

ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN  
TRƯỜNG ĐH KINH TẾ & QUẢN TRỊ KINH DOANH  
-----๑๑๑๑๑๑-----

# BÁO CÁO TỔNG KẾT

ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ CẤP ĐẠI HỌC

**Tên đề tài:** Vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (Activity based costing – ABC) trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc Việt Nam  
MÃ SỐ: ĐH2016 – TN08 – 04

CNĐT: TH.S. ĐÀM PHƯƠNG LAN

THÁI NGUYÊN – 6/2018

# BÁO CÁO TỔNG KẾT

## ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ CẤP ĐẠI HỌC

**Tên đề tài:** Vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (Activity based costing – ABC) trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc Việt Nam

**MÃ SỐ:** ĐH2016 – TN08 – 04

Xác nhận của tổ chức chủ trì

Chủ nhiệm đề tài

Th.S Đàm Phương Lan

THÁI NGUYÊN, 2018

## MỤC LỤC

<b>DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT.....</b>	<b>iv</b>
<b>DANH MỤC BẢNG BIỂU .....</b>	<b>v</b>
<b>DANH MỤC HÌNH .....</b>	<b>vi</b>
<b>1. Thông tin chung.....</b>	<b>vii</b>
<b>2. Mục tiêu nghiên cứu .....</b>	<b>vii</b>
<b>3. Tính mới và sáng tạo .....</b>	<b>vii</b>
<b>4. Kết quả nghiên cứu.....</b>	<b>viii</b>
<b>5. Sản phẩm.....</b>	<b>viii</b>
<b>MỞ ĐẦU.....</b>	<b>1</b>
<b>1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Mục tiêu và phạm vi nghiên cứu .....</b>	<b>2</b>
<i>2.1. Mục tiêu nghiên cứu .....</i>	<i>2</i>
<i>2.2. Phạm vi nghiên cứu .....</i>	<i>3</i>
<b>3. Đối tượng nghiên cứu .....</b>	<b>4</b>
<b>4. Phương pháp nghiên cứu .....</b>	<b>4</b>
<b>5. Tổng quan nghiên cứu và xác định khoảng trống của nghiên cứu .....</b>	<b>10</b>
<i>5.1. Tổng quan tài liệu nghiên cứu.....</i>	<i>10</i>
<i>5.2. Khoảng trống nghiên cứu.....</i>	<i>17</i>
<b>6. Kết cấu của đề tài nghiên cứu.....</b>	<b>18</b>
<b>CHƯƠNG I: TỔNG QUAN VỀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC).....</b>	<b>19</b>
<b>1.1. Kế toán quản trị chi phí và vai trò của kế toán quản trị chi phí (CP).....</b>	<b>19</b>
<i>1.1.1. Khái niệm kế toán chi phí (CP) và kế toán quản trị (KTQT) CP .....</i>	<i>19</i>
<i>1.1.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí.....</i>	<i>20</i>
<i>1.1.3. Quá trình phát triển của kế toán quản trị CP.....</i>	<i>21</i>
<b>1.2. Khái niệm và bản chất của phương pháp kế toán theo hoạt động (ABC) .....</b>	<b>24</b>
<i>1.2.1. Sự phát triển của hệ thống kế toán chi phí truyền thống đến hệ thống kế toán ABC.....</i>	<i>24</i>
<i>1.2.2. Khái niệm phương pháp kế toán ABC .....</i>	<i>25</i>
<i>1.2.3. Bản chất, vai trò của phương pháp kế toán ABC.....</i>	<i>27</i>
<b>1.3. Triển khai vận dụng hệ thống kế toán ABC .....</b>	<b>30</b>
<i>1.3.1. Các bước triển khai vận dụng hệ thống kế toán ABC .....</i>	<i>30</i>

1.3.2. Ưu việt của hệ thống kế toán ABC.....	32
<b>1.4. ABC trong mối quan hệ với quá trình quản trị dựa trên hoạt động (ABM) .....</b>	<b>34</b>
<b>CHƯƠNG II: CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC.....</b>	<b>37</b>
<b>2.1. Mô hình phương pháp ABC theo 2 cách tiếp cận.....</b>	<b>37</b>
<b>2.2. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc triển khai vận dụng phương pháp ABC thành công .....</b>	<b>39</b>
2.2.1. Những nguyên lý nền tảng của việc vận dụng phương pháp KTQT CP nói chung và phương pháp ABC nói riêng.....	39
2.2.2. Các nhân tố bên trong ảnh hưởng tới việc triển khai vận dụng thành công phương pháp ABC.....	42
2.2.3. Các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng tới của việc triển khai vận dụng thành công phương pháp ABC .....	45
<b>2.3. Kinh nghiệm nghiên cứu của các nước về thiết kế hệ thống phương pháp kế toán ABC và các nhân tố ảnh hưởng.....</b>	<b>45</b>
2.3.1. Kinh nghiệm vận dụng phương pháp kế toán ABC ở các nước phát triển.....	45
2.3.2. Kinh nghiệm vận dụng phương pháp kế toán ABC ở các nước đang phát triển.....	48
<b>CHƯƠNG III: THỰC TRẠNG ĐỊA BÀN NGHIÊN CỨU – CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THỨC ĂN CHĂN NUÔI MIỀN BẮC.....</b>	<b>51</b>
<b>3.1. Tổng quan ngành thức ăn chăn nuôi (TACN) Việt Nam .....</b>	<b>51</b>
<b>3.2. Thực trạng kinh doanh và thị phần của các DNSX thức ăn chăn nuôi.....</b>	<b>54</b>
3.2.1. Thị phần các DNSX thức ăn chăn nuôi giai đoạn 2010 – 2016.....	54
3.2.2. Thực trạng kinh doanh và thị phần của các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc .....	56
3.2.3. Đặc điểm quy trình sản xuất của các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc .....	58
<b>3.3. Môi trường kế toán tại các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc .....</b>	<b>62</b>
3.3.1. Thống kê mẫu khảo sát.....	62
3.3.2. Mô hình kế toán.....	64
3.3.3. Kế toán chi phí.....	66
3.3.4. Sự hỗ trợ của kế toán quản trị đối với hoạt động quản lý.....	74
<b>CHƯƠNG IV: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....</b>	<b>78</b>
<b>4.1. Thiết kế hệ thống phương pháp kế toán chi phí ABC.....</b>	<b>80</b>
4.1.1. Xác định các hoạt động .....	80
4.1.2. Xác định các nhóm hoạt động .....	84

4.1.3. Thiết lập các kích tố chi phí hoạt động .....	84
4.1.4. Phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu phí.....	88
<b>4.2. Phân tích giá thành.....</b>	<b>93</b>
<b>4.3. Sự tác động của các nhân tố tới việc vận dụng phương pháp ABC tại các DNSX thức ăn chăn nuôi miền bắc VN.....</b>	<b>94</b>
<b>CHƯƠNG V: CÁC GIẢI PHÁP ĐỀ XUẤT ĐỂ VẬN DỤNG HIỆU QUẢ HỆ THỐNG KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TẠI CÁC DNSX THỨC ĂN CHĂN NUÔI MIỀN BẮC VN .....</b>	<b>99</b>
<b>5.1. Định hướng phát triển ngành thức ăn chăn nuôi tại Việt Nam.....</b>	<b>99</b>
<b>5.2. Giải pháp hoàn thiện vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí ABC tại các doanh nghiệp CBTACN ở miền Bắc Việt Nam.....</b>	<b>100</b>
5.2.1. Về phía Nhà nước .....	100
5.2.2. Về phía Hiệp hội thức ăn chăn nuôi Việt Nam.....	101
5.2.3. Về phía Doanh nghiệp sản xuất TACN miền Bắc Việt Nam .....	102
<b>KẾT LUẬN .....</b>	<b>105</b>
<b>TÀI LIỆU THAM KHẢO.....</b>	<b>106</b>

## DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

ABC – Activity based costing	Chi phí theo mức độ hoạt động
ANOVA – Analysis of Variance	Phân tích phương sai
BCTC	Báo cáo tài chính
BP	Biến phí
CAM-I	Tổ chức liên hiệp thế giới về tiến bộ trong sản xuất
CP	Chi phí
CPSX	Chi phí sản xuất
CPSXC	Chi phí sản xuất chung
DN	Doanh nghiệp
DNSX	Doanh nghiệp sản xuất
DT	Doanh thu
ĐP	Định phí
ĐPPB	Định phí phân bổ
HD	Hoạt động
NCTT	Nhân công trực tiếp
NVL	Nguyên vật liệu
PB	Phân bổ
PX	Phân xưởng
QLCC	Quản lý cấp cao
SP	Sản phẩm
TACN	Thức ăn chăn nuôi
TCS – Traditional Cost system	Hệ thống xác định chi phí truyền thống
TGD	Tổng Giám đốc
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TP	Trưởng phòng
TQM - Total Quality Management	Quản trị chất lượng toàn diện

## DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1. 1: Một số nguồn lực và kích tố nguồn lực .....	28
Bảng 1.2: Hoạt động và các kích tố CP .....	28
Bảng 3.1: Thống kê số lượng Nhà máy SX TACN miền Bắc, 2013 – 2016 .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
Bảng 3. 2: Báo cáo giá thành sản phẩm theo thị trường tiêu thụ .....	72
Bảng 3 3: Báo cáo phân tích chi phí sản phẩm .....	73
Bảng 4. 1: Tổng hợp các hoạt động.....	80
Bảng 4. 2: Nhóm các hoạt động và nguồn lực liên quan.....	84
Bảng 4. 3: Tiêu thức phân bổ và tỷ lệ phân bổ CP - hoạt động.....	86
Bảng 4. 4: Danh mục hoạt động và các tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động .....	88
Bảng 4. 5: Phân bổ tiêu thức hoạt động cho nhóm sản phẩm .....	89
Bảng 4. 6: Phân bổ CP cho nhóm SP TACN cho lợn (I) và gà (II) .....	90
Bảng 4. 7: Phân bổ chi phí cho các sản phẩm thuộc nhóm I.....	91
Bảng 4. 8: Báo cáo giá thành.....	92
Bảng 4. 9: Bảng so sánh tỷ suất lợi nhuận SP giữa 2 phương pháp .....	94

## DANH MỤC HÌNH

Hình 0. 1: Thống kê đối tượng tham gia khảo sát.....	7
Hình 0. 2: Mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc vận dụng ABC.....	9
Hình 1.1: Mô hình phương pháp ABC.....	29
Hình 1. 2: Mô hình phương pháp kế toán ABC theo 2 cách tiếp cận.....	38
Hình 3. 1: Các quốc gia sản xuất TACN lớn nhất thế giới.....	52
Hình 3. 2: Sản lượng TACN CN Việt Nam, giai đoạn 2008 – 2016 (triệu tấn).....	53
Hình 3. 3: Giá trị nhập khẩu nguyên liệu TACN, 2008 – 2016 (triệu USD).....	53
Hình 3. 4: Thị phần các DNSX TACN năm 2012.....	54
Hình 3. 5: Thị phần các công ty sản xuất TACN Việt Nam, 2015.....	56
Hình 3. 6: Quy trình công nghệ sản xuất TACN hỗn hợp dạng viên.....	59
Hình 3. 7: Quy trình công nghệ sản xuất TACN đậm đặc.....	59
Hình 3. 8: Thống kê bộ máy tổ chức quản lý.....	64
Hình 3. 9: Tổ chức bộ máy kế toán.....	65
Hình 3. 10: Tổ chức bộ máy kế toán.....	67
Hình 3. 11: Thống kê tỷ trọng CP trực tiếp trong tổng CP.....	67
Hình 3. 12: Thống kê tiêu thức phân bổ CPSX chung.....	68
Hình 3. 13: Thống kê tiêu thức phân bổ CPSX chung.....	69
Hình 3. 14: Thống kê các kỹ thuật sử dụng trong KTQT hỗ trợ tính giá.....	74
Hình 3. 15: Thống kê mức độ hài lòng về thông tin kế toán CP.....	75
Hình 3. 16: Thống kê mức độ sử dụng thông tin KT CP cho việc ra quyết định.....	76



## THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

### 1. Thông tin chung

- Tên đề tài: *Vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (Activity based costing - ABC) trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc Việt Nam*

- Mã số: ĐH 2016-TN08-04
- Chủ nhiệm đề tài: ThS. Đàm Phương Lan
- Tổ chức chủ trì: Trường Đại học Kinh tế & QTKD - Đại học Thái Nguyên
- Thời gian thực hiện: từ tháng 05/2016 đến tháng 4/2018.

### 2. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu chung: thiết kế triển khai phương pháp kế toán CP theo hoạt động trong các DNSX TACN; thông qua kiểm định mức độ thành công của việc triển khai thông qua phân tích chiều tác động của các nhân tố ảnh hưởng nhằm đề xuất các giải pháp thúc đẩy việc triển khai phương pháp này tại các DN trong lĩnh vực nghiên cứu.

Mục tiêu cụ thể:

- ① Hệ thống nội dung phương pháp kế toán theo hoạt động và hệ thống các nhân tố tác động đến việc triển khai phương pháp
- ② Nghiên cứu thực trạng kế toán, tập trung vào lĩnh vực kế toán quản trị với các kỹ thuật và sự hài lòng về hệ thống thông tin cung cấp từ KTQT tại các DNSX TACN trong phạm vi nghiên cứu.
- ③ Thiết kế triển khai hệ thống phương pháp kế toán ABC toàn diện trên cơ sở dữ liệu của một đơn vị điển hình và đánh giá mức độ thành công của việc triển khai
- ④ Đề xuất các giải pháp cho việc thúc đẩy vận dụng phương pháp kế toán ABC trong thực tế tại các DNSX TACN trong phạm vi nghiên cứu.

### 3. Tính mới và sáng tạo

Kế toán CP theo hoạt động (ABC) là một phương pháp kế toán quản trị CP hiện đại đã được nhiều nhà nghiên cứu và quan trị trên thế giới thừa nhận lợi ích đối với công tác quản lý trong DN. Tuy nhiên, tại Việt Nam hiện nay, chỉ có một số ít nghiên cứu về phương pháp này một cách toàn diện, đặc biệt đối với 1 lĩnh vực sản xuất đặc

thù. Do vậy, đề tài đã phân tích, đánh giá thực trạng môi trường và công tác kế toán quản trị CP trong các DNSX TACN khu vực trung du, miền núi phía Bắc và đồng bằng Sông Hồng. Trên cơ sở đó, triển khai vận dụng mô hình phương pháp kế toán ABC cho các DN thuộc lĩnh vực này, đồng thời đánh giá mức độ thành công của việc vận dụng thực tế. Căn cứ vào kết quả nghiên cứu, đề tài đưa ra đề xuất các khuyến nghị nhằm tăng cường việc triển khai phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN nói chung và đối với các DNSX TACN miền Bắc Việt Nam nói riêng.

#### **4. Kết quả nghiên cứu**

Nghiên cứu được thực hiện bằng sự kết hợp giữa phương pháp định lượng và phương pháp định tính, xử lý dữ liệu thống kê qua khảo sát, phỏng vấn sâu và nghiên cứu thực nghiệm.

Kết quả cho thấy, hệ thống thông tin kế toán quản trị CP ở các DNSX TACN miền Bắc chưa thực sự đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị. Việc ra quyết định của nhà quản trị không hoàn toàn dựa trên thông tin kế toán cung cấp. Mức độ hiểu biết về phương pháp kế toán CP theo hoạt động trong các DNSX TACN miền Bắc của các đối tượng có liên quan khá cao, song việc triển khai phương pháp lại rất thấp.

Nghiên cứu đã thiết kế mô hình kế toán CP ABC trên cơ sở kế thừa dữ liệu hiện tại của một đơn vị điển hình, để xác định giá thành sản phẩm. Điểm khác biệt giữa kết quả tính giá thành mới so với giá thành hiện tại giải thích cho thành công của đề tài. Ngoài ra, các điều kiện đủ để phương pháp ABC triển khai thành công cũng được kiểm định với 4 nhân tố. Sự tác động cùng chiều với kết quả giải thích cũng chứng minh tính khả thi của phương pháp ABC trong thực tế tại các DNSX TACN miền Bắc.

### **5. Sản phẩm**

#### **5.1. Sản phẩm khoa học**

*Bài báo đăng tạp chí trong nước: 04 bài*

1) Đàm Phương Lan (2016), “Vai trò của kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) đối với kiểm soát chi phí doanh nghiệp”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia: Kế toán kiểm toán trong bối cảnh Việt Nam gia nhập TPP và AEC*, tr. 471 – 475.

2) Đàm Phương Lan (2016), “Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) – công cụ quản lý hữu hiệu cho các doanh nghiệp khởi nghiệp”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia về khởi nghiệp*, tr. 78 – 80.

3) Đàm Phương Lan (2017), “Các nhân tố tác động đến việc vận dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động trong Công ty cổ phần đầu tư và thương mại TNG”, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, (166), tr. 44-48.

4) Đàm Phương Lan (2017), “Ảnh hưởng của các nhân tố tổ chức đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa”, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, II (239), tr. 86-96.

## **5.2. Sản phẩm đào tạo**

+ Sách chuyên khảo: Kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (Chủ biên: ThS. Đàm Phương Lan)

+ Sản phẩm đào tạo: Hướng dẫn 01 nhóm sinh viên nghiên cứu khoa học:

1) Nguyễn Thị Minh Phương, Đàm Phương Lan (2016), *Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng hệ thống kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) trong công ty cổ phần đầu tư và thương mại TNG*”, Mã số: SV2016-AC-29, xếp loại Tốt

## **6. Phương thức chuyển giao, địa chỉ ứng dụng, tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu**

### **6.1. Phương thức chuyển giao**

Các sản phẩm liên quan đến lĩnh vực nghiên cứu của đề tài (sản phẩm về bài báo đăng trên các tạp chí có uy tín, sản phẩm nghiên cứu khoa học của sinh viên đã được nghiệm thu công bố) và báo cáo tổng kết của đề tài đã được cập nhật trên trang qlkh.tnu.edu.vn của Đại học Thái Nguyên. Đây đều là những kênh thông tin giúp cho người đọc dễ dàng tiếp cận

### **6.2. Địa chỉ ứng dụng**

- Các công ty sản xuất thức ăn chăn nuôi;
- Các trường đại học và trung tâm nghiên cứu kinh tế;
- Tài liệu tham khảo cho sinh viên các chuyên ngành Quản trị, Kế toán, Tài chính.

### **6.3. Tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu**

- **Giáo dục, đào tạo:** Kết quả nghiên cứu của đề tài là tài liệu tham khảo hữu ích cho sinh viên và giảng viên trong trường ĐH Kinh tế & QTKD về kế toán quản trị chi phí trong các DNSX TACN nói chung.

- **Kinh tế, xã hội:** Giúp các SX TACN khu vực miền Bắc nhận thấy những hạn chế của hệ thống kế toán quản trị CP hiện hành dưới góc độ quản lý. Từ đó, tăng cường việc áp dụng các phương pháp, kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại (điển hình như phương pháp ABC) trong các doanh nghiệp này.

**TỔ CHỨC CHỦ TRÌ**

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI**

**ThS. Đàm Phương Lan**

## INFORMATION ON RESEARCH RESULTS

### 1. General information

- Project title: *Implementation of activity based costing accounting method (ABC) in the North feedstuff enterprises.*
- Code number: ĐH 2016-TN08-04
- Coordinator: Dàm Phương Lan
  - Implementing institution: College of Economics and Business Administration - TNU
- Duration: From January, 2016 to December, 2018

### 2. Objective

General objective: Design, implement the ABC accounting method in the North feedstuff enterprises and determine factors which impact on the success of the implementation in these enterprises.

