

Phương pháp tính chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing) - Vận dụng cho các doanh nghiệp dệt may

NGUYỄN THỊ MINH ĐỨC*
HOÀNG OANH THOA**
NGUYỄN Ý NGUYỄN HÂN***
NGUYỄN HỮU TỊNH****

Tóm tắt

Nhằm đáp ứng tốt hơn nhu cầu của thị trường, nâng cao khả năng cạnh tranh, các doanh nghiệp (DN) nói chung và DN dệt may nói riêng cần phải sử dụng các công cụ quản trị hiệu quả. Việc DN có thể tính toán một cách chính xác giá thành sản phẩm sẽ giúp DN đưa ra những biện pháp kiểm soát tốt các chi phí sản xuất tạo ra sản phẩm, từ đó nâng cao lợi nhuận của DN. Vì vậy, việc vận dụng tính chi phí hiện đại của kế toán quản trị (KTQT) trong các DN dệt may là cần thiết nhằm đưa ra các quyết định đúng đắn, kịp thời.

Từ khóa: doanh nghiệp dệt may, chi phí, phương pháp tính

Summary

In order to better meet the needs of the market and improve competitiveness, enterprises in general and textile enterprises in particular need to use effective management tools. The fact that businesses can accurately calculate product costs will help them come up with schemes to control production costs, thereby improving their profits. Therefore, the application of modern cost management in textile enterprises is essential to make proper and timely decisions.

Keywords: textile enterprises, costs, calculation methods

GIỚI THIỆU

Để ra được những quyết định chính xác, những nhà quản lý phải có những thông tin về chi phí đầy đủ, chính xác và được cập nhật. Hệ thống xác định chi phí theo phương pháp truyền thống dựa vào việc phân bổ chi phí theo sản lượng đã mất đi sự chính xác, dẫn đến những quyết định chiến lược không phù hợp. Do đó, tìm kiếm một phương pháp có thể cho phép các DN nhỏ thu thập được những thông tin về chi phí sản phẩm một cách chính xác với chi phí thấp là cần thiết. Xuất phát từ thực tế trên, bài viết nghiên cứu phương pháp tính chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing - ABC) - Vận dụng cho các doanh nghiệp dệt may, từ đó giúp DN có định hướng và cơ sở để áp dụng

công cụ này phục vụ tốt hơn cho hoạt động kinh doanh của mình.

PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ SẢN XUẤT SẢN PHẨM DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG (ACTIVITY-BASED COSTING - ABC)

Cooper (1988a, 1988b), Cooper và Kaplan (1988), Johnson và Kaplan (1987) là những người đầu tiên đưa ra phương pháp ABC. Đây là phương pháp tính chi phí được sử dụng để tính thẳng chi phí chung vào các đối tượng tính chi phí. ABC giúp cho nhà quản lý đưa ra được những quyết định đúng tương ứng với cơ cấu sản phẩm và chiến lược cạnh tranh của DN mình.

Cooper (1987) đề xuất mô hình ABC 2 giai đoạn. Trong giai đoạn đầu, chi phí được tính vào các hoạt động theo từng trung tâm hoạt động, dựa trên tiêu thức phân bổ chi phí. Trong các phương pháp tính chi phí truyền thống, không có công việc tương tự như vậy. Ở giai đoạn hai, chi phí được phân bổ từ các hoạt động

*, **, *** Trường Đại học Nông lâm TP. Hồ Chí Minh

**** Trường Đại học Thủ Dầu Một - tỉnh Bình Dương

Ngày nhận bài: 23/5/2022; Ngày phản biện: 30/6/2022; Ngày duyệt đăng: 08/7/2022

đến từng sản phẩm dựa vào mức độ sử dụng các hoạt động đối với các sản phẩm đó. Giai đoạn này tương tự với phương pháp truyền thống, tuy nhiên, phương pháp truyền thống chỉ sử dụng những tiêu thức phân bổ liên quan đến sản lượng của sản phẩm, mà không xem xét đến những yếu tố liên quan trực tiếp đến sản lượng.

Trong phương pháp ABC, cần quan tâm 4 nội dung: đối tượng chịu chi phí, tổng nguồn chi phí cần phân bổ, hoạt động, và tiêu thức phân bổ. Về mặt lý thuyết, vận dụng phương pháp ABC cần tiến hành qua các bước sau: (1) Xác định các hoạt động; (2) Xác định tổng chi phí phát sinh; (3) Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí; (4) Xác định chi phí đơn vị để phân bổ; (5) Tập hợp chi phí xác định theo đối tượng chịu phí.

