

SO SÁNH PHƯƠNG PHÁP ABC VÀ PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ TRUYỀN THỐNG – SỰ CẦN THIẾT ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC CHO CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

Huỳnh Tấn Dũng^{*}, Gong Guang Ming^{**}, Trần Phước^{***}

TÓM TẮT

Phương pháp kế toán tính giá theo hoạt động (Activity – Based Costing viết tắt là ABC) có nhiều điểm tiến bộ vượt bậc so với phương pháp tính giá truyền thống (Traditional Costing viết tắt là TDC). Nó không những phân bổ chi phí gián tiếp chính xác hơn mà còn giúp các nhà quản lý biết được nguồn gốc phát sinh chi phí, biết được những hoạt động làm phát sinh chi phí tạo ra giá trị, những hoạt động làm phát sinh chi phí nhưng không tạo ra giá trị; cung cấp thông tin đáng tin cậy, kịp thời và linh hoạt cho các cấp quản trị trong quá trình ra quyết định. Phương pháp này được các nước trên thế giới áp dụng cách đây vài chục năm và hiện nay trở nên rất phổ biến, tuy nhiên vẫn chưa được các công ty của Việt Nam đón nhận và áp dụng. Có nhiều nguyên nhân, có thể kể ra như sau: thiếu kiến thức về phương pháp ABC, các nghiên cứu trong nước về phương pháp ABC còn quá ít, chuyển sang áp dụng phương pháp ABC tốn kém quá nhiều chi phí, tâm lý không yên tâm của nhà quản lý khi chuyển sang phương pháp mới... Để góp thêm một phần vào nguồn tài liệu nghiên cứu về phương pháp ABC, bài báo này so sánh phương pháp ABC so với phương pháp TDC, phân tích những điều kiện cần thiết để áp dụng phương pháp ABC thành công, phân tích thực trạng nền kinh tế nước ta hiện nay và việc áp dụng phương pháp ABC cho các doanh nghiệp Việt Nam là cần thiết. Cuối cùng, bài báo đưa ra một số kiến nghị và giải pháp lưu ý khi áp dụng phương pháp ABC trong điều kiện hiện nay.

Từ khóa: *Phương pháp ABC, ABC áp dụng ở Việt Nam, so sánh ABC và TDC.*

A COMPARATIVE ANALYSIS OF ACTIVITY - BASED COSTING AND TRADITIONAL COSTING – THE NECESSARY TO APPLY ABC IN VIETNAMESE COMPANIES

SUMMARY

Activity - Based Costing (ABC) system has more in advanced compared to traditional costing methods (TDC). It is not only to allocate accurately indirect cost but also help managers to know the origins incurred cost, the activities that incur cost to create value, the activities incur cost but not to create value; provide reliable, timely and flexible information for management decision-making. This method has been applied on the world a few decades ago and now becoming very popular; however it has not been adopted and implemented by Vietnamese companies. There are many reasons that Vietnamese companies have not applied this method as cited: The lack of the knowledge about the ABC approach, there are too few ABC researchs in Vietnam, the adoption and implementation of ABC so much more costs, the anxiety of managers when they change TDC to ABC... To contribute a part in the research resources of ABC system, this paper compares ABC system with TDC method, analyzing the necessary conditions to apply successfully the ABC system, analyzing economic situation of our country and adopting ABC system for Vietnamese companies is necessary, at last this paper gives several recommendations to apply the ABC system in the present context.

Key words: *ABC method, apply ABC in VietNam, compare ABC and TDC.*

^{*} Khoa Kế toán – Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp TP.HCM; Trường Đại học Hồ Nam, Trung Quốc

^{**} Trường Đại học Hồ Nam, Trung Quốc

^{***} Trường Đại học Công nghiệp TP.HCM

I. ĐẶT VẤN ĐỀ

Phương pháp ABC đã được giáo sư người Mỹ Robert S.Kaplan giới thiệu vào những năm 1980. Phương pháp này ra đời nhằm khắc phục những nhược điểm của phương pháp TDC được coi là không còn phù hợp trong nền kinh tế hiện đại. Sau khi phương pháp ABC được công bố, có rất nhiều tác giả nghiên cứu về những lợi ích của nó, có thể kể ra một số tác giả như: Innes and Mitchell (1990), Kinsella (2002), Cooper and Kaplan (1991), Gering (1999), 王好翠 (2009), 佟建立 (2011). Và cũng có rất nhiều tác giả nghiên cứu những hạn chế của nó điển hình như Datar and Gupta (1994), Banker and Potter (1993), Noreen (1991), Turner (2005).

Mặc dù còn tồn tại những hạn chế nhất định, song phương pháp ABC vẫn mang lại lợi ích to lớn cho các tổ chức khi vận dụng nó thành công. Phương pháp ABC được những người thực hành cũng như những người nghiên cứu đón nhận như là một hệ thống kế toán chi phí chuẩn, không những phân bổ chính xác chi phí gián tiếp để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ mà còn tính toán giá phí của tất cả các nguồn lực sử dụng cho các hoạt động hỗ trợ quá trình sản xuất, phân phối sản phẩm và dịch vụ tới người tiêu dùng. Ngoài ra, ABC còn cung cấp thông tin đáng tin cậy cho các cấp quản trị trong quá trình ra quyết định hướng tới một giá trị cao hơn. Tuy nhiên, đối với các doanh nghiệp Việt Nam phương pháp này còn mới mẻ và chưa được các doanh nghiệp áp dụng. Theo Trương Bá Thanh, Đinh Thị Thanh Hường (2009) ABC là một phương pháp tính giá nhằm quản trị hiện đại đã và đang được áp dụng rộng rãi ở nhiều doanh nghiệp trên thế giới, như Anh, Mỹ, Thái Lan... Phương pháp này hiện chưa được áp dụng ở các doanh nghiệp Việt Nam, mặc dù đã có nhiều nghiên cứu về phương pháp tính giá hiện đại này đã được đề cập khá nhiều trong thời gian gần đây^[1].

II. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Tổng hợp kết quả của các nghiên cứu của các tác giả trước đó, sử dụng phương pháp so sánh, phân tích sự khác biệt về kết quả giữa hai phương pháp ABC và TDC, phân tích những lợi ích cũng như những hạn chế khi sử dụng phương pháp ABC, từ đó đưa ra một số đề xuất nhằm giúp các doanh nghiệp Việt Nam nắm rõ hơn về phương pháp ABC và ứng dụng phương pháp này có hiệu quả hơn.

III. PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ ABC

1. So sánh phương pháp ABC và TDC

Về mục tiêu cơ bản, cả hai phương pháp này giống nhau đó là đều hướng tới mục tiêu xác định chi phí giá thành của sản phẩm dịch vụ, và cung cấp thông tin chi phí giá thành cho các cấp quản trị ra quyết định. Xét về giai đoạn thì cả hai phương pháp đều bao gồm hai giai đoạn: giai đoạn 1 xác định chi phí liên quan đến hoạt động chịu chi phí hay trung tâm chi phí, giai đoạn 2 là tính toán giá thành sản phẩm dịch vụ thông qua kỹ thuật tính toán của từng phương pháp. Có rất nhiều tác giả nghiên cứu và so sánh phương pháp ABC và TDC, chung quy lại ABC khắc phục được nhược điểm của TDC và cung cấp thông tin linh hoạt và hữu ích hơn cho các nhà quản trị ra quyết định. Bài báo này cũng so sánh sự khác biệt giữa ABC và TDC nhưng đứng trên góc nhìn khác đó là mặc dù ABC và TDC có khác biệt nhau nhưng chúng có mối liên hệ gì, ABC và TDC bổ sung cho nhau như thế nào và vận dụng ABC trong điều kiện hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam đang áp dụng phương pháp TDC.

Cả hai phương pháp ABC và TDC đều giống nhau ở chỗ là cùng tính giá thành cho sản phẩm hoặc dịch vụ và cung cấp thông tin cho nhà quản trị cũng như những người sử dụng có liên quan trong quá trình ra quyết định. Tuy nhiên hoàn cảnh ra đời, góc độ tiếp cận, lý luận giữa hai phương pháp này khác nhau dẫn đến kết quả giá thành được tính toán theo hai

phương pháp này khác nhau và đương nhiên các quyết định được đưa ra dựa trên kết quả của hai phương pháp này sẽ khác nhau.

a. Hoàn cảnh ra đời khác nhau

Phương pháp TDC ra đời vào những năm 1870 – 1920, lúc đó khoa học kỹ thuật chưa phát triển, quy trình sản xuất còn đơn giản, chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng cao và chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng thấp^[9]. Phương pháp TDC lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp thường là số giờ công lao động hay số giờ máy hoạt động và việc phân bổ chi phí gián tiếp vào sản phẩm dịch vụ có sai lệch cũng không ảnh hưởng đáng kể đến giá thành sản phẩm, dịch vụ. Ngày nay, khoa học kỹ thuật đã phát triển rất mạnh mẽ dẫn đến sự thay đổi to lớn trong quá trình sản xuất. Nếu trước đây, nền sản xuất dựa vào lao động là chủ yếu thì ngày nay nền sản xuất chủ yếu dựa vào máy móc thiết bị và công nghệ. Vì vậy, chi phí nhân công trực tiếp giảm dần và chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng ngày càng cao. Thêm vào đó, nguồn lực tài nguyên thiên nhiên cạn kiệt dần, nguồn lực doanh nghiệp có hạn và sự cạnh tranh gay gắt ngày càng gia tăng ngay cả trong thị trường nội địa cũng như thị trường thế giới. Trong bối cảnh này nhà quản trị cần có những thông tin chính xác, thích hợp, kịp thời và chi tiết cho quá trình ra quyết định. Phương pháp TDC không thể đáp ứng được những yêu cầu này. Cụ thể vào những năm 1980, các công ty của Mỹ đối mặt với những cuộc cạnh tranh gay gắt bởi các công ty đến từ Nhật Bản, các nhà quản trị cần những thông tin đáng tin cậy để ra quyết định nhưng hệ thống kế toán hiện tại không đáp ứng được điều đó. Cùng thời gian này, Robin Cooper and Rober S. Kaplan giới thiệu phương pháp ABC nhằm khắc phục những nhược điểm vốn có của phương pháp TDC. Các công ty Mỹ bắt đầu nghiên cứu áp dụng phương pháp ABC và đã đem lại những thay đổi to lớn trong việc lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất, quyết định về giá, chính sách hậu mãi... đã dẫn đến cải thiện đáng kể lợi nhuận và gia tăng sự cạnh tranh của

các công ty Mỹ.

b. Lý luận cơ bản khác nhau

Phương pháp TDC đề cập chủ yếu đến việc tính toán giá thành sản phẩm dịch vụ phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, còn ABC ngoài mục tiêu tính toán chính xác giá thành còn đặt ra mục tiêu cung cấp thông tin chính xác cho các nhà quản trị ra quyết định. Chính sự khác nhau này dẫn đến phạm vi tập hợp chi phí khác nhau và kỹ thuật tính toán cũng khác nhau. Đối với TDC việc xác định đối tượng tập hợp chi phí thông thường theo nhà xưởng, quy trình sản xuất, còn ABC xác định đối tượng tập hợp chi phí là những hoạt động làm phát sinh chi phí. TDC sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp thường số giờ lao động hay số giờ hoạt động của máy móc thiết bị, ABC sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp dựa trên mối quan hệ nhân quả với chi phí. Như vậy, ở đây công việc tập hợp chi phí phát sinh của kế toán là giống nhau, chỉ khác nhau là phạm vi tập hợp chi phí. TDC dựa vào hiện tượng phát sinh chi phí tập hợp chúng lại, còn ABC dựa vào mối quan hệ nhân quả hay hoạt động làm phát sinh chi phí tập hợp nó lại theo hoạt động. Về việc phân bổ chi phí gián tiếp cũng giống nhau, tất cả các chi phí gián tiếp đều được phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí (sản phẩm, dịch vụ). Vì ABC lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí dựa vào mối quan hệ nhân quả với nguyên nhân làm phát sinh chi phí vì vậy tiêu thức phân bổ nhiều hơn rất nhiều so với phương pháp TDC.

Một điểm khác biệt nữa là lý luận của phương pháp ABC bao gồm cả những hoạt động làm phát sinh chi phí sau khi sản phẩm, dịch vụ được cung cấp tới khách hàng như chi phí bảo hành của sản phẩm đó, chi phí hậu mãi sau bán hàng... Chính vì vậy, phương pháp ABC cung cấp thông tin chi phí giá thành đầy đủ và đáng tin cậy cho nhà quản trị ra quyết định, tránh được sai lầm mà các nhà quản trị hay mắc phải khi sử dụng thông tin được cung cấp từ phương pháp TDC.

c. Phạm vi áp dụng khác nhau

TDC và ABC có thể áp dụng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp, cho mọi quy trình sản xuất hay cung ứng dịch vụ, từ đơn giản hay phức tạp đều áp dụng được. Tuy nhiên, xét về mặt hiệu quả và chi phí thì phương pháp ABC áp dụng có hiệu quả hơn trong các tổ chức có đặc điểm sau:

Chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng lớn.

