

# Vận dụng phương pháp xác định chi phí hiện đại vào các doanh nghiệp may Việt Nam

Th.s Trần Trung Tuấn, TS. Phạm Xuân Kiên

*Đại học Kinh tế Quốc dân*

*Phương pháp xác định chi phí hoạt động, hay còn gọi là ABC, được sử dụng phổ biến ở các nước có nền kinh tế phát triển dùng để xác định chính xác giá thành sản phẩm, dịch vụ là cơ sở đưa ra các quyết định kinh doanh cho các nhà quản trị nhằm đạt các mục tiêu tối ưu. Mặt khác, phương pháp này giúp cho nhà quản trị nhìn rõ hơn mối quan hệ giữa công nghệ sản xuất, sự linh hoạt của nhà quản trị đối với các chi phí phát sinh. Phương pháp ABC ngày nay đã được gắn liền với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt động (Activity based Management- ABM). Quản trị dựa trên hoạt động là một trong những phương pháp quan trọng nhất để giành chiến thắng trong cạnh tranh của nền kinh tế thị trường phức tạp. Bài viết nghiên cứu những lý thuyết cơ bản của phương pháp ABC và quá trình vận dụng phương pháp này vào các doanh nghiệp may Việt Nam*

**Từ khóa:** phương pháp xác định chi phí, doanh nghiệp dệt may, Việt Nam

## 1. Cơ sở lý thuyết của phương pháp xác định chi phí sản phẩm dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing -ABC)

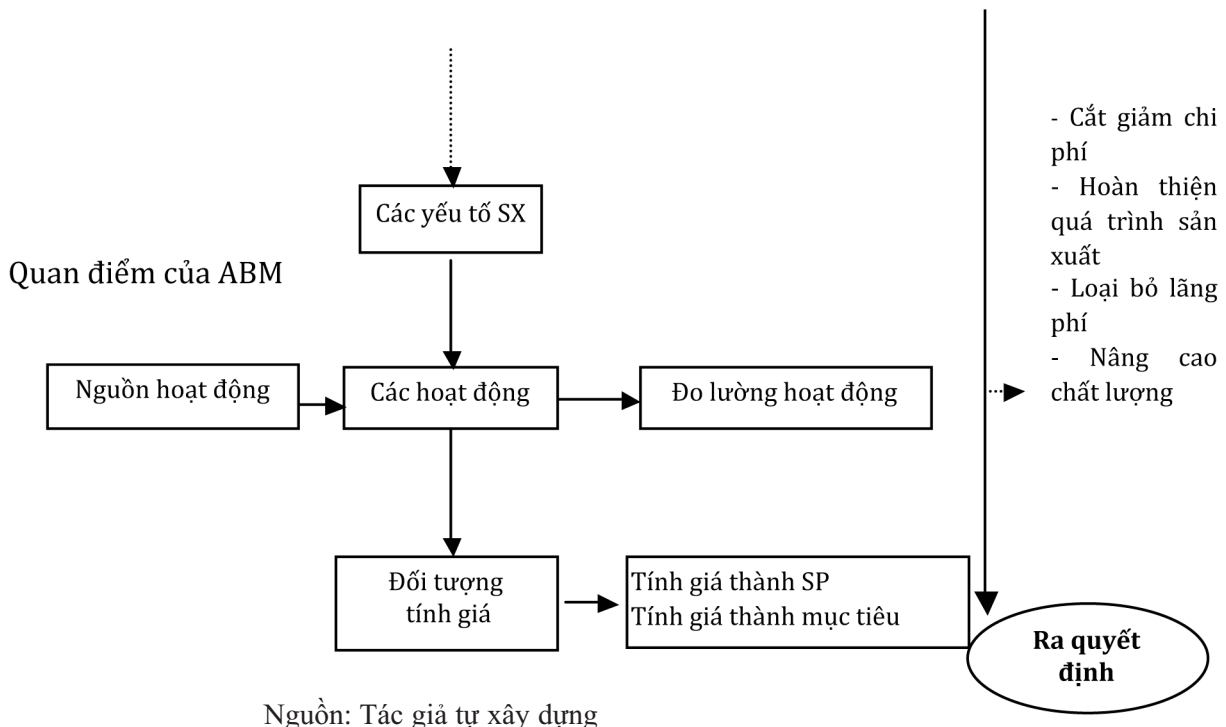
Phương pháp ABC là phương pháp tập hợp chi phí, xác định giá thành sản phẩm hiện đại, khắc phục được những tồn tại của phương pháp truyền thống như phương pháp đơn đặt hàng... Phương pháp này có ưu điểm vượt trội để đo lường hiệu quả hoạt động của quá trình kinh doanh trong từng giai đoạn của quá trình sản xuất. Số liệu tập hợp chi phí của phương pháp ABC giúp các nhà quản trị nhìn rõ hơn mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, công suất nhà xưởng, trình độ tay nghề công nhân, sự linh hoạt của nhà quản trị đối với các chi phí phát sinh theo đối tượng chịu phí. Phương pháp ABC ngày nay đã được gắn liền với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt động (Activity based Management- ABM). Quản trị dựa trên hoạt động là một trong những phương pháp quan trọng nhất để giành chiến thắng trong cạnh tranh của nền kinh tế hội nhập. Điểm nổi bật của phương pháp ABC là nhấn mạnh các hoạt động như là những đối tượng