Nội dung phương pháp ABC

Khác với mô hình truyền thống, mô hình ABC tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất vào từng hoạt động (mỗi hoạt động là tập hợp những chi phí gián tiếp có cùng nguồn gốc, bản chất tương đương). Từ đó, phân bổ chi phí theo hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ theo các tiêu thức thích hợp. Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Các bước thực hiện mô hình ABC:

Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp.

Chi phí trực tiếp trong các đơn vị sản xuất thường bao gồm chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công của công nhân trực tiếp, các khoản chi phí này thường dễ nhận diện và tập hợp thẳng vào đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản xuất 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, phụ thuộc vào đặc điểm sản xuất, kinh doanh và quy trình công nghệ của mỗi DN 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.

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

Một khi những hoạt động chính đã được xác định, thì tổng chi phí của từng hoạt động cần phải được tính toán. Trước tiên, nhóm chi phí liên quan đến từng hoạt động phải được ghi nhận. Để tính chính xác các chi phí này vào từng hoạt động, thì những tiêu thức phân bổ chi phí phải được ấn định cho từng nhóm chi phí. Thông tin cần thiết cho tiêu thức phân bổ chi phí có thể không dễ dàng có sẵn để thể hiện các tỷ lệ tương ứng cho từng loại sản phẩm. Do đó, phải tiến hành thu thập thông tin, đây là một công việc rất cần thiết để có thể đạt được sự chính xác của các chi phí sản phẩm cuối cùng. Một phần quan trọng của dữ liệu yêu cầu là

những tỷ lệ cần thiết trong mỗi giai đoạn của một hệ thống ABC. Mỗi hoạt động sử dụng một phần của từng nhóm chi phí. Tương tự như vậy, mỗi sản phẩm sẽ sử dụng đến một phần của mỗi hoạt động, mỗi tỷ lệ thường thể hiện cho một phần của tổng thể chi phí hay hoạt động có rất nhiều cách, để có thể thu được những tỷ lệ này và từng phương pháp cụ thể sẽ tác động đến độ chính xác mong muốn. Ba phương pháp có mức độ chính xác về dữ liệu có thể được sử dụng trong việc ước lượng những tỷ lệ này theo thứ tự là ước đoán, đánh giá hệ thống và thu thập dữ liệu thực tế.

Bước 4: Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, KTQT chọn các tiêu thức khoa học phân bổ 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.

Để nghiên cứu bản chất của từng yếu tố chi phí trong mỗi hoạt động KTQT cũng dựa vào các trung tâm chi phí, Nghiên cứu 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.

VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP CHI PHÍ DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG TẠI CÁC DN SẢN XUẤT DỆT MAY

Dệt may là ngành thuộc nhóm sản phẩm thiết yếu. Sản phẩm dệt may là loại sản phẩm có yêu cầu rất phong phú, đa dạng tùy thuộc vào đối tượng tiêu dùng, đây là sản phẩm mang tính thời trang cao, phải thường xuyên thay đổi mẫu mã, kiểu dáng, màu sắc, chất liệu để đáp ứng nhu cầu thích đổi mới, độc đáo và gây ấn tượng của người tiêu dùng.

Các DN dệt may Việt Nam đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, không chỉ về mặt giá trị kinh tế, mà còn góp phần tạo ra công ăn việc làm cho người lao động. Tuy nhiên, ngành dệt may cũng đứng trước những thách thức lớn. Dưới tác động của đại dịch Covid-19, dệt may là một trong những ngành hàng chịu thiệt hại trực tiếp lớn nhất. Năm 2020 là năm đặc biệt khó khăn của ngành dệt may Việt Nam khi

thị trường có nhiều biến động phức tạp, khó dự báo. Nhu cầu chứng lại do dịch Covid-19 khi người tiêu dùng trên thế giới chỉ quan tâm đến đồ dùng thiết yếu và phòng chống dịch bệnh, các DN dệt may Việt Nam đã phải đối mặt với nhiều khó khăn, do đơn hàng khan hiếm.

Trước tình hình đó, DN dệt may Việt Nam đã tiến hành triển khai thúc đẩy chuyển đổi nhanh kết cấu mặt hàng truyền thống sang mặt hàng có khả năng thích ứng nhanh, như: chuyển từ mặt hàng veston cao cấp, sơ mi cao cấp... sang đồ bảo hộ lao động, may đồ dệt kim, sơ mi truyền thống để duy trì hoạt động sản xuất, kinh doanh. Tuy nhiên, để đạt hiệu quả cao, các DN dệt may cần có biện pháp mới, nhằm thay đổi phương thức sản xuất, kinh doanh, để phù hợp với tình hình mới; trong đó, công tác quản lý ở các DN cần có sự thay đổi, như vận dụng các công cụ KTQT.

