quyền hạn và nghĩa vụ, vai trò về các đầu ra và các thuộc tính đo lường cần thiết để hỗ trợ cho các quá trình con, tiếp tục định hướng các chỉ tiêu theo mục tiêu chiến lược.

- Xem xét lại hệ thống khen thưởng và đền bù hiện hành, đưa ra các kiến nghị nhằm điều chỉnh và cập nhật hệ thống theo các chỉ tiêu đo lường mới.

- Phân công các quản trị viên cao cấp vào vị trí chính của quá trình và họ phải chịu trách nhiệm về mọi phương diện kết quả của quá trình phụ trách.

Hệ thống các chỉ tiêu sử dụng để đo lường gồm:

- Chỉ tiêu cấp tổ chức: thường được đo lường dựa trên các giả định về kế hoạch hoạt động bao gồm các thông tin về qui mô thị trường, thị phần, mức độ cạnh tranh, môi trường kinh doanh, công nghệ... chỉ tiêu đó thường liên quan đến lợi nhuận, mức tăng doanh thu, dòng tiền và các

tiêu thức đo lường lợi nhuận kinh tế khác đi kèm với các chỉ tiêu chất lượng cấp cao như sự thỏa mãn của khách hàng, nhân viên và các chỉ tiêu về công suất/ năng lực sản xuất.

- **Chỉ tiêu quá trình:** Các chỉ tiêu cấp tổ chức sẽ được phân ra để xác định các mối quan hệ giữa các quá trình chủ yếu. Đo lường các đặc tính của quá trình phải tiến hành trên hai phương diện, phương diện thứ nhất đo lường quá trình với tư cách là một tổng thể nhằm xác định chỉ tiêu đầu ra thích hợp như sự thỏa mãn của khách hàng, chi phí quá trình, chi phí đầu ra đơn vị, chu kỳ thời gian, chất lượng và mức công khai công suất. Phương diện thứ hai tập trung vào các chỉ tiêu của mỗi sự việc xảy ra trong quá trình. Ví dụ: quá trình bán hàng phải cụ thể xem trong một thời kỳ nhất định, các đơn đặt hàng mới sẽ đạt mức doanh thu, mức tăng trưởng theo sản phẩm, dịch vụ hay thị trường bao nhiêu.

- **Chỉ tiêu hoạt động:** Phải tiến hành phân tích các hoạt động độc lập với việc phân tích quá trình để có thể tính phí cho các quá trình. Để có thể xác định các hoạt động cho các quá trình cần thiết phải có danh sách các quá trình. Thông qua danh sách này, đội ABC có thể tính toán chi phí các hoạt động và chi phí quá trình. Biết được chi phí các quá trình sẽ giúp lập thứ tự ưu tiên cho các cải tiến quá trình tạo điều kiện cho mô hình hóa và thực hiện dự toán ngân sách dựa trên hoạt động (ABB). Tính phí cho các hoạt động và phân bổ chúng cho các quá trình tạo nên

thông tin tài chính và kết quả hoạt động. Ngoài ra các tiêu thức hoạt động còn lập ra các chỉ tiêu phi tài chính trên các mặt khối lượng, sản lượng, thời gian và chất lượng.

Ví dụ một bảng các chỉ tiêu của quá trình bán hàng (bảng 2.3) như sau:

**Bảng 2.3: Các chỉ tiêu của quá trình bán hàng**

Nhu cầu	Khách hàng: Đơn đặt hàng được thực hiện hoàn hảo Doanh nghiệp: Giảm chi phí và tăng thu tiền mặt							
Mục tiêu	- Dữ liệu khẳng định việc giữ vững hài lòng của khách hàng về chất lượng sản phẩm và dịch vụ - Tăng doanh thu bằng tiền mặt và tiếp tục các hoạt động thu thập							
Chất lượng	% Đơn hàng phải sửa	% Đơn hàng phải trả lại	% Hóa đơn có sai sót và khiếu nại	% ngày nợ quá hạn, % nợ không đòi được				
Thời gian	% ĐH không tiếp nhận trong vòng 24h	%c ĐH vận chuyển chậm	% ĐH gửi trong vòng 24h từ thời điểm chuyển hàng	% DT bằng tiền mặt				
Chi phí	Đơn đặt hàng/người	Chi phí mỗi đơn hàng	Tổng chi phí quá trình thực hiện Chi phí mỗi đơn hàng					
<b>Đề nghị mua hàng</b>	→	<b>Chấp nhận đơn hàng</b>	→	<b>Vận chuyển hàng đi</b>	→	<b>Gửi hóa đơn</b>	→	<b>Thu tiền</b>

### *Bước 6: Kết hợp với các hệ thống quản lý khác*

Sau khi đã xây dựng mô hình ABC và hệ thống chỉ tiêu đo lường thì cần thiết phải kết hợp chúng vào trong một cấu trúc quản lý thống nhất. Trong một doanh nghiệp luôn tồn tại những hệ thống và cấu trúc quản lý khác nhau, ABC chỉ là một cấu trúc trong đó. ABC chỉ có giá trị khi thông tin được phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị các cấp. Trung tâm của cơ cấu ra quyết định này là hệ thống quản lý và đo lường kết quả. Một hệ thống quản lý và đo lường thống nhất được tích hợp với ABC sẽ tập trung vào các công cụ ra quyết định khác nhau nhằm cung cấp giá trị cho các đối tượng quan tâm chính của tổ chức, đây là một thiết kế hoạt động.

Công cụ ABC là một công cụ quản lý hữu hiệu, các chỉ tiêu kết quả (lợi nhuận...) phải lấy số liệu từ kết quả phân bổ và phân tích chi phí của ABC cũng như các đặc tính chi phí khác như khối lượng tiêu thức, chu kỳ thời gian và lợi nhuận do ABC cung cấp. Cuối cùng việc quản lý liên tục tổ chức đòi hỏi sự cam kết của các cấp doanh nghiệp và sự dụng kỹ thuật dự toán theo hoạt động (ABB) và quản lý theo hoạt động (ABM)

Việc kết hợp các hệ thống đo lường và quản lý sử dụng thiết kế hoạt động có hai ý nghĩa:

*Thứ nhất:* Căn cứ vào các thiết kế hoạt động, giúp doanh nghiệp có cách thực quản lý và sử dụng nhân sự được tốt hơn. Căn cứ vào các hoạt động nhân viên có thể được thử

nghiệm mức độ phù hợp và đúng đắn ở các lĩnh vực khác nhau trong doanh nghiệp, đồng thời cũng tự điều chỉnh hành vi cho hợp lý tạo hiệu quả cao trong công việc.

*Thí hai,* Không có một hệ thống thiết kế chung cho tất cả các doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm sản xuất sản phẩm, ngành nghề kinh doanh, cơ cấu quản lý, mục tiêu, chiến lược kinh doanh... cụ thể của doanh nghiệp mình để xây dựng một hệ thống đặc trưng riêng. Để tồn tại và phát triển, doanh nghiệp còn phải thường xuyên cập nhật về các chỉ tiêu theo mục tiêu, nhu cầu của khách hàng, điều kiện thị trường, công nghệ tiên tiến. Hơn nữa, để có một thiết kế hoạt động hiệu quả, đội thực hiện phải nhiều chức năng, nhiều bộ phận và có tính thống nhất cao. Các nhân viên thường xuyên được đào tạo, nâng cao kỹ năng, phương pháp và công nghệ riêng biệt.

### **2.5.3. Giai đoạn quản trị liên tục**

Giai đoạn này liên quan đến cách thức thông tin cần được sử dụng để vận hành doanh nghiệp và bao gồm các nội dung chính sau:

- *Thẩm định lại chiến lược, cập nhật thiết kế mô hình theo các thay đổi:* Sau khi xây dựng được mô hình ABC, các cấp lãnh đạo doanh nghiệp phải thường xuyên thẩm định lại chiến lược, cập nhật các nhân tố thành công cơ bản và các vấn đề kinh doanh chủ yếu theo các thay đổi về nhu cầu của các đối tượng liên quan và các môi trường kinh doanh.

Những thay đổi ở cấp tổ chức sẽ qui định những thay đổi trong mục tiêu quá trình và hoạt động, đây là cơ sở để đề ra các kế hoạch cụ thể hóa các mục tiêu này ở bước sau.

- *Thu thập dữ liệu tình hình hoạt động, phân tích chênh lệch thực tế với kế hoạch tìm cơ hội cải tiến:* Dữ liệu về tình hình hoạt động của doanh nghiệp được cập nhật vào phần mềm để đưa ra các thông tin chi phí các hoạt động, khách hàng, sản phẩm và các đối tượng khác. Tiếp đó, thông tin ABC sẽ được sử dụng để xác định sản phẩm, dịch vụ khách hàng hay thị phần nào tạo nên hay không tạo nên lợi nhuận, hoạt động và quá trình nào không gia tăng giá trị và tổn kém nguồn lực. Sau đó, tiến hành đo lường kết quả và phân tích các chênh lệch giữa mục tiêu kế hoạch với thực tế.

- *Đánh giá phương án thay thế:* tái thiết hay cải tiến liên tục, sử dụng các công cụ và cơ sở dữ liệu, thiết kế mô hình đã được xây dựng. Sau khi có kết quả so sánh chênh lệch giữa thực tế và mục tiêu, doanh nghiệp cần có các giải pháp khắc phục và thay thế. Để lựa chọn các phương án tối ưu, bên cạnh các yếu tố về chi phí, để so sánh giữa các phương án, cần xem xét các yếu tố rủi ro.

- *Phân công trách nhiệm và thỏa thuận ngân sách giữa các bộ phận và các quá trình:* Để có được sự thành công cũng như phát triển trong doanh nghiệp khi triển khai mô hình ABC, đòi hỏi phải có một cơ cấu tổ chức chặt chẽ với một cơ chế phân công trách nhiệm rõ ràng. Bên cạnh các

nhiệm vụ thông thường trong tổ chức, để có thể cải tiến hoạt động/ quá trình doanh nghiệp được tốt, cần có sự phân công trách nhiệm rõ ràng, các cá nhân phải chịu trách nhiệm về mọi khía cạnh và kết quả của các quá trình này. Tạo sự hợp tác, làm việc nhóm được thuận lợi nhằm đánh giá đúng vai trò của từng cá nhân trong nhiệm vụ được giao, từ đó phát huy được hết năng lực của từng cá nhân trong từng hoạt động. Đồng thời, tạo sự hợp tác, làm việc hỗ trợ, liên kết giữa các nhân viên thuộc các bộ phận khác nhau. Nếu như trước đây các cá nhân chỉ quan tâm đến mục tiêu bộ phận thì giờ đây họ còn phải nỗ lực vì các mục tiêu chung của doanh nghiệp. Tránh những xung đột lợi ích và sự tranh giành nguồn lực giữa các bộ phận khác nhau, thay vào đó, các bộ phận sẽ cùng thảo luận để tìm ra các phương thức sử dụng phân bổ nguồn lực hợp lý và đem lại hiệu quả cao nhất.

- *Quản trị dữ liệu:* Dữ liệu chính là nguồn lực mang tính chiến lược của doanh nghiệp trong việc xây dựng, thực hiện các quá trình kinh doanh mới. Việc quản trị dữ liệu có thể sử dụng các công cụ phân tích hỗ trợ như công cụ mô hình hóa, đảm bảo sao cho việc sử dụng dễ dàng, thường xuyên.

- *Đào tạo đội ngũ nhân viên để đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ mới, đo lường kết quả, đối chiếu với hệ thống trả lương khen thưởng và đền bù:* Với mục tiêu là để thông tin cho các nhà quản lý các cấp và nhân viên biết về ABC và dự án ABC,

về phương pháp hoạch định chiến lược, tạo ra các giải pháp công nghệ thông tin và các thay đổi về các hoạt động của tổ chức. Việc đào tạo đội ngũ nhân viên tập trung vào các phương pháp kỹ thuật và công cụ sử dụng trong việc thực hiện mô hình ABC. Cần đào tạo nhân viên từ việc vận hành, quản lý và bảo trì quá trình, nhấn mạnh tính kịp thời. Đồng thời khuyến khích để nhân viên có trách nhiệm và phát huy được hết năng lực của bản thân, đoàn kết và gắn bó với việc triển khai mô hình cũng như với doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN PHẦN 2

Như vậy, phần 2 giới thiệu các qui trình cần thực hiện khi triển khai mô hình ABC, từ giai đoạn chuẩn bị đến thực hiện và duy trì mô hình ABC. Đây là các qui trình nói chung áp dụng khi triển khai mô hình ABC, nhưng sẽ không có một mô hình cụ thể, chung nào cho tất cả các doanh nghiệp. Tùy thuộc vào từng ngành nghề kinh doanh, qui mô doanh nghiệp, trình độ khoa học kỹ thuật, nhu cầu, chiến lược kinh doanh, mục tiêu nhà quản trị mà mô hình ABC được thiết kế cho phù hợp và hiệu quả. Để mô hình ABC hoạt động hiệu quả, cần một hệ thống toạ độ, từ trên xuống dưới, đòi hỏi các cán bộ nhận viên am hiểu, thông thạo sử dụng các kỹ năng, phương pháp thu thập, phân tích, đo lường hoạt động và xử lý số liệu.

## **PHẦN 3:**

# **VẬN DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TRONG DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN**

### **Mục tiêu:**

Cung cấp cho người đọc những nội dung sau:

- Những quan điểm, kinh nghiệm trên thế giới và Việt Nam về vận dụng phương pháp ABC trong khách sạn
- Cơ cấu tổ chức, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của khách sạn
- Một số nội dung vận dụng kế toán chi phí theo hoạt động trong doanh nghiệp kinh doanh khách sạn.