- Understanding the Activity based costing accounting method and system of factors affecting the implementation
- Research on current accounting information system, with techniques and satisfaction of the information system provided by management accounting in these North feedstuff processing enterprises
- Design and implementation a comprehensive ABC system based on the data of a special unit. Evaluate the success of this implementation .
- Give solutions to promote the use of ABC accounting methodology in practice at the North feedstuff processing enterprises.

### 3. Creativeness and innovativeness

Activity Based Accounting (ABC) is a modern cost management accounting method that has been recognized by many researchers and administrators around the world for the benefits of management. However, in Vietnam, there is a few of comprehensive studies on this method, especially for a specific production field. So, the study has analyzed and evaluated the environment and cost management accounting status in the midland, northern mountainous and Red River Delta feedstuff

processing enterprises. Afterthat, we design the ABC accounting method for enterprises in this field, and evaluate the success of implemetation. Based on the results of the study, we suggest some solutions to strengthen the implementation of the ABC accounting method in the feedstuff processing enterprises.

#### **4. Research results**

The study was combination between quantitative and qualitative methods, statistical data processing through surveys, in-depth interviews, and field research.

The results showed that the information system of cost management accounting in the feedstuff processing enterprises is not really useful the administrators. Their decision making is not entirely based on the accounting information. The level of understanding of ABC accounting is very high, but the its implementation is very low.

The ABC accounting model has désigned, based on the current cost infomation of a special unit, to determine the cost of the product. The difference between new and curent cost explains the success of the study. In addition, sufficient conditions for ABC implementation were also tested with four factors. The positive effects demonstrated the feasibility of ABC method in the feedstuff processing enterprises.

#### **5. Products**

##### **5.1. Scientific products**

###### *Scientific report*

1) Dam Phuong Lan (2016), "*The Role of Activity-Based Accounting (ABC) for Cost Control*", *National conference proceedings: Audit, Accounting in the context of Vietnam joining in TPP and AEC*, pp. 471 - 475.

2) Dam Phuong Lan (2016), "Activity-based accounting (ABC) - an effective management tool for start-ups", *National conference proceedings on Entrepreneurship*, pp. 78-80.

3) Dam Phuong Lan (2017), "The impact of factors on activity based costing accounting implementation in Thai Nguyen Investment and Trading Joint Stock Company", *Journal of Accounting & Auditing*, (166), pp. 44-48.

4) Dam Phuong Lan (2017), "Impact of Organizational factors on the Application of ABC Accounting Methods in Domestic Feedstuff enterprises", *Journal of Economics & Development*, II (239), pp. 86-96).

## **5.2. Training products**

- + Specialized book: Activity based costing Accounting
- + Student's scientific research: Nguyen Thi Minh Phuong (2016), *The factors affect to ability of activity based cost accounting implementation at Thai Nguyen Investment and Trading Joint Stock Company*, Code number: SV2016-AC-29, Result: Good.

## **6. Transfer alternatives, application institutions, impacts and benefits of research results**

### **6.1. Transfer alternatives**

Products related to the field of research (article articles published in reputable journals, scientific research products of students have been tested and announced) and the information was updated on the website [qlkh.tnu.edu.vn](http://qlkh.tnu.edu.vn) of Thai Nguyen University. These are transferable information channels.

### **6.2. Application institutions**

- Feedstuff processing enterprises
- The products and research results of the study are references for scientists, lecturers and students.

### **6.3. Impacts and benefits of research results**

- **Education and training:** The study is a useful reference for students and lecturers at TNU-University of Economics and Business Administration with specialization related cost management accounting within Feedstuff enterprises.

- **Socio-economic impacts:** To help Feedstuff processing enterprises identifying limitations of management accounting systems for management field. Since then, the application of modern cost management accounting in these enterprises has been strengthened.

## MỞ ĐẦU

### 1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu

Trong thời đại ngày nay các quan hệ kinh tế trong sản xuất kinh doanh trở nên khá phức tạp và cách thức quản lý sản xuất kinh doanh theo kiểu truyền thống không đáp ứng kịp với xu thế phát triển của nền kinh tế. Đặc biệt trong xu thế hội nhập hiện nay, cách doanh nghiệp sản xuất đang phải đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt trên thị trường trong nước và quốc tế. Muốn trụ vững trong môi trường cạnh tranh này, họ phải nhạy bén trong sản xuất kinh doanh để tạo ra những sản phẩm có chất lượng đồng thời phải có chi phí thấp. Để đưa ra những quyết định chính xác, các nhà quản lý phải có thông tin chi phí đầy đủ, chính xác và kịp thời.

Sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ, những dây chuyền sản xuất tự động đã trở nên phổ biến, nhiều loại sản phẩm được sản xuất ra hàng loạt với mẫu mã đa dạng, kỹ thuật và quy trình sản xuất phức tạp chi phí lao động và chi phí nguyên liệu trực tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí sản xuất trong khi đó chi phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng ngày càng lớn dần và từ đó việc phân bổ chi phí gián tiếp dựa trên các tiêu thức đơn giản đã trở nên không phù hợp. Chi phí gián tiếp phân bổ theo một tiêu thức đơn giản như vậy không thể hiện được chính xác sự đóng góp của chi phí gián tiếp vào việc tạo ra sản phẩm, dịch vụ, từ đó ảnh hưởng đến giá bán và sức mạnh cạnh tranh trên thị trường. Đôi khi làm cho nhà quản trị đưa ra những quyết định sai lầm trong sản xuất. Vì thế khi phân bổ chi phí sản xuất chung cần phân bổ chính xác, rõ ràng và thể hiện đúng giá trị. Kế toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing – ABC) là một phương pháp có thể khắc phục được tình trạng trên và xác định chi phí sản xuất chính xác hơn, cung cấp thông tin, cải cách quy trình sản xuất, loại bỏ các hoạt động dư thừa, không tạo ra giá trị gia tăng, lập kế hoạch hoạt động, xác định chiến lược kinh doanh từ đó có được những quyết định phù hợp.

Thức ăn chăn nuôi là nhân tố mắt xích quan trọng để phát triển ngành chăn nuôi, vốn đang được coi là giải pháp đảm bảo an ninh lương thực trên toàn thế giới. Sản xuất thức ăn chăn nuôi trên thế giới có nhiều biến động tuy nhiên vẫn giữ xu



hướng tăng. Tại Việt Nam nhu cầu thức ăn chăn nuôi luôn đạt mức tăng khoảng 10%/năm xấp xỉ 18-20 triệu tấn/năm. Dự kiến đến năm 2020, quy mô có thể đạt 25- 26 triệu tấn/năm. Tuy nhiên hoạt động sản xuất trong nước hiện nay gần như không đáp ứng được nhu cầu nội địa. Điều đó thấy được thị trường thức ăn chăn nuôi của Việt Nam là một thị trường nhiều tiềm năng cho các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi. Cùng với sự phát triển của ngành sản xuất TACN là sự xuất hiện của nhiều đơn vị sản xuất kinh doanh các thức ăn chăn nuôi trong và ngoài nước, đặc biệt là sự đầu tư ồ ạt của các DN có vốn đầu tư từ nước ngoài vào lĩnh vực sản xuất TACN Việt Nam trong thời gian gần đây, điều đó đã tạo ra môi trường cạnh tranh giữa các doanh nghiệp kinh doanh trong ngành. Được đánh giá là lĩnh vực có nguy cơ cạnh tranh rất cao trong tiến trình hội nhập, các DNSX TACN muốn tồn tại và phát triển, phải đặt ra những yêu cầu rất cao đối với thông tin kế toán quản trị. Những thông tin lãi (lỗ) thực của từng sản phẩm, từng khách hàng, từng thị trường để nhằm đưa ra những quyết định phù hợp với tình hình kinh doanh thực tế của DN mình. Đặc biệt là những quyết định về giá bán, quảng cáo, chiết khấu, khuyến mãi và kể cả việc thay đổi cơ cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, theo kết quả khảo sát hiện nay phần lớn các DN, đặc biệt là các DN có vốn nội địa trong lĩnh vực sản xuất TACN đang tính giá thành sản phẩm theo phương pháp truyền thống, theo đó các chi phí chung được phân bổ dựa trên một tiêu thức khiến thông tin CP của sản phẩm, khách hàng bị bóp méo. Thực tế này dẫn đến nhu cầu phải thay đổi phương pháp xác định chi phí truyền thống sang phương pháp tiên tiến, hiện đại có thể cung cấp một hệ thống thông tin CP hữu ích cho các quyết định quản trị. Kế toán CP theo hoạt động (ABC) là một phương pháp được nhiều nhà quản trị lựa chọn và đánh giá cao.

Xuất phát từ lý do đó, nhóm nghiên cứu lựa chọn đề tài “Vận dụng phương pháp kế toán CP theo hoạt động trong các DNSX TACN miền Bắc Việt Nam” làm đề tài nghiên cứu.

## **2. Mục tiêu và phạm vi nghiên cứu**

### **2.1. Mục tiêu nghiên cứu**

Đề tài được thực hiện với mục tiêu chung: thiết kế triển khai phương pháp kế toán CP theo hoạt động trong các DNSX TACN và kiểm định mức độ thành công của

việc triển khai thông qua phân tích chiều tác động của các nhân tố ảnh hưởng tới việc triển khai phương pháp này tại các DN trong lĩnh vực nghiên cứu.

Mục tiêu cụ thể:

① Hệ thống nội dung phương pháp kế toán theo hoạt động và hệ thống các nhân tố tác động đến việc triển khai phương pháp

② Nghiên cứu thực trạng kế toán, tập trung vào lĩnh vực kế toán quản trị với các kỹ thuật và sự hài lòng về hệ thống thông tin cung cấp từ KTQT tại các DNSX TACN trong phạm vi nghiên cứu.

③ Thiết kế triển khai hệ thống phương pháp kế toán ABC toàn diện trên cơ sở dữ liệu của một đơn vị điển hình và đánh giá mức độ tác động của các nhân tố đến việc triển khai.

④ Đề xuất các giải pháp cho việc thúc đẩy vận dụng phương pháp kế toán ABC trong thực tế tại các DNSX TACN trong phạm vi nghiên cứu.

## ***2.2. Phạm vi nghiên cứu***

❖ Phạm vi về nội dung nghiên cứu: đề tài tập trung vào nghiên cứu việc vận dụng kỹ thuật kế toán quản trị tiên tiến trong các DNSX TACN với mô hình phương pháp ABC. Cụ thể gồm các nội dung sau: tổng quan về bản chất của phương pháp kế toán ABC, các bước triển khai phương pháp kế toán ABC, các nhân tố tác động đến thành công của phương pháp và các giải pháp cụ thể để đưa phương pháp này vào thực tiễn.

❖ Phạm vi về không gian: do hạn chế về thời gian và kinh phí, đề tài được thực hiện nghiên cứu các DNSX TACN miền Bắc Việt Nam với lý giải: khu vực miền Bắc và đồng bằng Sông Hồng là khu vực tập trung các DNSX trong lĩnh vực TACN lớn của cả nước với đầy đủ các loại hình DN: DN vốn đầu tư nội địa (các công ty TNHH, DN tư nhân, công ty cổ phần, DN Nhà nước) và các DN có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI). Để thiết kế hệ thống phương pháp kế toán ABC, nhóm nghiên cứu lựa chọn phỏng vấn sâu đối với 5 DN, trong đó có 2 DN FDI và 3 DN nội địa được phân chia 03 DN quy mô lớn và 02 DN có quy mô vừa và nhỏ.

❖ Phạm vi về thời gian:

- Dữ liệu nghiên cứu những thông tin phục vụ cho các mục tiêu cụ thể thứ 2 và mục tiêu đánh giá mức độ thành công thông qua các nhân tố ảnh hưởng được thu thập trong khoảng thời gian 8 tháng (từ tháng 1/2017 đến tháng 8/2017)

- Dữ liệu nghiên cứu phục vụ cho mục tiêu 3, thiết kế hệ thống phương pháp ABC được sử dụng theo dữ liệu báo cáo CP nội bộ của Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO tháng 12/2017.

- Dữ liệu phục vụ cho mục tiêu 4 được sử dụng các thông tin về định hướng phát triển ngành sản xuất TACN đến năm 2025.

### **3. Đối tượng nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu được xác định là các DNSX trong lĩnh vực chế biến TACN hạch toán độc lập (có thể là các Nhà máy trực thuộc, các công ty, DN) ở khu vực miền núi, trung du phía Bắc và đồng bằng Sông Hồng. Qua nghiên cứu đối tượng này, nhóm tác giả sẽ tập trung vào các điều kiện kỹ thuật đảm bảo cho việc thiết kế phương pháp kế toán ABC và các nhân tố ảnh hưởng đến sự thành công trong vận dụng phương pháp.

### **4. Phương pháp nghiên cứu**

Nghiên cứu đã được thực hiện theo một quá trình xuyên suốt và áp dụng kết hợp hai phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng như sau:

#### **4.1. Phương pháp định tính:**

Đề tài dùng công cụ phỏng vấn kết hợp với xin ý kiến chuyên gia để xác định các thông tin cần thiết cho việc thiết kế phương pháp kế toán ABC nhóm nhân tố có thể tác động đến việc vận dụng phương pháp trong các DNSX TACN trong phạm vi nghiên cứu của đề tài. Từ nội dung trao đổi, tác giả sẽ sử dụng kết quả thảo luận cuối cùng để làm cơ sở để xây dựng bảng câu hỏi phục vụ cho công tác khảo sát.

❖ Mẫu khảo sát định tính: được thực hiện với 6 DN điển hình: Nhà máy Chế biến TACN cao cấp DABACO, công ty TNHH Ngôi sao hy vọng, công ty TNHH Vietpro, công ty CP Nam Việt, Công ty cổ phần chăn nuôi CP – chi nhánh Vĩnh Phúc

và công ty TNHH Japfa comfeed. Các DN này đại diện cho nhóm DN có quy mô lớn (3 DN) và DN có quy mô vừa (3 DN), đồng thời cũng là đại diện của 2 loại hình DN: DN nội địa (Nhà máy Chế biến TACN cao cấp DABACO, thuộc công ty CP DABACO; công ty TNHH Ngôi sao hy vọng; công ty TNHH Vietpro; công ty CP Nam Việt) và DN có vốn đầu tư nước ngoài (Công ty cổ phần chăn nuôi CP – chi nhánh Vĩnh Phúc và công ty TNHH Japfa comfeed).

❖ Phương pháp: kết hợp các phương pháp nghiên cứu định tính như phỏng vấn sâu, nghiên cứu trường hợp điển hình và quan sát thực địa.

*Phỏng vấn sâu:* Bản phỏng vấn bán cấu trúc được xây dựng dựa trên cơ sở lý thuyết về kế toán quản trị chi phí trong việc xác định giá thành sản phẩm. Thông tin từ kết quả phỏng vấn được sử dụng hỗ trợ phân tích chi tiết cho kết quả khảo sát từ 46 DN theo phiếu khảo sát về đặc điểm của công tác kế toán quản trị chi phí trong thực tế tại các DN sản xuất TACN. Bản phỏng vấn được điều chỉnh cho mỗi cuộc phỏng vấn và gửi trước cho người trả lời phỏng vấn. Đối tượng phỏng vấn được lựa chọn là nhà quản lý các cấp, kế toán trưởng (hoặc Trưởng phòng Tài chính kế hoạch) và các kế toán viên phụ trách kế toán chi phí (hoặc kế toán tổng hợp). Thời gian, địa điểm phỏng vấn tùy thuộc từng đối tượng trả lời, thường mỗi cuộc phỏng vấn trung bình khoảng 20 – 25 phút. Kết quả phỏng vấn được ghi lại vào sổ hoặc ghi âm (khi đã được phép từ người trả lời phỏng vấn). Thông tin sẽ được tổng hợp qua kỹ thuật gỡ băng ngay trong ngày. Để thực hiện nghiên cứu này, nhóm tác giả đã tiến hành phỏng vấn 11 cuộc, trong đó có 2 nhà quản lý cấp cao (Tổng Giám đốc, phó Giám đốc) 2 kế toán trưởng, 4 quản lý bậc trung và 3 kế toán chi phí.

*Tham khảo ý kiến chuyên gia:* các câu hỏi trong bảng khảo sát chính thức được sự đóng góp ý kiến của các chuyên gia, đặc biệt trong vấn đề xây dựng các thang đo của các nhân tố tác động đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC.

*Nghiên cứu trường hợp điển hình:* được thực hiện tại 6 DN, chủ yếu để thu thập thông tin chi tiết về thực tế vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí, đặc biệt là trong công tác tính giá thành. Nghiên cứu hệ thống báo cáo quản trị của Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO, Công ty TNHH Ngôi sao hy vọng, Công ty TNHH Vietpro và công ty TNHH Japfa comfeed để làm rõ hơn những lỗ hổng trong việc sử

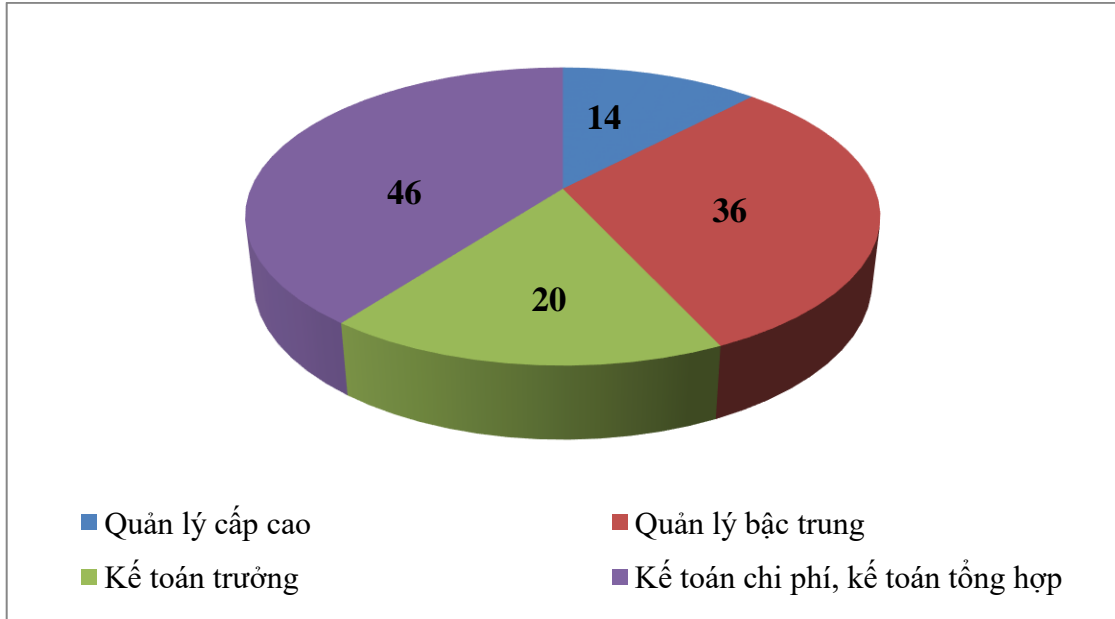
dụng thông tin chi phí cho các quyết định của nhà quản trị. Số liệu mô phỏng trong nghiên cứu được sử dụng trên cơ sở dữ liệu Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO cung cấp. Việc sử dụng dữ liệu của một đơn vị điển hình nhằm mục tiêu có thể so sánh để làm nổi bật ưu điểm của phương pháp kế toán ABC so với phương pháp kế toán truyền thống.

