

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN ABC TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN HUYỆN QUỐC OAI

RESEARCH FACTORS AFFECTING THE APPLICATION OF ABC ACCOUNTING METHOD IN CONSTRUCTION ENTERPRISES IN QUOC OAI DISTRICT

Vũ Hồng Thuận¹, Bùi Thị Lan Anh¹, Nguyễn Khánh Huyền¹,
Ngô Thị Dương¹, Lê Thị Nga¹, Đậu Hoàng Hưng^{2*}

TÓM TẮT

Phương pháp ABC khắc phục các nhược điểm của phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Theo phương pháp ABC, giá thành sản phẩm không chỉ bao gồm chi phí sản xuất mà là toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh, bao gồm cả các chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý. Cùng với việc phân bổ toàn bộ các chi phí vào giá thành sản phẩm, phương pháp ABC sử dụng một hệ thống các kích tố chi phí được xây dựng trên cơ sở phân tích chi tiết mối quan hệ nhân quả giữa chi phí phát sinh cho từng hoạt động và mức độ tham gia của từng hoạt động vào quá trình sản xuất và kinh doanh sản phẩm, thay vì chỉ sử dụng một kích tố (ví dụ chi phí nhân công trực tiếp hoặc khối lượng sản phẩm) như phương pháp truyền thống. Từ các nghiên cứu, ABC được cho là phương pháp kế toán quản trị cung cấp dữ liệu chính xác hơn các hệ thống kế toán chi phí khác, cung cấp thông tin giá thành chính xác và hợp lý hơn so với phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Có thể hiểu ABC là phương pháp kế toán quản trị, cung cấp thông tin chi tiết, chính xác về đối tượng tính giá bằng cách gán các CP chung cho các đối tượng trên cơ sở mức độ sử dụng các hoạt động sau khi đã xác định các nguồn lực tiêu hao cho từng hoạt động đó.

Từ khóa: Phương pháp; kế toán; chi phí; quản lý.

ABSTRACT

The ABC method overcomes the disadvantages of the traditional cost accounting method. According to the ABC method, product cost includes not only production costs but also all production and business costs, including indirect costs such as selling and administrative expenses. Along with allocating all costs to product costs, the ABC method uses a system of expense drivers built on the basis of detailed analysis of the causal relationship between costs incurred for each product, the activity and level of involvement of each in the production and sale of products, instead of using only one driver (e.g. direct labor cost or volume of product) as in traditional methods. From the studies, ABC is said to be the management accounting method that provides more accurate data than other cost accounting systems, provides more accurate and reasonable cost information than the cost accounting method. traditional fees. ABC can be understood as a management accounting method, providing detailed and accurate information about the price object by assigning common CPs to the objects on the basis of the level of use of the activities after determining the price. Determine the resources consumed for each of those activities.

Keywords: Method; accountant; cost; manage.

¹Lớp KT4 - K 11, Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

²Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

*Email: hung1008us@yahoo.com

1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG ABC

1.1. Tổng quan tài liệu nghiên cứu và khoảng trống nghiên cứu

1.1.1. Tổng quan tài liệu nghiên cứu

Swenson (1995) nghiên cứu lợi ích của phương pháp ABC trong các doanh nghiệp sản xuất (DNSX). Nghiên cứu của Gosselin (1997) xem xét về cấu trúc tổ chức và hiện trạng chiến lược kinh doanh đến việc chấp nhận và triển khai quản trị hoạt động. Cotton và cộng sự (2003) nghiên cứu phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động tại New Zealand, kết quả cho thấy sự khác biệt chấp nhận phương pháp ABC tại New Zealand và Anh là do sự ủng hộ của lãnh đạo. Nghiên cứu của Elhamma (2012) cũng cho thấy tỷ lệ áp dụng cho doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ chỉ ở mức 3,33% ở Morocco. Nghiên cứu của Huynh và cộng sự (2013) cho thấy tỷ lệ áp dụng của các quốc gia trên thế giới cho doanh nghiệp quy mô lớn. Nghiên cứu của Amir (2015) về các trở ngại khi triển khai phương pháp ABC tại Iran. Nghiên cứu kiểm tra những trở ngại khi triển khai phương pháp ABC tại Châu Âu, Mỹ có tương tự trong điều kiện như tại Iran.

Nhìn chung, các nghiên cứu đều đưa ra các lý thuyết vận dụng phương pháp ABC vào các doanh nghiệp lớn. Tuy nhiên, kết quả vận dụng vào thực tế hay doanh nghiệp thật sự chấp nhận triển khai còn rất hạn chế.