## **3.1. KINH NGHIỆM VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC TRÊN THẾ GIỚI VÀ VIỆT NAM**

### **3.1.1. Ngành dịch vụ với thiết kế ABC**

Một hệ thống thông tin chiến lược đáng tin cậy và nhất quán là lý do chính để các công ty trong lĩnh vực dịch vụ vận dụng hệ thống ABC, nó đảm bảo cho sự tồn tại phát triển của công ty cùng với mục tiêu lợi nhuận và cạnh tranh (Debor E. L. and Eragbhe, E.,2005). ABC cũng được coi là

một công cụ ra quyết định rất hữu ích cho việc phân tích kinh tế trong các lĩnh vực dịch vụ, đặc biệt là kiểm soát và lập kế hoạch. Cooper and Kaplan (2009), khẳng định rằng các công ty dịch vụ có thể được hưởng lợi từ việc sử dụng ABC, giống như lĩnh vực sản xuất, là phân tích chi phí hoạt động và thực hiện các hoạt động dịch vụ đòi hỏi nguồn lực. Họ cũng lưu ý rằng nó cũng là công cụ hiệu quả trong các doanh nghiệp dịch vụ để xác định chi phí cho sản phẩm dịch vụ nhằm gia tăng tổng giá trị chất lượng sản phẩm trong công ty dịch vụ. Nó cũng thúc đẩy quản lý và giúp trong việc phân tích hoạt động và tăng giá trị cho khách hàng (Pavlatos, et al., 2009).

Khi vận dụng phương pháp ABC trong lĩnh vực dịch vụ, giúp cung cấp các thông tin hữu ích nhằm giảm số lượng các hoạt động và tăng hiệu quả hoạt động của các hoạt động khác còn lại. Từ đó sẽ giúp việc duy trì kinh doanh, phù hợp với doanh thu và giảm bớt các nhu cầu về các nguồn lực gián tiếp và hỗ trợ. Nếu không vận dụng ABC có thể làm giảm khả năng dư thừa, lãng phí, không hiệu quả trong chu kỳ ngân sách tiếp theo (Peter B.B Turney, 2008). Việc vận dụng phương pháp ABC trong khách sạn giúp nhà quản lý đánh giá tốt hơn hiệu quả hoạt động, thiết lập sự so sánh có ý nghĩa hơn về hoạt động tài chính với các khách sạn khác và tối ưu hoá sự kết hợp của các dịch vụ cung cấp cho khách hàng (King, et al., 1994), (Askarany, et al., 2007).

Ở Việt Nam, phương pháp ABC cũng được nghiên cứu trong các ngành sản xuất như điện tử Samsung Vina, chế biến gỗ Việt Nam, Xây dựng, cơ khí ô tô, may mặc. Đặc biệt trong lĩnh vực dịch vụ, phương pháp ABC đang được áp dụng tại 1 số ngân hàng như VietinBank, Vietcombank, BIDVbank.

Như vậy, việc nghiên cứu và vận dụng phương pháp ABC trên thế giới trong các lĩnh vực đã đạt được giá trị nhất định, Việt Nam cũng không ngừng đổi mới và hòa nhập không chỉ kế toán nói chung kế toán quản trị nói riêng và đặc biệt là các phương pháp, công cụ quản lý hiện đại như ABC ngày càng được nghiên cứu và vận dụng để đạt hiệu quả cao trong quản lý và kiểm soát chi phí.

Kaplan và Cooper (1998), cho rằng các công ty dịch vụ là ứng cử viên lý tưởng cho ABC hơn là các công ty sản xuất. Giải thích cho nhận định này, căn cứ vào đặc điểm các công ty dịch vụ, trong các công ty dịch vụ, hầu hết các chi phí dịch vụ là cố định và là chi phí trực tiếp, do đó chi phí gián tiếp sẽ chiếm tỷ trọng nhỏ hơn nhiều trong tổng chi phí. Hơn nữa, các tổ chức dịch vụ cung cấp các nguồn lực của mình trên cơ sở các hoạt động của nguồn lực, trước đây chi phí thường xử lý bằng hệ thống dự toán, định mức. Trong quá khứ việc áp dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống không hữu ích trong việc ra quyết định cũng như phân tích lợi nhuận theo các hoạt động. Tóm lại, trong các công ty dịch vụ bao gồm rất nhiều hoạt động

phát sinh chi phí, do vậy việc kiểm soát chi phí cũng như xác định chi phí theo hoạt động sẽ chính xác cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định, kiểm soát chi phí cũng như các hoạt động phát sinh chi phí.

### **3.1.2. Kinh nghiệm nghiên cứu và vận dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn**

#### *a) Các nghiên cứu nước ngoài về ABC*

Kế toán phí dựa trên hoạt động (ABC) được coi là một trong những sáng kiến quan trọng nhất trong lĩnh vực kế toán chi phí và kế toán quản trị (Bjørnenak, 1997; Bjørnenak & Mitchell, 1999). Hệ thống ABC sử dụng một cách tiếp cận theo hoạt động, tương tự như cấu trúc của hệ thống chi phí truyền thống, nhưng tổng quát và chính xác hơn. Hệ thống chi phí truyền thống sử dụng các bộ phận thực tế hoặc trung tâm chi phí cho việc tích lũy và phân phối lại chi phí. Thay vì sử dụng các trung tâm chi phí cho các chi phí tích lũy, hệ thống ABC sử dụng các hoạt động. Nghĩa là, thay vì hỏi làm thế nào để phân bổ vào chi phí bộ phận dịch vụ cho một bộ phận sản xuất, các nhà thiết kế hệ thống ABC hỏi những hoạt động đang được thực hiện bởi các nguồn lực của bộ phận dịch vụ.

Trên thế giới kế toán quản trị nói chung và phương pháp ABC nói riêng đã được nhiều nghiên cứu đề cập tới như: Tác giả Pellinen, (2003) đưa ra một số bằng chứng

rằng kế toán chi phí và việc sử dụng nó trong các ngành du lịch dịch vụ, đặc biệt là khách sạn còn bị hạn chế. Tuy nhiên, có một quan tâm tích cực trong quản lý khách sạn và đặc biệt là ở chi phí và kế toán quản trị thực tiễn của các khách sạn và doanh nghiệp du lịch (Harris & Brown, 1998). Potter và Schmidgall (1999) tin rằng ít đổi mới đã xảy ra trong thực tiễn kế toán chi phí và kế toán quản trị, và có rất nhiều vấn đề cần được quan tâm nghiên cứu. Dưới đây là một số các nghiên cứu có liên quan đến phương pháp ABC trong khách sạn trên thế giới.

Trước hết là nhóm nghiên cứu về việc vận dụng phương pháp ABC trong các khách sạn, gồm các nghiên cứu sau:

Tác giả Odysseas và tác giả Loanis Paggios (2008) với nghiên cứu "ACTIVITY BASED COSTING (ABC) IN HOSPITALITY INDUSTRY: EVIDENCE FROM GREECE" Mục đích của bài viết này là để cung cấp một số bằng chứng thực nghiệm về các xu hướng chung hiện nay liên quan đến thực tế xem xét, thông qua và sử dụng các tính toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) trong ngành khách sạn. Trong nghiên cứu này, một cuộc khảo sát được tiến hành với 85 doanh nghiệp của ngành khách sạn Hy Lạp với việc sử dụng bảng câu hỏi. Kết quả cho thấy tỷ lệ chấp nhận của một hệ thống ABC có thể được coi là tương đối khả quan. Đối với các khách sạn mà đã áp dụng ABC, khảo sát cho rằng họ áp dụng nó trong tất cả các lĩnh vực

cốt lõi của kế toán do con người quản lý, đặc biệt là trong các quyết định khi phân tích giá cả và lợi nhuận của khách hàng. Những người không dùng báo cáo cho rằng lý do chính cho việc loại bỏ nó là sự hài lòng của hệ thống kế toán chi phí hiện tại và chi phí bỏ ra cao để thực hiện ABC.

Việc áp dụng hệ thống phân bổ chi phí theo ABC trong khu vực dịch vụ nói chung đã được rất nhiều tác giả nghiên cứu, tác giả Nara Medianeira Stefano và Nelson Casarotto Filho (2013) đã tiến hành một nghiên cứu để tổng hợp các kết quả nghiên cứu trước đó về việc áp dụng phương pháp ABC trong lĩnh vực dịch vụ, bằng cách sử dụng phương pháp nghiên cứu đánh giá tài liệu. Nghiên cứu "ACTIVITIES BASED COSTING IN SERVICES: LITERATURE BIBLIOMETRIC REVIEW" của tác giả đã tổng hợp 21 nghiên cứu được đăng trên các tạp chí quốc tế trước đó, trong các lĩnh vực có liên quan. Đây là một dạng nghiên cứu sử dụng phương pháp phân tích Bibliographic. Kết quả mà tác giả Nara Medianeira Stefano và Nelson Casarotto Filho tìm ra được qua việc tổng hợp 21 nghiên cứu này là (i) khu vực dịch vụ thường áp dụng ABC phổ biến hơn cả là dịch vụ chăm sóc sức khỏe, (ii) trong lĩnh vực dịch vụ, thì phương pháp ABC có thể sử dụng theo cách truyền thống của nó hoặc có thể có những điều chỉnh cho phù hợp, hoặc được kết hợp với phương pháp khác như QFD và AHP. (iii) Theo như kết quả mà 21 nghiên cứu được thu thập chỉ ra, tổ chức mà muốn áp dụng hệ thống ABC trong việc xác định

chi phí phải có đầy đủ nguồn lực để lắp đặt hệ thống, đồng thời phải xác định được một cách rõ ràng các yếu tố chi phí (cost drivers) sử dụng trong tổ chức đó. Tuy nhiên nghiên cứu này cũng vẫn tồn tại nhiều hạn chế, vì được thực hiện trên quy mô 21 bài báo, được công bố trên tạp chí quốc tế, chưa có sự tham khảo đến các sách và luận án tiến sĩ có liên quan, đồng thời dữ liệu được sử dụng chủ yếu là dữ liệu được công bố trên cổng thông tin của Capes.

Tác giả Mohamed S. El-Deeb và các cộng sự (2011) với nghiên cứu "ACTIVITY BASED COSTING (ABC) AS AN APPROACH TO OPTIMIZE PURCHASING PERFORMANCE IN HOSPITALITY INDUSTRY". Trong nghiên cứu tác giả đã sử dụng bộ câu hỏi tại các khách sạn như một công cụ thu thập số liệu và sử dụng SPSS để phân tích và chỉ ra rằng ABC đã thành công với cả hai ngành sản xuất và dịch vụ cụ thể là khách sạn. Khách sạn là cơ sở có nhiều hoạt động dịch vụ đầu ra, vận dụng ABC có thể tối ưu hóa các hoạt động, với mục tiêu nhắm đến các khách hàng. Kết quả nghiên cứu dựa trên khảo sát tại các khách sạn trong khu vực Great Cairo. Nghiên cứu được tập trung vào ba trăm nhân viên và nhà quản lý thông qua các khách sạn 5 sao.

Ngoài các tác giả trên đã nghiên cứu việc vận dụng phương pháp ABC thành công trong khách sạn, Tác giả Abdul Adamu và tác giả Abdullahi Ismaila Olotu (2011) cũng đã bàn luận về ứng dụng phương pháp ABC trong theo dõi

chi phí hoạt động của một số khách sạn tại khu vực Keffi tại Nigeria trong nghiên cứu "THE PRACTICABILITY OF ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM IN HOSPITALITY INDUSTRY". Thông qua điều tra các nhà quản lý và kế toán viên tại khách sạn trên bằng bảng hỏi, tác giả đã phát hiện ra rằng tỷ lệ phần trăm các khách sạn trong nhóm điều tra sử dụng hệ thống ABC để phân bổ chi phí hoạt động là rất thấp. Nguyên nhân có thể được giải thích thông qua các kết quả mà tác giả điều tra được. Trong 20 khách sạn được điều tra tại khu vực mục tiêu, 100% khách sạn không sử dụng hệ thống ABC trong phân bổ chi phí. Trong số đó 80% hài lòng với lợi nhuận hàng năm mà họ thu được, và chỉ có 50% là có mong muốn lắp đặt hệ thống ABC tại khách sạn của họ. Đồng thời khách hàng cũng không quá than phiền về chi phí cho những dịch vụ tại khách sạn tại khu vực Keffi, với chỉ 40% số người được khảo sát cảm thấy hóa đơn dịch vụ hơi cao. Đây, được cho là những nguyên nhân cho việc không quan tâm nhiều đến nhu cầu thiết lập hệ thống ABC tại các nhà hàng ở Nigeria.