Sản phẩm, dịch vụ gồm nhiều chủng loại.

Các loại sản phẩm yêu cầu kỹ thuật và mức độ phục vụ khác nhau.

Quy trình sản xuất phức tạp và có sự thay đổi thường xuyên giữa các loại sản phẩm.

2. Lợi ích khi áp dụng phương pháp ABC

Do việc phân bổ chi phí gián tiếp dựa vào tiêu thức gây ra chi phí nên thông tin chi phí giá thành mà phương pháp này cung cấp chính xác hơn phương pháp TDC giúp nhà quản trị đưa ra quyết định chính xác trong việc lựa chọn cơ cấu sản phẩm, quyết định giá bán, quyết định tham gia thị trường của sản phẩm mới ...

ABC tập hợp chi phí theo từng hoạt động nhờ đó cung cấp thông tin giúp các nhà quản lý lập kế hoạch kiểm soát chi phí tốt hơn theo từng hoạt động, giúp các nhà quản lý loại bỏ hoặc giảm thiểu tối đa các hoạt động không làm gia tăng giá trị, hoặc loại bỏ những loại sản phẩm hay dịch vụ tiêu hao quá nhiều nguồn lực của doanh nghiệp nhưng mang lại hiệu quả không cao.

ABC xem xét cấu trúc chi phí trong giá thành sản phẩm, dịch vụ, theo dõi nguyên nhân làm phát sinh chi phí, tình hình sử dụng nguồn lực trong công ty, từ đó giúp các nhà quản lý phân tích đúng đắn khả năng sinh lợi của các loại sản phẩm, dịch vụ.

Khi sử dụng phương pháp ABC, dự toán ngân sách cũng sẽ được lập theo từng hoạt động, vì vậy có mức độ chính xác cao hơn dự

toán ngân sách theo phương pháp truyền thống. Từ đó, giúp doanh nghiệp chủ động hơn nguồn tài chính và sử dụng nguồn tài chính có hiệu quả hơn.

ABC không chỉ sử dụng để tính toán giá thành sản phẩm dịch vụ mà nó còn được áp dụng cho bất kỳ bộ phận nào trong doanh nghiệp để giúp cho nhà quản lý bộ phận đó ra các quyết định tối ưu nhất. Ví dụ ABC sử dụng trong bộ phận mua hàng sẽ giúp cho bộ phận mua hàng biết được chi phí phát sinh của từng hoạt động từ lúc có kế hoạch mua hàng đến lúc hàng về nhập kho. Nhờ biết được thông tin chính xác trong từng hoạt động, bộ phận mua hàng sẽ có những điều chỉnh thích hợp để chi phí mua hàng là nhỏ nhất.

3. Hạn chế của phương pháp ABC

Ứng dụng phương pháp ABC tốn nhiều nguồn lực hơn phương pháp truyền thống về thời gian, chi phí và nguồn nhân lực vận hành. Ngoài ra, phương pháp ABC cũng đòi hỏi phải có sự kết hợp chặt chẽ nhiều bộ phận trong doanh nghiệp, đây là điều không phải bất kỳ doanh nghiệp nào cũng làm được.

Về mặt lý luận, ABC phức tạp hơn TDC rất nhiều, vì vậy trong quá trình áp dụng cũng rất khó xác định được bao nhiêu tiêu thức phân bổ chi phí là phù hợp với doanh nghiệp. Thông thường, các tiêu thức phân bổ chi phí được xác định có phần chủ quan dựa trên cơ sở phân tích của từng doanh nghiệp và nhóm thiết kế dự án, vì vậy phụ thuộc rất nhiều vào trình độ của những người thiết kế và vận hành. Nó không đưa ra một tiêu chuẩn nào để xác định và chưa giải quyết được những loại chi phí phát sinh không có liên quan đến sản phẩm hay dịch vụ được sản xuất và cung ứng trong kỳ như chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí quảng cáo.

ABC chỉ tập hợp chi phí theo hoạt động mà chưa phân ra biến phí và định phí trong quá trình tập hợp chi phí và tính toán giá thành sản phẩm, dịch vụ vì vậy việc cung cấp thông tin

cho quá trình ra quyết định trong ngắn hạn sẽ bị hạn chế.

ABC không thích hợp cho các doanh nghiệp có quy trình sản xuất đơn giản, sản phẩm ít chủng loại và chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ.

4. Ứng dụng ABC cần chú ý trình tự sau

Theo Eric W. Noreen (1999), khi áp dụng phương pháp ABC cần chú ý trình tự của sáu bước sau:

- Nhận dạng và xác định rõ các hoạt động.
- Tập hợp chi phí trực tiếp cho từng hoạt động.
- Phân bổ chi phí gián tiếp cho các hoạt động chịu chi phí.
- Tính toán tỷ lệ các hoạt động.

e. Phân bổ chi phí cho đối tượng chịu chi phí thông qua tỷ lệ hoạt động đã được xác định trước đó.

f. Chuẩn bị các bảng báo cáo và báo cáo cho nhà quản trị.

IV. THỰC TRẠNG PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Tác giả đã gửi bảng câu hỏi liên quan đến phần áp dụng phương pháp tính giá thành trong doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, bảng câu hỏi liên quan đến phần này gồm 16 câu chủ yếu liên quan đến ba mảng lớn sau: phương pháp tính giá thành hiện đang áp dụng tại doanh nghiệp; mục đích của việc tính giá thành; mức độ tin cậy của thông tin chi phí giá thành để ra quyết định. 500 bảng câu hỏi được gửi ngẫu nhiên bằng thư và bằng email tới các doanh nghiệp, kết quả có 339 doanh nghiệp trả lời, đạt 67.80%.

Bảng 1. Bảng tổng hợp kết quả khảo sát

Nội dung chính được hỏi	Số lượng DN	Kết quả (%)
Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá TDC	339	100
Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá ABC	0	0
Mục đích tính giá thành nhằm phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính	243	71,68
Do kế toán tính, nhà quản trị không quan tâm	96	28,32
Dựa vào thông tin chi phí giá thành để ra quyết định	101	29,79
Ra quyết định dựa vào các phương pháp khác (kinh nghiệm, thông tin thu thập từ bên ngoài ...)	238	70,21
Mức độ tin cậy của thông tin chi phí giá thành phục vụ cho việc ra quyết định	72	21,24

1. Kết quả từ mẫu thống kê trên cho thấy:

Phương pháp TDC đang được phần lớn các doanh nghiệp áp dụng, phương pháp ABC chưa được áp dụng tại các doanh nghiệp Việt Nam.