Ở Việt Nam, phương pháp kế toán ABC được coi là lĩnh vực nghiên cứu khá mới mẻ. Trong thực tế, chưa có một nghiên cứu tổng quát nào về tỷ lệ vận dụng, mức độ vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các doanh nghiệp, mà các nghiên cứu nhỏ lẻ chỉ tập trung vào xây dựng mô hình kế toán ABC đơn giản trong một đơn vị cụ thể.

Nguyễn Trọng Huy (2005) nghiên cứu phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động với tình huống tại Công ty Kem Kido để xác định thực trạng xác định chi phí cho từng sản phẩm kem. Nguyễn Tú Ngân (2014) đi sâu vào mục tiêu nâng cao chất lượng thông tin

quản lý bằng việc vận dụng phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động vào công ty United International Pharma. Nguyễn Thị Hoàng Giang (2014) nghiên cứu thực nghiệm trong công ty Warek Furniture với mục đích tính lại giá thành sản phẩm bằng việc vận dụng phương pháp ABC. Các bước triển khai được vận dụng theo mô hình của Roztocki và cộng sự (2004) để xuất. Bao gồm xác định các hoạt động, sử dụng ma trận chi phí - hoạt động (Expense - Activity Dependence, EAD) để tính tỷ lệ phân bổ các chi phí vào các hoạt động theo mức độ phần trăm sử dụng nguồn lực. Phần trăm phân bổ chi phí đến từng hoạt động dựa vào kinh nghiệm của nhân viên kế toán và xử lý lại bằng phần mềm Expert Choice. Sau khi tính được chi phí cho từng hoạt động, ma trận hoạt động - sản phẩm (Activity - Product Dependence, APD) được sử dụng để tính chi phí hoạt động đến từng sản phẩm.

Gần đây, luận án Tiến sĩ "Những nhân tố cản trở đến vận dụng phương pháp phân bổ CP ước tính theo mức độ hoạt động" của tác giả Nguyễn Việt Hưng (2016) đã sử dụng phương pháp định lượng thực hiện khảo sát 350 doanh nghiệp thông qua sự trợ giúp của 11 công ty kiểm toán đã nghiên cứu các nhân tố có ảnh hưởng trực tiếp, mang tính chất cản trở đối với việc vận dụng phương pháp này. Kết quả khảo sát cho thấy, những hạn chế về yếu tố kỹ thuật, tâm lý ngại thay đổi và sự bất phù hợp trong chiến lược kinh doanh là 3 nhân tố có mức ảnh hưởng lớn nhất đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

1.1.2. Khoảng trống nghiên cứu

Dựa trên tổng quan tài liệu nghiên cứu về phương pháp ABC, cho thấy:

Thứ nhất, ABC là một phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại với nhiều lợi ích, được các nhà nghiên cứu và quản trị thừa nhận.

Thứ hai, đối với các nghiên cứu ở Việt Nam. Phương pháp ABC được coi là vẫn còn mới mẻ với các doanh nghiệp Việt Nam, hầu hết các nghiên cứu vận dụng mới chỉ được áp dụng trong một doanh nghiệp cụ thể, không mang tính bao quát.

Thứ ba, các nghiên cứu triển khai chỉ được thực hiện với mô hình kế toán ABC đơn giản, thông qua kỹ thuật phân bổ chi phí sản xuất chung mà chưa tính đến các CP ngoài sản xuất. Với các nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng, có rất ít công trình nghiên cứu thực tế với 1 lĩnh vực đặc thù như lĩnh vực xây dựng.

Thứ tư, liên quan đến các doanh nghiệp xây dựng, các nghiên cứu tập trung đi sâu phân tích thực trạng công tác kế toán chi phí, việc đề xuất giải pháp áp dụng phương pháp kế toán ABC mang tính chất chủ quan, chưa có sự tham khảo nhu cầu từ phía các doanh nghiệp, đặc biệt là nhu cầu hệ thống thông tin từ phía các nhà quản trị.

1.2. Kế toán quản trị chi phí và vai trò của kế toán quản trị chi phí

1.2.1. Khái niệm kế toán chi phí (KTCP) và kế toán quản trị (KTQTCP)

Theo Hiệp hội các nhà kế toán quản trị (IMA), KTQP được định nghĩa là kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hoặc một sản phẩm. CP này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tùy ý hoặc phân bổ một cách hệ thống và hợp lý.