*Quan sát thực địa:* với mục tiêu thu thập các thông tin về quy trình sản xuất kinh doanh của các DN, nhân diện các hoạt động và các nguồn lực để tạo nên giá thành sản phẩm. Thông qua hệ thống camera của các DN, với sự hỗ trợ của các cán bộ quản lý và công nhân trong các phân xưởng, phòng ban... tác giả đã khái quát được quy trình công nghệ sản xuất và xây dựng được danh mục các hoạt động cũng như xác định thời gian cần thiết cho một hoạt động...

#### **4.2. Phương pháp định lượng:**

❖ Mô hình nghiên cứu và các giả thuyết nghiên cứu:

Với mục tiêu thứ 2 của đề tài, tác giả gửi phiếu khảo sát đến 60 DN (180 phiếu) trong lĩnh vực sản xuất chế biến TACN qua 2 kênh chủ yếu: email và qua đường bưu điện. Kết quả nhận về 118 phiếu (46 DN), trong đó loại trừ 2 phiếu do không đủ dữ liệu trả lời, nghiên cứu sử dụng kết quả phân tích từ 46 DN để tổng hợp các thông tin chung về tổ chức công tác kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong các DN sản xuất TACN miền Bắc. Với 116 phiếu phản hồi phù hợp, có 70 phiếu khảo sát ý kiến nhà quản trị các cấp (14 quản lý cấp cao, 36 trưởng phòng và 20 kế toán trưởng) và 46 phiếu khảo sát ý kiến của kế toán viên.



**Hình 0. 1: Thống kê đối tượng tham gia khảo sát**

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Với mục tiêu thứ 3 là đánh giá mức độ tác động của các nhân tố đến việc triển khai vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN miền Bắc, trên cơ sở nghiên cứu tổng quan, tác giả đưa ra mô hình nghiên cứu liên quan đến 8 nhân tố. Qua quá trình hội thảo nhóm, tham khảo ý kiến các chuyên gia, các câu hỏi phục vụ cho mục tiêu này được xây dựng tập trung cho 4 nhân tố tác động phù hợp với thực tế nghiên cứu trong các DNSX TACN Việt Nam: sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao, quan điểm đổi mới, vai trò của thông tin chi phí và quy mô doanh nghiệp. Bảng câu hỏi nhằm đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN miền Bắc trước khi gửi đến các DN để khảo sát sẽ được tham khảo ý kiến các chuyên gia một lần nữa để kiểm tra lại và thống nhất về ngôn ngữ trình bày. Tất cả các biến quan sát trong bảng câu hỏi (thành phần thang đo) đều sử dụng thang đo Likert 5 bậc với việc lựa chọn số 1 là hoàn toàn không đồng ý với phát biểu và việc lựa chọn số 5 là hoàn toàn đồng ý với phát biểu.

**Hỗ trợ từ quản lý cấp cao:** vai trò của các nhà quản lý cấp cao được xác định trong việc hoạch định các chính sách, ra các quyết định, giám sát thực hiện, đảm bảo sự tồn tại và phát triển của DN. Để hỗ trợ cho việc vận dụng thành công hệ thống ABC, các nhà quản lý cần duy trì tất cả các nguồn lực cần thiết để thực hiện hệ thống,

như: các tài sản, thiết bị, phần mềm và nguồn nhân lực (Martha và cộng sự, 2014; Amir, 2015). Ngoài ra, sự hỗ trợ của nhà quản lý về các cam kết sử dụng dữ liệu và thông tin của hệ thống ABC sẽ tác động trực tiếp tới các nhân viên có liên quan đến hệ thống ABC, giúp họ nhận thức tầm quan trọng của nhiệm vụ, sẵn sàng cho công việc. Xuất phát từ điều đó, giả thuyết H<sub>1</sub> của nghiên cứu được xác định:

*H<sub>1</sub>: Sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao có tác động tích cực đối với việc vận dụng phương pháp ABC*

**Quan điểm đổi mới:** Nghiên cứu của Nguyễn Việt Hưng (2016) cho rằng một trong những nhân tố làm cản trở sự vận dụng phương pháp ABC trong các DN Việt Nam chính là tâm lý ngại đổi mới của các nhà quản lý. Đổi mới một phương pháp, một kỹ thuật đòi hỏi sự liên kết và đầy đủ các nguồn lực. Chính vì vậy các nhà quản lý có mong muốn một hệ thống thông tin chính xác sẽ cần phải vượt qua tâm lý ngại đổi mới, ngại thay đổi (Rundora và cộng sự, 2013). Trên cơ sở đó, giả thuyết H<sub>2</sub> được hình thành.

*H<sub>2</sub>: Các nhà quản lý luôn hướng tới quan điểm đổi mới với mục tiêu đạt hiệu quả của hệ thống thông tin KTQT có tác động tích cực đối với việc vận dụng phương pháp ABC*

**Vai trò của thông tin CP:** thông tin CP là cơ sở để ra các quyết định kinh doanh. Thông tin chính xác sẽ làm tăng hiệu quả của DN. Nhận thức được tầm quan trọng của thông tin chi phí sẽ giúp các nhà quản trị trong việc phân tích và đưa ra các quyết định kinh doanh: các quyết định về giá, các quyết định chiến lược về phát triển sản phẩm, thị trường hay các quyết định về ngân sách (Roztockki và cộng sự, 2004; Rundora và Selesho, 2014). Xuất phát từ các nghiên cứu trên, giả thuyết H<sub>3</sub> được tạo lập:

*H<sub>3</sub>: “Việc đề cao vai trò của thông tin chi phí có tác động tích cực đến việc vận dụng phương pháp ABC”*

**Quy mô DN:** nhân tố quy mô DN là một nhân tố quan trọng được cho là có sự tác động đến cả cấu trúc lẫn các sự sắp xếp về mặt kiểm soát trong DN. Theo nghiên cứu của Haldma và Lääts (2002) cũng chỉ ra rằng khi quy mô DN tăng lên thì DN có xu hướng gia tăng, mở rộng việc vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT. Quy mô DN thì thể hiện ở

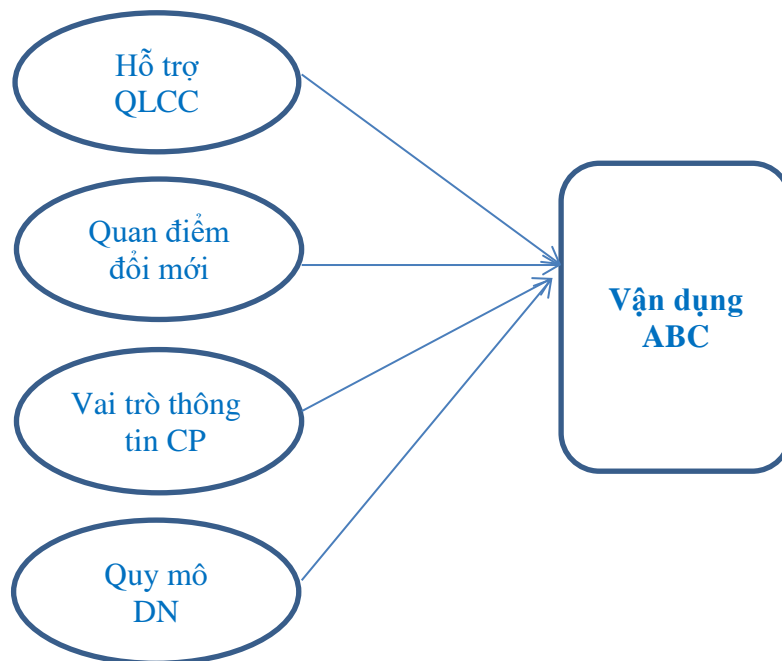
nhiều mặt như: doanh thu, số lượng nhân viên và các phòng ban, chi nhánh... Do đó, nhân tố quy mô DN có sự liên kết chặt chẽ với việc vận dụng phương pháp kế toán ABC (Hutaibat, 2005). Giả thuyết H<sub>4</sub> được đề xuất:

*H<sub>4</sub>: Các DN có quy mô càng lớn thì khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC càng cao”*

Để đánh giá sự thành công của việc triển khai phương pháp ABC, các thang đo được đề xuất:

- ♦ Tính chính xác về thông tin của phương pháp ABC
- ♦ Hiệu quả thông tin từ phương pháp ABC được đánh giá cao
- ♦ Các điều kiện kỹ thuật, tổ chức và môi trường thuận lợi cho việc vận dụng

**Mô hình nghiên cứu:**



**Hình 0. 2: Mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc vận dụng ABC**

❖ Công cụ nghiên cứu: công cụ khảo sát để tập hợp các dữ liệu bằng cách chọn mẫu và gửi bảng khảo sát trực tiếp đến các đối tượng có liên quan đến việc tìm hiểu về thực trạng công tác KTQT trong các DNSX TACN khu vực miền Bắc, từ đó tiếp tục dùng công cụ phần mềm SPSS 20 để kiểm định dữ liệu được tập hợp từ các cuộc khảo sát để kiểm tra lại độ tin cậy của các thang đo các nhân tố tác động đến việc vận dụng



phương pháp kế toán ABC tại các DN này, đồng thời đo lường mức độ tác động của chúng. Các công cụ sử dụng bao gồm Chi bình phương (Chi-square), Conbach's Alpha, phân tích nhân tố khám phá (EFA), phân tích hồi quy đa biến.

## **5. Tổng quan nghiên cứu và xác định khoảng trống của nghiên cứu**

### **5.1. Tổng quan tài liệu nghiên cứu**

Nghiên cứu về phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động (phương pháp ABC) trên thế giới được chia 2 nội dung chủ yếu:

- Nghiên cứu hạn chế của kế toán truyền thống và đề xuất phương pháp kế toán ABC

- Nghiên cứu triển khai phương pháp ABC, tập trung 2 nội dung chính: Xem xét những yếu tố tạo nên thành công khi triển khai phương pháp ABC và khảo sát về vận dụng phương pháp này vào thực tế.

### **Nghiên cứu hạn chế của kế toán truyền thống và đề xuất phương pháp ABC**

Theo nghiên cứu của Miller and Vollman (1985) cho thấy tỷ lệ chi phí sản xuất chung dần dần chiếm tỷ trọng lớn trong khi các chi phí nhân công, nguyên vật liệu có khuynh hướng giảm trong giá thành sản phẩm. Theo truyền thống, chi phí sản xuất chung được tập hợp và phân bổ theo tiêu thức nguyên vật liệu và nhân công mà không có liên quan trực tiếp đến hình thành vật lý của sản phẩm. Các chi phí liên quan đến giao nhận như đặt hàng, kiểm tra hay nhập hàng tồn kho, chi phí liên quan đến tổ chức sản xuất như bố trí nguyên vật liệu, nhân công theo ca để phục vụ sản xuất, chi phí liên quan đến sản xuất như thay đổi thiết kế, cập nhật lịch sản xuất, chi phí liên quan đến chất lượng như giám sát chất lượng, điều chỉnh thiết bị... dần chiếm tỷ trọng chi phí lớn và phức tạp. Theo cách làm thông thường, kế toán sẽ cố gắng theo dõi càng chi tiết các chi phí này để ghi nhận và phân bổ càng chính xác càng tốt. Nếu như công việc trở nên quá nhiều sẽ tiến hành sử dụng máy móc hỗ trợ. Tuy nhiên, cách làm này dường như không hiệu quả khi tiêu thức tập hợp chi phí dần quá nhiều và phức tạp để kế toán tìm cách phân loại chi phí chi tiết.

Kaplan and Cooper (1988) cho rằng một hệ thống ghi nhận chi phí phải thực hiện được ba chức năng: định giá hàng tồn kho để phản ánh trên báo cáo tài chính và

thuế, phục vụ kiểm soát điều hành, đo lường chi phí cho riêng từng đối tượng. Nhu cầu của mỗi chức năng sẽ khác nhau phụ thuộc vào tần suất báo cáo, bản chất chi phí, phạm vi hệ thống, mức độ phức tạp của đối tượng chịu phí. Tuy nhiên, đối với chức năng đánh giá hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc của kế toán tài chính lại không yêu cầu phân bổ các chi phí theo mối quan hệ nhân quả sử dụng nhiều nguồn lực của công ty. Nhiều công ty sử dụng một hệ thống đơn giản, gộp nhiều chức năng để phân bổ chi phí cho sản phẩm. Đối với chức năng kiểm soát hoạt động, hệ thống cần phải cung cấp thông tin chính xác, trong thời gian ngắn, và phải nhận được thông tin phản hồi về kết quả hoạt động. Hệ thống này phải cung cấp thông tin phù hợp với từng cấp độ quản lý về trách nhiệm kiểm soát chi phí, mức độ ứng xử của chi phí và tối thiểu hoá phân bổ chi phí. Tần suất báo cáo phụ thuộc vào chu kỳ sản xuất mà công ty đang thực hiện. Hệ thống kiểm soát chi phí nên dựa vào hệ thống dự toán linh hoạt để điều chỉnh các biến động trong ngắn hạn. Đối với chức năng đo lường chi phí cho từng đối tượng, hệ thống cần phải ước lượng việc sử dụng nguồn lực dài hạn đối với từng sản phẩm. Tất cả chi phí cần phải được xem xét trong dài hạn theo sự đa dạng hoá của sản phẩm và mức độ phức tạp đầu ra của doanh nghiệp. Theo quan điểm của Kaplan and Cooper (1998) thì không có một hệ thống đơn nào có thể đáp ứng hết các chức năng của hệ thống kế toán chi phí. Và Kaplan and Cooper (1998) cũng cho rằng các con số trên báo cáo tài chính không giúp các nhà quản lý cải thiện được kết quả tài chính trong tương lai. Để cải thiện lợi nhuận, nhà quản lý phải hiểu được cách thức sử dụng các nguồn lực của đơn vị ở cấp độ nhỏ nhất. Các sản phẩm khác nhau, có dòng nhãn hiệu khác nhau, các khách hàng, các kênh phân phối, sẽ sử dụng các nguồn lực khác nhau. Phương pháp ABC sẽ làm sáng tỏ các hoạt động được liên kết với từng phần hoạt động của kinh doanh, hoạt động sẽ liên kết giữa doanh thu và sử dụng nguồn lực của đơn vị. Bằng cách làm nổi bật mối quan hệ nêu trên, nhà quản lý hiểu được chính xác hoạt động nào tạo ra lợi nhuận của đơn vị. Sau khi nhận được thông tin hữu ích từ phương pháp ABC, nhà quản lý có thể thực hiện hai quyết định như sau, một là điều chỉnh tăng giá đối với các sản phẩm sử dụng nhiều nguồn lực và điều chỉnh giảm giá để tăng tính cạnh tranh đối với các sản phẩm sản xuất khối lượng lớn mà được hỗ trợ từ các sản phẩm khác, hai là tìm cách giảm thiểu tiêu dùng nguồn lực. Để thực hiện quyết định thứ hai, đòi hỏi nhà quản lý phải xem xét giảm số hoạt động cho cùng số

lượng đầu ra bằng cách kết hợp nhiều sản phẩm, nhiều khách hàng sử dụng chung hoạt động, hay giảm nguồn lực cho sản phẩm, khách hàng hiện tại. Tận dụng các nguồn lực tiết kiệm, nhà quản lý triển khai lại sản xuất để tăng đầu ra cho doanh nghiệp.

McKenzi (1999) cho rằng phương pháp chi phí định mức (standard costing) được sử dụng khá nhiều ở các công ty vì đơn giản, dễ sử dụng. Tuy nhiên, ngoại trừ chi phí sản xuất trực tiếp, thì các chi phí kinh doanh không được phân bổ theo đúng bản chất thực tế khi áp dụng phương pháp chi phí định mức. Chi phí kinh doanh bao gồm chi phí sản xuất gián tiếp, chi phí bán hàng, nghiên cứu phát triển, nhân sự... Phương pháp chi phí định mức phân bổ tùy ý dựa trên tiêu thức giờ lao động, diện tích sử dụng, số lượng sản phẩm sản xuất hay bán ra,... Trong khi đó, phương pháp ABC tiếp cận chi phí cho sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng bằng cách nhận diện những hoạt động chính thực hiện từng chức năng kinh doanh của đơn vị. Và việc đánh giá từng hoạt động sử dụng bao nhiêu nguồn lực tại công ty. Các nguồn lực được phân bổ đến các hoạt động sử dụng theo một cách thức thích hợp phụ thuộc vào nguồn lực được sử dụng. Sau khi nhận được thông tin phân tích từ phương pháp ABC, rất nhiều nhà quản lý thấy rằng những khách hàng được đánh giá cao nhưng không mang lại lợi nhuận. Những sản phẩm cho là mang về lợi nhuận nhưng có nhiều chi phí ẩn chưa được tính hết. Nhà quản lý sẽ quyết định thay đổi tập trung vào các sản phẩm, khách hàng mang lại lợi nhuận cao.

### **Nghiên cứu về triển khai phương pháp ABC**

Swenson (1995) nghiên cứu lợi ích của phương pháp ABC trong các DNSX. Kết quả phản hồi cho thấy các công ty đều có kết quả tích cực khi áp dụng phương pháp này. Các công ty đều cho rằng chi phí sản xuất được cải thiện và vấn đề kiểm soát chi phí có hiệu quả hơn. Phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động giúp nhà quản lý thấy được rõ ràng về chi phí từng khách hàng và lợi nhuận từng khách hàng mang lại. Ngoài ra, nghiên cứu còn cho thấy, có hai mươi phần trăm các công ty sử dụng phương pháp ABC sử dụng thông tin để ra quyết định tối ưu về nguồn lực. Bảy mươi hai phần trăm, trong mẫu điều tra, cho thấy các công ty này muốn sử dụng thông tin từ phương pháp này để ra quyết định về giá và gói sản phẩm.

Theo báo cáo áp dụng phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động, các công ty có sự ủng hộ của ban giám đốc, thông tin cung cấp từ phương pháp ABC đáp ứng được hệ thống quản lý chi phí. Các công ty cho biết từng cách riêng để triển khai phương pháp ABC. Nghiên cứu cũng đề mở sẽ nghiên cứu các công ty đã cố gắng triển khai áp dụng phương pháp này nhưng thất bại.

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. Mẫu được tiến hành trên một số công ty con trong một số tập đoàn sản xuất tại Canada. Nghiên cứu cho thấy chiến lược ảnh hưởng đến việc chấp nhận quản trị hoạt động (AM). Cấu trúc công ty phân biệt rõ các chức năng và tập trung quyền lực dễ chấp nhận quản trị hoạt động. Công ty có chiến lược cạnh tranh dễ chấp nhận phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động. Kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra, các công ty có mô hình tập trung quyền lực dễ chấp nhận phương pháp ABC hơn là các tổ chức có hình thức phân quyền, không có tổ chức chính thống các bộ phận chức năng.