Việc tính giá thành mục đích chủ yếu là phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính theo yêu cầu của nhà nước và thậm chí ban giám đốc không quan

tâm đến thông tin giá thành và chủ yếu ra quyết định dựa vào kinh nghiệm và những nguồn thông tin khác. Chỉ có 29.79% nhà quản lý ra quyết định có dựa vào thông tin chi phí giá thành nhưng mức độ tin cậy rất thấp, 21.24%.

Phần lớn các doanh nghiệp ra quyết định chủ yếu dựa vào kinh nghiệm và nguồn thông tin khác có tỷ lệ rất cao, 70.21%.

2. Từ thực trạng trên cho thấy:

Kế toán quản trị nói chung và việc tính giá thành ở nước ta chưa được coi trọng và nguyên nhân ảnh hưởng đến vấn đề này có thể chia thành các nhóm sau:

a. Môi trường kinh tế nước ta hiện nay

Sau hơn 25 năm cải cách kinh tế, nền kinh tế nước ta đã có nhiều chuyển biến rõ rệt, thu được nhiều thành quả to lớn và phát triển nhanh chóng trong khu vực, tuy nhiên các doanh nghiệp của chúng ta mới được thành lập chủ yếu từ sau đổi mới kinh tế nên nhỏ về quy mô lẫn ít về số lượng, công nghệ lạc hậu, kiến thức quản kinh tế còn kém so với các nước trong khu vực và trên thế giới. Riêng về trình độ quản lý kinh tế của chúng ta vẫn còn chịu ảnh hưởng cơ chế của thời kỳ bao cấp, tâm lý trông chờ vào nhà nước, chưa dám mạnh dạn đổi mới tư duy quản lý vẫn còn tồn đọng. Có nhiều ngành nghề hiện nay xét về khía cạnh khoa học kỹ thuật, công nghệ không thua kém gì các nước phát triển

nhưng trình độ quản lý kinh tế của các doanh nghiệp Việt Nam thì còn kém xa.

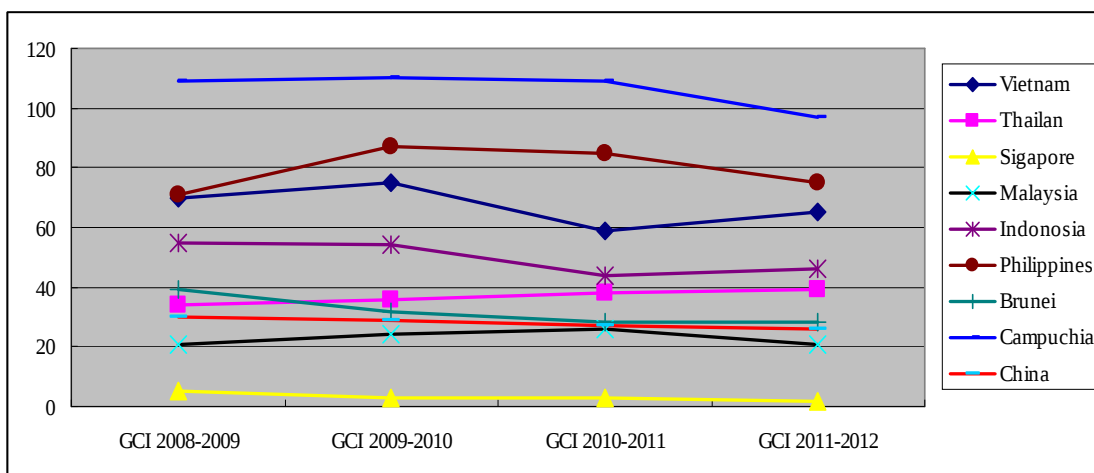
Mặc dù chúng ta chuyển sang kinh tế thị trường nhưng nền kinh tế thị trường của chúng ta chưa thật sự hoàn chỉnh và sự cạnh tranh chưa thật sự diễn ra gay gắt. Một số ngành nghề hiện nay vẫn được nhà nước bảo hộ, một số ngành nghề vẫn hưởng nhiều ưu đãi hơn các ngành nghề khác. Tuy nhiên, việc bảo hộ hay ưu đãi của nhà nước không thể kéo dài mãi được vì sự toàn cầu hóa và bằng chứng là chúng ta đã gia nhập WTO từ năm 2007.

Theo báo cáo Năng lực cạnh tranh toàn cầu năm 2011-2012 của WEF cho thấy Việt Nam đạt điểm số năng lực cạnh tranh (GCI) 4,24 điểm, xếp hạng 65 trong 142 nước được xếp hạng, giảm so với năm 2010-2011 Việt Nam đạt điểm số năng lực cạnh tranh (GCI) 4,3 điểm, xếp hạng 59, tăng so với mức 4,0 điểm trong báo cáo năm 2009-2010 và mức 4,1 điểm trong báo cáo năm 2008-2009^[15].

Bảng 2. So sánh năng lực cạnh tranh toàn cầu của Việt Nam với một số nước

Quốc gia \ GCI	GCI 2008-2009	GCI 2009-2010	GCI 2010-2011	GCI 2011-2012
Vietnam	70	75	59	65
Thailand	34	36	38	39
Sigapore	5	3	3	2
Malaysia	21	24	26	21
Indonosia	55	54	44	46
Philippines	71	87	85	75
Brunei	39	32	28	28
Campuchia	109	110	109	97
China	30	29	27	26

Nguồn: The Global Competitiveness Report



Hình 1. Biểu đồ so sánh năng lực cạnh tranh của Việt Nam so với một số nước

Từ kết quả trên cho thấy so với các nước trong khu vực Đông Nam Á chỉ số GCI của Việt Nam chỉ cao hơn hai nước trong khu vực đó là Campuchia và Philippines. Tuy nhiên, về biến động của chỉ số này thì Việt Nam có sự biến động rất mạnh qua các thời kỳ, chứng tỏ rằng nền kinh tế của nước ta có những yếu tố biến động bất thường qua các giai đoạn và hiện nay chỉ số này có xu hướng giảm đi so với năm trước. Trên đồ thị cho thấy một số nước có nền kinh tế phát triển ổn định như Trung Quốc, Singapore, Brunei thì chỉ số GCI của các nước này rất ổn định và tăng lên qua các giai đoạn.