Là một bộ phận của KTQT, KTQTCP không chỉ thu thập và cung cấp thông tin quá khứ mà còn thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai dưới dạng thông tin tài chính, thông tin phi tài chính nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

1.2.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí

Kế toán chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về chi phí trong các doanh nghiệp, các tổ chức. Kế toán chi phí luôn luôn tồn tại trong mỗi tổ chức, tuy nhiên tác dụng cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau sẽ khác nhau, tùy thuộc vào việc xây dựng và khai thác hệ thống kế toán chi phí đó. Hoạt động quản trị trong một doanh nghiệp (QTDN) là một hệ thống các hoạt động khép kín từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm tra, đánh giá việc thực hiện và ra quyết định.

Kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) với mục tiêu giúp các nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, đánh giá hoạt động và ra các quyết định hợp lý. KTQTCP hướng đến vai trò quản trị nhằm tập trung vào việc tạo ra giá trị cho các DN bằng cách sử dụng có hiệu quả các nguồn lực trong môi trường cạnh tranh. Hiệp hội Kế toán quốc tế IFAC (2002) cho rằng KTQT hướng về các quá trình xử lý kỹ thuật và tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả, hiệu suất các nguồn lực của DN, hỗ trợ các nhà quản trị gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như các cổ đông.

Theo Hume-Schwarz (2007), vai trò của KTQTCP trong việc thực hiện chức năng quản lý được thể hiện trong việc lập kế hoạch, kiểm soát quá trình kinh doanh, đánh giá các hoạt động, đưa ra các quyết định quản lý từ đó dự đoán những ảnh hưởng đó tới mục tiêu kinh doanh, thể hiện như sau:

Với chức năng lập kế hoạch

Với chức năng tổ chức thực hiện

Với chức năng kiểm tra, đánh giá hoạt động

Với chức năng đánh giá thực hiện kế hoạch

Chức năng ra quyết định là sự kết hợp của các chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá hoạt động, đánh giá thực hiện kế hoạch

Đối với quyết định chiến lược của nhà quản trị cấp cao, KTQTCP cung cấp các thông tin có tính chất chiến lược như: khả năng sinh lời của DN, của từng bộ phận... Với quyết định chiến thuật của nhà quản trị cấp trung gian, KTQTCP cung cấp các thông tin trong việc sử dụng các nguồn lực như: Báo cáo phân tích biến động, báo cáo dự toán,... Các quyết định tác nghiệp, KTQTCP cung cấp các thông tin hoạt động cho

cấp quản lý cơ sở nhằm giúp nhà quản trị điều hành, thực thi nhiệm vụ ở từng bộ phận trong DN.

1.3. Khái niệm và bản chất của phương pháp kế toán theo hoạt động (ABC)

1.3.1. Khái niệm phương pháp kế toán ABC

Phương pháp kế toán ABC được giới thiệu và phát triển vào những năm 1980, là một kỹ thuật kế toán qua đó các CP chung (định phí) được phân bổ cho từng đối tượng tính giá trên cơ sở lợi ích thu được từ những hoạt động gián tiếp... Kỹ thuật này nhấn mạnh vào việc thể hiện mối quan hệ giữa CP và các hoạt động tạo ra CP. ABC 26 được đánh giá cao là do được xác định theo mối quan hệ đã thiết lập với các hoạt động trực tiếp của DN với các sản phẩm tính giá cuối cùng.

Có nhiều cách tiếp cận để hiểu về phương pháp ABC.

Kaplan and Cooper (1998) định nghĩa phương pháp kế toán ABC là một bản đồ kinh tế mô tả các chi phí và lợi nhuận trong công ty dựa trên khái niệm về các hoạt động của công ty. Phương pháp này xuất phát từ các câu hỏi sau:

+ Hoạt động nào đang được tiến hành và sử dụng nguồn lực của công ty?

+ Chi phí thực hiện đối với từng hoạt động là bao nhiêu và cho toàn quá trình kinh doanh là bao nhiêu?

+ Tại sao DN lại cần các hoạt động hay quá trình kinh doanh này?

+ Mỗi nguồn lực tham gia vào sản phẩm và dịch vụ của công ty là bao nhiêu?

Theo Turney (2005) phương pháp ABC là một quá trình của KTQT nhằm phân bổ các nguồn lực đến sản phẩm, khách hàng trên cơ sở các hoạt động.