Innes và cộng sự (2000) nghiên cứu khảo sát chấp nhận triển khai phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động và xây dựng mô hình chuẩn cho phương pháp này trên 1.000 đơn vị, nghiên cứu cho thấy rất ít thay đổi tỷ lệ chấp nhận mô hình này từ 1994 đến 1999. Nghiên cứu cho thấy tỷ lệ chấp nhận đáng kể mô hình này vẫn tập trung vào các công ty lớn và trong các công ty hoạt động trong lĩnh vực tài chính. Tuy nhiên, nghiên cứu cũng cho thấy tỷ lệ các công ty áp dụng thất bại và từ chối sử dụng có sự tăng nhẹ, và tỷ lệ các công ty không quan tâm triển khai cũng tăng. Nghiên cứu cũng cho thấy có một số mâu thuẫn trong bằng chứng kinh nghiệm triển khai phương pháp ABC. Kết quả đưa ra có 17,5% người tham gia cho biết là đã triển khai phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động, nhưng một nửa số này là thật sự là triển khai, còn lại chỉ áp dụng một phần trong công ty, hay chỉ tiến hành nghiên cứu thử nghiệm. Có 7,9% công ty trong năm 1999 không tiếp tục triển khai, khi không còn cam kết tiếp tục của người sử dụng phương pháp này, trong khi đó trong năm 1994 là 9,7%. Và một số công ty vẫn sử dụng song song hai hệ thống, phương pháp ABC và hệ thống cũ. Kết quả nghiên cứu cho thấy có khuynh hướng áp dụng phương pháp ABC, nhưng không có nhiều dấu hiệu tích cực trong kinh nghiệm

kỹ thuật áp dụng. Và có nhiều công ty cũng từ bỏ triển khai hay không quan tâm đến phương pháp ABC. Bên cạnh đó, Innes và cộng sự (2000) cũng cho rằng vấn đề kỹ thuật phức tạp triển khai, chi phí cao làm hạn chế triển khai.

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. Việc tham gia tích cực của các nhân viên kế toán cũng là yếu tố quan trọng góp phần thành công triển khai phương pháp ABC. Nghiên cứu cũng chỉ ra là không có mối quan hệ giữa ngành nghề với việc chấp nhận phương pháp này. Các công ty nhỏ cũng được nghiên cứu về khả năng chấp nhận phương pháp ABC và nguồn lực triển khai. Các công ty áp dụng thành công cũng giảm được chi phí, xây dựng được cách thức định giá sản phẩm hợp lý hơn, đánh giá kết quả và đưa ra nhiều cải tiến quản lý. Cũng như nhận định của Innes, là các chi phí đầu tư cho phương pháp này sẽ rất cao là cản trở cho việc áp dụng vào thực tế.

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 cho thấy lĩnh vực sản xuất có tỷ lệ chấp nhận về phương pháp ABC cao hơn các lĩnh vực khác. Nhìn chung, nghiên cứu của Elhamma (2012) chỉ mang tính mô tả thống kê số lượng các công ty sử dụng phương pháp ABC tại Morocco chưa chỉ ra mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng và mức độ tác động của các biến này.

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. Tỷ lệ cho thấy việc áp dụng phương pháp ABC trên thế giới còn rất hạn chế. Huynh và cộng sự (2013) cho rằng phương pháp này có thể áp dụng cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Và nghiên cứu này cũng chỉ ra là có thể kết hợp phương pháp ABC với chi phí định mức để là công cụ hỗ trợ ra quyết định chiến lược.

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. Kết quả cho thấy có 7 nhân tố có kết quả tương tự. Nghiên cứu chỉ dừng lại ở mức độ nhận diện các yếu tố cản trở có tính

tương đồng, không đo lường về mức độ tác động của từng nhân tố.

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 DN, 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. Kết quả nghiên cứu cho thấy công ty đang dùng số lượng thành phẩm (theo lít kem) để phân bổ chi phí năng lượng, và giờ hoạt động máy làm phân bổ chi phí khấu hao, các chi phí gián tiếp khác được phân bổ theo doanh thu và tiêu thức không phản ánh mối quan hệ nhân quả. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất giải pháp xây dựng phương pháp ABC cho các hoạt động là lưu trữ vật liệu, vận hành máy móc thiết bị, lưu trữ thành phẩm vận chuyển nội bộ, vận chuyển cho khách hàng, lập chứng từ và lưu trữ. Các hoạt động này được tính chi phí dựa trên các số liệu từ sổ sách kế toán, đồng thời tác giả cũng đưa ra cách chọn tiêu thức để phân bổ chi phí đến từng sản phẩm kem. Tuy nhiên, các hoạt động đưa ra chỉ chiếm tỷ trọng chi phí nhỏ (khoảng 15% trên tổng chi phí). Các chi phí khác chưa được ghi nhận vào phương pháp ABC. Nghiên cứu thử nghiệm này chưa chứng minh được hiệu quả mang lại từ áp dụng phương pháp mới.

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. Thành công của nghiên cứu là đã cố gắng xây dựng danh mục các hoạt động chủ yếu tại công ty, kết quả nghiên cứu tính lại chi phí cho một số sản phẩm, các chi phí phân bổ lại có sự khác biệt lớn so với cách phân bổ như hiện nay, song việc lựa chọn các tiêu thức phân bổ và tập hợp chi phí theo hoạt động không được phân tích sâu, các giải pháp thực hiện chưa được nêu rõ trong nghiên cứu. Nghiên cứu cũng cho rằng để thực hiện phương pháp ABC cần

phải có sự ủng hộ của ban lãnh đạo, xây dựng lại hệ thống chứng từ ghi nhận chi phí theo hoạt động.

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) đề 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. Kết quả cho thấy giá thành sản phẩm tính theo phương pháp mới hoàn toàn khác biệt với cách tính giá thành hiện thời của công ty. Tuy nhiên, theo tác giả đề áp dụng được phương pháp này chính thức cần phải có sự ủng hộ của ban lãnh đạo và các nhân viên phải được đào tạo về kiến thức về phương pháp mới. Tác giả đã không đi sâu vào vấn đề vừa nêu.

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 DNSX ở Việt Nam.

Đối với nghiên cứu trong mô hình các DNSX TACN, luận án tiến sĩ “Hoàn thiện kế toán CP với việc tăng cường quản trị CP các DN chế biến thức ăn chăn nuôi” của tác giả Trần Thị Dự (2012) đi sâu phân tích thực trạng công tác kế toán CP trong các DN này, từ đó đề xuất vận dụng phương pháp kế toán ABC theo mô hình giản đơn nhằm nâng cao hiệu quả công tác kế toán CP.

## 5.2. 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 CP hiện đại với nhiều lợi ích, được các nhà nghiên cứu và quản trị thừa nhận. Các nghiên cứu thực nghiệm về phương pháp ABC được tiến hành ở nhiều nước trên thế giới nhưng phần lớn ở các nước phát triển.

*Thứ hai*, đối với các nghiên cứu ở Việt Nam. Phương pháp ABC được coi là vẫn còn mới mẻ với các DN Việt Nam, hầu hết các nghiên cứu vận dụng mới chỉ được áp dụng trong một DN 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 CPSX 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 TACN.

*Thứ tư*, liên quan đến các DNSX TACN, các nghiên cứu tập trung đi sâu phân tích thực trạng công tác kế toán CP, 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 DN, đặc biệt là nhu cầu hệ thống thông tin từ phía các nhà quản trị. Mặt khác, đặc thù các DNSX TACN miền bắc theo số liệu khảo sát thì các khoản CP ngoài SX chiếm tỷ trọng khác cao và đang được phân bổ chưa hợp lý. Các nghiên cứu trước đây lại bỏ qua khoản CP này.

Xuất phát từ những phân tích trên, bằng sự kết hợp giữa 2 phương pháp định tính và định lượng, nhóm tác giả thực hiện nghiên cứu để khoảng trống nghiên cứu về phương pháp kế toán ABC thu hẹp hơn, ở 2 nội dung:

① Thiết kế hệ thống kế toán ABC theo mô hình đầy đủ (gồm tất cả các CP phát sinh) cho các DN trong 1 lĩnh vực đặc thù: các DNSX TACN trên cơ sở phân tích thực trạng hệ thống kế toán quản trị CP và nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

② Đánh giá mức độ thành công của việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các DN này thông qua các nhân tố tác động



## **6. Kết cấu của đề tài nghiên cứu**

Ngoài lời mở đầu và kết luận, đề tài được thiết kế 5 chương:

Chương 1: Tổng quan về phương pháp kế toán CP theo hoạt động (ABC)

Chương 2: Các nhân tố ảnh hưởng tới việc vận dụng phương pháp kế toán ABC

Chương 3: Thực trạng địa bàn nghiên cứu – Các DNSX TACN miền Bắc

Chương 4: Kết quả nghiên cứu

Chương 5: Các giải pháp đề xuất để vận dụng hiệu quả phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN miền Bắc

## CHƯƠNG I

# TỔNG QUAN VỀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC)

### 1.1. Kế toán quản trị chi phí và vai trò của kế toán quản trị chi phí (CP)

#### 1.1.1. Khái niệm kế toán chi phí (CP) và kế toán quản trị (KTQT) CP

Kế toán chi phí không phải là một bộ phận độc lập, một phân hệ của hệ thống kế toán, mà là sự kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Dưới góc độ của kế toán tài chính, kế toán CP có chức năng tính toán, đo lường chi phí phát sinh trong một đơn vị theo đúng nguyên tắc để tạo lập thông tin trên các báo cáo tài chính và cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp. Dưới góc độ của kế toán quản trị, kế toán CP có chức năng đo lường, tính toán phân tích cho từng hoạt động nhằm cung cấp thông tin về CP phục vụ cho các nhà quản trị trong việc xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định quản lý góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của đơn vị.

Theo Hiệp hội các nhà kế toán quản trị (IMA), kế toán CP 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, KTQT CP 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. Akira Nishimura (2003) cho rằng, KTQT bắt đầu chuyển sang một kỷ nguyên mới, gắn kết chặt chẽ gần hơn với hoạt động quản trị, là công cụ hợp nhất giữa chiến lược kinh doanh với thị trường, hợp nhất giữa kiểm soát và thông tin phản hồi với thông tin định hướng. Do vậy, có thể hiểu *KTQT CP là một bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho kiểm soát chi phí và ra quyết định quản lý.*

### **1.1.2. 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 CP 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 DN 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. KTQT CP 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.

KTQT CP 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 KTQT CP 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:* Để trợ giúp thực hiện chức năng lập kế hoạch, KTQT CP tiến hành lập dự toán chi phí bằng cách cụ thể hóa các kế hoạch hoạt động của DN thành các dự toán sản xuất kinh doanh, cung cấp thông tin về CP ước tính cho các sản phẩm, dịch vụ hoặc các đối tượng khác theo yêu cầu quản lý nhằm giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định sản xuất kinh doanh phù hợp.

*Với chức năng tổ chức thực hiện:* KTQT CP phản ánh thông tin thực hiện của các nội dung CP bao gồm: các CP đầu vào, CP sản xuất và CP đầu ra. Các CP đầu vào gồm các CP liên quan tới giao dịch với nhà cung cấp; CP chuẩn bị sẵn sàng để sản xuất sản phẩm. Các CP sản xuất gồm các chi phí liên quan tới việc sử dụng các nguồn

lực trong sản xuất. Các CP đầu ra gồm các chi phí liên quan với việc tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa và các CP quản lý.

*Với chức năng kiểm tra, đánh giá hoạt động:* KTQT CP cung cấp thông tin để nhà quản lý kiểm soát chi phí và nâng cao hiệu quả hoạt động. Việc cung cấp thông tin chi phí và phản hồi thông tin về các hoạt động là mặt cốt lõi của quá trình kiểm soát. Quá trình phản hồi thông tin được thực hiện thông qua các báo cáo kế toán so sánh số liệu thực hiện và số liệu dự toán qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và hoàn thiện quá trình sản xuất.

*Với chức năng đánh giá thực hiện kế hoạch:* KTQT CP cung cấp thông tin thực hiện nhằm giúp các nhà quản lý kiểm soát, đánh giá việc thực hiện kế hoạch, thông qua các thước đo tài chính hoặc phi tài chính nhằm nhận diện và đánh giá kết quả thực hiện, những vấn đề còn tồn tại đồng thời phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán kỳ tiếp theo.

*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. Chức năng này yêu cầu nhà quản trị lựa chọn phương án tối ưu. KTQT CP cung cấp thông tin, phân tích số liệu, lập báo cáo phân tích, đề cập đến thông tin thích hợp để lựa chọn phương án, tư vấn lựa chọn phương án tối ưu, xây dựng các chiến lược cạnh tranh bằng cách thiết lập các báo cáo quản trị.

Đối với quyết định chiến lược của nhà quản trị cấp cao, KTQT CP 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, KTQT CP 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, KTQT CP 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.

### **1.1.3. Quá trình phát triển của kế toán quản trị CP**

Trong cuốn *Cost and Effect* của Kaplan and Cooper (1998) đã tóm tắt bốn giai đoạn phát triển của kế toán quản trị CP. Mỗi một giai đoạn có những đặc điểm riêng

và sự phát triển tiến bộ của những giai đoạn sau so với giai đoạn trước:

### ❖ **Giai đoạn 1: Hình thành KTQT CP (trước thế kỷ 20)**

Thời kỳ đầu kế toán QTCP là thời kỳ cổ điển, lúc này vai trò của KTQT CP còn khá mờ nhạt, nội dung của kế toán đặt trọng tâm vào kế toán CP nhằm đáp ứng nhu cầu kiểm soát và hạn chế chi phí của các DN. KTQT CP chỉ phục vụ cho nhu cầu của nhà quản lý trong việc tính toán các CP trực tiếp, CP chung với mục tiêu xác định chi phí trung gian và chi phí cuối cùng của quá trình sản xuất. Từ đó đề xuất các quyết định về giá phí và đánh giá kết quả hoạt động của doanh nghiệp.

Hệ thống KTQT CP giai đoạn này không cung cấp thông tin thích hợp cho việc lập báo cáo tài chính. Có nhiều nguyên nhân liên quan, có thể do hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém nên bỏ sót các nghiệp vụ hay ghi sai nội dung kinh tế. Hoặc, có thể do phương pháp kế toán ghi nhận sai về giá trị hàng tồn kho khi quá trình sản xuất trải qua nhiều giai đoạn mà việc phân bổ không chính xác hay không cập nhật các chi phí định mức khi giá cả đã thay đổi. Các đặc điểm của hệ thống kế toán chi phí này:

- Chênh lệch lớn phát sinh ở cuối kỳ kế toán khi hàng tồn kho thực tế không đúng với giá trị ghi sổ.
- Các bút toán điều chỉnh giảm về hàng tồn kho giữa kiểm toán nội bộ và kiểm toán độc lập khi tiến hành kiểm tra, đối chiếu xuất hiện nhiều.
- Có nhiều nghiệp vụ điều chỉnh tại thời điểm khoá sổ.

### ❖ **Giai đoạn 2: Thông tin phục vụ cho các báo cáo tài chính (từ đầu TK 20 đến trước 1970)**

Giai đoạn này, KTQT CP được mở rộng phạm vi với nhiều mô hình kế toán quản trị gắn với các trường phái và triết lý kinh doanh. Trong các DN, KTQT CP được vận dụng một cách phổ biến, đặc biệt là ngành công nghiệp luyện kim và công nghiệp dệt. Giữa thế kỷ 19, sự mở rộng quy mô của các DN ở nhiều vùng, miền gây khó khăn cho các nhà quản trị trong quá trình thu thập và xử lý đồng thời tất cả các thông tin về CP của các chi nhánh trong cùng một thời gian. Trước yêu cầu đó KTQT CP phải thu thập các thông tin từ các đơn vị cơ sở sau đó tổng hợp và cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Tuy nhiên, KTQT CP ở giai đoạn này vẫn chưa cung cấp thông tin thích hợp

cho hai mục đích chính để quản trị, bao gồm: Ước tính chi phí cho các hoạt động, quá trình kinh doanh của đơn vị để tính chi phí, lợi nhuận cho từng sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng và cung cấp thông tin hữu ích để cải tiến quá trình kinh doanh. Chức năng chủ yếu của hệ thống KTQT CP giai đoạn này là quản trị hiệu quả dựa vào cách quản lý kiểm soát thông qua kế hoạch thông qua một loạt các phương pháp: kiểm soát CP, kiểm soát tài chính, giá thành định mức, phân tích điểm hòa vốn, phân tích chênh lệch phí...

### ❖ **Giai đoạn 3: sử dụng thông tin định lượng (những năm 80)**

Nhờ vào sự phát triển của hệ thống máy tính, mạng từ những năm 80 của thế kỷ 20, cho nên việc tính toán chi phí đã trở nên rẻ hơn và nhanh hơn. Trong giai đoạn 3, hệ thống KTQT CP thực hiện dựa trên những thông tin mang tính chất định lượng với chức năng quản trị tối ưu hóa, quản trị dựa trên kiểm soát và ra quyết định. Mặc dù ở giai đoạn này, hệ thống KTQT CP cung cấp các phản hồi dựa trên các thông tin tài chính và phi tài chính để kiểm soát hiệu quả và cải thiện kinh doanh tốt hơn, song vẫn chưa có sự kết hợp với các hệ thống điều hành, hệ thống báo cáo tài chính, hệ thống dự toán... điều này làm tăng chi phí quản lý và khó khăn trong quản lý vì đôi khi thông tin từ các hệ thống trái ngược lẫn nhau. Các kỹ thuật được KTQT CP sử dụng trong giai đoạn này là: phân tích ứng xử CP, phân tích điểm hòa vốn, phân tích thông tin, quản trị hàng tồn kho, phân tích CP cơ hội, phân tích lợi nhuận mong muốn...

### ❖ **Giai đoạn 4: Kế toán quản trị kết hợp (từ 1980 trở lại đây)**

Đây là giai đoạn phát triển mạnh mẽ của hệ thống KTQT CP với sự ảnh hưởng của một hệ thống các kỹ thuật hiện đại, tiên tiến, như: lập dự toán CP, cải tiến CP liên tục, CP mục tiêu, quản trị theo hoạt động, quản trị chất lượng toàn diện... Các kỹ thuật này đánh dấu sự gắn kết giữa hệ thống thông tin KTQT CP với hệ thống quản trị DN, quản trị chiến lược...

Trong đó, quản trị theo hoạt động được thực hiện trên cơ sở thông tin của hệ thống KQT CP theo hoạt động (ABC). Hệ thống thông tin CP từ phương pháp này được thiết kế để ra quyết định nhằm gia tăng lợi ích và cải thiện quá trình kinh doanh ngay trong quá trình kiểm soát; hỗ trợ lập dự toán trong việc tính toán các nguồn lực

trong toán DN.

*Sự phát triển của KTQT CP trải qua 4 giai đoạn. Giai đoạn sau là sự phát triển hoàn thiện hơn các khái niệm, phương pháp, chức năng của giai đoạn trước. Sự khác biệt cơ bản giữa giai đoạn 2, 3, 4 chính là chức năng của hệ thống KTQT CP khi chuyển đổi từ việc cung cấp thông tin phục vụ quản trị đến việc sử dụng có hiệu quả nguồn lực và tạo ra giá trị. Phương pháp, kỹ thuật KTQT CP ở giai đoạn sau ngày càng phát triển hoàn thiện hơn nhưng không triệt tiêu phương pháp, kỹ thuật của giai đoạn trước.*

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

### **1.2.1. Sự phát triển của hệ thống kế toán chi phí truyền thống đến hệ thống kế toán ABC**

Trong nghiên cứu của mình, Kaplan and Cooper (1998) cho rằng phương pháp KTQT CP truyền thống thực hiện phân bổ CP theo tiêu thức khối lượng, thời gian (Traditional Cost System – TCS) vào khoảng thế kỷ 19, dựa trên bốn phát minh quan trọng về quản lý: Thứ nhất, các nhà quản lý nhà máy dệt đã đo lường hiệu quả trong quá trình xử lý từ sợi bông sang sợi vải, đo lường năng suất của mỗi công nhân, sử dụng thông tin này làm cơ sở khen thưởng và xây dựng mục tiêu phấn đấu cho mỗi công nhân. Thứ hai, các nhà quản lý trong lĩnh vực đường sắt đã đánh giá hiệu quả kinh doanh các nhà quản lý địa phương trên toàn hệ thống thông qua việc chuyển đổi đo lường thành công chi phí tính trên mỗi tấn một dặm cho toàn hệ thống với những địa lý và quãng đường khác nhau, các loại hình kinh doanh khác nhau, với tính đặc thù của ngành. Thứ ba, Andrew Carnegie quản lý nhà máy thép đã đánh giá kết quả của quản đốc, công nhân về chất lượng của sản phẩm và so sánh với mức đầu tư đã bỏ ra nhằm yêu cầu cải tiến quy trình sản xuất trên cơ sở đo lường chi phí hàng ngày về nguyên vật liệu, nhân công và năng lượng sử dụng cho nhà máy thép. Thứ tư, dựa trên triết lý quản trị của Frederick Taylor, các nhà quản lý thời kỳ này đã tiến hành đo lường số lượng vật liệu, nhân công và giờ máy cho mỗi sản phẩm. Thông tin này được thu thập để đánh giá hiệu quả, điều hành sản xuất. Từ đây, các tiêu thức phân bổ chi phí theo phương pháp truyền thống được sử dụng là chi phí nhân công, giờ lao động, thời gian máy chạy, chi phí nguyên vật liệu được sử dụng rộng rãi.