Không chỉ nghiên cứu việc vận dụng thành công hay không thành công trong các khách sạn, mà các nhà nghiên cứu còn nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến hệ thống ABC và đánh giá hoạt động các bộ phận trong khách sạn khi vận dụng phương pháp ABC. Như nghiên cứu của hai tác giả người Nigeria, các tác giả Zadollah Fathi và Elham Sadat Mousavi Dozdahibri (2015) thực hiện cuộc khảo sát

về việc vận dụng ABC trong lĩnh vực kinh doanh khách sạn tại Iran với đối tượng khảo sát là 205 nhân viên làm việc tại Laleh International Hotel, thông qua nghiên cứu "A SURVEY OF ACTIVITY-BASED-COSTING IN HOTEL INDUSTRY". Thông qua nghiên cứu thực nghiệm, tác giả đã kiểm tra được mức độ ảnh hưởng của các nhân tố: tổ chức, kỹ thuật công nghệ, môi trường và con người đến việc thiết lập hệ thống ABC. Cả bốn nhân tố này đều có tác động cùng chiều đến việc lắp đặt hệ thống ABC tại khách sạn, tuy nhiên mức độ ảnh hưởng thì phụ thuộc vào một số nhân tố khác như giới tính, số năm kinh nghiệm công tác của đội ngũ nhân viên. Qua nghiên cứu, tác giả kết luận rằng giới tính không có ảnh hưởng đáng kể đến việc thiết lập hệ thống ABC tại khách sạn, trong khi đó những nhân viên có số năm kinh nghiệm hơn 15 năm có ảnh hưởng lớn đến việc xây dựng hệ thống này.

Phương pháp ABC còn được Tác giả Mohamed S. El-deeb nghiên cứu việc áp dụng hệ thống ABC tại khách sạn như một công cụ tối ưu hóa hiệu quả cho bộ phận mua hàng của các khách sạn, trong nghiên cứu ACTIVITY BASED COSTING (ABC) AS AN APPROACH TO OPTIMIZE PURCHASING PERFORMANCE IN HOSPITALITY INDUSTRY. Tác giả đề xuất việc sử dụng một mô hình để tăng hiệu quả việc áp dụng ABC tại bộ phận thu mua - bộ phận được cho là năng động nhất tại các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ. Khảo sát tính hiệu quả

của mô hình đề xuất được thực hiện trên 300 nhân viên và quản lý của bộ phận thu mua tại các khách sạn 5 sao ở Great Cairo. Tác giả tiến hành kiểm định hai giả thiết "Mô hình ABC được đề xuất có làm tăng hiệu quả hoạt động thu mua tại khu vực kinh doanh dịch vụ khách sạn hay không" và "phương pháp đo lường hiệu quả đề xuất có ý nghĩa trong việc tăng cường hiệu quả hoạt động thu mua tại khách sạn ở Ai Cập hay không". Thông qua khảo sát và kiểm định, hai giả thiết trên đều được chấp nhận với mẫu đã chọn.

Đồng thời, để đơn giản phương pháp ABC, Hai tác giả Bas Basuki và Mertzha Dwiputri Riedianansyaf (2014) đã sử dụng phương pháp nghiên cứu khám phá để đánh giá việc sử dụng ABC theo thước đo thời gian (TDABC) cho khu vực dịch vụ khách sạn, trong nghiên cứu "THE APPLICATION OF TIME-DRIVEN ACTIVITIES BASED COSTING IN THE HOSPITALITY INDUSTRY". Đối tượng chi phí được lựa chọn để kiểm định việc áp dụng phương pháp là chi phí của bộ phận Buồng, Phòng. Đây là bộ phận tạo ra đến 80% doanh thu cho các khách sạn, Tác giả sử dụng TDABC để phân bổ cả chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp, sau đó, so sánh kết quả thu được với kết quả của việc áp dụng các phương pháp khác. Thông qua nghiên cứu của mình, tác giả đưa ra kết luận rằng phương pháp TDABC có thể được áp dụng cho việc phân bổ chi phí tại khách sạn và các tỷ lệ phân bổ có thể được sử dụng một cách tương đối linh hoạt và chính xác trong việc lập dự toán chi phí.

Tác giả Hara Kostakis và cộng sự (2011) đã xây dựng mô hình phân tích lợi nhuận dựa trên kết quả phân bổ chi phí theo phương pháp ABC cho các khách sạn trong nghiên cứu "A NEW METHOD FOR ACTIVITY-BASED MODELLING OF CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS IN HOTELS". Nghiên cứu này rất có ý nghĩa trong việc xác định các cost driver trong khu vực khách sạn. Nghiên cứu sử dụng kết hợp 3 phương pháp: Association Rule Mining (ARM), simulation và ABC để đưa ra được các ước tính chính xác nhất. Qua nghiên cứu và kiểm định, các tác giả nhận thấy rằng việc sử dụng ABC kết hợp với 2 phương pháp trên có thể đưa ra những thông tin kế toán khá chính xác, trong tất cả các lĩnh vực hoạt động của kinh doanh khách sạn phục vụ cho việc phân tích khả năng sinh lời của khách hàng (Customer profitability Analysis) cho các khách sạn.

Với một số đề tài nêu trên, cung cấp cái nhìn khái quát về phương pháp ABC trong ngành khách sạn hiện nay trên thế giới. Như vậy, trên thế giới đã có những nghiên cứu và vận dụng thành công ABC trong ngành khách sạn, đây là một trong những cơ sở để khách sạn Việt Nam học hỏi cũng như chọn lọc để phù hợp trong việc vận dụng phương pháp ABC.

#### ***b) Nghiên cứu trong nước***

Phương pháp hạch toán chi phí theo hoạt động là một trong những nội dung của Kế toán quản trị, Kế toán quản trị

đã được trên thế giới nghiên cứu từ rất lâu, nhưng tại Việt Nam mới được biết đến gần 25 năm nay. Phương pháp hạch toán chi phí theo hoạt động là trong những nội dung quan trọng của kế toán quản trị. Bản chất của ABC là sự phân bổ chi phí theo hoạt động, phương pháp ABC là công cụ quản lý hiện đại quan trọng giúp nhà quản trị có được những thông tin về: tính minh bạch của chi phí, cung cấp hỗ trợ chi việc ra quyết định, tạo điều kiện cho việc lập kế hoạch và dự báo.

Luận văn thạc sỹ Trần Minh Hiền (2008), với đề tài "*Vận dụng lý thuyết ABC để hoàn thiện hệ thống kế toán chi phí tại công ty điện tử Samsung Vina*". Trong đề tài tác giả đã trình bày lý thuyết về ABC như: Tổng quan về ABC, Lịch sử hình thành, khái niệm và các yếu tố cần thiết cho việc thực hiện thành công hệ thống ABC. Các bước thực hiện ABC và khả năng hỗ trợ của tin học trong việc triển khai hệ thống ABC. Đồng thời tác giả nghiên cứu về thực trạng áp dụng hệ thống ABC trong công ty Samsung Vina trong việc hạch toán chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Trên cơ sở lý thuyết và thực tế kế toán chi phí tại công ty, tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán chi phí dựa trên mức hoạt động tại Savina như: Xác lập lại sơ đồ trung tâm chi phí, tập hợp chi phí dựa vào chức năng xử lý chi phí theo từng bộ phận sinh lợi của phần mềm SAP R/3. Tách một số chi phí phục vụ xuất khẩu ra khỏi chi phí thu mua vật tư và chi phí giao nhận,

tách chi phí khấu hao máy móc thiết bị từ chi phí chung thành các trung tâm chi phí chi tiết hơn theo hoạt động. Xác định lại tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung. Tính lại chi phí giá thành sản xuất theo ABC, đồng thời cũng kế toán chi phí bán hàng và quản lý theo ABC.

Năm 2013, luận văn thạc sỹ của tác giả Hoàng Tuấn Sinh với đề tài "*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) tại công ty TNHH MTV Tân Thành Thắng*" đã trình bày hệ thống lý thuyết và thực trạng kế toán chi phí, tính giá thành sản phẩm tại công ty TNHH MTV Tân Thành Thắng từ đó đưa ra một số giải pháp nhằm vận dụng phương pháp ABC cho công ty TNHH MTV Tân Thành Thắng như: Xác định các chi phí trực tiếp cũng như các chi phí gián tiếp, các trung tâm hoạt động và nguồn phát sinh chi phí, xác định chi phí cho từng hoạt động, cho từng sản phẩm hàng hóa. Từ đó, vận dụng phương pháp ABC vào tính giá thành cho từng loại sản phẩm.

Năm 2014, tác giả Phạm Hồng Hải nghiên cứu đề tài "*Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam*"

Trong luận án, tác giả đã hệ thống hóa cơ sở lý thuyết về ABC như: Khái niệm, nội dung chủ yếu của quản trị chi phí theo hoạt động, Sự khác biệt cơ bản giữa quản trị chi phí kinh doanh truyền thống và quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động, Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở một số nước

trên thế giới. Luận án còn đánh giá khả năng ứng dụng và các nhân tố ảnh hưởng đến sự tiếp nhận quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam. Trên cơ sở phân tích thực trạng quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam, luận án chỉ ra rằng quản trị chi phí kinh doanh hiện nay trong các doanh nghiệp chế biến gỗ mới chỉ dừng lại ở mục đích báo cáo mà chưa đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định quản trị. Từ đó, luận án xây dựng phương án ứng dụng ABC/M cho các doanh nghiệp chế biến gỗ; cụ thể:

(1) Luận án đưa ra 4 yêu cầu cơ bản khi xây dựng ABC/M trong các doanh nghiệp chế biến gỗ; đó là: phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của ngành công nghiệp chế biến gỗ (cơ cấu sản phẩm của ngành đã chuyển dần theo hướng sản phẩm tinh chế - phần lớn sản xuất theo đơn đặt hàng); phải quán triệt nguyên tắc bảo toàn nguồn lực; phải đáp ứng nhu cầu thông tin đa dạng của các nhà quản trị và mục tiêu kiểm soát chi phí kinh doanh của doanh nghiệp; phải đáp ứng mục tiêu hiệu quả và tiết kiệm.

(2) Luận án đưa ra lộ trình xây dựng ABC/M cụ thể cho các doanh nghiệp chế biến gỗ, bao gồm các bước: xây dựng phương án tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (cấu trúc chung cho các doanh nghiệp, cấu trúc chi tiết của hệ thống và tính cụ thể cho 1 doanh nghiệp lựa chọn

làm ví dụ điển hình); tổ chức quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (tiến hành phân tích hoạt động và phân tích các thước đo hoạt động).

(3) Luận án đưa ra các đề xuất mới cho các giải pháp điều kiện để tiến hành ABC/M trong các doanh nghiệp chế biến gỗ; đó là:

- Các nhà quản trị doanh nghiệp cần có những nhận thức đúng đắn về vai trò của ABC/M từ đó sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho việc xây dựng ABC/M trong doanh nghiệp như bố trí về nhân sự cũng như trang bị cơ sở vật chất tương xứng;

- Các doanh nghiệp cần tổ chức lại bộ phận kế toán doanh nghiệp với hai bộ phận kế toán tài chính và bộ phận tính chi phí kinh doanh. Đây là hai bộ phận khác nhau, vừa liên hệ với nhau bởi sử dụng chung số liệu ghi chép ban đầu lại vừa mang tính độc lập tương đối vì mục đích, nguyên tắc của hai bộ phận này khác nhau;

Ngoài những nghiên cứu cụ thể nêu trên, những năm gần đây việc vận dụng mô hình ABC trong các nghiên cứu tại Việt Nam đã được các tác giả đề cập và nghiên cứu vận dụng cho các ngành cụ thể như: cơ khí ô tô, tác giả Trần Thị Uyên Phương (năm 2008) với đề tài "*Vận dụng phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) tại công ty Cơ khí ô tô và thiết bị Đà Nẵng*". Vận dụng ABC cho ngành may trong đề tài "*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) cho ngành may - Trường hợp*

*công ty cổ phần may Trường Giang Quảng Nam" của tác giả Nguyễn Thị Bích Lài (năm 2010). Cùng năm 2010, tác giả Trương Thoại Nhân nghiên cứu "Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động tại công ty Cổ phần Dược Danapha".*

Như vậy, qua tìm hiểu sơ bộ các nghiên cứu về ABC cho thấy việc vận dụng phương pháp ABC hiện nay đối với các doanh nghiệp Việt Nam đã và đang được quan tâm. Phương pháp ABC sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp có cách đánh giá chi phí phát sinh được chính xác, hợp lý hơn, đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận được toàn diện hơn so với các phương pháp truyền thống. Nhưng bên cạnh đó, việc áp dụng phương pháp ABC cũng cần phải lưu ý đến các điều kiện về sản phẩm, về đặc điểm quản lý, sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cụ thể. ABC đã được nhiều tác giả nghiên cứu và vận dụng trong các doanh nghiệp có ngành nghề kinh doanh khác nhau như: Cơ khí ô tô, sản xuất ván ép, cốt pha, điện tử, chế biến gỗ, may mặc, Dược phẩm... với đặc điểm sản phẩm đa dạng phong phú, hoạt động sản xuất trải qua nhiều qui trình...

Khách sạn là một lĩnh vực dịch vụ, việc vận dụng phương pháp ABC trong lĩnh vực dịch vụ tại Việt Nam chưa có nhiều nghiên cứu đề cập đến đặc biệt là khách sạn. Tuy nhiên, lĩnh vực khách sạn dịch vụ cũng có rất nhiều hoạt động và sản phẩm cũng phong phú, đồng thời qua kinh nghiệm từ các nghiên cứu nước ngoài cho thấy việc vận dụng

ABC trong khách sạn nước ngoài cũng đã thành công. Chính vì vậy, trên cơ sở các nghiên cứu trên thế giới và trong nước, cùng hệ thống lý thuyết cũng như các bước thực hiện phương pháp ABC, cuốn sách giới thiệu một số nội dung vận dụng phương pháp ABC vào trong khách sạn một cách khái quát và đơn giản nhất. Để thiết kế, vận dụng phương pháp vào một tổ chức, trước hết cần tìm hiểu đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, cơ cấu quản lý của ngành nghề hay lĩnh vực đó. Bởi không có một mô hình ABC chung nào cho tất cả các tổ chức, mỗi tổ chức sẽ có một mô hình hay cách vận dụng phương pháp ABC riêng. Trong phần này, cuốn sách căn cứ trên đặc điểm của khách sạn để xác định cũng như tính toán phân bổ chi phí sản xuất chung theo hoạt động tại khách sạn cho phù hợp và hiệu quả nhất.