b. Tiếp cận và ứng dụng công nghệ mới

Sau gần 30 năm đổi mới đất nước ta đã đi vào quá trình công nghiệp hóa hiện đại hóa, tuy nhiên công nghệ sản xuất còn rất lạc hậu đứng thứ 133 trong 142 được đánh giá chỉ số cạnh tranh toàn cầu, thấp nhất so với các nước trong khu vực^[15]. Ngành sản xuất công nghiệp của nước ta còn nhỏ bé, công nghệ còn lạc hậu, sản phẩm chưa đủ sức cạnh tranh với các nước trong khu vực và thế giới về chất lượng cũng như chủng loại. Các công ty của chúng ta quy mô còn nhỏ bé, sản xuất lạc hậu, sức cạnh tranh không đủ mạnh, điều này tác động không nhỏ

đến tư duy quản lý của các nhà quản lý doanh nghiệp. Tư duy quản lý của các doanh nghiệp nước ta vẫn còn lạc hậu rất nhiều so với các nước trên thế giới.

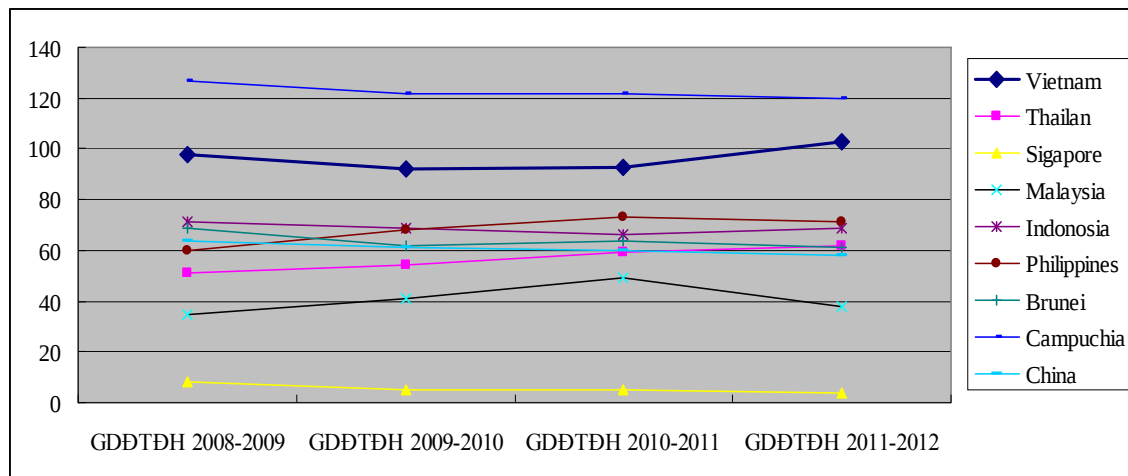
c. Giáo dục đại học và đào tạo

Kế toán quản trị nói chung và phương pháp ABC không phải là mới đối với các nước trên thế giới, tuy nhiên ở Việt Nam đây là vấn đề còn mới và chưa được quan tâm đúng mức. Theo PGS.TS Nghiêm Văn Lợi, kế toán quản trị ở nước ta hiện nay vẫn chưa được quan tâm đầy đủ tương xứng với vị trí và vai trò của nó trong quản trị doanh nghiệp. Trong điều kiện nền kinh tế mở cửa hội nhập với nền kinh tế khu vực và thế giới, nếu chỉ bằng kinh nghiệm của mình các nhà quản trị khó có thể kiểm soát và đánh giá được hoạt động của từng bộ phận trong doanh nghiệp. Các doanh nghiệp cần phát triển với quy mô lớn, đa dạng hóa sản phẩm, hoạt động trong phạm vi rộng để hạn chế rủi ro và đủ sức cạnh tranh với các doanh nghiệp nước ngoài. Ngay từ bây giờ, các doanh nghiệp Việt Nam cần nghĩ đến chiến lược phát triển lâu dài, coi kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu để thực hiện quản trị doanh nghiệp một cách bài bản mới có thể hy vọng không bị thua trên sân nhà.

Bảng 3. Bảng số liệu giáo dục và đào tạo đại học

Nước \ GDĐTĐH	GDĐTĐH 2008-2009	GDĐTĐH 2009-2010	GDĐTĐH 2010-2011	GDĐTĐH 2011-2012
Vietnam	98	92	93	103
Thailan	51	54	59	62
Sigapore	8	5	5	4
Malaysia	35	41	49	38
Indonosia	71	69	66	69
Philippines	60	68	73	71
Brunei	69	62	64	61
Campuchia	127	122	122	120
China	64	61	60	58

Nguồn: The Global Competitiveness Report



Hình 2. Biểu đồ so sánh giáo dục đại học và đào tạo của Việt Nam so với một số nước

Kết quả từ đồ thị trên cho thấy, giáo dục đào tạo nước ta chỉ cao hơn có Campuchia và thua xa các nước khác trong khu vực. Xem đường cong giáo dục đào tạo đại học của Việt Nam giai đoạn 2011-2012 đang đi xuống so với các nước trong khu vực, trong 142 nước được khảo sát Việt Nam đứng thứ 103. Cùng với khoa học kỹ thuật, nguồn nhân lực là nguồn lực quan trọng góp phần gia tăng giá trị cho doanh nghiệp. Bên cạnh yếu tố kỹ thuật, yếu tố quản lý cũng đóng vai trò quan trọng trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Ngày nay, với nguồn tài nguyên ngày càng khan hiếm, vai trò của khoa học quản lý ngày càng trở nên quan trọng, quản lý điều hành doanh nghiệp như thế nào, sử dụng nguồn lực ra sao cho hiệu quả nhất đó là trách nhiệm mà các nhà quản lý phải hoàn thành trong khả

năng tốt nhất. Thiếu kiến thức quản lý các doanh nghiệp sẽ thất bại trong môi trường kinh doanh đầy cạnh tranh hiện nay. Với chất lượng giáo dục và đào tạo của các trường đại học, các trung tâm dạy nghề đã được đề cập ở trên, đây là một điều báo động cho các trường, các tổ chức đào tạo cần phải xem lại và phải hành động ngay bây giờ để theo kịp các nước trong khu vực và tiến xa hơn hòa nhập với nền giáo dục của thế giới. Đặc biệt, đối với các phương pháp mới như phương pháp ABC các trường, các trung tâm đào tạo nên có chương trình giảng dạy, mô hình thực hành để khi người học ra trường có thể áp dụng tốt phương pháp ABC vào nơi công tác.