Tuy nhiên, các CP này đều được thu thập sau khi phát sinh, chưa phù hợp cho việc kiểm soát, hoạch định nhằm phục vụ cho vấn đề điều hành hiệu quả của DN. Hệ thống CP này được cải tiến với mức độ kiểm soát cao hơn, hệ thống CP mới ra đời là dự toán linh hoạt và CP định mức, dựa trên 2 nguyên tắc cơ bản: xây dựng các trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí) để tập trung hoạch định, kiểm soát CP, tính giá cho sản phẩm và phân biệt rõ biến phí và định phí cho từng trung tâm CP. Tuy nhiên, quá trình vận dụng hệ thống này nảy sinh những hạn chế nhất định mặc dù phân bổ biến phí cho từng sản phẩm khá chính xác, song định phí lại được xem như là CP thời kỳ và không được phân bổ đến từng sản phẩm như biến phí. Mặt khác, khi so sánh CP thực tế và định mức hàng tháng sẽ có sự biến động, tuy nhiên các định mức thường được xây dựng bởi các chuyên môn kỹ thuật ở thời gian trước đó rất lâu mà không cập nhật. Chính hạn chế này đã thúc đẩy các nhà khoa học nghiên cứu cải tiến hệ thống ghi nhận CP của phương pháp truyền thống để tăng cường yếu tố học hỏi của hệ thống.

Bên cạnh đó, sự phát triển về khoa học công nghệ ứng dụng khiến tỷ trọng CP cố định trong các DN ngày càng tăng cao kéo theo sự giảm sút của tỷ trọng về CP nhân công trực tiếp cùng với áp lực cạnh tranh trong môi trường cạnh tranh toàn cầu, đòi hỏi yêu cầu về thông tin CP đảm bảo sự chính xác, kịp thời nhằm nâng cao khả năng kiểm soát CP, phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Phương pháp KTQT truyền thống trở nên lỗi thời khi bỏ qua CP cố định, khiến thông tin về SP, khách hàng bị bóp méo. Việc phân bổ CP cố định theo một tiêu thức không còn đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Một hệ thống các tiêu thức phân bổ được sử dụng trong quá trình phân bổ định phí được xuất hiện trong kỹ thuật tính toán mới vào gần cuối thế kỷ 20 trên nguyên tắc mối quan hệ giữa sản phẩm, khách hàng và các hoạt động tạo ra sản phẩm. Phương pháp KTQT CP theo hoạt động (ABC) ra đời trong điều kiện đó.

### ***1.2.2. 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



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:

- ① Hoạt động nào đang được tiến hành và sử dụng nguồn lực của công ty?
- ② Chi phí thực hiện đối với từng hoạt động là bao nhiêu và cho toàn quá trình kinh doanh là bao nhiêu?
- ③ Tại sao DN lại cần các hoạt động hay quá trình kinh doanh này?
- ④ 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. Khi nhà quản trị có thể xác định các hoạt động cần thiết tạo ra các sản phẩm, nó sẽ có thể giảm chi phí sản xuất ở mức cận biên.

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. Nguyên tắc chính của phương pháp này là dựa vào các hoạt động chuyển hoá các nguồn lực thành đầu ra của DN.

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.*

### **1.2.3. 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, vv), 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.

**Bảng 1. 1: Một số nguồn lực và kích tố nguồn lực**

Nguồn lực	Kích tố nguồn lực
CP nhân lực	Giờ lao động (h)
CP tài sản (thuê, sử dụng)	Diện tích (m <sup>2</sup> )
CP vận chuyển sản phẩm	Trọng lượng (kg)
Công tác phí	Khoảng cách (km)

*Nguồn: (Roztocki và cộng sự, 1999)*

**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. Tuy nhiên, nó phải định lượng để sử dụng các biện pháp phân bổ chi phí. Một số ví dụ về các hoạt động và kích tố CP chi phí có thể được trình bày trong bảng 1.2

**Bảng 1.2: Hoạt động và các kích tố CP**

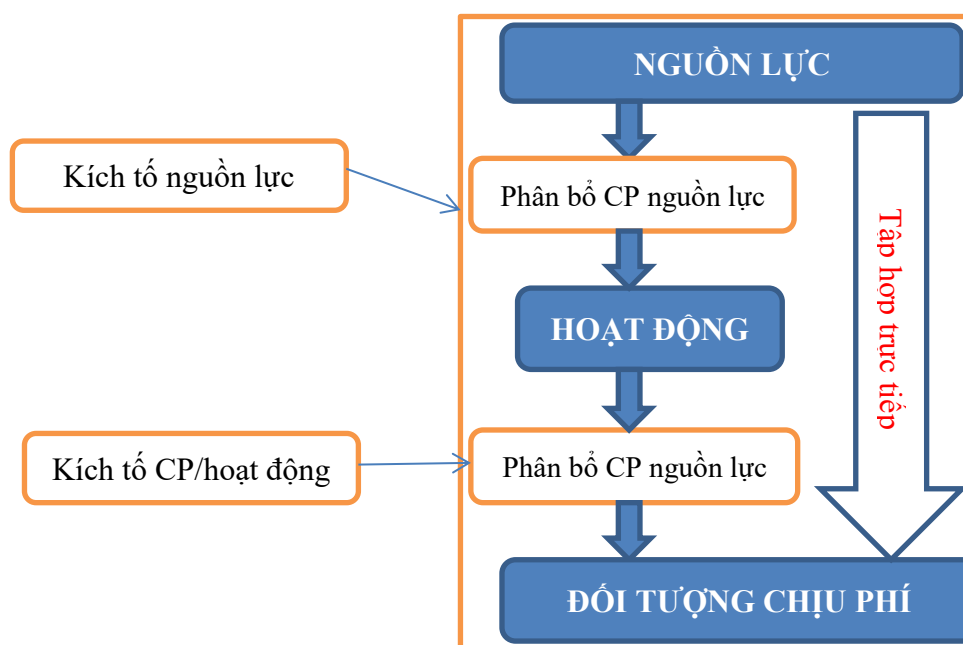
Hoạt động	Kích tố CP
Hoạt động giao hàng	Số lần giao hàng

	Số thành phẩm, hàng hóa
Hoạt động máy móc	Số giờ máy chạy
	Số lượng máy vận hành
Vận chuyển vật tư	Số lượng vật tư vận chuyển
	Khoảng cách vận chuyển

*Nguồn: (Ask và Ax, 1995, 60)*

Hiểu một cách đơn giản kích tố CP là một yếu tố dùng để đo lường sự tiêu hao của các hoạt động cho một đối tượng chịu phí.

Khi đó mối quan hệ của các khái niệm này thể hiện rõ qua mô hình phương pháp ABC sau:



**Hình 1.1: Mô hình phương pháp ABC**

Mục đích của hệ thống kế toán ABC là tập trung vào các nguyên nhân đằng sau chi phí gián tiếp. Nó không nhằm mục tiêu cải thiện việc phân bổ các CP nguyên vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp tới sản phẩm mà chủ yếu trọng tâm vào các chi phí gián tiếp. Nó cải thiện tính chính xác của việc phân bổ các chi phí gián tiếp, những chi phí không thể truy nguyên trực tiếp vào sản phẩm, nhưng có thể truy nguyên được tới từng hoạt động.

Hệ thống kế toán ABC ước tính chi phí của các nguồn lực được sử dụng trong một quy trình nhất định, bao gồm một tập hợp các hoạt động, để sản xuất sản phẩm

hoặc dịch vụ. Trong hệ thống này, giả định rằng các nguồn lực được tiêu thụ bởi các hoạt động cần thiết để sản xuất các sản phẩm, dịch vụ. Trong giai đoạn đầu, các nguồn lực được phân bổ cho các hoạt động, và trong giai đoạn thứ hai các hoạt động được phân bổ cho các sản phẩm. Việc phân bổ này được thực hiện trong cả hai trường hợp thông qua các kích tố chi phí. Phương pháp này không hoàn toàn thay thế phương pháp kế toán truyền thống, các nhà nghiên cứu cho rằng hai hệ thống báo cáo nên cùng tồn tại trong một DN: hệ thống báo cáo tài chính truyền thống định kỳ cung cấp thông tin về chi phí trong từng thời kỳ và hệ thống kế toán ABC cung cấp thông tin về số lượng và ước tính chi phí của các hoạt động được sử dụng hiệu quả trong một khoảng thời gian nhất định.

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. Nguồn lực kết hợp với các hoạt động thông qua tiêu thức phân bổ nguồn và, lần lượt, các hoạt động được lập phân bổ cho từng hoạt động dựa trên các kích tố hoạt động (hay kích tố CP). Từ quan điểm của quá trình, hệ thống kế toán ABC phân tích nguyên nhân phát sinh các chi phí liên quan đến các hoạt động, cũng như thước đo hiệu suất của chúng.

### **1.3. Triển khai vận dụng hệ thống kế toán ABC**

#### ***1.3.1. 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**

Các hoạt động được xác định không giới hạn trong việc xử lý đơn hàng, tiếp thị sản phẩm, hỗ trợ qua điện thoại, xử lý sản phẩm và vận chuyển sản phẩm. Mức độ chính xác và độ tin cậy mà một tổ chức mong muốn giúp quản lý quyết định các hoạt động chính cần được xác định (Roztocki, 2005). Garrison và cộng sự (2010) đã xác nhận sự cần thiết cho các tổ chức để xác định các hoạt động và nhóm chúng thành các mục tiêu hoạt động. Họ xác định mục tiêu hoạt động là các hoạt động hỗ trợ gắn liền

với một dòng sản phẩm hoặc dịch vụ có thể bao gồm chi phí phân bổ các hoạt động hỗ trợ được phân chia theo từng phần cho các sản phẩm riêng lẻ.

Một hoạt động là bất kỳ quá trình hoặc hành động nào tiêu thụ nguồn lực chung. Mục đích của bước này là để hiểu tất cả các hoạt động cần thiết để tạo ra sản phẩm của DN. Điều này đòi hỏi phải phỏng vấn và gặp gỡ với các nhân viên trong toàn DN. Các DN đã triển khai hệ thống ABC, tùy thuộc vào đặc điểm quy trình, có thể xác định hàng trăm hoạt động cần thiết để sản xuất sản phẩm của họ. Phần khó khăn nhất của bước này là thu hẹp các hoạt động cho những hoạt động có ảnh hưởng lớn nhất đến chi phí cố định.

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

Hệ thống ABC đã được sơ đồ hóa từ các nguồn lực đến các hoạt động. Các dòng tiền được tổng hợp trong báo cáo tài chính của DN hoặc hệ thống sổ kế toán tổng hợp, đã có liên kết với các hoạt động được thực hiện.

Bước này yêu cầu chi phí chung liên quan đến các hoạt động được phân bổ cho từng hoạt động. Đối với DN, chi phí cho hoạt động mua nguyên vật liệu sẽ bao gồm chi phí cho các hạng mục như tiền lương của nhân viên mua, thuê mua không gian văn phòng bộ phận và khấu hao thiết bị văn phòng mua....

Việc gán CP cho các hoạt động có thể sử dụng ma trận CP – hoạt động (AED) trên cơ sở xác định các kích tố nguồn lực và tỷ lệ các kích tố nguồn lực của mỗi hoạt động trong tổng số.

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

Kích tố CP là nhân tố gây ra (hoặc “thúc đẩy”) các chi phí liên quan đến hoạt động. Xác định các kích tố chi phí cần phải thu thập thông tin và phỏng vấn nhân sự chủ chốt trong các bộ phận khác nhau của DN, chẳng hạn như bộ phận thu mua, sản xuất, kiểm soát chất lượng và kế toán, marketing, nhân sự...

Kích tố CP là một thước đo định lượng về đầu ra của một hoạt động và nó liên kết chi phí hoạt động với các đối tượng chịu phí. Có ba cách để liên kết chi phí hoạt động với kết quả đầu ra, xác định chi phí trực tiếp, ước tính và phân bổ tùy ý. Trong quy trình sản xuất, chi vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp mới được tính trực tiếp

vào sản phẩm.

#### ❖ **Bước 4: Tính toán tỷ lệ hoạt động**

Tỷ lệ hoạt động tổng thể được tính bằng cách chia tổng số hoạt động. Trong mức độ phân bổ tổng thể của chi phí, tỷ lệ hoạt động cần được xác định cho mỗi loại sản phẩm, khách hàng ... cần tính giá.

Việc tính toán tỷ lệ hoạt động có thể được thể hiện trong ma trận Hoạt động – Sản phẩm (APD), qua đó mối liên hệ giữa các hoạt động và sản phẩm thể hiện qua các kích tố CP.

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

Sử dụng tỷ lệ hoạt động và các thước đo hoạt động được xác định trước đó (kích tố) để gán CP cho các đối tượng chịu phí. Chi phí phải được gán cho các đối tượng chi phí tổng thể bằng cách sử dụng tỷ lệ hoạt động được thành lập và sau đó các biện pháp hoạt động phải được tìm thấy để có thể không có vấn đề trong hệ thống nội bộ cũng như bên ngoài của chi phí.

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

Tổng hợp các CP trực tiếp và các CP chung được phân bổ trên cơ sở hoạt động cho từng đối tượng tính giá. Báo cáo CP được lập trên cơ sở này cho phép các nhà quản trị nhận rõ các hoạt động tạo ra giá trị gia tăng và các hoạt động không cần thiết hoặc không tạo ra giá trị tăng thêm để có thể có những quyết định đúng đắn.

Mặt khác, việc kiểm soát CP cũng bắt nguồn từ báo cáo của hệ thống ABC

### ***1.3.2. 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. Khi tỷ trọng chi phí gián tiếp ngày càng lớn, việc không phân bổ các chi phí này vào giá thành sản phẩm có thể dẫn tới những ngộ nhận về tỷ lệ sinh lời của sản phẩm, dẫn đến những quyết định sai lầm trong kinh doanh.

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. Các tiêu thức phân bổ do đó phản ánh chính xác hơn mức độ tiêu hao nguồn lực thực tế của từng sản phẩm. Phương pháp ABC sẽ giúp các nhà quản lý khắc phục điều này. Ngoài ra, bên cạnh việc cung cấp thông tin chính xác về giá thành, ABC còn cung cấp thông tin chi tiết về cơ cấu chi phí của từng sản phẩm, giúp cho nhà quản lý có thể linh hoạt hơn trong việc lập kế hoạch ngân sách cũng như điều chỉnh các chính sách, chiến lược sản phẩm của DN trong điều kiện thị trường luôn biến động.

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. Trên cơ sở hiểu rõ tầm quan trọng của các hoạt động, nhà quản trị có thể đưa ra các biện pháp nâng cao hiệu quả hoạt động của DN bằng cách tăng cường các hoạt động mang lại giá trị đóng góp cao, tổ chức lại các hoạt động có mức đóng góp thấp nhằm nâng cao hơn mức đóng góp của các hoạt động này, loại bỏ hoặc hạn chế những hoạt động không có đóng góp vào giá trị sản phẩm. Việc kiểm soát CP thông qua thông tin từ phương pháp ABC giúp các nhà quản trị có thể ra các quyết định hữu hiệu hơn.

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. Cụ thể, các thông tin do ABC cung cấp cho phép nhà quản lý có thể thấy rõ mối liên hệ giữa ba yếu tố: chi phí phát sinh - mức độ hoạt động - mức độ đóng góp vào sản phẩm. Việc hiểu rõ mối liên hệ này sẽ làm thay đổi tư duy quản lý từ chỗ tìm cách cắt giảm chi phí sang nâng cao giá trị doanh nghiệp. Theo đó, một sự tăng chi phí sẽ không phải là không tốt nếu như lợi ích tăng thêm cao hơn chi phí tăng thêm, từ đó tạo ra giá trị tăng thêm. Việc áp dụng phương pháp ABC sẽ cho phép doanh nghiệp có thể xây dựng một cơ chế đánh giá và khuyến khích nhân viên dựa trên mức độ tạo ra giá trị gia tăng thay vì dựa trên chi phí, qua đó nâng cao hiệu quả hoạt động chung 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. Nắm được các thông tin chi tiết và chính xác về chi phí cho các sản phẩm còn giúp doanh nghiệp dễ dàng hơn trong việc cải tiến sản phẩm của mình nhằm tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường bằng cách đưa thêm vào sản phẩm những giá trị gia tăng trong điều kiện chi phí còn cho phép. Đồng thời, doanh nghiệp cũng có thể chủ động xây dựng chiến lược marketing để định hướng nhu cầu khách hàng vào các mặt hàng có lợi nhuận cao, thay thế cho các mặt hàng mà doanh nghiệp không có lợi thế.

#### **1.4. ABC trong mối quan hệ với quá trình quản trị dựa trên hoạt động (ABM)**

Quản trị dựa trên hoạt động (ABM) được định nghĩa bởi CAM-I (Consortium for Advanced Management International) như sau: “Đó là một quy tắc tập trung vào việc quản trị các hoạt động để cải thiện các giá trị nhận được bởi khách hàng và lợi nhuận từ việc cung cấp các giá trị đó”. Hai thuật ngữ ABC và ABM không nên được dùng để thay thế cho nhau, đó là 2 thuật ngữ riêng biệt. ABC chỉ là một công cụ để xác định chi phí của các hoạt động và các sản phẩm mà các hoạt động đó tạo ra. Bản thân ABC không thể cải tiến liên tục công ty. Trong khi đó, ABM là một triết lý quản lý tập trung vào việc lập kế hoạch, điều hành, đo lường các hoạt động và giúp công ty tồn tại

trong một thế giới kinh doanh đầy sự cạnh tranh. ABM sử dụng thông tin có được từ hệ thống ABC để giảm thiểu hoặc loại trừ các hoạt động không làm gia tăng giá trị, và kết quả là cải tiến toàn bộ quá trình. Cooper và các cộng sự đã giải thích sự khác nhau này: *Các thông tin ABC tự thân nó không thể dẫn ra các hành động và quyết định làm cải thiện lợi nhuận và quá trình sản xuất. Các nhà quản trị phải tiến hành một quá trình có ý thức về sự thay đổi của tổ chức và sự bổ sung nếu tổ chức muốn nhận được lợi ích rõ ràng từ các kết quả phân tích của hệ thống ABC.*

Các thông tin từ hệ thống ABC chỉ ra các hoạt động có khả năng cắt giảm chi phí cao nhất. Sau khi xác định được các hoạt động mục tiêu, nhà quản trị nên xác định các hoạt động tốn nhiều chi phí là do vấn đề về tính hiệu quả hay tính hữu hiệu gây ra, hay cả hai? Để giảm bớt chi phí, tính hữu hiệu phải luôn luôn được nhấn mạnh hơn tính hiệu quả. Nếu một công việc là một hoạt động không tăng giá trị thì nó không nên được vận hành dù cho nó vẫn đang vận hành hiệu quả. Nhà quản trị trước tiên phải cân nhắc có cần thiết tiến hành một hoạt động nào đó hay không. Chỉ khi nhà điều hành cho rằng hoạt động đó là không thể loại trừ thì việc gia tăng hiệu quả mới được tính đến.