Garrison và Noreen (2000) định nghĩa ABC là một hệ thống cung cấp thông tin chi phí cho các nhà quản trị để hỗ trợ việc ra quyết định bằng cách phân bổ chi phí cố định và biến đổi riêng cho từng sản phẩm. Narong (2009) đồng tình và mô tả ABC là một hệ thống sản xuất các hoạt động cung cấp chi phí cho mỗi sản phẩm và dịch vụ riêng lẻ. Hoạt động là trung tâm của phương pháp ABC, do đó các DN phải xác định rõ hoạt động của mình để giảm chi phí và tăng lợi nhuận. ABC cung cấp thông tin để xác định các hoạt động không hiệu quả và không cần thiết, qua đó giúp các nhà quản trị hiểu hơn về chi phí thực của các quy trình, sản phẩm và dịch vụ (Narong, 2009). Krumwiede và Roth (1997) đã xác định ABC là một hệ thống được sử dụng để đo lường chi phí và hiệu suất hoạt động, sản phẩm và các mục tiêu chi phí khác. Việc sử dụng các hệ thống kế toán giúp nhà quản trị có được hệ thống thông tin chi phí sử dụng cho việc ra quyết định chiến lược và lập kế hoạch bằng cách xác định từng mục tiêu và hoạt động trong DN và xác định chi phí cho mỗi mục tiêu và hoạt động.

Pandey (2012) đã định nghĩa ABC là một hệ thống được thiết kế để bảo vệ chống lại các rủi ro tài chính tiềm tàng có thể phát sinh khi chi phí kế toán của DN chênh lệch đáng kể so với chi phí thực tế của nó. Các DN cần một hệ thống

chi phí có thể đo lường chi phí và hiệu suất hoạt động để hỗ trợ các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định.

Ở một cách tiếp cận khác, Sanford (2009) cho rằng ABC là một hệ thống kế toán quản trị ghi nhận chi phí theo sự biến đổi của các hoạt động được thực hiện DN và sử dụng nhiều tiêu thức để phân bổ các chi phí chung đến các đối tượng tính giá.

Từ các nghiên cứu, ABC được cho là phương pháp kế toán quản trị cung cấp dữ liệu chính xác hơn các hệ thống kế toán chi phí khác. Có thể hiểu ABC là phương pháp kế toán quản trị, cung cấp thông tin chi tiết, chính xác về đối tượng tính giá bằng cách gán các CP chung cho các đối tượng trên cơ sở mức độ sử dụng các hoạt động sau khi đã xác định các nguồn lực tiêu hao cho từng hoạt động đó.

1.3.2. Bản chất, vai trò của phương pháp kế toán ABC

Lý thuyết cơ bản đằng sau ABC thực sự khá dễ hiểu. Về cơ bản, mục đích của tất cả các hoạt động được thực hiện trong một DN, nhằm hỗ trợ sản xuất hoặc phân phối các sản phẩm. Nghĩa là, tất cả các chi phí phát sinh phải được xem là chi phí sản phẩm. Các CP phải liên kết với các hoạt động. Đó là các hoạt động tiêu thụ nguồn lực của DN (vật chất, lao động, vốn,...), với mục đích gán cho từng đối tượng tính giá (sản phẩm, dịch vụ, khách hàng...)

Để hiểu sâu hơn về bản chất của phương pháp kế toán ABC, một số khái niệm chính cần được tìm hiểu:

Nguồn lực: là các yếu tố kinh tế được sử dụng trong việc đo lường hiệu quả các hoạt động hoặc trực tiếp hỗ trợ các đối tượng chi phí. Các nguồn bao gồm con người, vật liệu, vật tư, thiết bị, công nghệ và cơ sở vật chất... Thông thường được sử dụng dưới hình thái tiền tệ để thuận lợi cho tính toán, dưới dạng các CP: CP tiền lương, CP vật liệu, CP khấu hao TSCĐ...

Hoạt động: là các công việc được thực hiện bởi con người, thiết bị, công nghệ hoặc cơ sở vật chất. Các hoạt động thường được mô tả theo quy ước ngữ pháp "hành động - tính từ - danh từ". Các hoạt động có thể xảy ra trong một chuỗi liên kết và các bài tập hoạt động đến hoạt động có thể tồn tại. Các hoạt động có thể được phân loại theo thứ bậc thành năm cấp độ khác nhau; toán DN, sản xuất, sản phẩm, hàng loạt và đơn vị. Các cấp độ khác nhau thể hiện mức độ hoạt động thực sự ảnh hưởng đến DN. Một hoạt động có thể được coi như quá trình chuyển đổi nguồn lực.

Kích tố nguồn lực: nguồn lực được sử dụng cho mỗi hoạt động là khác nhau, kích tố nguồn lực định lượng và đo lường về tần suất và cường độ tiêu thụ nguồn lực bởi các hoạt động hoặc các đối tượng chi phí khác. Nó được sử dụng để gán chi phí nguồn lực cho các hoạt động và các đối tượng chịu phí hoặc các tài nguyên khác.