V. THẢO LUẬN

Trên cơ sở thu thập dữ liệu thực tế của các doanh nghiệp về ứng dụng phương pháp tính giá thành hiện nay, đa số các doanh nghiệp đang ứng dụng phương pháp tính giá truyền thống để tính giá thành. Do thông tin cung cấp từ phương pháp này kém chính xác vì vậy việc ra quyết định của các nhà quản trị kém phần hiệu quả và thường dẫn đến sai lầm trong các quyết định về giá bán, lựa chọn cơ cấu sản phẩm tối ưu và xác định lợi nhuận. Như vậy, lợi nhuận mà các doanh nghiệp Việt Nam công bố trên báo cáo tài chính mà những người sử dụng bên ngoài dùng để phân tích đánh giá về tình hình hoạt động của công ty đó có mức độ tin cậy là bao nhiêu, đặc biệt là các doanh nghiệp có hàng tồn kho lớn.

Hiện nay các doanh nghiệp Việt Nam chưa áp dụng các phương pháp tính giá thành ABC có nhiều lý do. Các lý do có thể phân tích thành hai nhóm sau:

Nhóm lý do bên trong bao gồm: sự thiếu thông tin về ABC; hạn chế về trình độ của nhà quản lý trong việc tiếp cận các phương pháp mới; tâm lý trông chờ và thói quen không thích thay đổi cái cũ từ nền kinh tế bao cấp vẫn còn tồn tại; thiếu nguồn nhân lực thực hiện dự án.

Nhóm lý do bên ngoài bao gồm: môi trường kinh tế của nước ta chưa thật sự cạnh tranh gay gắt; chưa có doanh nghiệp hay tổ chức nào công bố việc áp dụng phương pháp ABC thành công để các doanh nghiệp khác học hỏi và chia sẻ kinh nghiệm; yêu cầu cung cấp thông tin kế toán ra bên ngoài còn chung chung, chưa có một sự đòi hỏi chi tiết từ cơ quan nhà nước hay những người sử dụng.

Trong điều kiện hiện nay của Việt Nam, ứng dụng phương pháp ABC có những yếu tố thuận lợi và bất lợi như sau:

1. Các yếu tố thuận lợi

a. Quy trình sản xuất ngày càng phức tạp, yêu cầu thông tin ngày càng chính xác được các cấp quản trị quan tâm: nước ta đi vào quá trình

công nghiệp hóa hiện đại hóa với mức độ ngày càng cao, quy trình sản xuất ngày càng trở nên phức tạp. Thị trường cạnh tranh ngày càng trở nên gay gắt, nhu cầu của người tiêu dùng ngày càng cao và đa dạng. Không những chỉ có các doanh nghiệp trong nước cạnh tranh với nhau mà các doanh nghiệp trong nước còn cạnh tranh khốc liệt với các doanh nghiệp nước ngoài. Vì vậy, nhà quản lý cần nhiều thông tin thích hợp, chính xác, đáng tin cậy để ra quyết định. ABC là một mô hình thức hợp để lựa chọn.

b. Chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng ngày càng cao: cùng với quá trình công nghiệp hóa hiện đại hóa của đất nước, một bộ phận các doanh nghiệp Việt Nam đã chuyển đổi quy trình sản xuất, từ quy trình sản xuất lạc hậu sang quy trình sản xuất hiện đại dẫn đến chi phí đầu tư lớn; đẩy mạnh hoạt động nghiên cứu phát triển, quảng cáo, quảng bá và những hoạt động này đều làm gia tăng đáng kể tỷ trọng chi phí gián tiếp trong giá thành sản phẩm dịch vụ. Vì vậy, việc phân bổ chi phí gián tiếp theo phương pháp truyền thống không chính xác sẽ ảnh hưởng rất lớn đến các quyết định trong ngắn hạn cũng như trong dài hạn của các nhà quản trị.

c. Tiết kiệm tài nguyên cho doanh nghiệp đồng thời bảo vệ môi trường. Hiệu quả công việc của các công ty chúng ta không cao thường tiêu hao nhiều tài nguyên và tạo ra nhiều phế phẩm, ABC theo dõi chi phí phát sinh theo từng hoạt động sẽ cho các cấp quản trị biết được những hoạt động nào không mang lại giá trị và tìm cách loại bỏ hay hạn chế chúng, giảm thiểu phế phẩm, giảm hao phí trong quá trình sản xuất, tăng năng suất thúc đẩy doanh nghiệp phát triển.

d. ABC không đòi hỏi trình độ quá cao về kế toán, nguồn lực kế toán của chúng ta hiện nay có thể đáp ứng được.

e. Tin học giúp cho doanh nghiệp tiết kiệm thời gian và chi phí khi áp dụng phương pháp ABC.

2. Các yếu tố bất lợi

a. Một bộ phận các doanh nghiệp có chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ. Đa số các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở nước ta có chi phí gián tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ, việc đầu tư máy móc thiết bị ít, sản xuất chủ yếu dựa vào công nhân.

b. Thực trạng quản lý còn lạc hậu. Các doanh nghiệp chúng ta quen quản lý theo kiểu truyền thống, chủ yếu đạt được mục tiêu đề ra cho bộ phận của mình mà ít chú ý tới mục tiêu chung của doanh nghiệp, và tiêu chuẩn đánh giá sự hoàn thành công việc hay mục tiêu là kế hoạch đã đề ra. Tuy nhiên, chúng ta phải xem xét kế hoạch này được lập như thế nào. Đối với đại đa số các doanh nghiệp được khảo sát thì kế hoạch được lập chủ yếu dựa trên kết quả năm trước rồi điều chỉnh tăng lên hay giảm xuống theo sự phân tích của những người lập ra kế hoạch. Như vậy, bản thân kế hoạch được lập ra đã có chứa đựng sai sót và nhiều khi không phù hợp với thực tế, tính khả thi rất thấp. Tác giả bài báo đã tìm hiểu và phân tích doanh thu của một công ty cao su, kết quả phát hiện ra doanh thu quý 4 thấp nhất so với các quý khác và thậm chí chỉ bằng 1/2 quý 1. Trao đổi với ban giám đốc và các phòng ban có liên quan về doanh thu quý 4 của công ty, chúng tôi phát hiện ra rằng không phải do giá sản phẩm thị trường giảm doanh nghiệp thu hẹp qui mô mà do kế hoạch đã hoàn thành vượt mức. Ban giám đốc lo rằng nếu quý 4 bán hàng bình thường giống các quý khác thì vượt kế hoạch rất cao và sợ rằng năm sau kế hoạch được cấp trên giao cao hơn năm nay sẽ không hoàn thành kế hoạch, lúc đó sẽ không được khen thưởng mà còn bị cách chức. Như vậy chính “kế hoạch” không thực tế, không chính xác và sự quản lý theo kế hoạch của rất nhiều công ty hiện nay nhất là các công ty của nhà nước đã góp phần ngăn chặn sự phát triển của doanh nghiệp, lãng phí nguồn lực kinh tế của chính bản thân doanh nghiệp đó và cũng chính là lãng phí nguồn tài nguyên quốc gia.