Nhằm xác định công ty hay các yêu cầu của khách hàng là nguyên nhân gây ra tần số của các hoạt động, O'Guin đề xuất việc kiểm tra xem bộ phận nào là bộ phận khởi đầu của các hoạt động đó. Nếu tần số hoạt động cao gây ra bởi công ty, nhà điều hành nên thử loại bỏ hoặc giảm thiểu tần số đó bằng cách gia tăng tính hiệu quả. Nếu tần số hoạt động cao do phía khách hàng gây ra, nhà điều hành nên cố gắng thỏa thuận với khách hàng về việc hạn chế các hoạt động đó. Việc lập biểu đồ tiến trình nên được dùng để xác định các hoạt động không gia tăng giá trị đó.

Nhà quản trị phải luôn thận trọng trong việc sử dụng các thông tin có được từ hệ thống ABC bởi vì việc sử dụng nguồn thông tin này một cách không hợp lý có thể làm cho hệ thống vận hành không tối ưu. Nhà quản trị không nên tối ưu hóa từng bộ phận, bởi vì tối ưu hóa từng bộ phận nghĩa là làm cho toàn hệ thống không được tối ưu. Việc cắt giảm chi phí của một quá trình này có thể làm tăng chi phí của một quá trình khác. Đây là điểm mà hệ thống ABM bị phê bình bởi vì nhà quản lý sử dụng các

thông tin từ hệ thống ABC để cải tiến quá trình mà không cân nhắc đến các hậu quả tiêu cực khác như sự ảnh hưởng đến việc thỏa mãn nhu cầu của khách hàng...

Một phương pháp mới trên phương diện cải tiến quy trình ABM đã được giới thiệu bởi Cooper và Kaplan (1992). Trong bài “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, họ đề xuất không phân bổ các chi phí không sử dụng hết vào sản phẩm. Các chi phí không sử dụng hết nên được tách ra và không được tính vào chi phí sản phẩm. Trong cách tiếp cận này, chi phí đơn vị của sản phẩm không thay đổi khi số lượng sản phẩm sản xuất tăng, tuy nhiên sự thay đổi này làm giảm các chi phí không sử dụng hết liên kết với mỗi hoạt động trong quản trình sản xuất mỗi sản phẩm.

## CHƯƠNG II

### CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP ABC

#### 2.1. Mô hình phương pháp ABC theo 2 cách tiếp cận

Mô hình ABC hai giai đoạn được đề xuất năm 1987 trong nghiên cứu của Cooper và Kaplan (1987). Trong giai đoạn đầu, chi phí được phân bổ cho các hoạt động theo từng trung tâm hoạt động, dựa trên các tiêu thức phân bổ phù hợp. Trong các phương pháp tính chi phí truyền thống không có bước công việc tương tự như vậy. Ở giai đoạn hai, CP được tập hợp cho các hoạt động ở giai đoạn 1 sẽ được phân bổ 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 khối lượng sản phẩm mà không xem xét đến những yếu tố không liên quan trực tiếp đến sản lượng, như: số giờ chuẩn bị máy, số lần chuẩn bị, số lượng đơn hàng... Việc phân bổ những CP không liên quan đến sản lượng mà lại sử dụng tiêu thức sản lượng sẽ làm sai lệch CP sản phẩm. Mô hình phân bổ theo mối quan hệ nhân quả có thể được thiết lập giữa các đối tượng chi phí và các nguồn lực, được sơ đồ hóa theo hình 2.1.

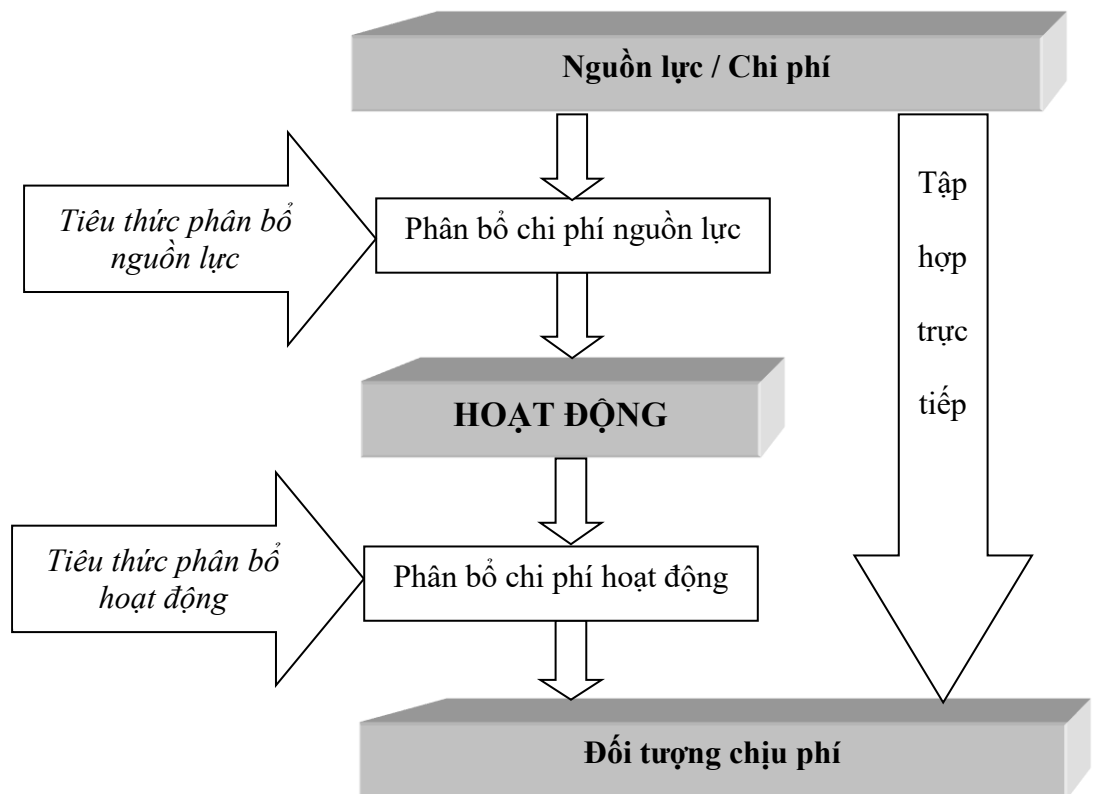
Các nhà nghiên cứu thường tiếp cận mô hình hệ thống kế toán ABC theo 2 quan điểm: quan điểm tính phí (chiều dọc) và quan điểm quản lý hoạt động (chiều ngang)

#### **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. Tùy 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.

Để nhận diện được các hoạt động, thông tin thu thập được chủ yếu được cung cấp từ con người, sổ cái và hệ thống thông tin của DN. Trong đó con người là nguồn cung cấp thông tin quan trọng nhất, họ cung cấp thông tin về các hoạt động, về mức tiêu tốn tài nguyên và về các thước đo thành quả được sử dụng. Sổ cái kế toán cung cấp thông tin về các yếu tố chi phí và sản lượng đầu ra. Hệ thống thông tin của doanh nghiệp cung cấp thông tin về các đối tượng chi phí và các kích tố chi phí tiềm tàng và có sẵn trong hệ thống. Để xác định các hoạt động, tổ hợp chi phí và mối quan hệ với tiêu thức phân bổ chi phí, các nhà thiết kế hệ thống theo phương pháp ABC quan sát và phỏng vấn các nhà quản trị và thông qua quan sát, có thể thu thập các dữ liệu về hành động, lập danh sách các hoạt động và xác định những chi phí các nguồn lực cần thiết phải sử dụng để thực hiện những hoạt động đó.

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. 2: Mô hình phương pháp kế toán ABC theo 2 cách tiếp cận**

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, nếu 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. Với mỗi hoạt động được thực hiện, người ta lại đo lường kết quả bằng các chỉ tiêu đo lường hoạt động. Khi có các thông tin đầy đủ chính xác về hoạt động, tiêu thức chi phí, chỉ tiêu đo lường hoạt động sẽ giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn cắt giảm chi phí và nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.

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.

## **2.2. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc triển khai vận dụng phương pháp ABC thành công**

### **2.2.1. Những nguyên lý nền tảng của việc vận dụng phương pháp KTQT CP nói chung và phương pháp ABC nói riêng**

**Lý thuyết ngẫu nhiên (contigent theory)** giả định rằng hiệu quả hoạt động của DN phụ thuộc vào mức độ phù hợp của cấu trúc DN với các sự kiện ngẫu nhiên hiện hữu. Các nhà nghiên cứu về lý thuyết ngẫu nhiên tuyên bố không có một giải pháp hoàn hảo nào áp dụng cho mỗi DN trong mọi hoàn cảnh, mức độ hiệu quả phụ thuộc vào đặc điểm của từng DN cũng như môi trường xung quanh (Chenhall và Harrison, 1981).

Otley (1980) cho rằng các yếu tố ngẫu nhiên cũng tác động đến thiết kế hệ thống KTQT cũng như việc lựa chọn các kỹ thuật sử dụng trong KTQT CP. Một hệ thống KTQT CP thích hợp với DN phụ thuộc vào đặc điểm DN và môi trường DN đó đang hoạt động. Nghĩa là, không thể xây dựng một mô hình KTQT với một kỹ thuật KTQT CP cụ thể khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các DN mà việc vận dụng phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô DN, trình độ công nghệ sản xuất và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn. Hay nói cách khác việc xây dựng một hệ thống KTQT CP hiệu quả phải thích hợp với từng DN, với môi trường bên trong và bên ngoài mà DN đó đang hoạt động. Lý thuyết ngẫu nhiên được sử dụng rộng rãi để giải thích các đặc điểm của hệ thống Kế toán quản trị (Anthony và cộng sự, 2007).

### **Lý thuyết xã hội học**

“Lý thuyết xã hội học” bao hàm các ý tưởng về việc thay đổi và phát triển của xã hội, các phương pháp để giải thích về hành vi xã hội, về sức mạnh và cấu trúc xã hội, về sự hiện đại và hiện tượng xã hội hoá, về các cuộc cách mạng và các xã hội lý tưởng (Harrington, 2005). Thông qua sự tương tác giữa con người, lý thuyết xã hội học giải thích cách thức tập lập và hoạt động của một DN một cách phù hợp nhằm đạt hiệu quả tối ưu. Theo đó, hệ thống KTQT trong DN không chỉ là những vấn đề mang tính nội bộ DN mà nó chịu tác động ảnh hưởng trong một bối cảnh xã hội chung, không chỉ liên quan đến việc giải quyết các mối quan hệ nội bộ, mà còn bị tác động bởi các chế độ, chính sách vĩ mô của Nhà nước (Đàm Phương Lan, 2016). Việc lựa chọn các kỹ thuật tính toán trong KTQT liên quan đến các chế độ, chính sách hiện hành và giải quyết các mối quan hệ với người lao động trong DN. Do đó mục tiêu mà DN đặt ra phải phù hợp và nằm trong mục tiêu chung mà xã hội chấp nhận được. Điều này phù hợp với xu hướng phát triển bền vững và lợi ích DN phải gắn với lợi ích chung của xã hội.

### **Lý thuyết mối quan hệ Lợi ích – CP (Cost – benefit theory)**

Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí chỉ ra rằng lợi ích có được từ việc các thông tin kế toán được cung cấp phải được xem xét trong mối quan hệ với chi phí dùng để tạo ra và cung cấp thông tin đó. Xét một cách tổng thể thì lợi ích từ thông tin kế toán

có thể phục vụ cho người sử dụng: là các bên có liên quan, là nhà đầu tư và ngay cả chính bản thân DN; còn chi phí thì do người lập báo cáo thông tin kế toán gánh chịu nhưng xét rộng ra thì chi phí này do xã hội gánh chịu (Trần Ngọc Hùng, 2016).

Hệ thống KTQT CP được lựa chọn ở mỗi DN khác nhau, ngoài việc phụ thuộc vào các nhân tố ngẫu nhiên thì mối quan hệ giữa lợi ích đạt được và CP phải bỏ ra để triển khai một hệ thống KTQT cũng cần được nghiên cứu, xem xét. Mục tiêu của KTQT CP là cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Tùy thuộc vào nhu cầu thông tin đơn giản hay phức tạp của nhà quản trị mà các DN lựa chọn các kỹ thuật tính toán của KTQT đảm bảo hài hòa giữa CP và lợi ích. Bên cạnh đó, đặt trong tình huống các DN cần thiết có những kỹ thuật quản trị CP hiện đại để đạt mục tiêu trong ngắn hạn hay dài hạn mà xét lợi ích trong hiện tại hay tương lai khi so sánh với CP bỏ ra.

Trên cơ sở nội dung của lý thuyết lợi ích - chi phí, các tác giả nghiên cứu về phương pháp kế toán ABC lập luận quan điểm của mình. Agbejule (2006) cho rằng trước khi tiến hành triển khai vận dụng cần xem xét mục đích triển khai và cân nhắc đến ích lợi của thông tin cung cấp từ phương pháp này với chi phí bỏ ra. Để lựa chọn triển khai phương pháp ABC, lý thuyết về lợi ích và chi phí cũng thường được sử dụng để làm cơ sở đánh giá trong nhiều nghiên cứu.

### **Lý thuyết tâm lý**

Được giới thiệu bởi Follet, lý thuyết tâm lý nhấn mạnh vai trò của con người trong tổ chức, nhân tố quan trọng làm tăng hiệu quả quản trị. Lý thuyết này giải thích ảnh hưởng của tâm lý xã hội đối với những hành động của con người. Các nhà nghiên cứu cho rằng việc triển khai và thành công trong vận dụng bất kỳ kỹ thuật, phương pháp KTQT nào cũng đều được giải thích qua lý thuyết này. Bởi, khi những hành vi của mỗi cá nhân phù hợp với mục tiêu chung của DN sẽ tạo đà cho các DN phát triển hưng thịnh, đặc biệt đối với đội ngũ lãnh đạo trong quá trình lập ngân sách, kiểm soát và ra quyết định.

*Hệ thống các lý thuyết nền tảng đều nhấn mạnh, việc triển khai vận dụng một phương pháp KTQT với bất kỳ kỹ thuật nào, dù là truyền thống hay tiên tiến hiện đại*



*của bị tác động bởi nhiều nhân tố. Có nhân tố thuộc về bản thân các DN với những tác động từ con người, kỹ thuật tới điều kiện kinh tế; cũng có những nhân tố đến từ môi trường bên ngoài buộc các DN phải chủ động nhận thức, như áp lực cạnh tranh từ phía thị trường, sự biến đổi nhanh chóng của nền kinh tế hay sự phát triển mạnh mẽ của công nghệ thông tin. Không có một mô hình KTQT với một hệ thống các công cụ kỹ thuật nào là hoàn hảo với tất cả các DN. Sự hoàn hảo được đặt trong một không gian riêng, điều kiện riêng và riêng từng DN. Do vậy, mỗi một DN khác nhau, xét trên các khía cạnh cụ thể, để nghiên cứu các tác động của các nhân tố bên trong và bên ngoài có thể ảnh hưởng tới tính khả thi và sự thành công trong việc triển khai một hệ thống KTQT.*

### ***2.2.2. Các nhân tố bên trong ảnh hưởng tới việc triển khai vận dụng thành công phương pháp ABC***

Có rất nhiều nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công hay thất bại của việc vận dụng phương pháp kế toán ABC, nhưng rất ít các bài đề cập đến các nhân tố này một cách đầy đủ. Đồng thời, hầu hết các tác giả trước đây nghiên cứu và kiểm định các nhân tố tác động được phân chia thành từng nhóm: nhóm nhân tố kỹ thuật, nhóm nhân tố tổ chức, nhóm nhân tố môi trường hay nhóm nhân tố ngữ cảnh... (Rundora and Selesho; 2014). Để nhận định được sự ảnh hưởng của các nhân tố này, xét trong nội hàm DN, các nhân tố được đề cập bao gồm:

**Quy mô DN** là một nhân tố có tác động đến cả cấu trúc lẫn các sự sắp xếp về mặt kiểm soát trong DN. Reid (1995) nghiên cứu về vai trò của hệ thống KTQT trong quá trình thu tóm và sát nhập, đã đưa ra các bằng chứng về sự tác động của nhân tố quy mô DN đối với các công cụ kỹ thuật kiểm soát. Những DN có quy mô lớn, nguồn lực dồi dào thương lựa chọn và vận dụng các kỹ thuật KTQT phức tạp hơn so với các DN có quy mô nhỏ, các DN lớn với hệ thống phức tạp, đòi hỏi phải kiểm soát nhiều hơn hoạt động của mình và dựa vào nhiều thông tin hơn; do đó DN cần vận dụng KTQT một cách tổng thể và phức tạp hơn. Điều này cũng được nhiều nhà nghiên cứu đồng tình (Haldma và Laats, 2002; Hutaibat, 2005; Abdel-Kader and Luther, 2008). Điều này được lý giải là một DN có quy mô lớn thì thông thường có nguồn lực tài chính tốt hơn để trang trải các CP về thông tin kế toán hơn là các DN có quy mô nhỏ;

nhu cầu thông tin để giải quyết các vấn đề phức tạp trong quản lý trong các DN có quy mô lớn cũng cao hơn đòi hỏi các kỹ thuật kế toán phức tạp hơn.

**Nhận thức về phương pháp ABC** là nhân tố quan trọng có ảnh hưởng đến quyết định sử dụng các công cụ kỹ thuật KTQT hiện đại. Hiểu biết về nội dung phương pháp, cách thức sử dụng công cụ để đạt được những lợi ích do phương pháp mang lại sẽ tạo điều kiện thúc đẩy mong muốn và triển khai phương pháp ABC. Nhiều nhà nghiên cứu thực tế đã chứng minh, các DN nhận thức được vai trò quan trọng của phương pháp nhưng do thiếu kiến thức và phương thức triển khai đã dẫn đến sự thất bại. Phillip (2013); Rosebud and Jacob (2014) cho rằng chính vì thiếu kiến thức hiểu biết về phương pháp ABC mà các DN không so sánh được những lợi ích của nó với các phương pháp kế toán truyền thống mà chỉ nhận thấy luồng CP phải chi ra lớn nên các DN từ bỏ sử dụng.

**Vai trò của thông tin CP:** là một trong những nhân tố quyết định việc lựa chọn các kỹ thuật kế toán, phương pháp kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Nhà quản trị đề cao vai trò của thông tin chi phí trong quá trình trợ giúp phân tích, đưa ra các quyết định luôn cần một hệ thống thông tin chi phí chính xác, hữu ích. Các thông tin chi phí này là kết quả của phương pháp kế toán quản trị chứ không phải thông tin chi phí được chiết xuất từ các báo cáo tài chính. Các nghiên cứu trước cho thấy, việc quyết định vận dụng một phương pháp kế toán hiện đại phụ thuộc rất nhiều vào nhận thức về vai trò của thông tin chi phí và việc sử dụng thông tin chi phí trong các quyết định của nhà quản trị.