## **3.2. ĐẶC ĐIỂM CƠ CẤU QUẢN LÝ, HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA DN KDDV KHÁCH SẠN**

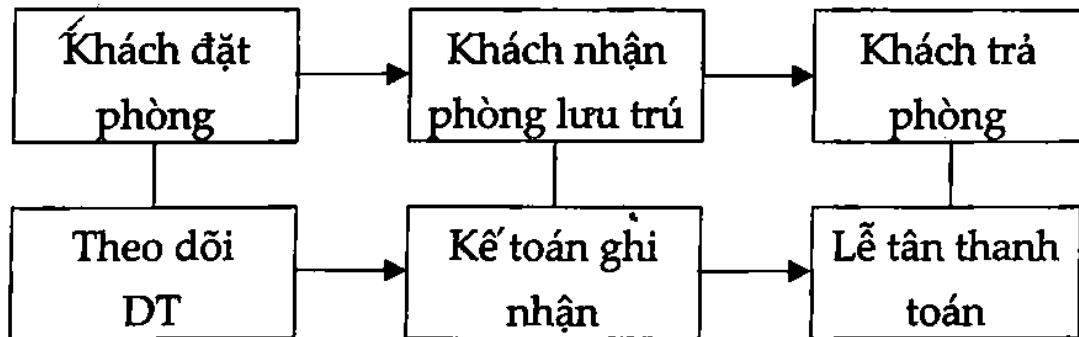
### **3.2.1. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của khách sạn**

Hoạt động kinh doanh chính của các khách sạn lớn (4, 5 sao) hiện nay thường bao gồm 3 hoạt động kinh doanh chính: Hoạt động Lưu trú, hoạt động nhà hàng bar và hoạt động tổ chức sự kiện. Trong 3 hoạt động này, hoạt động lưu trú hay cho thuê phòng ở là hoạt động thường xuyên

và chiếm tỷ trọng doanh thu lớn khoảng hơn 50% trên tổng doanh thu các hoạt động, sau đó đến hoạt động kinh doanh ăn uống chiếm khoảng 30% trên tổng doanh thu và cuối cùng là các hoạt động khác như thương mại, sự kiện, giặt là, thể thao và các hoạt động khác (tổ chức sự kiện, thể thao...).

**a) Hoạt động kinh doanh phòng - buồng**

Có thể khái quát hoạt động kinh doanh buồng - phòng, với qui trình chung như sau:



**Sơ đồ 3.1: Quy trình hoạt động kinh doanh phòng tại khách sạn**

Ở hoạt động này, khách sạn thường thực hiện hạch toán kế toán hoạt động kinh doanh phòng buồng, như sau: Chi phí nguyên vật liệu chính được tập hợp trực tiếp cho các loại phòng, Chi phí nhân công được phân bổ theo định mức, Ví dụ, trong hoạt động phòng 1 nhân viên theo định mức phải đảm bảo dọn 14 phòng trong 1 ngày. Định mức do trưởng bộ phận xây dựng dựa vào các hoạt động đã thực hiện và được xây dựng và kiểm soát bởi hệ thống quản lý chất lượng dịch của tập đoàn đưa ra. Định mức được xây dựng căn cứ vào thực tế và kinh nghiệm do các

chuyên gia trong lĩnh vực xây dựng, được nghiêm cứu thẩm định và duyệt ở các cấp phòng ban và cấp cao nhất. Định mức sẽ được thẩm định kiểm tra điều chỉnh và duyệt lại theo từng năm.

Hoạt động kinh doanh khách sạn hiện nay chủ yếu là cho thuê buồng ngủ, bên cạnh đó còn có các hoạt động khác như dịch vụ giặt là, nhà hàng, massage, vũ trường, bán hàng lưu niệm...

Các hoạt động trong khách sạn khá phong phú, có những hoạt động có thể có những sản phẩm dở dang cuối kỳ, có những hoạt động không có những sản phẩm dở dang cuối kỳ. Hoạt động cho thuê buồng ngủ có thể có những sản phẩm dở dang cuối kỳ khi khách nghỉ từ kỳ này sang kỳ khác, các chi phí phục vụ đã phát sinh nhưng khách hàng chưa thanh toán, khách sạn vẫn chưa hoàn tất việc phục vụ khách và chưa xác định doanh thu.

Đối với hoạt động kinh doanh này, chi phí khấu hao TSCĐ thường lớn vì khách sạn thường đầu tư nhiều vào nội thất khách sạn, trang bị nhiều thiết bị hiện đại cho phòng ngủ. Sản phẩm của dịch vụ kinh doanh khách sạn không thể lưu kho, không có hình thái vật chất, sản xuất và tiêu thụ sản phẩm diễn ra đồng thời. Hoạt động kinh doanh khách sạn mang tính thời vụ cao, phụ thuộc vào điều kiện tự nhiên, điều kiện kinh tế, xã hội, văn hóa lịch sử.

Nếu phân loại chi phí theo mục đích, công dụng kinh tế của chi phí, khách sạn thường bao gồm các loại chi phí sau:

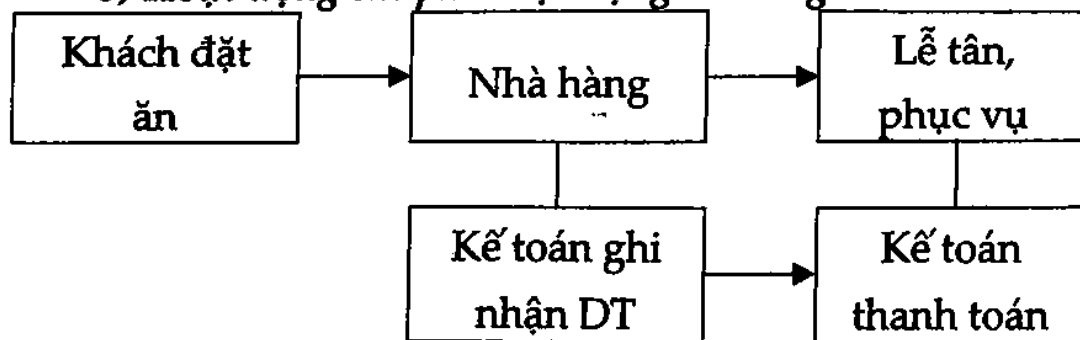
- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: Khoản mục này bao gồm các loại chi phí như xà phòng, giấy vệ sinh, thuốc tẩy, kem đánh răng, tạp chí... trong hoạt động kinh doanh khách sạn.

- *Chi phí nhân công trực tiếp*: bao gồm các khoản chi phí tiền lương chính, lương phụ, các khoản có tính chất lương khác, các khoản trích theo lương của nhân viên trực tiếp phục vụ hoạt động kinh doanh khách sạn.

- *Chi phí kinh doanh dịch vụ chung*: bao gồm các khoản mục chi phí khác ngoài 2 khoản mục chi phí trên phục vụ cho hoạt động kinh doanh khách sạn, bao gồm: chi phí khấu hao tài sản cố định: bao gồm khoản trích khấu hao TSCĐ sử dụng cho hoạt động kinh doanh khách sạn; chi phí điện nước, chi phí sửa chữa TSCĐ, chi phí bằng tiền khác.

Như vậy, vấn đề cần quan tâm đó là việc phân bổ các chi phí sản xuất chung, phương pháp ABC sẽ được sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng hoạt động đảm bảo độ chính xác và hiệu quả của từng hoạt động cũng như khả năng sinh lời của các hoạt động và sản phẩm dịch vụ.

**b) Hoạt động chi phí hoạt động ăn uống**



**Sơ đồ 3.2: Quy trình hoạt động kinh doanh nhà hàng tại khách sạn**

Thông thường khách sạn có các phương thức bán hàng kinh doanh nhà hàng như sau:

- Giao hàng và thu tiền trực tiếp: Theo phương thức này, nhân viên bán hàng trực tiếp giao hàng và thu tiền của khách. Nhân viên bán hàng và nộp số tiền thu được theo báo cáo bán hàng về phòng kế toán và thủ quỹ.

- Phương thức bán suất ăn theo vé: Phương thức bán hàng này được áp dụng ở nhà hàng bán đồ ăn theo món ăn, suất ăn, buffer. Nhân viên bán hàng phát vé ăn cho khách và thu tiền trực tiếp. Nhân viên bán hàng căn cứ vào từng vé ăn để lập Báo cáo bán hàng hàng ngày và nộp số tiền theo báo cáo về phòng kế toán.

- Phương thức bán hàng theo đơn đặt hàng: Khi nhà hàng có khách đặt hội nghị, đám cưới hoặc khách đặt trước các món ăn theo ngày giờ cụ thể, nhà hàng sẽ lập một hợp đồng hoặc cam kết giữa nhà hàng và khách đặt. Thông thường khách thường phải đặt cọc trước một khoản tiền nhất định. Kế toán lập phiếu thu nhưng chưa lập hóa đơn bán hàng. Khi thực hiện xong hợp đồng, đã hoàn thành việc phục vụ khách, nhà hàng mới được lập hóa đơn bán hàng và thanh toán phần tiền còn lại.

Với lĩnh vực kinh doanh ăn uống, đồ ăn được phân loại và chia theo từng trung tâm chi phí (đồ ăn Âu, Á, Trung...) hay theo món ăn (tôm, cua, cá, thịt...), trong hạch toán chi phí có sử dụng việc chuyển giá nội bộ giữa các bộ phận, trung tâm với nhau. Các chi phí phải phân bổ thường sử dụng

phân bổ theo nguyên vật liệu chính hoặc theo định mức như hoạt động kinh doanh phòng. Xây dựng định mức nguyên vật liệu cho từng món ăn trong đó thức ăn chính chiếm tỉ trọng cao nhất trong giá thành, tính được giá cost phân bổ các yếu tố phụ như: Xác định được chi phí nào là chi phí chung cần phân bổ vào giá của từng món ăn; như chi phí gas hóa lỏng, tiền nước, tiền điện, nước mắm, nêm, gia vị khác...thường là 20%-30%. Định lượng do bếp trưởng thực hiện, như sau:

Thực đơn ăn theo định lượng: Kiểm soát chi phí phát sinh của thực đơn theo định lượng do bếp trưởng lập căn cứ vào thực đơn trên menu, ví dụ kiểm chi phí đầu vào để làm món cá hồi nướng bơ: cần bao nhiêu gram cá hồi, bao nhiêu gia vị? bao nhiêu bơ?...

Thực đơn uống theo định lượng: căn cứ định lượng để giới hạn chi phí cho phép khi pha chế của nhân viên pha chế gọi là Nhân Viên Bartender. Mục đích kiểm soát chi phí không chế theo định lượng: 1 ly cà phê thì mất bao nhiêu chi phí? Cụ thể như: cà phê bao nhiêu gram? Đường bao nhiêu gram? Sữa bao nhiêu ml?...

Với những mặt hàng đồ uống như nước ngọt, bia,... kế toán cần theo dõi và tiến hành kiểm kê hàng tuần, kiểm tra hạn sử dụng và luân chuyển thường xuyên, đảo kho liên tục đảm bảo hàng không bị hết hạn sử dụng.

Kế toán nhà hàng, ăn uống phải tập hợp được chi phí của từng món ăn, tính được giá thành của từng món ăn để

đưa vào bảng kê chi tiết đi kèm. Bao gồm: nguyên vật liệu chế biến theo định lượng, nhân công phục vụ, chi phí sản xuất chung. Ngoài ra, kế toán cần theo dõi cũng như kiểm soát chi phí từ đó báo cáo chính xác được chi phí sử dụng cho các bộ phận: như chi phí điện thoại giới hạn trong bao nhiêu? Chi phí internet giới hạn trong bao nhiêu? Chi phí văn phòng phẩm? chi phí bếp, chi phí nước uống pha chế... Đồng thời, công việc cập nhật giá cả đầu vào: thường xuyên liên tục để theo dõi sự biến động giá đầu vào để điều chỉnh đơn giá bán ra của thực đơn Menu một cách hợp lý.

Với hoạt động kinh doanh ăn uống, nhà hàng phân loại chi phí theo chức năng hoạt động bao gồm các loại chi phí sau:

- *Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Đối với những vật liệu trong chế biến thức ăn có thời gian lưu kho ngắn như: cá, thịt tươi, rau, quả... thì phương pháp tính trị giá vốn vật liệu xuất dùng phù hợp là phương pháp đích danh. Thông thường, đối với những thực phẩm tươi sống thì các nhà hàng, khách sạn sẽ mua và đưa trực tiếp vào chế biến thức ăn mà không nhập kho.

Đối với những vật liệu trong chế biến thức ăn có thời gian lưu kho dài như dầu ăn, mắm, muối, gia vị... thì có thể áp dụng một trong các phương pháp tính trị giá vốn hàng xuất kho theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02.

Để hạch toán đúng và đủ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán thường căn cứ và thực đơn chế biến hàng ngày

do giám đốc duyệt đề xuất kho nguyên vật liệu và cấp tiền đi chợ cho bộ phận tiếp liệu.