tập hợp chi phí chủ yếu, nhận diện các chi phí có cùng nguồn gốc trong mối quan hệ với các đối tượng chịu phí. Chi phí các hoạt động này sau đó sẽ được phân bổ cho những đối tượng tính giá thành theo số lượng các hoạt động mà các đối tượng này đã sử dụng. Thông thường, chi phí sản xuất chung chứa đựng nhiều hoạt động (nguồn tạo chi phí). Hệ thống tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động có thể là một phần của hệ thống tính giá theo công việc hay tính giá thành theo quá trình sản xuất. Hệ thống này không thay thế hệ thống tính giá thành truyền thống mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của nhà quản trị doanh nghiệp.

### 1.1. Trình tự tiến hành của phương pháp ABC

Khác với phương pháp truyền thống, phương pháp ABC tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất vào từng hoạt động (mỗi hoạt động là một đối tượng tập hợp những chi phí gián tiếp có cùng nguồn gốc, bản chất tương đương), từ đó phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng

Sơ đồ 1: Mối quan hệ giữa ABC và ABM



sản phẩm, dịch vụ theo các tiêu thức thích hợp. Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản phẩm cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

*Bước 1. Nhận diện các chi phí trực tiếp:*

Chi phí trực tiếp trong các đơn vị sản xuất thường bao gồm chi phí vật liệu, chi phí nhân công của công nhân trực tiếp, trong mỗi đối tượng chịu chi phí các khoản chi phí này thường dễ nhận diện và tập hợp thẳng vào đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản phẩm.

*Bước 2. Nhận diện các hoạt động:*

Nhận diện các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp là vấn đề cơ bản của phương pháp ABC. Theo phương pháp này, mỗi hoạt động thường bao gồm các khoản chi phí có cùng nguồn gốc phát sinh (cost driver). Do vậy, tùy thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh và quy trình công nghệ mà 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... Vì thế, 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.

*Bước 3. Chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động:*

Sau khi các chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng hoạt động, chúng sẽ được phân bổ cho các 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 kế toán Việt Nam. Tiêu thức phân bổ sẽ tác động tới độ chính xác của chi tiêu giá thành sản xuất của sản phẩm. Chính vì thế, nâng cao độ chính xác khi chọn tiêu thức phân bổ, các chuyên gia kế toán quản trị thường tiên hành các cuộc điều tra, phỏng vấn trực tiếp các nhân viên phân xưởng có liên quan đến các khoản chi phí của từng hoạt động.

*Bước 4. Tính toán mức phân bổ:*

Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, kế toán quản trị chọn các tiêu thức khoa học phân bổ cho từng sản phẩm, dịch vụ. Nếu hoạt động chỉ 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.