**Sự ủng hộ và hỗ trợ của quản lý cấp cao:** Các nghiên cứu cho thấy rằng sự ủng hộ và hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao là nhân tố quyết định đến sự thành công của việc áp dụng hệ thống ABC. Điều này cũng nhất quán với các kết quả nghiên cứu khác rằng tất cả các cuộc cải cách đều cần phải có sự ủng hộ và hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao. Khi các nhà quản lý cấp cao tập trung các tài lực, chiến lược, mục tiêu vào việc thực hành hệ thống ABC với những cam kết của họ sử dụng hệ thống ABC trong việc đưa ra các quyết định sẽ là nhân tố thúc đẩy sự thành công của việc vận dụng phương pháp ABC, ngược lại, khi vấp phải sự phản đối hoặc không đồng tình về

quan điểm sử dụng kỹ thuật KTQT thì việc từ bỏ triển khai hoặc tình hiệu quả của việc triển khai sẽ phát sinh.

**Quyền sở hữu phi kế toán:** Khi hệ thống ABC chỉ được kiểm soát và quản lý bởi bộ phận kế toán, có một điều nguy hiểm rằng họ có thể chỉ sử dụng nó để thỏa mãn nhu cầu của riêng họ. Một lý do quan trọng trong việc các công ty ứng dụng không thành công là bộ phận kế toán vẫn còn giữ quyền sở hữu mà không chia sẻ quyền này với các bộ phận ngoài kế toán khác. Bởi vì lý do này mà bộ phận kế toán cũng như các bộ phận khác ngoài kế toán phải được xem là những người sở hữu hệ thống mới này. Các bộ phận ngoài kế toán phải tham gia vào các quyết định ban đầu trong việc đầu tư, thiết kế và áp dụng hệ thống ABC. Bằng cách này bộ phận ngoài kế toán sẽ có nhiều cơ hội hơn trong việc hỗ trợ và phát triển hệ thống ABC

**Quan điểm đổi mới:** nhiều nghiên cứu chứng minh rằng chính tâm lý ngại thay đổi là rào cản cho việc vận dụng một kỹ thuật tính toán mới như ABC (Abusalama, 2008; Bahnub, 2012; Rundona cộng sự, 2013). Dám đổi mới, vận dụng các kỹ thuật tiên tiến trong môi trường cạnh tranh chính là một trong những chìa khóa thành công cho các nhà quản trị DN. Quan điểm đổi mới được bắt đầu từ những nhận thức về phương pháp kế toán quản trị hiện đại, nghiên cứu và nhận biết những lợi ích của phương pháp... cho đến việc dám thay đổi cách thức quản lý truyền thống, các quan điểm quản trị truyền thống để đáp ứng các yêu cầu đang ngày càng thay đổi của xã hội trong môi trường cạnh tranh gay gắt.

**Nguồn lực nội tại:** Quá trình thiết kế và triển khai phương pháp ABC đòi hỏi các DN phải có đủ các nguồn lực phù hợp. Nguồn lực cần thiết nhất đó là thời gian và sự cam kết của bộ phận kế toán, nhà quản lý cấp cao, nhân viên, phần mềm và các chuyên gia tư vấn. Việc triển khai hệ thống ABC thường mất nhiều thời gian hơn mong đợi. Các DN tham gia cuộc phỏng vấn của IMA cho biết phải mất khoảng 3 năm triển khai trước khi họ có thể sử dụng hệ thống ABC. Khoảng thời gian cần để hoàn thành tùy thuộc vào quy mô DN.

Trong cuộc khảo sát 143 công ty, Shields và McEwen nhận thấy rằng nguồn nhân lực phù hợp là một nhân tố quan trọng cho sự thành công của hệ thống ABC. Còn các nguồn lực khác như phần mềm quản lý hay phần mềm kế toán không ảnh

hưởng nhiều đến hệ thống ABC trong dài hạn. Shields và McEwen (1996) cũng chỉ ra trong nghiên cứu của mình rằng việc lựa chọn các hệ thống công nghệ thông tin là quan trọng với bộ phận kế toán và hệ thống thông tin quản lý (Management Information System) nhưng sự lựa chọn này không ảnh hưởng tới sự thành công của một dự án ABC.

### ***2.2.3. Các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng tới của việc triển khai vận dụng thành công phương pháp ABC***

**Nhận thức về sự bất ổn của môi trường** của các nhà quản trị có tác động đến việc lựa chọn và triển khai vận dụng những kỹ thuật mới của KTQT như ABC. Khi DN đối mặt với sự bất ổn cao của môi trường thì DN có xu hướng áp dụng tổ chức phân quyền, và kết quả là phải vận dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại, tiên tiến hơn. Hutaibat (2005) đã trích lại kết quả nghiên cứu năm 1997 của Chong và Chong cho rằng thông tin thu được từ các kỹ thuật tiên tiến này sẽ giúp giảm bớt sự bất ổn và cải thiện quá trình ra quyết định.

**Cạnh tranh** là một trong những nhân tố được nhiều nghiên cứu khẳng định mức độ ảnh hưởng lớn đến sự lựa chọn và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Cạnh tranh là yếu tố môi trường bên ngoài có tác động cùng chiều đến việc quyết định sử dụng một phương pháp kế toán quản trị hiện đại nhằm cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Mức độ cạnh tranh càng lớn thì nhu cầu về chất lượng thông tin càng cao.

## **2.3. Kinh nghiệm nghiên cứu của các nước về thiết kế hệ thống phương pháp kế toán ABC và các nhân tố ảnh hưởng**

### ***2.3.1. Kinh nghiệm vận dụng phương pháp kế toán ABC ở các nước phát triển***

Phương pháp kế toán ABC đã được triển khai thành công như một hệ thống chi phí tinh chế ở các nước phát triển kể từ lần đầu tiên được giới thiệu ở Mỹ vào cuối những năm 1980 (Horngren và cộng sự. 2002; Andersons 1995; Xu 2012). Mặc dù việc vận dụng phương pháp ABC được công nhận là có lợi ích và giá trị đối với các DN, song một loạt các vấn đề tồn tại cũng đã được các nhà nghiên cứu đề cập đến.

Gietsmann (1991) đã tiến hành một nghiên cứu điển hình về việc thực hiện ban đầu ABC trong công ty Ransome Hoffmann Pollard Limited (RHP) ở Anh; nghiên cứu cho thấy rằng có rất ít bằng chứng về sự gia tăng lợi nhuận hoặc sự một phép đo chi phí thực sự bằng cách áp dụng ABC trong RHP. Tuy nhiên, lợi ích chính của việc triển khai ABC lại là gia tăng khả năng gắn kết trong công việc giữa các nhân viên trong công ty và mức độ hiệu quả của hệ thống chi phí trong việc quản lý thương mại. Các nhà nghiên cứu khác cho rằng nhiều công ty vẫn đang sử dụng các hệ thống chi phí truyền thống, chỉ có khoảng 20% chấp nhận triển khai ABC (Innes và cộng sự, 2000; Sulaiman et al. 2004). Tương tự, Xu (2012) lập luận trong một nghiên cứu rằng việc vận dụng phương pháp ABC đã cải thiện được lợi nhuận hoặc các biện pháp hiệu suất ở một số công ty phương Tây. Do đó, một câu hỏi đầy thử thách là làm thế nào để đảm bảo thành công khi thay đổi hệ thống kế toán chi phí truyền thống sang hệ thống phương pháp kế toán ABC? Xu (2012) cho rằng, sự thay đổi về tổ chức và văn hóa DN đã tác động đến quyết định triển khai phương pháp KTQT mới này.

Mặt khác, Innes và Mitchell (1991), áp dụng lý thuyết tâm lý, đã tiến hành một nghiên cứu điển hình về việc triển khai phương pháp ABC tại một công ty có trụ sở tại Anh. Kết quả xác định một số yếu tố tác động đến việc thực hiện thành công ABC, bao gồm: sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao; sự đầy đủ nguồn lực; sự rõ ràng về các mục tiêu và sự phối hợp giữa các thành viên. Bên cạnh đó, nghiên cứu cũng chỉ ra những khó khăn và trở ngại gặp phải trong quá trình thực hiện phương pháp ABC. Một khó khăn quan trọng là sự gia tăng xung đột tiềm năng do những người chịu trách nhiệm triển khai ABC không nhận thấy nhu cầu giao tiếp và hợp tác tốt giữa các phòng ban khác nhau khi giới thiệu một hệ thống mới. Tuy nhiên, Innes và Mitchell (1991) đã không thể giải thích ở bất kỳ chiều sâu nào gây ra xung đột. Một số câu trả lời có thể được tìm thấy trong nghiên cứu điển hình của Anderson (1995), nơi tác giả xác định các yếu tố hành vi và ngữ cảnh đóng góp vào thành công trong quá trình thực hiện ABC trong Tổng công ty General Motors từ năm 1986 đến năm 1993. Trong đó, tác giả đã tìm kiếm các yếu tố có ảnh hưởng đến sự thay đổi hệ thống quản lý chi phí, thông qua nghiên cứu thực nghiệm những yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện ABC.

Một trong số ít các nghiên cứu thực nghiệm do Gosselin (1997) thực hiện đã kiểm tra chặt chẽ ảnh hưởng của cơ cấu tổ chức và chiến lược đến việc thực hiện các phương pháp ABC bằng cách sử dụng phương pháp khảo sát trong một mẫu các đơn vị kinh doanh chiến lược (SBU) trong 161 công ty sản xuất Canada. Ông đã phân loại quản trị hoạt động thành ba loại cơ bản, cụ thể là Phân tích hoạt động (AA), Phân tích chi phí hoạt động (ACA) và xác định CP trên cơ sở hoạt động (ABC). Kết quả cho thấy cơ cấu tổ chức đóng một vai trò quan trọng trong việc lựa chọn loại phương pháp tiếp cận quản trị hoạt động đặc biệt là ở cấp độ cuối cùng sự kết hợp giữa kỹ thuật KTQT ABC với quản trị trên cơ sở hoạt động (ABC). Kết quả cho thấy, các DN có sự tập trung và có sự khác biệt thì có nhiều khả năng triển khai thành công phương pháp ABC. Nghiên cứu thăm dò này được cho là một trong những nghiên cứu thực nghiệm đầu tiên cung cấp cái nhìn sâu sắc về mối liên hệ giữa hành vi của các tổ chức và việc thực hiện ABC.

Ngoài ra, một nghiên cứu khác của Chong và Cable (2002) về việc triển khai hệ thống ABC tại một công ty dầu khí của Úc cho thấy rằng các mục tiêu quan trọng nhất cho việc thực hiện tập trung vào ba yếu tố, đó là quản lý chi phí hiệu quả hơn, kiểm soát chi phí tốt hơn và thông tin chi phí chính xác hơn. Nghiên cứu đã chứng minh được rằng các mục tiêu này đã đạt được thông qua việc thực hiện ABC. Một số yếu tố, bao gồm sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao, tổ chức tốt và sự liên kết thông tin hiệu quả giữa người thực hiện và sử dụng, được cho là có ảnh hưởng tới khả năng thực hiện thành công ABC trong công ty. Tuy nhiên, sự thiếu hiểu biết về phương pháp ABC đã được công nhận như là một trở ngại để đạt được thành công trong việc thực hiện phương pháp này. Do đó, họ nhấn mạnh vai trò của các nhân viên trong việc tạo động cơ và cam kết đào tạo đầy đủ để đảm bảo việc thực hiện thành công và bền vững của ABC. Phát hiện này phù hợp với kết quả nghiên cứu của Innes và Mitchell (1991), Shields (1995).

Hơn nữa, Major và Hopper (2005) đã nêu lên các vấn đề kỹ thuật và ngữ cảnh liên quan đến tính chính xác và phù hợp với hệ thống ABC khi tiến hành nghiên cứu tình huống trong một công ty viễn thông Bồ Đào Nha. Bằng cách áp dụng một tam giác lý thuyết phân tích các yếu tố và các phương pháp dựa trên quy trình, để kiểm tra

các vấn đề thực tế, khó khăn liên quan đến việc thực hiện ABC. Nghiên cứu giải thích sự phản kháng với việc thực hiện ABC là do thiếu đào tạo và liên kết kém giữa các phòng ban khác nhau trong công ty. Hỗ trợ từ quản lý cấp cao trong suốt quá trình thực hiện là chìa khóa để cho phép phương pháp ABC được nhân viên chấp nhận và làm cho ABC hoạt động hiệu quả.

Một nghiên cứu sâu hơn được thực hiện bởi Englund và Gerdin (2008) về sự xung đột quyền lực sau việc thực hiện phương pháp ABC. Những nhà nghiên cứu này luận rằng việc thực hiện ABC không phải là một quá trình trung lập, mà là một sự liên kết hài hòa về lợi ích và trách nhiệm giữa các bộ phận trong công ty mà sự xung đột quyền lợi có thể tồn tại và được thể hiện theo thứ bậc trong các tổ chức. Kết quả nghiên cứu cho rằng các bên khác nhau có mục đích khác nhau để tham gia và họ hành động theo sở thích riêng của họ trong quá trình thực hiện ABC. Do đó, một sự thay đổi về quyền lực xảy ra khi lợi ích các bên liên quan trong tổ chức bị đe dọa bởi hậu quả của tổ chức và hành vi. Kết quả là, việc thực hiện ABC sẽ thay đổi quan hệ quyền lực giữa các bên liên quan trong tổ chức để giải quyết hậu quả của tổ chức và hành vi, và phân chia lại quyền lực cho tất cả các bên liên quan.

Một nghiên cứu điển hình được thực hiện bởi Liu và Pan (2007) có lẽ là đánh giá toàn diện nhất được thực hiện về việc triển khai phương pháp ABC ở Trung Quốc. Sử dụng mô hình nghiên cứu ứng dụng, họ đã tiến hành nghiên cứu điển hình về việc vận dụng ABC trong Xu Ji - một công ty sản xuất Trung Quốc, trong giai đoạn 2001-2005. Phát hiện của họ cho thấy rằng hỗ trợ từ quản lý cấp cao là một yếu tố thành công chiếm ưu thế trong quá trình triển khai ABC. Một số vấn đề như sự thay đổi về cơ cấu tổ chức không phải là nhân tố phổ biến nhưng có thể ảnh hưởng đến thành công của ABC trong tương lai. Nghiên cứu này đã đóng góp lịch sử cho các nghiên cứu về ABC của Trung Quốc như là một cuộc kiểm nghiệm triển khai ABC thành công đầu tiên trong bối cảnh tổ chức của Trung Quốc.

### ***2.3.2. Kinh nghiệm vận dụng phương pháp kế toán ABC ở các nước đang phát triển***

Việc nghiên cứu các tài liệu hiện có về vận dụng phương pháp ABC cho thấy sự phổ biến của ABC được sử dụng như một công cụ quản lý chi phí ở các nước đang phát triển thấp hơn rất nhiều so với các công ty ở các nước phát triển. Thiếu nhận thức

và chuyên môn của ABC ở các nước đang phát triển là nguyên nhân chủ yếu. Tuy nhiên, các kết luận về lý do phương pháp ABC không được coi là một công cụ quản lý chi phí hiệu quả ở nhiều nước đang phát triển lại không đảm bảo sự chắc chắn bởi sự hạn chế về số lượng của các nghiên cứu. Các nghiên cứu chính để xem xét thực trạng vận dụng ABC ở các nước đang phát triển bao gồm: Luther và Longden (2001), Roztocki và Weistroffer (2004), Chongruksut và Brooks (2005), Liu và Pan (2007), Abdul và Sulaiman (2008); Hopper và cộng sự, (2009). Phát hiện của họ được tóm tắt như sau:

Một nghiên cứu ở Nam Phi do Luther và Longden thực hiện năm 2001 nghiên cứu về lợi ích của việc áp dụng các kỹ thuật kế toán quản trị, trong đó có ABC tại các công ty ở Nam Phi dường như mang lại kết quả hơn những nghiên cứu được thực hiện ở Anh. Phát hiện của họ chỉ ra rằng các nhân tố ảnh hưởng tới sự thay đổi các kỹ thuật kế toán quản trị như ABC ở Nam Phi khác với ở Anh là do sự thay đổi cấu trúc và biến động trong các nền kinh tế. Hay nói cách khác, các nghiên cứu này kết luận các kỹ thuật kế toán quản trị được vận dụng trong điều kiện tác động của bối cảnh chính trị, văn hóa và kinh tế (Hopper và cộng sự, 2009).

Tại Ấn Độ, một nghiên cứu cho rằng tỷ lệ chấp nhận phương pháp ABC tại quốc gia này là rất thấp. Tác giả Joshi (2001) cho biết hầu hết các công ty Ấn Độ phụ thuộc rất nhiều vào các kỹ thuật kế toán quản trị truyền thống do sự đa dạng văn hóa và thiếu hiểu biết trong việc áp dụng các phương pháp kế toán quản trị hiện đại như ABC.

Bằng cách sử dụng một công ty giả định, Roztocki và Weistroffer (2004) đã minh họa một mô hình bằng cách tích hợp giữa chuỗi giá trị và phương pháp ABC với mục đích đánh giá đầu tư CNTT vào các nền kinh tế mới nổi. Thông tin thu được từ sự kết hợp này được chứng minh là có lợi hơn cho các nhà quản trị phục vụ cho việc ra quyết định tối ưu và để đạt được hiệu quả chi phí khi thực hiện đánh giá các khoản đầu tư CNTT được đề xuất.

Một nghiên cứu thực nghiệm được thực hiện ở Thái Lan về việc vận dụng phương pháp ABC do Chongruksut và Brooks (2005) tiến hành. Kết quả cho thấy tỷ lệ chấp nhận ABC là 35%, được cho là tương đối cao đặc biệt ở các nước đang phát



triển. Họ cũng nhận thấy rằng các DN càng có độ phức tạp về sản phẩm và dịch vụ thì càng có khả năng áp dụng ABC do sự gia tăng ngày càng cao của yếu tố cạnh tranh và chi phí. Bên cạnh đó, lợi ích thu được từ việc thực hiện ABC bao gồm: sản phẩm tính giá chính xác hơn; cải thiện kiểm soát chi phí; đo lường hiệu suất tốt hơn; tăng lợi nhuận; và phát triển khả năng cạnh tranh. Họ đã chứng minh rằng một yếu tố quan trọng tác động trực tiếp đến sự thành công của phương pháp ABC là sự hỗ trợ từ các quản lý cấp cao, kết luận này cũng phù hợp với các nghiên cứu trước. Tuy nhiên, trái ngược với hầu hết các tài liệu hiện tại về các nhân tố làm cản trở việc triển khai phương pháp ABC, hầu hết các vấn đề mà những các DN Thái Lan gặp phải là do các vấn đề kỹ thuật hơn là những vấn đề hành vi.

Abdul Majid và Sulaiman (2008) cũng đã tiến hành một nghiên cứu chuyên sâu về thực trạng vận dụng phương pháp ABC, trường hợp tại 2 công ty ở Malaysia với mục tiêu là tìm kiếm các nhân tố tác động đến việc thành công hay thất bại. Kết quả cho thấy các nhân tố quản lý có tác động lớn hơn các nhân tố kỹ thuật trong quá trình triển khai. Các yếu tố quản lý bao gồm: sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao; đơn giản hóa quá trình thực hiện ABC; sự hỗ trợ từ các phần mềm phù hợp; sự tham gia và cam kết đầy đủ của tất cả các nhân viên có liên quan.