Nghiên cứu thực trạng về việc vận dụng các công cụ KTQT trong các DN cho thấy, hầu hết các DN đều áp dụng các công cụ truyền thống trong việc quản trị DN, như: kiểm soát, phân loại chi phí, phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận... Tuy nhiên, rất ít các DN áp dụng các công cụ quản lý hiện đại, như: phương pháp ABC, phương pháp JIT, BSC... mặc dù các công cụ này đóng vai trò quan trọng trong quản lý và kiểm soát của DN.

Trong nghiên cứu này, nhóm tác giả đưa ra một ví dụ cụ thể xác định việc áp dụng phân bổ chi phí theo phương pháp truyền thống và phương ABC, để thấy được tính chính xác, khi áp dụng tại DN dệt may. Các bước thực hiện cụ thể, như sau:

Bước 1: Nhận diện các hoạt động, chẳng hạn qua theo dõi quy trình công nghệ sản xuất và tổ chức sản xuất, có thể phân chia quá trình sản xuất thành tại các DN dệt may thành các hoạt động sau: Hoạt động cắt; Hoạt động kiểm tra chất lượng; Hoạt động vắt sổ; Hoạt động đóng gói bao bì; Hoạt động may; Hoạt động hỗ trợ chung; Hoạt động làm vệ sinh, ủi.

Bước 2: Xác định chi phí trực tiếp phân bổ cho từng sản phẩm. Các khoản mục chi phí phát sinh trực tiếp cho từng đối tượng sản phẩm là chi phí nhân công trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp, thì phân bổ trực tiếp cho từng sản phẩm theo định mức, mà DN đã xây dựng theo công thức:

BẢNG 1: XÁC ĐỊNH CHI PHÍ GIÁN TIẾP VÀ NGUỒN PHÁT SINH CHI PHÍ

Chi phí	Nguồn phát sinh chi phí
Chi phí khấu hao tài sản cố định	Cho từng hoạt động
Chi phí công cụ, dụng cụ	Cho từng hoạt động
Chi phí dịch vụ mua ngoài	Hoạt động hỗ trợ chung
Chi phí bằng tiền khác	Hoạt động hỗ trợ chung

BẢNG 2: MA TRẬN CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG (EAD)

Chi phí	Hoạt động cắt	Hoạt động vắt sổ	Hoạt động may	Hoạt động làm vệ sinh, ủi	Hoạt động kiểm tra chất lượng	Hoạt động đóng gói	Hoạt động hỗ trợ chung
Chi phí khấu hao tài sản cố định	X	X	X	X	X	X	X
Chi phí công cụ dụng cụ	X	X	X	X	X	X	X
Chi phí mua ngoài							X
Chi phí bằng tiền							X

BẢNG 3: HỆ SỐ TỶ LỆ MA TRẬN EAD

Chi phí	Hoạt động cắt	Hoạt động vắt sổ	Hoạt động may	Hoạt động làm vệ sinh, ủi	Hoạt động kiểm tra chất lượng	Hoạt động đóng gói	Hoạt động hỗ trợ chung	Tổng cộng
Chi phí khấu hao tài sản cố định	15%	6,5%	21,6%	6,5%	5%	6,1%	39,3%	100%
Chi phí công cụ dụng cụ	27,3%	5,5%	37%	2,1%	2%	13,9%	12,2%	100%
Chi phí mua ngoài							100%	100%
Chi phí bằng tiền							100%	100%

Nguồn: Nghiên cứu của nhóm tác giả

Chi phí NVL và nhân công trực tiếp phân bổ cho sản phẩm i

=

Tổng chi phí NVL, NC trực tiếp thực tế phát sinh

Tổng chi phí NVL, NC theo định mức

Chi phí NVL, NC theo định mức cho sản phẩm i

*

Bước 3: Xác định các chi phí gián tiếp (chi phí sản xuất chung) phân bổ cho từng loại sản phẩm. Chi phí sản xuất chung phát sinh gián tiếp phải phân bổ cho từng loại sản phẩm bao gồm các loại chi phí, như: Chi phí khấu hao tài sản cố định; Chi phí công cụ, dụng cụ; Chi phí nhân viên phân xưởng; Chi phí dịch vụ mua ngoài; Chi phí bằng tiền khác (Bảng 1).

Dựa vào kết quả trên ma trận chi phí hoạt động gọi tắt là EAD ((Expense-Activity-Dependence) được thiết lập. Lần đầu tiên ma trận EAD được giới thiệu bởi Valentina Gecevska và Zoran anisic (2006) khi ứng dụng mô hình ABC sử dụng ma trận này tại Công ty Tools Inc., một công ty sản xuất thiết bị trong ngành công nghiệp. Trong mô hình này, các hoạt động được nhóm lại thành nhóm các hoạt động để đảm bảo sao cho số lượng các hoạt động không quá nhiều. Sau đó, kế toán sử dụng ma trận chi phí - hoạt động (ma trận EAD) để phân bổ chi phí nguồn lực cho các hoạt động và sử dụng ma trận hoạt động - sản phẩm (ma trận ADP) để tiến hành phân bổ chi phí hoạt động cho sản phẩm.