Khi bộ phận tiếp liệu mua nguyên vật liệu về thì những vật liệu nào nhập kho sẽ lập phiếu nhập kho và làm thủ tục thanh toán với kế toán. Đối với vật liệu tươi sống không nhập kho mà đưa ngay vào chế biến thì bộ phận tiếp liệu lập bảng kê mua vật liệu về; lập làm 3 liên: chuyển lên phòng kế toán 1 liên, chuyển cho bộ phận bếp trưởng 1 liên.

Để theo dõi chính xác nguyên liệu đưa vào sản xuất món ăn cần có một nhân viên được giao nhiệm vụ lập sổ kho chế biến ghi nhận toàn bộ giá trị nguyên vật liệu đã giao cho bộ phận chế biến.

Để kiểm soát số lượng và giá trị nguyên vật liệu sử dụng cho việc chế biến món ăn trong ngày, kế toán phải yêu cầu bếp trưởng lập phiếu sản xuất chế biến hàng ngày cho từng món ăn. Phiếu theo dõi vật liệu chế biến có thể được mở cho từng ngày theo dõi vật liệu sử dụng chế biến từng món ăn.

Đối với những gia vị như mì chính, dầu ăn, muối, hạt nêm... là những chi phí gián tiếp thì khi xuất kho vật liệu này sẽ sử dụng để chế biến nhiều món ăn thì nhà hàng có thể chọn tiêu thức để cuối kỳ phân bổ cho từng món ăn cho phù hợp.

- *Kế toán chi phí nhân công trực tiếp*: Chi phí nhân công trực tiếp trong kinh doanh nhà hàng bao gồm: tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp theo lương, các khoản trích

theo lương của bộ phận bếp, tổ chế biến, những người trực tiếp chế biến món ăn.

- *Kế toán chi phí sản xuất chung*

Trong quá trình chế biến thức ăn còn phát sinh rất nhiều các chi phí khác đó là các khoản chi phí gián tiếp phục vụ cho quá trình chế biến thức ăn như:

+ Chi phí vật liệu gián tiếp cho việc chế biến như: Xà phòng, nước rửa bát...

+ Chi phí nhân công gián tiếp: Chi phí tiền lương, tiền công các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý bộ phận bếp, nhân viên vận chuyển, nhân viên tiếp liệu...

+ Chi phí công cụ dụng cụ: xoong nồi, dao, bát đĩa, đũa, bếp ga...

+ Chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất chế biến món ăn

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Chi phí tiền điện, nước, ga..

+ Chi phí khác bằng tiền.

*c) Các hoạt động khác*

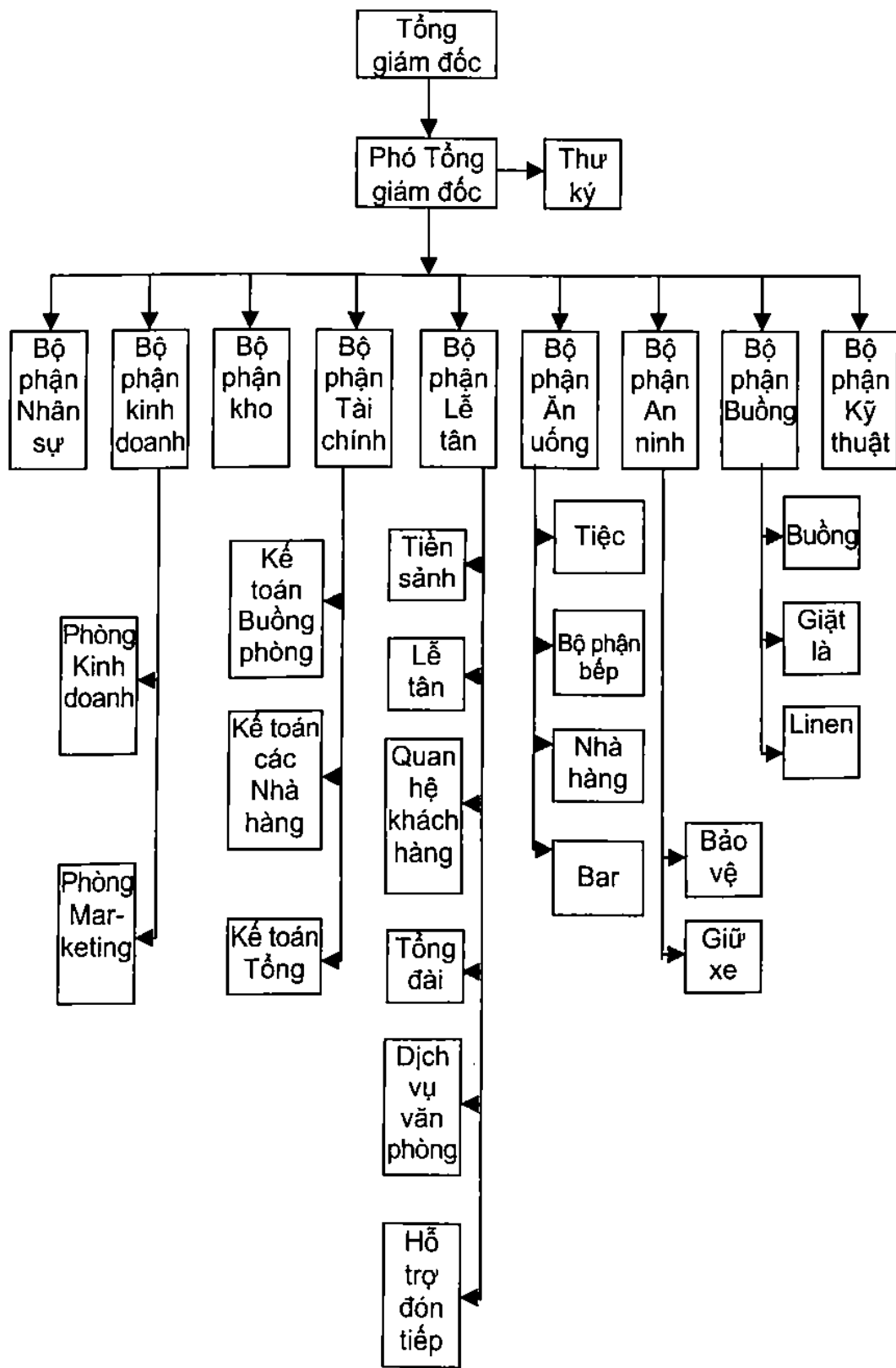
Các hoạt động khác bao gồm: tổ chức sự kiện, trung tâm thể thao, spa...

Các hoạt động khi thực hiện thông thường đây là các hoạt động thực hiện theo đơn đặt hàng hoặc gói sản phẩm đã được xác định giá trước nên việc hạch toán kế toán theo các chi phí phát sinh cho từng đơn hàng. Các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được

tập hợp theo từng đơn đặt hàng, còn chi phí chung được phân bổ ước tính cho mỗi đơn đặt hàng, cuối kỳ tiến hành điều chỉnh với chi phí thực tế phát sinh.

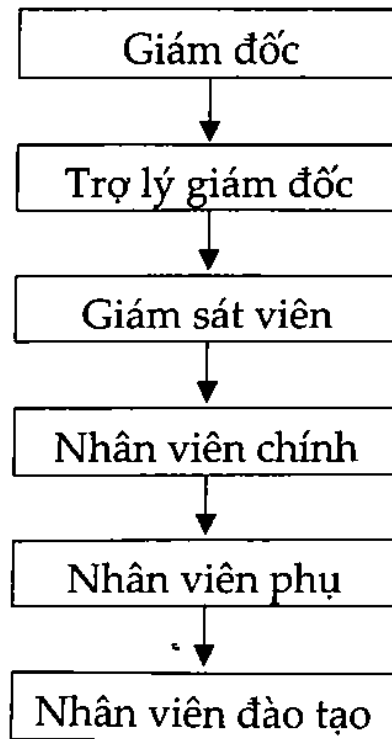
### **3.2.2. Đặc điểm cơ cấu quản lý của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn**

Thông thường với các khách sạn lớn nói chung, cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý được thể hiện trong sơ đồ 3.3 sau:



Sơ đồ 3.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của khách sạn

Tại các bộ phận cũng có các cấp quản lý như sơ đồ 3.4



**Sơ đồ 3.4: Sơ đồ các cấp quản lý tại các bộ phận**

Mô hình trên sơ đồ 3.4 cho thấy, mối quan hệ giữa Tổng giám đốc và các bộ phận là mối quan hệ trực tuyến, các bộ phận chỉ đạo và điều hành có thể báo cáo trực tiếp lên Tổng giám đốc. Các thông tin "xuôi - ngược" thông suốt. Tổng giám đốc trực tiếp ra quyết định quản lý tới các bộ phận nhằm đảm bảo các quyết định quản lý được thực hiện nhanh chóng và chính xác. Tổng giám đốc được tham mưu bởi trợ lý Tổng giám đốc và thư ký có thể được ủy quyền trong trường hợp cần thiết. Lãnh đạo các bộ phận chủ động điều hành công việc, các giám đốc bộ phận trực tiếp quản lý thông qua trợ lý giám đốc và kiểm soát viên.

Giữa các bộ phận có quan hệ chức năng hỗ trợ nhau đảm bảo sự hoạt động thống nhất.

Như vậy, kiểu tổ chức này thể hiện sự phân quyền trong quản lý, đồng thời nâng cao tinh thần trách nhiệm của các bộ phận chức năng, mỗi vị trí trong tổ chức đảm bảo cho công việc thực hiện thông suốt, tạo điều kiện cho các bộ phận cấp dưới chủ động trong công việc. Bên cạnh đó, cơ cấu này còn thu hút các chuyên gia có trình độ cao tham gia vào các hoạt động nghiên cứu và quản lý của khách sạn. Với các bộ phận cụ thể được thực hiện như sau:

- *Bộ phận tiền sảnh: chuyên đón khách, chào hỏi.*

+ Trưởng bộ phận tiền sảnh: phụ trách chung trong việc quản lý nhân viên và điều hành mọi hoạt động của bộ phận.

+ Trợ lý chịu trách nhiệm hỗ trợ cho trưởng bộ phận trong công tác quản lý.

+ Kiểm soát viên phụ trách các bộ phận nhỏ: lễ tân, gác cửa, đặt phòng...

Bộ phận tiền sảnh được chuyên môn hoá thành: Bộ phận lễ tân, bộ phận gác cửa, bộ phận đặt trước, bộ phận tổng đài, bộ phận quan hệ với khách hàng, trung tâm thương mại. Các bộ phận này thực hiện các nhiệm vụ chính như: Nhận đặt chỗ trước, Đón khách hàng và phục vụ khách ban đầu như làm thủ tục nhận phòng, Phục vụ trong thời gian khác lưu lại và Thanh toán về tiền khách.

- *Bộ phận buồng:*

+ Giám đốc bộ phận buồng chịu trách nhiệm chung về

hoạt động kinh doanh của bộ phận cũng như quản lý thuyền chuyên nhân viên.

- + Ba trợ lý hỗ trợ cho giám đốc trong công việc

- + Kiểm soát viên quản lý trực tiếp các bộ phận nhỏ như bộ phận cắm hoa, bộ phận làm phòng, bộ phận bảo dưỡng các khu công cộng.

- + Các nhân viên lao động cáo nhiệm vụ: Chuẩn bị đón khách, làm vệ sinh phòng, kiểm tra thiết bị; Đón khách và bàn giao phòng; Phục vụ khách trong thời gian ở như: Thay ga, vệ sinh phòng...

- *Bộ phận ăn uống*: Phục vụ các món ăn chất lượng cao, Cung cấp các món ăn Á, Âu, Tổ chức việc.

- *Bộ phận bếp*: có nhiệm vụ bảo quản thức ăn đồ uống, Sơ chế các món ăn phục vụ khách.

- *Phòng Tài chính kế toán* (Nhiệm vụ của phòng kế toán) thực hiện các chức năng sau: Quản lý vốn (vốn lưu động vốn cố định); Kiểm soát chi phí; Bảo toàn vốn trong quá trình sản xuất kinh doanh; Tính toán lợi nhuận của công ty; Phân bổ các quỹ phát triển sản xuất, quỹ khen thưởng; Thực hiện các nghĩa vụ đối với nhà nước như nộp thuế... Kinh doanh dịch vụ hỗ trợ bổ sung.

- *Tại phòng kế toán*: Giám đốc tài chính quản lý chung dưới giám đốc tài chính là trợ lý của giám đốc tài chính. Bộ máy kế toán chia làm 3 lĩnh vực chính đó là Quản lý bán hàng, Kế toán và bộ phận EDF. Mỗi bộ phận này đều có nhà quản trị đứng đầu, và có trợ lý cho quản trị từng bộ phận.

Với bộ phận kế toán: bao gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị, và các kế toán phần hành như kế toán thanh toán, kế toán chi phí, kế toán kho...

- *Phòng Marketing và bán:* Nghiên cứu thị trường để phát triển nhu cầu, Xây dựng sản phẩm mới, Tổ chức bán sản phẩm.

- *Bộ phận kỹ thuật:* Sửa chữa và bảo dưỡng các thiết bị cơ sở vật chất của khách sạn.

- *Phòng nhân sự:* Quản lý hồ sơ nhân viên, quản lý bố trí nhân viên đúng người đúng việc, Tuyển chọn đào tạo nguồn nhân lực, Giải quyết các chế độ chính sách về lao động.