c. Tư tưởng quản lý còn lạc hậu. Thực trạng

hiện nay có rất nhiều nhà quản lý doanh nghiệp chưa qua đào tạo về kiến thức quản lý, chủ yếu quản lý bằng kinh nghiệm. Nước ta mới chuyển đổi từ nền kinh tế bao cấp sang nền kinh tế thị trường chưa đầy 30 năm, kiến thức về quản lý doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường còn lạc hậu so với các trên thế giới vì vậy để áp dụng một phương pháp mới như ABC trong doanh nghiệp sẽ gặp phải một rào cản rất lớn từ các nhà quản lý. Theo nghiên cứu của chuyên gia văn hóa Geert Hofstede (1983), Việt Nam có chỉ số quyền lực tập thể cao (70), chính vì vậy những quyết định thường phải được tập thể thông qua. Đây là một trở ngại cho việc ra quyết định cho chấp nhận ứng dụng phương pháp ABC. Có rất nhiều nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra rằng để áp dụng thành công phương pháp ABC trong một tổ chức cần có sự ủng hộ từ các nhà quản trị, có thể kể ra một số tác giả như sau Lana Y.J. Liu and Fei Pan (2007), Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa (2010), Suzanne Byrne (2011), Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa (2010).

d. Lợi ích và chi phí khi áp dụng ABC. Để áp dụng phương pháp ABC, chắc chắn doanh nghiệp phải tốn kém nhiều nguồn lực để thiết kế và thực hiện hơn là phương pháp TDC. Xét trong ngắn hạn các nhà quản trị chưa thấy rõ được lợi ích của phương pháp ABC nên rất khó được sự chấp nhận từ các nhà lãnh đạo.

VI. GIẢI PHÁP

1. Sự hợp tác giữa các bộ phận, các nhóm làm việc

Để áp dụng thành công phương pháp ABC đòi hỏi phải có sự hợp tác giữa các phòng ban trong đơn vị cũng như tinh thần làm việc nhóm. Có nhiều nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra rằng sự kết hợp chặt chẽ giữa các phòng ban, các nhóm làm việc góp phần thúc đẩy sự thành công khi áp dụng phương pháp ABC, có thể kể ra một số tác giả như Landry (1997), Gering (1999), Drake et al. (2001), Baird et al. (2007). Như vậy, để ứng dụng được ABC thì bản thân nội bộ

doanh nghiệp phải hợp tác và ủng hộ nếu không có sự ủng hộ từ các bộ phận khác thì ABC khó ứng dụng thành công trong tổ chức. Đây cũng chính là vấn đề thuộc về cơ cấu tổ chức cũng như văn hóa trong công ty.

2. Giải pháp nguồn nhân lực

ABC không phải là một mô hình cứng nhắc, trong quá trình ứng dụng cũng có sự thay đổi về mối quan hệ của các tiêu thức phân bổ chi phí, các trung tâm chi phí vì vậy đòi hỏi người sử dụng phải có kiến thức sâu về phương pháp ABC và kiến thức về kế toán quản trị. Theo TS Trần Phước (2011), khảo sát kết quả kiến thức đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán thì có tới 50% câu trả lời là ít và đã đưa ra các giải pháp phát triển nguồn nhân lực ngành kế toán kiểm toán ở Việt Nam trong thời kỳ công nghiệp hóa, hiện đại hóa và hội nhập quốc tế. Như vậy, hiện nay chúng ta đang thiếu hụt kế toán viên có đủ trình độ để tiếp cận phương pháp mới, ví dụ như phương pháp ABC. Đối với các phương pháp, kỹ thuật cũng như yêu cầu của ABC, trường đại học cũng như các cơ sở đào tạo phải có những dự án cụ thể để cho sinh viên thực hành và phân tích những thuận lợi cũng như những khó khăn khi áp dụng ABC vào trong doanh nghiệp. Chính phủ cũng như những trung tâm nghiên cứu ứng dụng kế toán của Việt Nam cũng phải có những dự án ứng dụng cụ thể: ứng dụng ABC cho một phần hành, cho toàn bộ doanh nghiệp. Có thể lựa chọn ứng dụng thí điểm các công ty có đủ điều kiện áp dụng ABC sau đó công bố kết quả ứng dụng cho các công ty khác học hỏi và ứng dụng.

3. Đẩy mạnh nghiên cứu

Đối với các nước trên thế giới, việc nghiên cứu ứng dụng phương pháp ABC đã diễn ra từ cuối những năm 1980. Họ không những nghiên cứu lý thuyết ABC mà còn khảo sát thực trạng ứng dụng ABC, tìm ra những yếu tố tác động tích cực cũng như những yếu tố tác động tiêu cực đến quá trình ứng dụng ABC. Nước ta hiện nay việc nghiên cứu này còn quá ít, vì vậy các

doanh nghiệp thiếu nguồn tài nguyên quan trọng để nghiên cứu và ứng dụng. Để giải quyết vấn đề này, các nhà nghiên cứu cũng như những người thực hành kế toán phải nghiên cứu nhiều hơn, sâu hơn về phương pháp ABC và phải cần có sự hỗ trợ của Chính phủ trong việc mua các tài liệu cũng như các tạp chí khoa học trên thế giới. Hiện nay, Việt Nam đang thiếu hụt vấn đề này, ví dụ ở Việt Nam chúng ta không thể vào mạng internet đọc được các bài nghiên cứu của các tác giả trên thế giới vì chúng ta chưa mua tạp chí của họ, người đọc phải trả tiền khi muốn tải tài liệu về xem. Vì vậy, đây là một hạn chế rất lớn trong quá trình tiếp cận kiến thức mới của người Việt Nam. Vấn đề này cần có sự hỗ trợ của các cơ quan tổ chức nhà nước, cần phải có bàn tay của Chính phủ.