Để nghiên cứu bản chất của từng yếu tố chi phí trong mỗi hoạt động, kế toán quản trị cũng dựa vào các trung tâm chi phí.

- Nghiên cứu các chi phí tại mỗi trung tâm chi phí, sau đó chi phí tại mỗi trung tâm sẽ được phân bổ cho mỗi hoạt động có quan hệ trực tiếp với hoạt động.

- Trong từng loại hoạt động cần xác định tiêu chuẩn đo lường sự thay đổi của mức sử dụng chi phí. Các tiêu chuẩn này được xem là tiêu chuẩn phân bổ chi phí cho mỗi loại sản phẩm, dịch vụ hay các đối tượng chịu chi phí. Các tiêu chuẩn thường sử dụng để phân bổ là: số giờ lao động trực tiếp của

công nhân, tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất, số đơn vị vận chuyển...

- Các hoạt động có cùng tiêu chuẩn phân bổ phải được tập hợp tiếp tục vào một trung tâm phân nhóm. Tuỳ theo tính chất kỹ thuật của sản phẩm, dịch vụ hay đối tượng chịu chi phí để tiếp tục phân thành các nhóm nhỏ để tính giá thành.

Mô hình ABC làm thay đổi căn cứ để phân bổ các chi phí chung cho các sản phẩm. Phương pháp ABC có thể biến một chi phí gián tiếp thành một chi phí trực tiếp với một đối tượng tạo lập chi phí xác định. Ở Việt Nam, phương pháp này thường được vận dụng vào các Công ty sản xuất đồ may mặc, dệt,

Bảng 1: Ví dụ tình hình chi phí sản xuất do kế toán tập hợp (đvt: nghìn đ)

Khoản mục chi phí	Quần nam (A)	Áo sơ mi nam (B)			
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50	30			
2. Chi phí nhân công trực tiếp	20	20			
3. Tổng cộng chi phí trực tiếp	70	50			
Tổng chi phí sản xuất chung là 1.750 triệu đ, tổng giờ công lao động trực tiếp: 15.000 giờ. Có 5 hoạt động ảnh hưởng tới chi phí sản xuất chung:					
Hoạt động	Tổng chi phí	Tiêu thức phân bổ			Hệ số phân bổ
		Tổng	A	B	
1. Lương nhân viên PX	460	500	300	200	920
2. Vật liệu quản lý	320	800	500	300	400
3. Quần áo bảo hộ	162	60	20	40	2.7
4. Khấu hao TSCĐ	628	4	1.2	2.8	157
5. Tiền điện mua ngoài	180	75	15	60	2.4
Tổng cộng chi phí sản xuất chung	1.750.000				
Phân bổ chi phí sản xuất chung cho 2 SP theo các hoạt động:					
Hoạt động	HSPB	A	B		
1. Lương nhân viên	920	276	184		
2. Vật liệu quản lý	400	200	120		
3. Quần áo bảo hộ	2.7	54	104		
4. Khấu hao TSCĐ	157	188.4	439.6		
5. Tiền điện mua ngoài	2.4	36	144		
Tổng cộng chi phí SXC		754.4	991.6		
Sản lượng SP sản xuất		5	20		
Chi phí SX chung 1 SP		150,88	49,58		
Vậy ta có bảng tính giá thành SP theo 2 phương pháp:					
Khoản mục chi phí	Phương pháp -ABC		Phương pháp truyền thống		
	SP A	SP B	SP A	SP B	
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50	30	50	30	
2. Chi phí nhân công trực tiếp	20	20	20	20	
3. Chi phí sản xuất chung	150,88	49,58	70	70	
Tổng cộng chi phí sản xuất cho đơn vị SP	220,88	99,58	140	120	

Nguồn: Tác giả tự xây dựng

giấy, xe máy, ô tô, xây dựng, các sản phẩm và dịch vụ có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp.