Đối tượng tính giá: là bất kỳ sản phẩm, dịch vụ, hợp đồng, dự án hoặc bất kỳ công việc nào khác muốn xác định chi phí riêng. Đó là các đối tượng chi phí trong DN tiêu thụ các hoạt động. Mục tiêu chính là xác định chi phí thực tế của các đối tượng đó.

Kích tố CP: là bất kỳ yếu tố nào gây ra thay đổi trong chi phí của một hoạt động. Do đó, kích tố là nguyên nhân của hoạt động. Một kích tố chi phí có thể được mô tả bằng lời nói, nhưng không nhất thiết phải bằng số.

Tóm lại, ABC là một phương pháp để đo lường chi phí và hiệu suất hoạt động cho các đối tượng chi phí. Theo nghĩa này, nó dựa trên ba nền tảng sau: sản phẩm sử dụng hoạt động, hoạt động tiêu thụ nguồn lực và nguồn lực phát sinh CP.

1.4. Triển khai vận dụng hệ thống kế toán ABC

1.4.1. Các bước triển khai vận dụng hệ thống kế toán ABC

Theo Garrison và Noreen (2000), có sáu bước cơ bản cần thiết để triển khai hệ thống ABC:

Bước 1: Xác định các hoạt động chính và các nhóm (trung tâm) hoạt động

Bước 2: Trực tiếp gán chi phí cho các hoạt động (trong phạm vi khả thi)

Bước 3: Xác định các kích tố CP (kích tố hoạt động)

Bước 4: Tính toán tỷ lệ hoạt động

Bước 5: Phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu phí

Bước 6: Tính giá đối tượng và cung cấp thông tin

1.4.2. Ưu việt của hệ thống kế toán ABC

Phương pháp ABC khắc phục các nhược điểm của phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Theo phương pháp ABC, giá thành sản phẩm không chỉ bao gồm chi phí sản xuất mà là toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh, bao gồm cả các chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý.

Cùng với việc phân bổ toàn bộ các chi phí vào giá thành sản phẩm, phương pháp ABC sử dụng một hệ thống các kích tố CP được xây dựng trên cơ sở phân tích chi tiết mối quan hệ nhân quả giữa chi phí phát sinh cho từng hoạt động và mức độ tham gia của từng hoạt động vào quá trình sản xuất và kinh doanh sản phẩm, thay vì chỉ sử dụng một kích tố (ví dụ chi phí nhân công trực tiếp hoặc khối lượng sản phẩm) như phương pháp truyền thống.

Như vậy, có thể thấy phương pháp ABC cung cấp thông tin giá thành chính xác và hợp lý hơn so với phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Tuy nhiên, đó chỉ là một trong những mục tiêu của ABC.

Với những thông tin từ hệ thống phương pháp ABC, các nhà quản lý có thể dễ dàng phân loại các hoạt động trong DN theo các nhóm: các hoạt động có mức đóng góp cao vào giá trị sản phẩm, các hoạt động có mức đóng góp thấp và các hoạt động không tạo ra giá trị tăng thêm, thậm chí là nhân tố cản trở quá trình sản xuất kinh doanh.

Với ưu thế cung cấp thông tin về quá trình và nguyên nhân phát sinh chi phí, phương pháp ABC không chỉ giúp tìm ra biện pháp thích hợp để cắt giảm chi phí mà còn giúp cho nhà quản lý có thể xây dựng được một cơ chế đánh giá và khuyến khích nhân viên phù hợp, góp phần quan trọng

nâng cao hiệu suất làm việc của nhân viên, qua đó cải thiện hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Cuối cùng, việc áp dụng phương pháp ABC còn góp phần hỗ trợ hoạt động marketing trong việc xác định cơ cấu sản phẩm cũng như chính sách giá. Đặc biệt trong trường hợp DN có sự đa dạng về sản phẩm, hàng hóa thì việc đàm phán với khách hàng hay xử lý đơn hàng một cách nhanh chóng đòi hỏi phải có thông tin chi tiết về giá thành cũng như cơ cấu chi phí của từng sản phẩm, qua đó có thể xác định các mức giá tối ưu cho các đơn hàng khác nhau với cơ cấu sản phẩm khác nhau.