Với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và cơ cấu tổ chức quản lý của các khách sạn lớn hiện nay, nhìn chung các bộ phận trong hệ thống được tổ chức khá hợp lý, chức năng nhiệm vụ rõ ràng, không có sự chồng chéo đồng thời vẫn tạo lập được mối quan hệ khăng khít giữa các bộ phận. Bộ máy quản lý phân cấp rõ ràng, các bộ phận có các chức năng chuyên môn hoá cao, đảm bảo phát huy được hết chức năng nhiệm vụ cũng như quyền hạn của các nhà quản lý. Nâng cao tinh thần trách nhiệm của các bộ phận chức năng, mỗi vị trí trong tổ chức đảm bảo cho công việc được thực hiện thông suốt, tạo điều kiện cho các nhân viên chủ động chuyên sâu vào công việc. Đây cũng là nền tảng và điều kiện tốt trong việc vận dụng phương pháp ABC, giúp việc kiểm soát điều hành và ra quyết định kịp thời

tạo điều kiện cho hoạt động kinh doanh của khách sạn đạt hiệu quả cao, tăng khả năng cạnh tranh với thị trường và khẳng định vị trí trên thị trường hiện nay.

### **3.3. MỘT SỐ NỘI DUNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TẠI DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN**

Căn cứ vào điều kiện để vận dụng thành công phương pháp ABC, đồng thời phương pháp ABC không phải là hoàn toàn tối ưu, đã có nhiều doanh nghiệp Việt Nam và trên thế giới áp dụng không thành công. Phương pháp ABC gắn chi phí vào sản phẩm với mối quan hệ nhân quả, có nghĩa hoạt động nào tạo ra chi phí thì gắn với hoạt động đó vào. Nhưng không có nghĩa sản phẩm nào tạo ra nhiều doanh thu sẽ chịu nhiều chi phí. Theo Cooper and Kaplan, phương pháp ABC sẽ phù hợp với doanh nghiệp có sản phẩm đa dạng, phức tạp, mức độ phức tạp từ sản phẩm, quy trình sản xuất đến quản lý khách hàng, như vậy phương pháp ABC mới có ý nghĩa. Vì vậy, phương pháp ABC sẽ gặp thất bại nếu sản phẩm đơn giản, chi phí thấp, quy trình sản xuất đơn giản hay hầu hết toàn bộ chi phí liên quan đến sản phẩm đầu ra. Ngoài ra, việc xây dựng phương pháp ABC cần cân nhắc đến hiệu quả đem lại và chi phí bỏ ra, bởi sự phức tạp và tốn kém về chi phí. Chính vì vậy, việc vận dụng phương pháp ABC vào khách sạn cần

nghiên cứu tìm hiểu trong từng trường hợp cụ thể.

- Từ đặc điểm cơ cấu quản lý và hoạt động kinh doanh hiện nay, khách sạn đã có sự phân cấp quản lý rõ ràng theo sơ đồ (3.1) cho thấy: hiện nay khách sạn phân cấp rõ 2 bộ phận chính là Bộ phận Quản trị và Bộ phận điều hành, trong mỗi bộ phận đều có các nhà quản trị đứng đầu, phân cấp quản lý và hoạt động với trách nhiệm và quyền hạn rõ ràng. Trong bộ phận điều hành được phân định rõ cho các lĩnh vực kinh doanh chính gồm 3 hoạt động là: Hoạt động kinh doanh buôn, hoạt động ăn uống (nhà hàng, bar) và các hoạt động khác (sự kiện, thể thao...). Trong mỗi hoạt động này, đều có các nhà quản trị đứng đầu chịu trách nhiệm quản lý và điều hành hoạt động, và các trợ lý và kiểm soát cùng bộ máy nhân viên hoạt động và báo cáo các hoạt động lên nhà quản trị bộ phận. Bởi vậy, việc vận dụng phương pháp ABC sẽ được vận dụng trên cơ sở phân cấp quản lý và hoạt động kinh doanh hiện nay tại Khách sạn. Phương pháp ABC được vận dụng cho 3 hoạt động kinh doanh chính của khách sạn đã nêu trên.

- Cũng căn cứ vào đặc điểm kinh doanh hiện nay của khách sạn, trong 3 hoạt động chính, hoạt động kinh doanh phòng đang chiếm tỷ trọng doanh thu lớn khoảng 60-80% trên tổng doanh thu các hoạt động của khách sạn, sau đó đến hoạt động kinh doanh ăn uống. Đây là những hoạt động chính tạo ra doanh thu cho khách sạn vì vậy việc vận dụng phương pháp TDABC là sự cần thiết.

Như vậy, vận dụng phương pháp ABC cho từng cấp quản lý và hoạt động, thứ nhất vận dụng ABC cho bộ phận điều hành cụ thể cho 3 hoạt động chính tạo ra doanh thu cho khách sạn, thứ hai vận dụng phương pháp TBABC cho từng hoạt động chính cụ thể hoạt động kinh doanh phòng và hoạt động kinh doanh ăn uống. Đồng thời, vận dụng phương pháp ABC phải đảm bảo một cách gọn nhẹ, đơn giản và hiệu quả cho các hoạt động kinh doanh của Khách sạn, tránh lãng phí, ôm đồm và quá phức tạp dẫn đến việc không hiệu quả.

### **3.3.1. Vận dụng phương pháp ABC cho các hoạt động chính của khách sạn**

Căn cứ vào lý thuyết, các bước thực hiện phương pháp ABC và đặc điểm hoạt động, cũng như nhu cầu của các nhà quản trị khách sạn, phương pháp ABC được vận dụng trên góc độ hiệu quả, tinh giảm chi phí, bởi hệ thống kế toán chi phí tại khách sạn đã hoạt động rất lâu và vẫn đang mang lại hiệu quả kinh doanh cho khách sạn (theo nhà quản trị khách sạn). Chính vì vậy, việc vận dụng phương pháp ABC vào trong khách sạn được đề cập một cách đơn giản và hiệu quả.

Theo phương pháp ABC chúng ta cần xác định 4 nội dung sau:

- Đối tượng chịu phí, hay đối tượng phân bổ (Objects)
- Tổng nguồn chi phí cần phân bổ (Resources)

- Hoạt động (Activities)
- Nhân tố tạo ra chi phí, đây chính là tiêu thức để phân bổ (Cost drivers)

Để thực hiện vận dụng phương pháp ABC chúng ta cần thực hiện các bước sau:

- Xác định được các hoạt động chính: Khách sạn hiện tại có 3 hoạt động chính: Hoạt động kinh doanh phòng, hoạt động ăn uống (nhà hàng và bar) và hoạt động khác (tổ chức sự kiện, thể thao...)

- Tổng cộng chi phí chung phát sinh: Căn cứ vào hệ thống kế toán hiện nay đang tổng hợp chi phí.

- Lựa chọn các tiêu thức phân bổ phù hợp: Căn cứ vào đặc điểm của khách sạn tiêu thức phân bổ phù hợp với nguồn gốc tạo ra chi phí trong hoạt động đó.

- Xác định chi phí đơn vị để phân bổ

- Tập hợp chi phí theo đối tượng chịu phí: Đối tượng chịu phí được tập hợp lại tùy theo từng hoạt động, có thể là các loại phòng, theo mỗi đơn hàng, hay theo sự kiện hoạt động.

Căn cứ vào đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý cũng như các hoạt động kinh doanh của khách sạn, với các lĩnh vực hoạt động chính trong khách sạn bao gồm: Hoạt động kinh doanh buồng (Cho thuê buồng phòng), Nhà hàng quán bar, Hoạt động khác (Tổ chức sự kiện, thể thao, spa...) Trong đó, hoạt động kinh doanh phòng là thường xuyên, có qui mô lớn và chiếm tỷ trọng doanh thu lớn (trên 60% tổng

doanh thu của khách sạn). Căn cứ vào hoạt động của khách sạn, việc vận dụng ABC theo hướng, đơn giản hoặc từng phần. Cụ thể, có thể vận dụng phương pháp ABC với ví dụ như sau:

Khách sạn có kho dự trữ đồ uống, chi phí gián tiếp phát sinh tại kho trong tuần là: 6.000 (ng/đ) (bảo quản, vận chuyển...) đảm bảo cho các hoạt động hàng tuần kho cung cấp đồ uống cho 3 hoạt động của khách sạn: Hoạt động buồng phòng, Hoạt động ăn uống (Nhà hàng quán bar), Hoạt động khác (Tổ chức sự kiện, thể thao, spa...) Giá trị đồ uống được thống kê theo tuần, căn cứ vào tình hình dự trữ, tiêu thụ và đặc điểm hoạt động, thống kê số lần vận chuyển cho các hoạt động như bảng sau:

**Bảng 3.1: Phân bổ chi phí vận chuyển đồ uống cho các hoạt động**

*DVT: 1.000đ*

Chi phí	Nhà hàng & Bar	Hoạt động buồng phòng	Hoạt động khác	Tổng chi phí
1. Giá trị đồ uống	132.000	28.000	80.000	240.000
2. Phân bổ truyền thống: $6.000/240.000 = 0.025$				
CP phân bổ	3.300	700	2.000	6.000
3. Phân bổ theo ABC: $6.000/15 = 400$				
Số lần vận chuyển	3	7	5	15
CP Phân bổ	1.200	2.800	2.000	6.000

Theo phương pháp truyền thống hiện nay của khách sạn Metropole, chi phí gián tiếp của kho được phân bổ dựa trên giá trị đồ uống hàng tuần, hệ số phân bổ là: 0.025. Như vậy, hoạt động ăn uống (Nhà hàng và Bar) tiêu thụ nhiều thì chịu chi phí nhiều, hoạt động kinh doanh phòng tiêu thụ ít thì chịu ít chi phí.

Nhưng theo phương pháp ABC, căn cứ vào số lần vận chuyển cho các dịch vụ, hệ số phân bổ là: 400 (ng/đ), căn cứ vào số lần vận chuyển hàng cho các hoạt động, hoạt động kinh doanh phòng sử dụng nhiều lần vận chuyển thì phải chịu nhiều chi phí hơn và ngược lại hoạt động Nhà hàng Bar mặc dù tiêu thụ nhiều nhưng do phòng lớn, dự trữ được nhiều, số lần vận chuyển ít nên chịu chi phí vận chuyển nhỏ.

Như vậy, theo phương pháp ABC một cách đơn giản chi phí gián tiếp đã được phân bổ cho từng hoạt động của khách sạn theo số lần phục vụ cho các hoạt động. So với phương pháp truyền thống phân bổ theo ABC giúp nhà quản trị xác định được chi phí cho các hoạt động được chính xác và hợp lý hơn, từ đó có các biện pháp quản trị, kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh cho từng hoạt động.

Hay căn cứ vào đặc điểm hoạt động kinh doanh khách sạn, chiếm tỷ trọng doanh thu lớn đó là hoạt động kinh doanh phòng, vận dụng phương pháp ABC để xác định chi phí cần phân bổ cho các hoạt động theo từng loại phòng,

từ đó giúp khách sạn có những thông tin đánh giá chính xác chi phí cũng như hiệu quả hoạt động từng phòng một cách chính xác và toàn diện. Qua đó, giúp nhà quản trị có những chiến lược kinh doanh cho phù hợp, đạt được những mục tiêu kinh doanh.

### **3.3.2. Vận dụng phương pháp xác định chi phí theo tiêu thức thời gian**

Phương pháp phân bổ chi phí hoạt động theo tiêu thức thời gian Time - driven Activity Based Costing (TDABC) được phát triển trên cơ sở của phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC) để đơn giản hóa tiêu thức phân bổ cũng như đơn giản hóa phương pháp ABC. Trong phần này cuốn sách trình bày việc vận dụng cách thức và tính toán phương pháp TDABC trong khách sạn:

Một khoản chi phí lương nhân viên (lương bảo vệ, lương phục vụ, lễ tân, dọn phòng...), theo phương pháp truyền thống lương thường được phân bổ theo doanh thu. Còn các chi phí khấu hao chi phí sản xuất chung như điện, nước, điện thoại, internet, hiện nay tại khách sạn Metropole đang được kế toán chi phí phân bổ theo định mức, định mức phân bổ được xây dựng căn cứ trên cơ sở tính toán và kinh nghiệm cùng quan sát thống kê kinh nghiệm. Căn cứ vào phương pháp ABC ta có thể sử dụng Time driven ABC (TDABC) để xác định chi phí. Cụ thể, với hoạt động phòng, theo TDABC ta xác định các hoạt động trong việc cho

thuê phòng theo thời gian, tiêu thức lựa chọn để phân bổ chi phí gián tiếp đó là thời gian (có thể là số phút). Sau khi tập hợp các chi phí gián tiếp cần phân bổ (chi phí lương, chi phí khấu hao, chi phí khác), ta xác định thời gian cho các hoạt động. Theo phương pháp TDABC ta có:

$$\text{Tỷ lệ chi phí công suất} = \frac{\text{Chi phí của nguồn lực cung ứng}}{\text{Công suất thiết kế của nguồn lực cung ứng}}$$

$$\begin{aligned} \text{Chi phí đơn vị} &= \text{Chi phí cho 1 hoạt động} \\ &= \text{Tỷ lệ chi phí công suất} \times \text{Đơn vị thời gian} \end{aligned}$$

Sau khi xác định được chi phí cần phân bổ cho các phòng, ta xác định các hoạt động tạo chi phí đó, rồi tính chi phí cho 1 đơn vị thời gian rồi nhân ngược lại với thời gian cho từng hoạt động và cuối cùng tập hợp chi phí cho các loại phòng, bao gồm: Các loại phòng: Superior, Deluxe, Junior Suite, Royal Suite, thời gian sẽ được lựa chọn để phân bổ các chi phí chung như: Chi phí quản lý, chi phí bảo vệ, chi phí lễ tân (gọi nghe điện thoại, thanh toán) chi phí dọn phòng,...