## 2. Vận dụng phương pháp ABC vào các doanh nghiệp may Việt Nam

Các doanh nghiệp may Việt Nam đã có những bước tiến đáng kể trong những năm vừa qua khi Việt Nam đã gia nhập tổ chức thương mại thế giới WTO. Xuất khẩu hàng dệt may của Việt Nam cũng đạt được những kết quả tăng trưởng khá ấn tượng, do kết quả và hiệu quả kinh doanh ngày càng cao. Tuy nhiên đứng trước sự cạnh tranh ngày càng khốc liệt của kinh tế thị trường, các doanh nghiệp may muốn tồn tại và phát triển cần phải hoàn thiện các công cụ kế toán, trong đó kế toán quản trị được coi là cốt lõi, chìa khóa quan trọng của nhà quản trị khi đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu. Việc vận dụng phương pháp xác định chi phí sản phẩm theo hoạt động (ABC) vào các doanh nghiệp may sẽ tạo ra các chỉ tiêu giá thành sản phẩm khác biệt so với các phương pháp truyền thống (đơn đặt hàng, quá trình sản xuất) mà từ trước các doanh nghiệp này đã

sử dụng. Sau đây, bài viết sẽ minh họa cụ thể một doanh nghiệp may có uy tín trên thị trường Việt Nam.

Công ty May Nhà Bè sản xuất 2 loại sản phẩm quần nam và áo sơ mi nam, số lượng quần nam: 5.000 chiếc, số lượng áo sơ mi nam: 20.000 chiếc. Để sản xuất ra mỗi loại sản phẩm hết 45 phút giờ công từ khâu cắt tới sản phẩm hoàn thành và nhập kho.

Giá thành sản xuất của 2 loại sản phẩm tính theo 2 phương pháp hoàn toàn khác nhau, do vậy, nó ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm và tác động tới thông tin khi đưa ra các quyết định kinh doanh, đặc biệt quyết định định giá bán sản phẩm, chấp nhận đơn đặt hàng, sản xuất sản phẩm mới (xem bảng 1).

Từ lý thuyết và thực tiễn, tác giả xin tổng kết những điểm mạnh và điểm yếu của 2 phương pháp xác định chi phí sản phẩm, từ đó các chuyên gia kinh tế vận dụng phù hợp cho doanh nghiệp mình nhằm nâng cao kết quả và hiệu quả kinh doanh. □

Bảng 2: Điểm mạnh và yếu của 2 phương pháp xác định chi phí sản phẩm

Tiêu thức	Phương pháp truyền thống	Phương pháp hoạt động (ABC)
1. Đối tượng tập hợp chi phí	Sản phẩm, đơn đặt hàng, phân xưởng...Tùy thuộc vào đặc điểm cụ thể của doanh nghiệp.	Theo hoạt động, mỗi hoạt động có một nguồn gốc, bao gồm các khoản chi phí có tính chất và bản chất như nhau.
2. Nguồn phát sinh chi phí	Có nhiều nguồn phát sinh chi phí, nhiều hoạt động	Thường chỉ có 1 nguồn, tất cả các khoản chi phí có cùng nguồn gốc tập hợp chung vào một hoạt động.
3. Tiêu chuẩn phân bổ chi phí	Dựa trên 1 trong nhiều tiêu thức phân bổ	Dựa trên 1 tiêu thức phân bổ khoa học nhất
4. Tính hợp lý và chính xác	Giá thành cao hoặc thấp quá	Giá thành chính xác hơn
5. Kiểm soát chi phí	Kiểm soát thông qua trung tâm chi phí	Kiểm soát theo hoạt động
6. Chi phí kế toán	Thấp	Cao

Nguồn: Tác giả tự xây dựng

### Tài liệu tham khảo:

1. Giáo trình kế toán quản trị, trường Đại học Kinh tế quốc dân 2010.
2. Phân tích Báo cáo tài chính, PGS.TS. Nguyễn Ngọc Quang, Nhà xuất bản Tài chính, 2010.
3. Kế toán quản trị, RoberS.Kaplan, trường đại học Havard Business School (HBS).
4. Hệ thống báo cáo chi phí của Công ty May Nhà Bè.
5. WWW. Báo cáo chi phí các doanh nghiệp may.