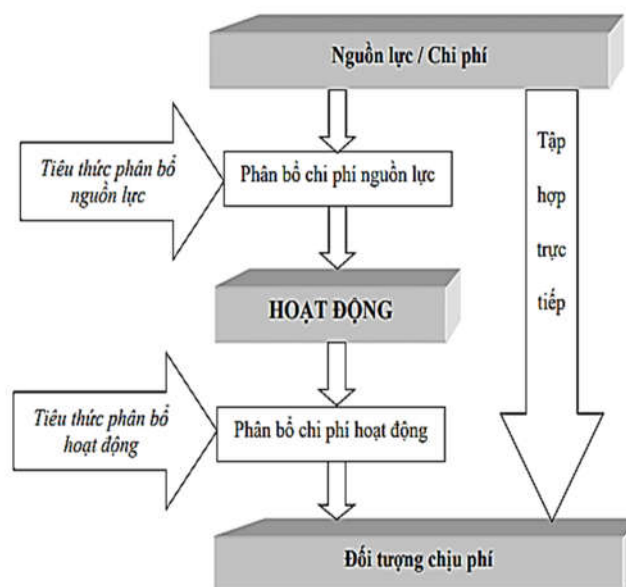
1.5. Mô hình phương pháp ABC theo hai cách tiếp cận

Các nhà nghiên cứu thường tiếp cận mô hình hệ thống kế toán ABC theo hai quan điểm: quan điểm tính phí (chiều dọc) và quan điểm quản lý hoạt động (chiều ngang)

Thứ nhất, theo quan điểm tính phí.

Thông thường đối với các doanh nghiệp sản xuất chi phí được tập hợp và tính thẳng vào đối tượng chịu chi phí để tính giá thành là chi phí vật liệu, nhân công trực tiếp. Do đó độ tin cậy về yếu tố chi phí này chiếm trong giá thành sản phẩm thường rất cao. Tuy thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh và quy trình công nghệ của mỗi doanh nghiệp có các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp khác nhau. Các hoạt động đó thường xuất phát từ khâu đầu tiên của quá trình sản xuất, vận hành máy, kiểm tra sản phẩm và nghiệm thu,... Do vậy mỗi một hoạt động cần tập hợp chi phí riêng, sau đó chọn tiêu thức khoa học phân bổ chi phí vào các đối tượng tính giá thành.

Sau khi chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng hoạt động, sẽ tiến hành phân bổ cho từng đối tượng tính giá theo các tiêu thức khoa học. Do vậy, cần chọn tiêu thức đảm bảo tính đại diện của chi phí, tiêu thức dễ tính toán, phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực của kế toán.



Hình 1. Phân bổ chi phí

Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, kế toán chọn các tiêu thức khoa học phân bổ chi phí cho từng sản phẩm, dịch vụ. Nếu hoạt động liên quan đến một loại sản phẩm thì kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí đó cho đối tượng tính giá thành. Nếu hoạt động liên quan tới 2 loại sản phẩm trở lên thì phải tính toán hệ số phân bổ, sau đó xác định mức phân bổ chi phí của từng hoạt động cho từng loại sản phẩm cụ thể.

Thứ hai, tiếp cận theo quan điểm quản lý hoạt động.

Theo quan điểm này hoạt động là những hành động, công việc trong quy trình. Muốn quản lý được hoạt động trước tiên phải xác định được nguyên nhân sử dụng nguồn lực của mỗi hoạt động (được gọi là tiêu thức phân bổ), để từ đó có các biện pháp tác động vào các tiêu thức đó làm giảm chi phí cho các hoạt động.

Turney (1991) xác định mục tiêu của việc quản trị dựa trên cơ sở hoạt động là không ngừng gia tăng giá trị cho khách hàng và gia tăng lợi nhuận. Để gia tăng giá trị, ông đã đề xuất 3 bước thực hiện. Thứ nhất, phân tích quá trình để xác định hoạt động không tạo ra giá trị hoặc không cần thiết để loại bỏ. Thứ hai, xác định và loại bỏ nguồn phát sinh chi phí đã tạo ra sự lãng phí hoặc không hiệu quả. Thứ ba, đo lường những thành quả của từng hoạt động đóng góp và mục tiêu chung của DN.