Như vậy, mặc dù những ưu điểm của phương pháp ABC liên quan đến việc xác định và phân bổ chi phí là không thể phủ nhận, nhưng phương pháp này vẫn còn những hạn chế nhất định, trong đó nổi bật nhất là vấn đề thiết lập hệ thống và chi phí để xây dựng hệ thống tại đơn vị.

Kaplan and Anderson (2007) cho rằng trong những trường hợp mà ABC quá tốn kém để thiết lập tại đơn vị, thì việc sử dụng "phiên bản" rút gọn của ABC lại phát huy được ưu thế, trong đó phương pháp Phân bổ chi phí theo thời gian (Time-driven activities based costing - TDABC) đã được tác giả nhắc đến và rất đề cao. Phương pháp TDABC là phương pháp đơn giản, dễ thực hiện và cũng mang đến nhiều ý nghĩa hơn phương pháp ABC thông thường. Thông thường, giá bán của sản phẩm dịch vụ không phản ánh được sự thay đổi của môi trường hoạt động. Nhưng phương pháp TDABC có thể giúp cho việc tính toán chi phí chính xác hơn, linh hoạt theo sự thay đổi của môi trường, và do đó có thể phản ánh được sự thay đổi của môi trường. Kaplan và Anderson (2007) đã chỉ ra hai (05) bước để thiết lập hệ thống TDABC tại đơn vị

- Bước 1: Xác định các hoạt động, chi phí hoạt động, và thước đo các hoạt động
- Bước 2: Xác định chi phí của nguồn lực cung ứng
- Bước 3: Xác định công suất thực tế
- Bước 4: Xác định Tỷ lệ phân bổ chi phí
- Bước 5: Ước tính thời gian tiêu hao

Nếu quy trình hoạt động tại đơn vị không có quá nhiều biến động, TDABC có thể được thực hiện dễ dàng, và ngược lại nếu quy trình hoạt động tại đơn vị đa dạng có quá nhiều hoạt động, thì việc xác định chính xác công suất thực tế có thể rất phức tạp.

Để giải quyết vấn đề này, TDABC đã xây dựng phương trình thời gian:

TDABC	Tỷ lệ phân bố chi phí	=	Chi phí của nguồn lực cung ứng
	Chi phí đơn vị	=	Công suất thực tế của nguồn lực cung ứng
	Chi phí đơn vị	=	Chi phí của một hoạt động
		=	Tỷ lệ phân bố chi phí x đơn vị thời gian
	Đơn vị thời gian	=	thời gian thực tế cần để thực hiện hoạt động đó

*Nguồn: Kaplan và Anderson (2007)*

Phương trình này giúp cho các đơn vị hoặc tổ chức xác định được chính xác hơn chi phí thực tế theo thời gian thời gian thực tế cần có để thực hiện các hoạt động tại đơn vị.

Phương pháp TDABC đơn giản hơn phương pháp ABC thông thường vì nó chỉ yêu cầu hai (02) thước đo, (1) chi phí đơn vị của hoạt động (unit cost of activity), và (2) thời gian để thực hiện những hoạt động đó. Như vậy, phương pháp này rất phù hợp cho những đơn vị hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ như khách sạn Metropole, bởi vì hoạt động của khách sạn chủ yếu được đo lường trên cơ sở thời gian để thực hiện những hoạt động đó, và trong khách sạn cũng phát sinh nhiều chi phí sản xuất chung cần phân bổ cho các hoạt động. Việc sử dụng phương pháp hệ thống

chi phí truyền thống để xác định giá phòng, không chỉ gây ra sự cứng nhắc trong việc phân bổ chi phí, mà còn khiến cho việc lựa chọn tiêu thức phân bổ thiếu tính khách quan.

Căn cứ vào đặc điểm kinh doanh hiện nay của khách sạn, khách sạn có 3 hoạt động chính Lưu trú (Cho thuê buồng phòng), Nhà hàng quán bar, hoạt động khác (Tổ chức sự kiện, thể thao, spa...). Trong đó, lĩnh vực lưu trú là hoạt động thường xuyên, có qui mô lớn và chiếm tỷ trọng lớn 60 - 80% tổng doanh thu trong khách sạn. Chính vì vậy, việc vận dụng phương pháp TDABC trong hoạt động kinh doanh phòng. Với lĩnh vực kinh doanh này thì sản phẩm bao gồm: Các loại phòng: Superior, Deluxe, Junior Suite, Royal Suite, thời gian sẽ được lựa chọn để phân bổ các chi phí chung như: Chi phí quản lý, chi phí bảo vệ, chi phí lễ tân (gọi nghe điện thoại, thanh toán) chi phí dọn phòng,...

Cũng giống như phương pháp ABC, TDABC sẽ xác định chi phí dựa trên hoạt động, tại các khách sạn lớn (4,5 sao) hoạt động phục vụ cho khách thuê phòng đã được chuẩn hóa. Vì vậy, một khách thuê bất kỳ loại phòng nào cũng đều được nhận dịch vụ như nhau. Theo như lý thuyết đã trình bày phần trên, trước hết cần xác định các hoạt động có liên quan đến hoạt động cho thuê phòng, tiếp theo xác định đơn vị thời gian tương ứng các hoạt động thông qua quan sát và theo dõi tại khách sạn. Xác định chi phí nguồn lực cung ứng cho các hoạt động và công suất thực tế.

Sau đó tính tỷ lệ phân bổ chi phí, tính toán chi phí trên 1 đơn vị thời gian, và cuối cùng tổng hợp chi theo thời gian cho 1 sản phẩm dịch vụ đó là các loại phòng cho thuê trong khách sạn. Cụ thể như sau:

**Bước 1: Xác định các hoạt động và thời gian tương ứng:**  
 Đây là bước đầu tiên khi vận dụng phương pháp TDABC, đề tài tập trung phân tích và vận dụng TDABC trong hoạt động liên quan đến thuê phòng ở tại khách sạn:

**Bảng 3.2: Danh sách các hoạt động và thời gian từng hoạt động**

STT	Hoạt động tạo chi phí (Activity Cost Pool)	Chi tiết hoạt động	Thời gian hoạt động (phút)
1	Check in	Chào đón	1
		Hỏi khách đã đặt phòng trước chưa?	1
		Nếu chưa: Kiểm tra hệ thống	4
		Nếu đã đặt trước: Hỏi phòng, thời gian lưu trú	1
		Cung cấp chìa khóa phòng	1
2	Tiếp đón	Cung cấp đồ ăn và đồ uống cho khách	5
3	Chuyển đồ	Mang đồ và đưa khách lên phòng	10

STT	Hoạt động tạo chi phí (Activity Cost Pool)	Chi tiết hoạt động	Thời gian hoạt động (phút)
4	Dọn phòng	Dọn phòng	25
5	Check out	Kiểm tra phòng, thiết bị, đồ ăn, đồ uống	6
		Tính các chi phí	2
		In hóa đơn	1
		Nhận tiền	2

**Bước 2: Xác định đơn vị thời gian:** Đây là thời gian chính xác cần thiết cho hoạt động, trong bước này cần tính tổng thời gian cần thiết cho các hoạt động trong dịch vụ thuê phòng của toàn khách sạn. Có nghĩa là, với từng hoạt động trên bảng 2.1 và thời gian tương ứng, chúng ta nhân với tổng số khách, hoặc tổng số phòng được thuê trong năm.

Ví dụ: hoạt động check in, với 3 hoạt động (chào đón, Hỏi khách, kiểm tra hệ thống), để tính tổng thời gian 1 năm của khách sạn chúng ta có:  $(1+1+4)$  phút x số lượt lượt khách hỏi. 2 hoạt động còn lại (hỏi phòng, cung cấp chìa khóa) x số phòng cho thuê trong năm.

**Bước 3: Tính toán và xác định công suất thực tế của nguồn lực sử dụng:** trong phần này, cần xác định tổng thời gian sử dụng thực tế trong năm của hoạt động lưu trú trong khách sạn. Cần chú ý tính toán chính xác số ngày làm việc trong 1 năm, thời gian làm việc 1 ngày của người

lao động. Từ đó, thống kê tổng số thời gian làm việc của người lao động có liên quan đến các hoạt động trên cho chính xác.

**Bước 4: Xác định tỷ lệ phân bổ chi phí:** Sau khi đã xác định được xác định công suất thực tế của nguồn lực sử dụng, bước tiếp theo cần tính toán tỷ lệ phân bổ chi phí, tỷ lệ này được xác định bằng tổng chi phí chia cho nguồn công suất thực tế sử dụng. Đây chính là chi phí cho 1 đơn vị thời gian (phút), tỷ lệ này sẽ được xác định cho các phòng Superior, Deluxe, Junior Suite, Royal Suite trong khách sạn.

**Bước 5:** Sau khi có tỷ lệ phân bổ chi phí được xác định ở bước 4, cuối cùng cần xác định chi phí của các hoạt động cho từng loại phòng Superior, Deluxe, Junior Suite, Royal Suite trong khách sạn. Sau khi tập hợp lại được tổng chi phí theo các phòng, với số liệu có được sẽ cung cấp thông tin cho biết mức độ sử dụng và hoa tốn chi phí cho các phòng như thế nào? Căn cứ vào các chi phí từng phòng và giá thuê tương ứng của các loại phòng các nhà quản trị sẽ những chiến lược kinh doanh phù hợp để có hiệu quả cao.

Tương tự đối với hoạt động kinh doanh nhà hàng, ăn uống việc vận dụng phương pháp ABC hay TDABC cũng được thực hiện tương tự như đã trình bày ở trên.

Phương pháp TDABC đã hạn chế độ phức tạp cũng như tăng tính hiệu quả của phương pháp ABC, những ưu điểm của việc sử dụng phương pháp này:

1. Việc thiết lập mô hình TDABC tại đơn vị nhanh hơn và dễ dàng hơn

2. Tích hợp dữ liệu sẵn có trên ERP và hệ thống quản lý khách hàng. Điều này làm cho mô hình trở nên linh động hơn và ít phụ thuộc vào chủ quan của con người.

3. Tiêu thức phân bổ cho các giao dịch hay các đơn hàng dựa trên những đặc điểm cụ thể của từng đơn hàng, nhà cung cấp và khách hàng

4. Có thể chạy mô hình hàng tháng để xác định tình hình hoạt động gần nhất của đơn vị

5. Cung cấp công cụ để đánh giá tính hiệu quả và việc sử dụng nguồn lực của đơn vị

6. Dự đoán được nhu cầu về nguồn lực, cho phép doanh nghiệp xây dựng dự toán trên cơ sở dự đoán số lượng và mức độ phức tạp của sản phẩm hay dịch vụ cung cấp

7. Có thể điều chỉnh được tùy theo quy mô của đơn vị, tổ chức thông qua việc sử dụng phần mềm phù hợp với quy mô của đơn vị

Mô hình phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC) đã có những ưu thế vượt trội về mặt lý thuyết so với các mô hình kế toán chi phí truyền thống, tuy nhiên mô hình ABC đã không thể thay thế các mô hình kế toán truyền thống trong phần lớn các đơn vị, tổ chức. Khắc phục được những hạn chế này, mô hình phân bổ chi phí hoạt động theo thời gian (TDABC) được phát triển để trở thành những mô hình kế toán chi phí cho hệ thống quản lý chi phí của

doanh nghiệp trong sự phát triển và hội nhập kinh tế hiện nay.

Việc chuyển đổi từ mô hình ABC và TDABC được làm rõ với số liệu tính toán đơn giản sau: Đối với hoạt động kinh doanh ăn uống (nhà hàng và bar), trên thực tế có rất nhiều hoạt động phát sinh như: nhận lịch đặt bàn, tiếp đón, bày đồ ăn rót rượu, phục vụ, dọn bàn ăn, thanh toán tiền... Nhưng để đơn giản trong việc vận dụng phương pháp ABC hoặc TDABC, giả sử cho đơn giản, hoạt động kinh doanh ăn uống có 3 hoạt động chính là quản trị và chế biến món ăn và các hoạt động phục vụ khác, các chi phí phát sinh bao gồm: chi phí lương, chi phí khấu hao, chi phí nguyên vật liệu, trong nhà hàng với 3 loại sản phẩm món ăn: Cá hồi nướng: SP1, Tôm chiên: SP2, Gà quay: SP3. Số liệu được trình bày trong bảng 3.3 - 3.5 như sau:

**Bảng 3.3: Các hoạt động tạo chi phí**

Đo lường nguồn lực	Quản trị	HĐ chế biến	HĐ phục vụ	Tổng
Số h làm việc	2,500	7,000	500	10,000
Mét vuông		2,000		2,000
KG		7,500	1,500	9,000

**Bảng 3.4: Nguồn lực, chi phí**

Nguồn lực	Chi phí	Đo lường nguồn lực
1. Lương	300,000	Số h làm việc

<b>Nguồn lực</b>	<b>Chi phí</b>	<b>Đo lường nguồn lực</b>
2. Khấu hao	450,000	Mét vuông
3. Chi phí vật tư	15,500	KG

**Bảng 3.5: Hoạt động theo sản phẩm**

<b>Hoạt động</b>	<b>SP 1</b>	<b>SP 2</b>	<b>SP 3</b>	<b>Tổng</b>
Quản trị	1	1	1	3
HĐ chế biến	2200	1,000	300	3500
Hoạt động phục vụ	88	100	60	248

Như vậy, theo phương pháp ABC, căn cứ vào 3 hoạt động quản trị, chế biến và các hoạt động phục vụ khác tiến hành phân bổ 3 chi phí lương, khấu hao và chi phí vật tư theo 3 tiêu thức số giờ làm việc, mét vuông và số kg. Sau khi phân bổ các chi phí đó, tiến hành tập hợp chi phí và xác định chi phí theo 3 sản phẩm của khách sạn theo từng hoạt động. (Bảng 3.6, 3.7)

**Bảng 3.6: Phân loại chi phí theo hoạt động ABC**

<b>Nguồn lực</b>	<b>Quản trị</b>	<b>HĐ chế biến</b>	<b>HĐ phục vụ</b>	<b>Tổng</b>
1. Lương	75,000	210,000	15,000	300,000
2. Khấu hao	-	450,000	-	450,000
3. CP vật tư	-	12,917	2,583	15,500
<b>Tổng chi phí</b>	<b>75,000</b>	<b>672,917</b>	<b>17,583</b>	<b>765,500</b>

**Bảng 3.7: Xác định chi phí theo hoạt động**

Hoạt động	CP đơn vị/ hoạt động	SP 1	SP 2	SP 3
Quản trị	25,000	25,000	25,000.00	25,000.00
HĐ chế biến	192.26	422,976	192,261.90	57,678.57
HĐ phục vụ	70.90	6,239.25	7,090.05	4,254.03
<b>Tổng</b>		<b>454,215</b>	<b>224,352</b>	<b>86,933</b>

Theo mô hình TDABC, về cơ bản sẽ không khác mô hình ABC cho lắm, tuy nhiên theo mô hình TDABC sẽ được cụ thể phân bổ chi phí cho từng hoạt động theo sản phẩm. Ví dụ: chi phí lương sẽ chung cho các hoạt động, còn chi phí khấu hao chỉ tính cho hoạt động chế biến hay chi phí vật tư chỉ phân bổ cho 2 hoạt động chế biến và các hoạt động hỗ trợ khác. Số liệu được trình bày trong bảng 3.8 - 3.13.