4. Thay đổi quan điểm của nhà quản lý

Các nhà quản lý doanh nghiệp cần thay đổi thái độ trong quá trình điều hành và quản lý doanh nghiệp. Tâm lý hiện nay của rất nhiều nhà quản lý là trông chờ vào sự hướng dẫn hay sự bắt buộc của cơ quan có thẩm quyền mà bản thân họ không chủ động áp dụng những phương pháp quản lý mới. Một phần là do thiếu hụt về kiến thức quản lý, một phần là tâm lý sợ thay đổi, sợ thất bại trong quá trình áp dụng cái mới. Chính vì vậy mà hệ thống tính giá thành TDC đã tồn tại hàng trăm năm qua và có rất nhiều điểm không còn phù hợp với sự phát triển kinh tế Việt Nam hiện nay nhưng vẫn được các doanh nghiệp Việt Nam áp dụng phổ biến và rộng rãi.

5. Áp dụng phương pháp ABC phải gắn với nội lực doanh nghiệp và yêu cầu thực tế

ABC không có một tiêu chuẩn nào cho mỗi doanh nghiệp, vì vậy khi áp dụng ABC phải gắn liền với tình hình thực tế của doanh nghiệp mình, không nên chạy theo phong trào cũng không nên coi là một đề rồi áp dụng không hiệu quả. Ngày nay, với sự cạnh tranh gay gắt và thông tin đòi hỏi ngày càng đa dạng, bản thân ABC cũng có nhược điểm vì vậy cần kết hợp

phương pháp tính giá thành ABC với các phương pháp khác như ABC kết hợp với phân tích biến phí, định phí; ABC kết hợp với chi phí định mức; ABC kết hợp với BSC (Balanced Scorecard).

6. Điện toán hóa kế toán

Khám phá và sử dụng các phần mềm kế toán thích hợp với tình hình hiện tại và đáp ứng được khả năng mở rộng và phát triển trong tương lai, phần mềm không chỉ theo dõi kế toán tài chính mà còn theo dõi được cả kế toán quản trị và đặc biệt là phải đáp ứng được yêu cầu theo dõi chi phí phát sinh theo từng hoạt động để phục vụ cho phương pháp ABC.

VII. KẾT LUẬN

Môi trường kinh tế của Việt Nam đã thay đổi sâu sắc kể từ khi cải cách kinh tế 1986. Sự toàn cầu hóa và việc gia nhập WTO đã thúc đẩy nền kinh tế Việt Nam cạnh tranh ngày càng gay gắt hơn ngay cả thị trường nội địa cũng như thị trường thế giới. Việc sản xuất và cung ứng hàng hóa dịch của các doanh nghiệp Việt Nam

với quy mô ngày càng lớn, phức tạp hơn, đa dạng hơn. Đây là điều kiện tốt để doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá thành hiện đại, điển hình là phương pháp ABC.

Với môi trường cạnh tranh ngày càng gay gắt khoa học kỹ thuật ngày càng phát triển đã tác động mạnh mẽ đến việc sản xuất cũng như cung ứng hàng hóa, dịch vụ như hiện nay, việc áp dụng phương pháp tính giá thành truyền thống không còn phù hợp nữa. Hầu hết các quyết định của nhà quản trị trong việc lựa chọn cơ cấu sản phẩm, quyết định về giá bán đều có liên quan đến chi phí sản xuất cũng như cung ứng sản phẩm đến người tiêu dùng. Thông tin chi phí không chính xác sẽ dẫn các nhà quản trị đến quyết định sai lầm. Để tồn tại và phát triển, các doanh nghiệp Việt Nam nên lựa chọn phương pháp tính giá thành chính xác hơn thay thế phương pháp tính giá thành truyền thống. ABC là một mô hình tính giá thành chính xác và cung cấp thông tin linh hoạt đáng tin cậy mà các doanh nghiệp Việt Nam có thể cân nhắc lựa chọn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Trương Bá Thanh, Đinh Thị Thanh Hương. Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động trong các doanh nghiệp in. *Tạp chí Khoa học và Công nghệ, Đại học Đà Nẵng*. 2009; 3 (32): 1-10.
2. Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson. *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall International, Inc. 1998.
3. William O. Stratton. *Introduction to Management Accounting*. Peking University Press. 2010.
4. Cooper, R., Kaplan, R.S. Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*. 1991; 69: 130–135.
5. Cooper, R., and Kaplan, R. S. Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*. 1991; 130-137.
6. Derya Eren Akyol, Gonca Tuncel, and G. Mirac Bayhan. A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing. *World Academy of Science, Engineering and Technology*. 2005; (3): 44-47.
7. Davood Askarany, Hassan Yazdifar. An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *Int. J. Production Economics*. 2012; (135): 430–439

8. Martijn Schoute. The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*. 2011; (43): 120–134.
9. Ali Khozein and Morteza Dankoob. Activity Based Costing System and its Succeed Implementing in Organizations. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*. 2011; 5(10): 613-619.
10. 王好翠. 浅谈作业成本法. 安徽科技学院学报. 2009; 23(1): 92-9
11. 佟建立. 作业成本法与传统成本发比较. 会计理论与实务. 2011; (3): 18-19
12. 郭亮. 关于作业成本管理假设问题的研究. 生产力研究. 2010; (11): 115-117
13. Trần Phước. Phát triển chất lượng nguồn lực kế toán – kiểm toán Việt Nam thời kỳ công nghiệp hóa, hiện đại hóa và hội nhập quốc tế. *Tạp chí Đại học Công nghiệp* (Trường Đại học Công nghiệp TP.HCM). 2011; 5(04).
14. Paul A. Sharman, The Case for Management Accounting, Strategic Finance, October 2003, pp. 44, 46.
15. Klaus Schwab et al. The Global Competitiveness Report 2011–2012. World Economic Forum, 2011.
16. Klaus Schwab et al. The Global Competitiveness Report 2010–2011. World Economic Forum, 2010.
17. Klaus Schwab et al. The Global Competitiveness Report 2009–2010. World Economic Forum, 2009.
18. Klaus Schwab et al. The Global Competitiveness Report 2008–2009. World Economic Forum, 2008.
19. Lana Y.J. Liu, Fei Pan. The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach. *The British Accounting Review*. 2007; (39): 249–264.
20. Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa. Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China. *African Journal of Business Management*. 2010; 4(11): 2302-2308.
21. Suzanne Byrne. What determines ABC success in mature sites? *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2011; 7(3): 259 – 277.
22. Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa. Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework. *International Journal of Trade, Economics and Finance*. 2010; 1(2): 144-150.