2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

2.1. Phương pháp nghiên cứu

Áp dụng phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả đã xây dựng thang đo các biến được thể hiện ở bảng dưới đây. Sử dụng thang đo Likert 5 điểm (từ 1 điểm tương ứng với mức độ Hoàn toàn không đồng ý cho đến 5 điểm tương ứng với mức độ Hoàn toàn đồng ý) để đo lường đánh giá mức độ thành công khi vận dụng phương pháp kế toán ABC. Áp dụng phương pháp nghiên cứu điều tra, đối tượng khảo sát là giám đốc tài chính, kế toán trưởng và kế toán tổng hợp tại các doanh nghiệp, có am hiểu về các phương pháp quản trị hiện đại. Đặc biệt, nghiên cứu hướng đến các doanh nghiệp là khách hàng của kiểm toán độc lập. Thời gian khảo sát từ tháng 4/2020 đến tháng 6/2020. Số phiếu khảo sát phát ra là 153 phiếu, thu về 144 phiếu, số phiếu hợp lệ được đưa vào nghiên cứu là 140 phiếu. Phiếu khảo sát sơ bộ được xây dựng và gửi đến đối tượng khảo sát thông qua ứng dụng Google biểu mẫu (truy cập tại: <https://docs.google.com>). Áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng, kiểm định thang đo về độ tin cậy, độ hội tụ và độ phân biệt thông qua hệ số Cronbach Alpha và phân tích yếu tố khám phá (EFA). Mô hình hồi quy tuyến tính đa biến (Multiple Regression Analysis) được sử dụng để khẳng định sự ảnh hưởng của các yếu tố đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Kiểm định hệ số hồi quy (Coefficients), mức độ phù hợp của mô hình (Adjusted R Square, ANOVA), hiện tượng đa cộng tuyến (Multiple Collinearity), hiện tượng tự tương quan của phần dư (Autocorrelation) được thực hiện để xác định mức độ ảnh hưởng, tính phù

hợp của mô hình và xây dựng phương trình hồi quy về mối quan hệ giữa biến phụ thuộc với biến độc lập.

Giải thuyết nghiên cứu:

H1: “Tổ chức quản lý theo hình thức trao quyền càng nhiều cho nhà quản trị các cấp thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao”

H2: “Trình độ nguồn nhân lực càng cao thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao”.

H3: “Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp càng mạnh thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao”.

H4: “Chiến lược kinh doanh càng được xây dựng cụ thể, chi tiết, linh hoạt thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao”.

H5: “Các doanh nghiệp có văn hoá hỗ trợ càng mạnh thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao”.

2.2. Kết quả nghiên cứu

Qua thực hiện khảo sát, kết quả phân tích với mẫu nghiên cứu là 140, cỡ mẫu phù hợp với yêu cầu đặt ra. Phân tích dữ liệu mẫu thu được đã điều chỉnh được các biến quan sát cho nghiên cứu sau khi thực hiện đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach Alpha.

Kết quả phân tích yếu tố khám phá EFA để đánh giá giá trị hội tụ và phân biệt của thang đo cho thấy, mô hình hoàn toàn phù hợp để thực hiện hồi quy tuyến tính đa biến. Các biến trong mô hình đều có tác động tích cực và mạnh mẽ đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của các doanh nghiệp Việt Nam. Cả 5 giả thuyết nghiên cứu H1, H2, H3, H4 và H5 đều được chấp nhận. Phương trình hồi quy được trình bày như sau:

$$\text{KNVD} = 1,626 + 0,727 \cdot \text{DDTCQL} + 0,163 \cdot \text{TDNL} + 0,133 \cdot \text{NLTC} + 0,013 \cdot \text{CLKD} + 0,190 \cdot \text{VHDN}$$

Như vậy, thông qua kết quả nghiên cứu trên, khẳng định được rằng khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của các doanh nghiệp Việt Nam chịu ảnh hưởng bởi 05 yếu tố, mức độ ảnh hưởng của các yếu tố xếp theo thứ tự giảm dần lần lượt là:

- (1) Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp;
- (2) Văn hoá doanh nghiệp ;
- (3) Trình độ nguồn nhân lực;
- (4) Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp
- (5) Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp

Bảng 1. Phân tích kết quả nghiên cứu

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,861 ^a	0,741	0,731	0,29341	1,203

a. Predictors: (Constant), VHDN, CLKD, DDTCQL, NLTC, TDNL

b. Dependent Variable: KNVD

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	33,006	5	6,601	76,681	0,000 ^b
Residual	11,536	134	0,086		
Total	44,542	139			

a. Dependent Variable: KNVD

b. Predictors: (Constant), VHDN, CLKD, DDTCQL, NLTC, TDNL

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Beta	Tolerance
(Constant)	1,626	0,208		7,833	0,000		
DDTCQL	0,727	0,056	0,957	13,029	0,000	0,358	2,792
TDNL	0,163	0,091	0,231	1,781	0,007	0,115	2,664
NLTC	0,133	0,095	0,131	1,406	0,002	0,223	4,484
CLKD	0,013	0,044	0,014	0,292	0,001	0,795	1,258
VHDN	0,190	0,123	0,218	1,549	0,004	0,098	4,216

a. Dependent Variable: KNVD

3. MỘT SỐ KHUYẾN NGHỊ

Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp có mức độ ảnh hưởng đáng kể, do đó cần xem xét các yếu tố nội tại (sự hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao, mức độ đa dạng của các cấp quản trị,...) cần đánh giá đúng năng lực của các nhà quản lý để phát huy một cách tối đa nguồn lực bên trong doanh nghiệp cũng như đào tạo kiến thức cho các cấp quản trị để vận dụng một cách thành công phương pháp kế toán ABC.

Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp cũng có mức độ ảnh hưởng đáng kể, vì vậy, cần đánh giá đúng năng lực tài chính hiện tại của doanh nghiệp, chuẩn bị đầy đủ nguồn lực về kinh phí, thời gian. Khi thực hiện phương pháp này, cần thực hiện phân tích định lượng, do vậy, phải trang bị máy tính và phần mềm phù hợp với đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp.

Trình độ nguồn nhân lực, chiến lược kinh doanh và văn hoá của doanh nghiệp cũng là những yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Vì vậy, khi vận dụng phương pháp này, cần có sự phân tích, đánh giá các yếu tố đó để có sự điều chỉnh hợp lý, đem lại hiệu quả cao nhất cho doanh nghiệp.

4. KẾT LUẬN

Phương pháp kế toán ABC là một phương pháp kế toán quản trị hiện đại, được nhiều nhà nghiên cứu và quản trị DN trên thế giới thừa nhận lợi ích và những ưu điểm trong quá trình tính toán và kiểm soát chi phí.

Việc vận dụng kế toán ABC trong các DN xây dựng là vấn đề cấp bách trong điều kiện hiện nay. Bởi những yếu

điểm trong công tác quản lý CP hiện nay xuất phát từ hệ thống thông tin kế toán chi phí truyền thống. Hệ thống thông tin kế toán hiện thời không đáp ứng được nhu cầu của các nhà quản trị trong việc ra các quyết định, đặc biệt là các quyết định về giá. Phương pháp ABC cho thấy mối liên hệ mật thiết giữa các nguồn lực - hoạt động - sản phẩm, giúp các nhà quản trị có được số liệu về giá thành sản phẩm chính xác hơn, bên cạnh đó là những hiểu biết sâu sắc hơn về các chi phí phát sinh theo mối quan hệ nhân quả, là cơ sở nền tảng cho các quyết định tối ưu. Việc áp dụng phương pháp kế toán ABC đã chứng minh có sự khác biệt trong kết quả giá thành, đặc biệt với các sản phẩm chủ chốt, dẫn đến sự khác biệt trong chiến lược.

Để thúc đẩy việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong thực tế, đòi hỏi cần có sự kết hợp từ nhiều phía: Nhà nước, các DN trong lĩnh vực xây dựng... Trong đó, các giải pháp xuất phát từ bản thân nội tại các DN, cần tập trung khai thác triệt để sự tác động tích cực từ các nhân tố: đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp, trình độ nguồn nhân lực, nguồn lực tài chính của doanh nghiệp, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp và văn hóa doanh nghiệp hay các yếu tố từ môi trường như áp lực cạnh tranh./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. Trần Thị Dư, 2012. *Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.

[2]. Nguyễn Thị Hoàng Giang, 2014. *Vận dụng phương pháp tính giá thành trên cơ sở hoạt động (ABC) tại công ty Wanek Furniture*. Luận văn thạc sĩ, Đại học Kinh tế TP HCM.

[3]. Trần Ngọc Hùng, 2016. *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa VN*, Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh tế TP HCM.

[4]. Nguyễn Trọng Huy, 2005. *Vận dụng phương pháp ABC trong phân bổ CP tại công ty CP Kem KIDO*. Luận văn thạc sĩ, Đại học Đà Nẵng.

[5]. Ahadi A., Azar S.F., 2016. *The study of the possibility of using activity-based costing system (ABC) (Case Study: General Directorate of Roads and Urban Development of East Azerbaijan Province)*. International Academic Journal of Accounting and Financial Management, Vol. 3, No. 6, 2016: 1-8.

[6]. Anderson S.W, 1999. *The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems*. Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Issue 7, 525-559.

[7]. Angelopoulos M.K., Pollalis Y., 2017. *Activity Based Costing (ABC) as a tool for Lean Transformation: The Case of the Greek Power Public Corporation (PPC)*. Online at <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/78848/>

[8]. Anh N.H, 2012. *Discuss the factors affecting the cost-of-activity methodology used in companies*. Journal of economics and Development, 7/2012: 35-39.

[9]. Bajus R., Stasova L., 2014. *Implementation of the ABC model in a Company Dealing With Extraction of Raw Materials*. Business Management and Education, 12(2): 228-244./.