Cụ thể, tại DN dệt may, nếu hoạt động “i” tiêu dùng chi phí “j”, thì dấu “X” sẽ được đánh vào ô (i,j) như Bảng 2.

Economy and Forecast Review

95

BẢNG 4: GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Chi phí	Sản phẩm A		Sản phẩm B	
	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
1. CPNVLT				
2. CPNCT				
3. CPSXC				
Trong đó:				
Chi phí nhân viên phân xưởng				
Hoạt động cắt				
Hoạt động vát sô				
Hoạt động may				
Hoạt động vệ sinh, ủi				
Hoạt động kiểm tra, chất lượng				
Hoạt động đóng gói				
Hoạt động hỗ trợ chung				
Tổng giá thành				

BẢNG 5: SO SÁNH MỘT SỐ TIÊU CHÍ TỪ 2 PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ

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 DN	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: Nghiên cứu của nhóm tác giả

Căn cứ vào ma trận EAD ở trên, dựa vào việc thu thập dữ liệu thực tế, phỏng vấn lãnh đạo, quản lý tại các phân xưởng sản xuất và ước đoán, ta có hệ số tỷ lệ ma trận EAD Bảng 3.

Bước 4: Xác định giá trị bằng tiền của từng hoạt động đối với từng nhóm chi phí theo công thức sau:

$TCA(i) = \sum Chi\ phí(j) * EAD(i,j)$

Trong đó: TCA (i) = Tổng chi phí của hoạt động i; Chi phí (j) = Giá trị bằng tiền của nhóm chi phí j;

$EAD(i,j)$ = Hệ số tỷ lệ ở ô (i, j) của ma trận EAD.

Với việc áp dụng công thức này sẽ xác định được giá trị chi phí sản xuất chung (CPSXC) cho từng hoạt động, kết hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLT), chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT) sẽ tính được giá thành sản phẩm theo Bảng 4.

So sánh một số tiêu chí từ 2 phương pháp tính giá là phương pháp truyền thống và phương pháp hoạt động ABC ở Bảng 5.

KẾT LUẬN

Nghiên cứu việc vận dụng các công cụ quản lý hiện đại là một yêu cầu cấp thiết đối với các DN dệt may hiện nay. Qua nghiên cứu cho thấy, phương pháp ABC phù hợp với các DN dệt may, vì các DN này sản phẩm đa dạng, quy trình sản xuất qua nhiều công đoạn, nhiều hoạt động. Phương pháp ABC không đồng nhất chi phí sản phẩm cho mọi mức độ sản xuất, mà phân bổ chi phí hoạt động cho các đối tượng, không giống phương pháp tính giá truyền thống, nên sẽ phù hợp đối với DN dệt may.

Các công cụ quản lý của KTQT hiện đại đã được các nước trên thế giới áp dụng, nhất là đối với những nước có nền kinh tế phát triển. Tại Việt Nam, việc vận dụng các công cụ quản lý của KTQT vẫn là một vấn đề khá mới mẻ, đặc biệt là các DN quy mô lớn. Vận dụng hiệu quả các công cụ quản lý này sẽ giúp cho việc kiểm soát và điều hành hoạt động kinh doanh của các nhà quản trị trong DN, qua đó, sẽ giúp DN phát huy tối đa nguồn lực hiện có, đạt hiệu quả kinh doanh cao và tạo thế mạnh cạnh tranh trên thị trường.□

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Cooper, R. (1987). Does your company need a new cost system?, *Journal of Cost Management (Spring)*, 2(1), 45-49

2. Cooper, R. (1988a). The rise of activity-based costing-part one: What is an activity-based cost system?, *Journal of Cost Management (Summer)*, 2(2), 45-54

3. Cooper, R. (1988b). The rise of activity-based costing-part two: When do I need an activity-based cost system?, *Journal of Cost Management (Fall)*, 2(3), 41-48

4. R. Cooper and R. S. Kaplan (1988). How Cost Accounting Distorts Product Costs, *Management Accounting*, 69(10), 20-27

5. Johnson, H. T., and R. S. Kaplan (1987). *Relevance Lost! The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA

6. Valentina Gecevska and Zoran anisic (2006). *Using of activity-based costing (ABC) in small and mediem companies, annals of the Faculty of engineering Hunedoara*, Tome IV. Fascicole 2