**Bảng 3.8: Chi phí 1 đơn vị thời gian**

Nguồn lực	Chi phí	Thời gian (h)	CP/đơn vị thời gian
1. Lương	300,000	10,000	30
2. Khấu hao	450,000	7,200	62.50
3. Chi phí vật tư	15,500	7,500	2.07

**Bảng 3.9: Thời gian hoạt động**

Hoạt động	Thời gian tiêu hao cho 1 HĐ	Đơn vị hoạt động	Tổng thời gian
1. Quản trị	850	3	2,550
2. Chế biến			-
SP1	1.8	2200	3,960
SP2	2.2	1,000	2,200
SP3	3	300	900
3. HĐ phục vụ khác			-
SP1	0.5	88	44
SP2	0.5	100	50
SP3	1	60	60
<b>Tổng</b>			<b>9,764</b>

**Bảng 3.10: Phân bổ chi phí lương cho các sản phẩm**

Sản phẩm	Hoạt động	Nguồn - hoạt động	Hoạt động	Tổng chi phí
SP1	Quản trị	25500	1	25,500
	Chế biến	54	2200	118,800
	HĐ phục vụ	15	88	1,320
SP2	Quản trị	25500	1	25,500
	Chế biến	66	1,000	66,000
	HĐ phục vụ	15	100	1,500
SP3	Quản trị	25,500	1	25,500
	Chế biến	90	300	27,000

Sản phẩm	Hoạt động	Nguồn - hoạt động	Hoạt động	Tổng chi phí
	HD phục vụ	30	60	1,800
<b>Tổng</b>				<b>292,920</b>

**Bảng 3.11: Phân bổ chi phí khấu hao cho các sản phẩm**

Sản phẩm	Hoạt động	Nguồn - hoạt động	Hoạt động	Tổng chi phí
SP 1	Chế biến	112.50	2200	247,500
SP 2	Chế biến	137.50	1000	137,500
SP 3	Chế biến	187.50	300	56,250
<b>Tổng</b>				<b>441,250</b>

**Bảng 3.12: Phân bổ chi phí vật tư cho các sản phẩm**

Sản phẩm	Hoạt động	Nguồn - hoạt động	Hoạt động	Tổng chi phí
SP 1	Chế biến	3.72	2200	8,184
	HD phục vụ	1.03	88	91
SP 2	Chế biến	4.55	1,000	4,547
	HD phục vụ	2.07	100	207
SP 3	Chế biến	6.20	300	1,860
	HD phục vụ	2.07	60	124
<b>Tổng</b>				<b>15,012</b>

**Bảng 3.13: Chi phí theo sản phẩm**

<b>Hoạt động</b>	<b>SP 1</b>	<b>SP 2</b>	<b>SP 3</b>	<b>Tổng</b>
Quản trị	25,500	25,500	25,500	76,500
Chế biến	374,484	208,047	85,110	667,641
HĐ phục vụ	1,411	1,707	1,924	5,042
<b>Tổng</b>	<b>401,395</b>	<b>235,253</b>	<b>112,534</b>	<b>749,182</b>

Theo cách tính của mô hình TDABC, chi phí tiền lương được tiêu dùng bởi cả 3 hoạt động (quản trị, chế biến và hoạt động phục vụ). Do đó, chi phí tiền lương liên kết với tất cả đối tượng chi phí qua 3 hoạt động riêng biệt. Trái lại, chi phí khấu hao chỉ liên kết với đối tượng chi phí qua hoạt động chế biến, còn chi phí vật tư được xác định cho 2 hoạt động chế biến và hoạt động phục vụ. Sau khi xác định giá trị của tất cả các hoạt động, chi phí nguồn lực được phân bổ đến 3 sản phẩm.

## KẾT LUẬN PHẦN 3

Phần 3, cuốn sách trình bày, đánh giá và phân tích đặc điểm hoạt động và cơ cấu quản lý hiện tại của doanh nghiệp KDDV khách sạn, từ đó đưa ra một số phương hướng và nội dung vận dụng phương pháp ABC vào khách sạn một cách đơn giản, tiết kiệm chi phí và hiệu quả. Cụ thể, một số hướng vận dụng phương pháp ABC vào trong khách sạn như sau:

Thứ nhất, vận dụng phương pháp ABC một cách đơn giản và hiệu quả, xuất phát từ đặc điểm kế toán chi phí hiện nay tại khách sạn, khách sạn đang sử dụng hệ thống phân bổ chi phí theo định mức cũng đơn giản và tương đối chính xác.

Thứ hai, nên vận dụng theo từng cấp quản lý, căn cứ vào cơ cấu quản lý hiện nay tại khách sạn đã có sự phân cấp rõ ràng và các trung tâm trách nhiệm, được xác định với các chức năng nhiệm vụ rõ ràng cho từng trung tâm cũng như từng nhà quản trị mỗi trung tâm. Nên giải pháp đưa ra là áp dụng phương pháp ABC và TDABC theo các cấp quản lý hoặc theo từng lĩnh vực, hoạt động, chuỗi hoạt động...

# DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

## I. TIẾNG VIỆT

1. Hoàng Tuấn Sinh (2013), "*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) tại Công ty TNHH MTV Tân Thành Thắng*" - Luận văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.
2. Nguyễn Công Du (năm 2012), nghiên cứu "*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động tại công ty Cổ phần Dược Danapha*" - Luận văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.
3. Nguyễn Thị Bích Lài (2010). "*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) cho ngành may - Trường hợp công ty cổ phần may Trường Giang Quảng Nam*" - Luận văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.
4. 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 văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.
5. Trần Minh Hiền (2008), với đề tài "*Vận dụng lý thuyết ABC-để hoàn thiện hệ thống kế toán chi phí tại công ty điện tử Samsung Vina*" - Luận văn thạc sĩ Trường đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
6. Trương Thoại Nhân (2010), "*Vận dụng phương pháp tính*

- giá dựa trên cơ sở hoạt động tại công ty Cổ phần Dược Danapha” - Luận văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.*
7. Trần Thị Uyên Phương (2008) với đề tài *“Vận dụng phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) tại công ty Cơ khí ô tô và thiết bị Đà Nẵng” - Luận văn thạc sĩ Đại học Đà Nẵng.*
  8. Lưu Đan Thọ (2016) *“Quản trị học trong xu thế hội nhập - Những vấn đề cốt yếu của quản trị” - NXB Tài chính.*
  9. Phạm Thị Thủy (2007), *“Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam” - Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.*

## II. TIẾNG ANH

10. Abdul Adamu, Abdullahi Ismaila Olotu (2010), *“The Practicability of Activity - Based Costing System in Hospitality Industry”* Journal of Finance and Accounting Research, Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State - Nigeria. Vol. 1(1) pg 36 - 49
11. Amel Ben Hadj Salem-Mhamdia and Bahia Bejar Ghadhad (2012), *“Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant”* International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 24 Iss: 2, pp.269 - 288
12. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, S. Mark Young, Robert S. Kaplan (1997), *Management*

13. Atkinson, A. A. R.D. Banker, R.S. Kaplan and S.M.Young (2001), *Management Accounting*, Third Edition.
14. Bài giảng CMA 2015 "*Strategic Cost Managerrial Accounting*"
15. Bas Basuki, Mertzha Dwiputri Riediansyaf, (2014), "*The Application of Time Driven Activity - Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study*".
16. Clive R. Emmanuel, David T. Otley, Kenneth A. Merchant (1990), *Accounting for Management Control*, 2th Edition, Cengage Learning EMEA.
17. Dominiak and Louderback, (1991), *Managerial Accounting*, PWS-Kent Publishing company.
18. Garrison, R. H. and Noreen, E. W.(1995), *Management Accounting*, Chicago, IL, Irwin.
19. Hara Kostakis, Odysseas Pavlatos, Leo Lounis, (2011), "*A new method for activity-based modeling of customer profitability analysis in hotels*" *Int.J.Advanced Intelligence Paradigm*, Vol. 3, No.1, 2011
20. Horngren, C. and G. Foster (1991) *Cost accounting: A managerial emphasis*, 7th ed. (Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ).
21. Kaplan, R.S. and Anderson, S.R. (2004, 2007). *Time - Driven Activity - Based Costing*, Harvard Business School Press, Boston, Mas, USA.
22. Marc J. Epstein and John Y Lee (2015), "*Advances in management accounting*" Volume 25, P229 "*The effects of*

- organizational culture and structure on the success of activity - Based costing implementation"*
23. Michael S. C. Tue and Maleen Z. Gong (2007), *"Recognition of Idle Resources in Time - Driven Activity - Based Costing and Resource Consumption Accounting Models"* Jamaz, 2007, Vol 3.
  24. Mohamed Samy, Yasser Tawfik Halim, (2011), *"Activity Base Costing (ABC) as an Approach to Optimize Purchasing Performance in Hospitality Industry"* INTERNATIONAL JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES AND HUMANITY STUDIES Vol 3, No 2, 2011
  25. Nara Medianeira Stefano and Nelson Casarotto Filho (2013), *"Activity - Base costing in services: Literatura bibliometric review"*, Springer Open Journal.
  26. Odysseas Pavlatos, Ioannis Paggios (2008) *"Insights into Factors Affecting the Adoption of ABC Systems in the Hospitality Industry: Evidence from Greece"* Journal of Hospitality; Tourism Research 33;511
  27. Tracy Jones, Helen Atkinson, Angela Loenz with Peter Harris (2012) *"Strategic Managerial Accounting, Hospitality, Tourism & Events Applications"* Sixth Edition
  28. Wen-Hsien Tsai, Jui-Ling Hsu (2010), *"Activity-Based Costing: a Case Study on a Taiwanese Hot Spring Country Inn's Cost Calculations"* International Journal Management and Enterprise Development, 8(2), pp.152-174, 2010.

29. Zadollah Fathi, Elham Sadat Mousavi Dozdahiri (2015), *"A survey of activity-based costing in hotel industry"* ISSN 1923-9343 (Online) - ISSN 1923-9335 (Print) Quarterly Publication, Volume 5 Issue 9 pp. 855-860, 2015

# **NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH**

Đ/c: số 7 Phan Huy Chú - Phan Chu Trinh - Hai Bà Trưng - Hà Nội

Tel: 04. 38262767 -\*- Email: nxbtaichinh@hn.vnn.vn

## **KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TRONG DOANH NGHIỆP KDDV KHÁCH SẠN TS. NGUYỄN THỊ MINH PHƯƠNG TRƯỜNG ĐH KINH TẾ QUỐC DÂN VIỆN KẾ TOÁN – KIỂM TOÁN**

Chịu trách nhiệm xuất bản:

Giám đốc

**PHAN NGỌC CHÍNH**

Chịu trách nhiệm nội dung:

Tổng biên tập

**PHAN NGỌC CHÍNH**

Biên tập: **Lê Thị Anh Thư**

Chế bản: **Hải Thành**

Vẽ bìa: **Hoàng Nam**

***Đối tác liên kết:***

**Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ Văn hóa Hà Nội - số 101  
ngõ 69A Hoàng Văn Thái, P. Khương Mai, Thanh Xuân, Hà Nội**

---

In 500 cuốn, khổ 14.5x20.5 cm tại Cty cổ phần In và truyền thông Hợp Phát

Địa chỉ: Khu CN Quốc Oai, Hà Nội

Giấy đăng ký ĐKXB: 2741-2017/CXBIPH/02-57/TC

Số quyết định xuất bản: 110/QĐLK-NXBTC ngày 23-8-2017

Mã số ISBN: 978-604-79-1671-9

In xong và nộp lưu chiểu Quý III năm 2017.



5106-01

TR  
1  
TV  
19"

Giá : 89.000 VNĐ