### CHƯƠNG III

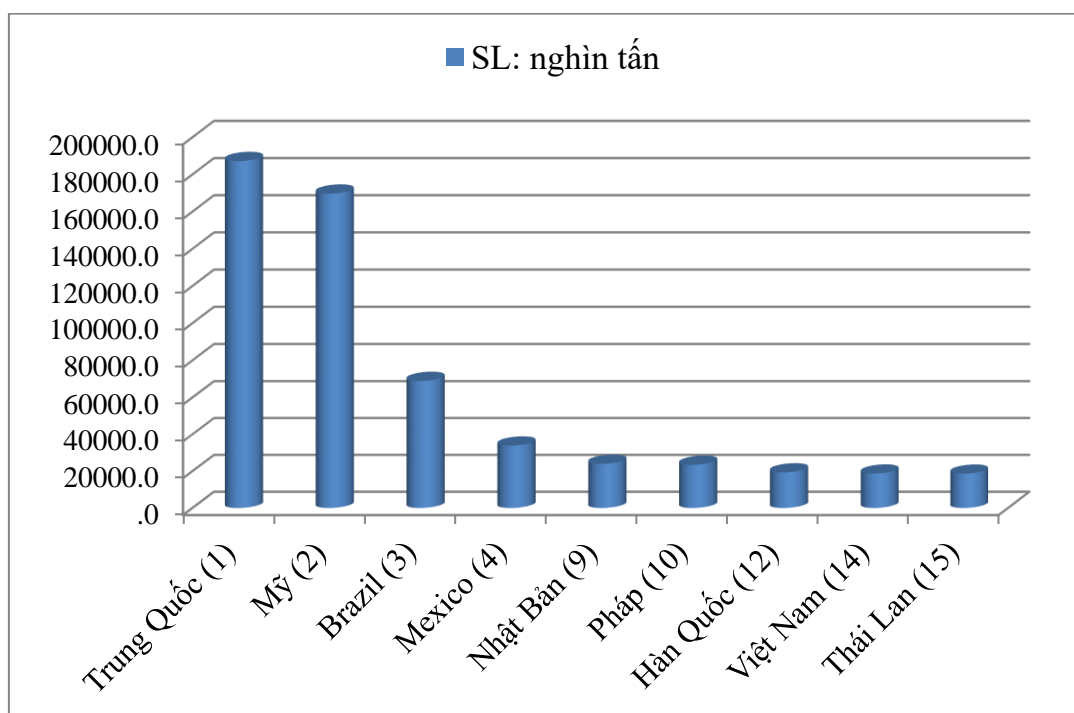
## THỰC TRẠNG ĐỊA BÀN NGHIÊN CỨU – CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THỨC ĂN CHĂN NUÔI MIỀN BẮC

### 3.1. Tổng quan ngành thức ăn chăn nuôi (TACN) Việt Nam

Thức ăn chăn nuôi là yếu tố mắt xích quan trọng để phát triển ngành chăn nuôi, vốn đang được coi là giải pháp đảm bảo an ninh lương thực trên toàn thế giới. Ngành chế biến thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam phát triển nhanh và mạnh từ đầu thập kỷ 90 đến nay. Do tác động tích cực của chính sách đổi mới, khuyến khích đầu tư trong và ngoài nước nên các nhà kinh doanh đã phát triển mạnh vào ngành công nghiệp này. Đến đầu thế kỷ 20, khoa học chế biến thức ăn chăn nuôi mới hình thành và phát triển một cách nhanh chóng cùng với sự phát triển không ngừng của khoa học kỹ thuật.

Cùng với sự phát triển kinh tế trong thời kỳ hội nhập, ngành chế biến TACN Việt Nam được đánh giá là ngành có tốc độ phát triển cao. Các nhà quản lý cho rằng, ngành TACN Việt Nam đang có mức tăng trưởng mà ít ngành có được từ 13-15% mỗi năm nay. Theo số liệu Cục Chăn nuôi, Việt Nam nằm trong top 20 quốc gia sản xuất thức ăn chăn nuôi lớn trên thế giới. Trong năm 2014, với mức tiêu thụ 12 triệu tấn, Việt Nam đứng thứ 19 về hoạt động sản xuất thức ăn chăn nuôi công nghiệp. Theo số liệu khảo sát điều tra công bố của Attech Global Feed vào tháng 2 năm 2016, Việt Nam vươn lên vị trí số 17 trong 131 quốc gia trên thế giới được điều tra về sản lượng TACN. Với 14.75 triệu tấn năm 2015, ngành TACN Việt Nam đứng thứ 3 trong các nước Đông Nam Á và thứ 7 trong Châu Á. Năm 2016, với sản lượng 15,8 triệu tấn, ngành sản xuất TACN công nghiệp Việt Nam đứng đầu Đông Nam Á và đứng thứ 12 thế giới.

Mặc dù là nước có nền nông nghiệp phát triển, song theo số liệu từ Tổng cục Hải quan, hàng năm Việt Nam vẫn phải nhập khoảng trên dưới 8 triệu tấn nguyên liệu TACN từ 63 nước và vùng lãnh thổ trên thế giới.

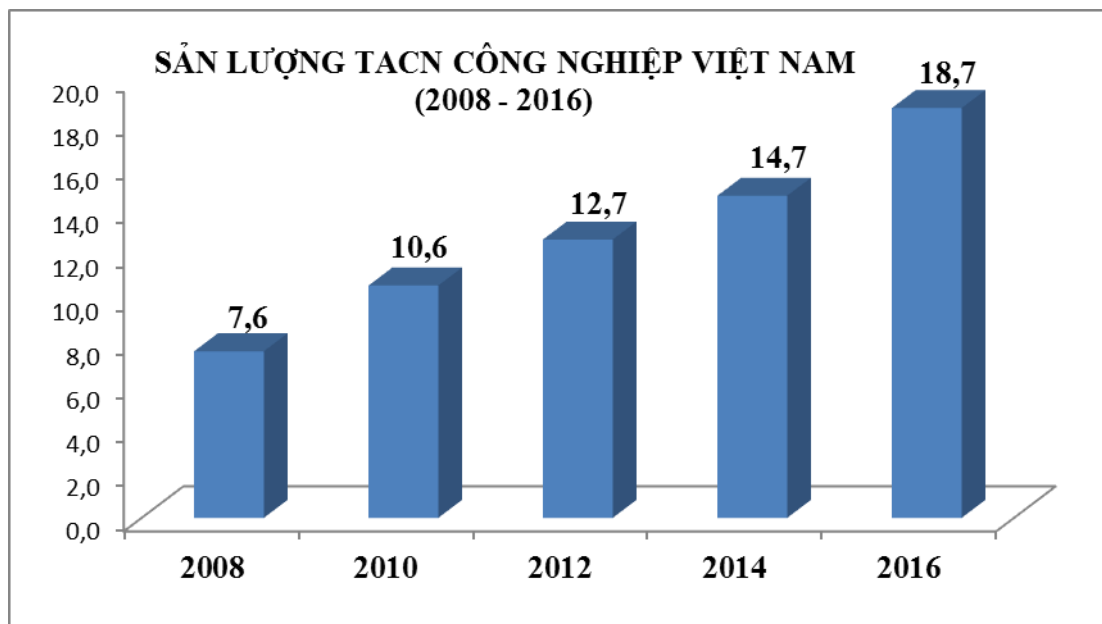


**Hình 3. 1: Các quốc gia sản xuất TACN lớn nhất thế giới**

Tốc độ tăng trưởng giảm dần, doanh thu thị trường thức ăn chăn nuôi hiện đạt 6 tỷ USD (2015). Từ năm 2005 đến năm 2014, sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp (bao gồm cả thức ăn thủy sản) ghi nhận tốc độ tăng CAGR khá cao 16% nhờ vào giai đoạn bùng nổ từ năm 2005 đến 2010 với mức tăng trưởng 2 con số (22%). Tuy nhiên, tốc độ tăng trưởng sản lượng TACN giảm dần, đạt 8% những năm 2010 - 2015.

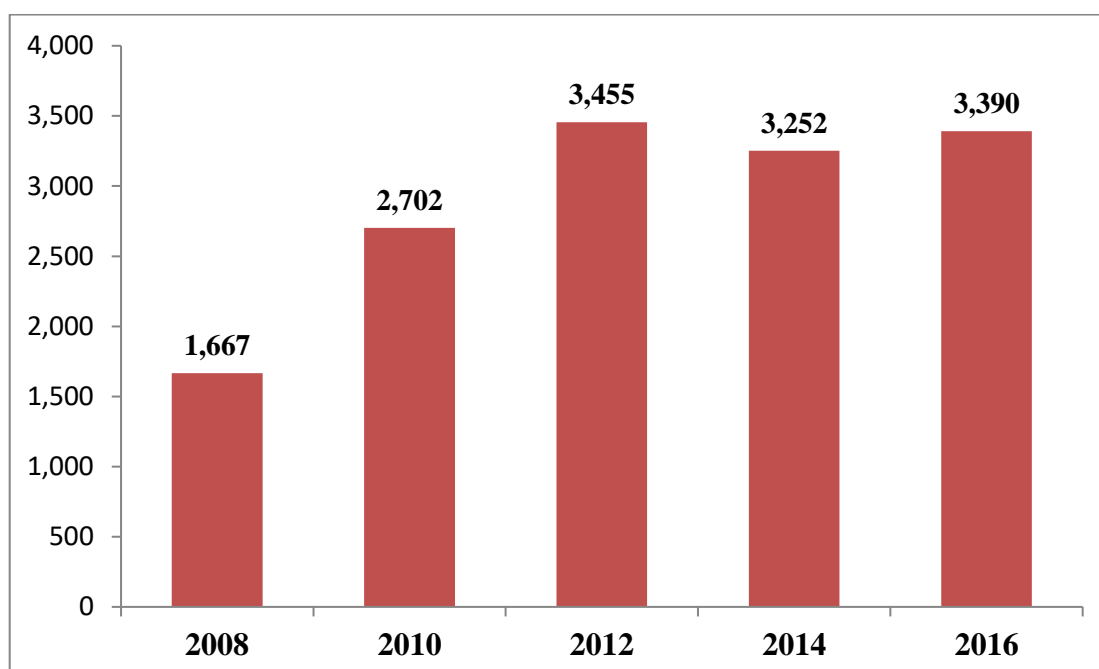
Ngành sản xuất TACN trong nước phụ thuộc rất lớn vào nguồn nguyên liệu nhập khẩu, trung bình Việt Nam chi khoảng 3 tỷ USD cho nhập khẩu TACN và nguyên liệu. Trong đó, các loại nguyên liệu giàu đạm như khô dầu đậu tương, bột xương thịt, bột cá Việt Nam phải nhập tới trên 85%; và khoáng chất, vitamin, phụ gia phải nhập khẩu 100%. Việt Nam là nước nông nghiệp nhưng ở trình độ sản xuất nhỏ lẻ, lạc hậu. Trong khi đó, các quốc gia khác đã công nghiệp hóa nông nghiệp nên họ cho ra sản lượng lớn, giá thành thấp, Việt Nam khó cạnh tranh. Theo Cục Chăn nuôi, sản lượng TACN công nghiệp cho gia súc, gia cầm quy đổi năm 2016 đạt khoảng 18,7 triệu tấn, tăng xấp xỉ 18,35% so với năm 2015 (15,8 triệu tấn). Trong đó, thức ăn chăn nuôi chủ yếu là thức ăn chăn nuôi cho lợn chiếm 65,14% (Báo cáo thức ăn chăn nuôi Việt Nam năm 2016 và dự báo năm 2017). Nhu cầu thị trường TACN rất lớn, tại Việt Nam,

trong những năm tới phải nâng sản lượng TACN lên ít nhất gấp 2 lần so với hiện nay, đạt 25 - 26 triệu tấn/năm vào năm 2020. Trong ngành chăn nuôi, sản xuất TACN mang lại lợi nhuận cao nhất và ổn định nhất.



**Hình 3. 2: Sản lượng TACN CN Việt Nam, giai đoạn 2008 – 2016 (triệu tấn)**

(Nguồn: Cục Chăn nuôi, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn)



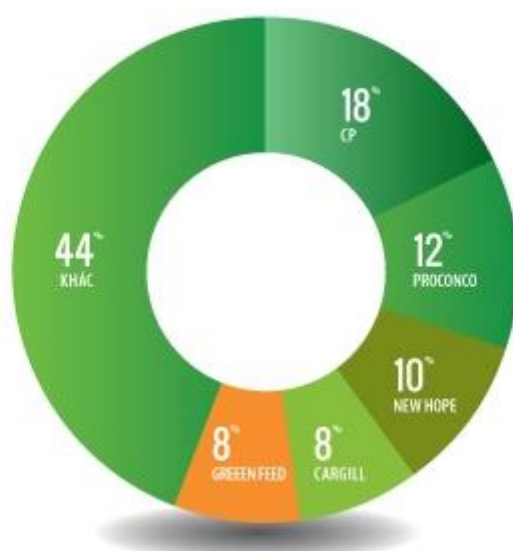
**Hình 3. 3: Giá trị nhập khẩu nguyên liệu TACN, 2008 – 2016 (triệu USD)**

(Nguồn: Tổng Cục Hải quan, 2016)

## 3.2. Thực trạng kinh doanh và thị phần của các DNSX thức ăn chăn nuôi

### 3.2.1. Thị phần các DNSX thức ăn chăn nuôi giai đoạn 2010 – 2016

Báo cáo từ Hiệp hội TACN Việt Nam, giai đoạn 2010 – 2013 là giai đoạn các DNSX TACN tăng trưởng về mặt số lượng. Tuy nhiên, tỷ trọng các DN có quy mô nhỏ và vừa, thậm chí là siêu nhỏ bắt đầu xuất hiện. Năm 2010, với 286 DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất chế biến TACN trong đó chủ yếu là các DN có vốn nội địa, quy mô vốn thấp, không có sự cạnh tranh. Năm 2012, thị phần TACN Việt Nam phân hóa rõ rệt khi các DN được phân khúc, mặc dù chỉ với số lượng khá khiêm tốn nhưng các DN có vốn đầu tư nước ngoài chiếm phần lớn thị phần. Với những ưu thế nổi trội từ vốn, công nghệ, các DN FDI dần chiếm lĩnh thị trường.



**Hình 3. 4: Thị phần các DNSX TACN năm 2012**

(Nguồn: Cục Chăn nuôi, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn)

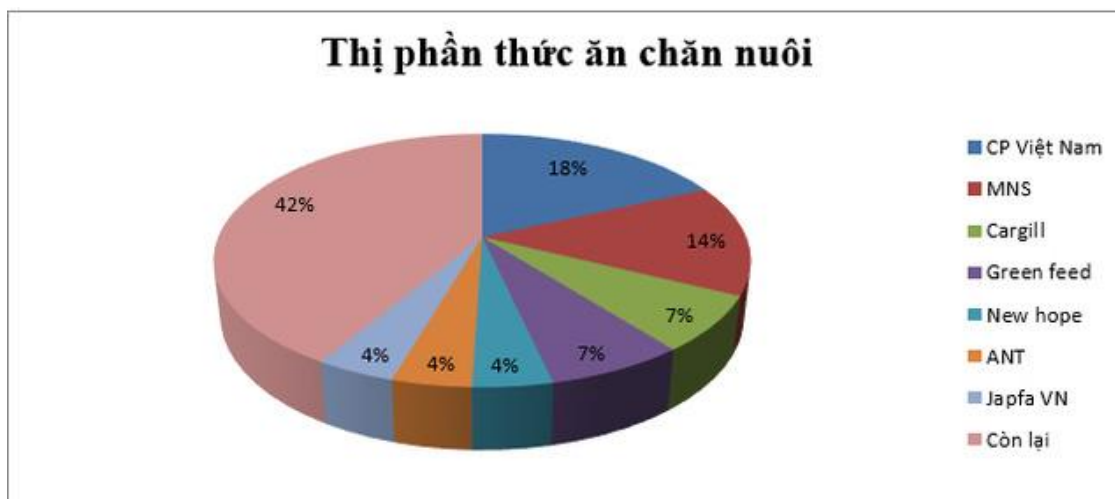
Theo Hiệp hội TACN Việt Nam, tính đến hết năm 2016, cả nước có 207 nhà máy sản xuất TACN, giảm so với 272 nhà máy năm 2013. Các nhà máy ngừng hoạt động chủ yếu có quy mô nhỏ, không cạnh tranh được trên thị trường TACN, trong khi nhiều công ty TACN lớn do nước ngoài đầu tư vốn không ngừng mở rộng quy mô sản xuất của các nhà máy vốn có. Do vậy, mặc dù số lượng nhà máy giảm song sản lượng TACN công nghiệp năm 2015 vẫn tiếp tục tăng

Các nhà máy có sản lượng nhỏ, dưới 50 nghìn tấn/năm trở xuống (chiếm 67%) phần lớn là của các ông chủ người Việt. Loại 50.000 tấn/năm trở lên, hầu hết của các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) và liên doanh, số doanh nghiệp có sản lượng này chỉ chỉ đếm trên đầu ngón tay. Hiện các doanh nghiệp FDI đang thống lĩnh trong ngành công nghiệp TACN Việt Nam, với những cái tên như C.P Group (Thái Lan), Cargill (Mỹ)....

Các doanh nghiệp nước ngoài hoặc có vốn nước ngoài hiện vẫn chiếm lĩnh thị phần TACN tại Việt Nam. Năm 2015, có 63 nhà máy thuộc doanh nghiệp TACN nước ngoài và liên doanh, chiếm 30% tổng số nhà máy TACN. Tuy nhiên, tổng sản lượng TACN công nghiệp của các nhà máy này đạt 9,51 triệu USD, chiếm 60% tổng sản lượng TACN công nghiệp tại Việt Nam. Các nhà máy sản xuất TACN của doanh nghiệp FDI có sản lượng khoảng 135.000 tấn/năm, trong đó nhà máy lớn nhất tới 830.000 tấn/năm.

Trong thời gian gần đây, một số doanh nghiệp nội, do nắm bắt được thời cơ, đã vươn lên, có tiếng nói trong lĩnh vực sản xuất TACN. Có 9 tập đoàn, tổng Công ty, công ty tư nhân và cổ phần trong nước sở hữu 24 nhà máy sản xuất TACN, tổng sản lượng trên 3,13 triệu tấn/năm, chiếm 24,6% thị phần cả nước. Nhiều cái tên nổi bật là Công ty CP Tập đoàn Dabaco (Bắc Ninh), công ty CP Việt Pháp Proconco, công ty Hồng Hà (Hà Nam), Cám VINA...

Mức tăng trưởng cao chủ yếu nằm ở các DN ngoại, còn các DN vừa và nhỏ trong nước tăng trưởng không đáng kể. Với việc nhiều DN FDI thống lĩnh trong ngành TACN, đây cũng điều thuận lợi để DN Việt Nam học kinh nghiệm trong đầu tư công nghệ sản xuất, tổ chức quản lý, kinh doanh và kinh nghiệm xây dựng thị trường nông thôn.



**Hình 3. 5: Thị phần các công ty sản xuất TACN Việt Nam, 2015**

(Nguồn: Cục Chăn nuôi, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn)

Trong khi đó, DN nội chỉ chiếm 35-40% thị phần TACN và phần lớn chỉ thực hiện vài khâu trong chuỗi giá trị chăn nuôi, chẳng hạn làm giống thì không chăn nuôi, hay nếu sản xuất TACN sẽ không làm giống, hoặc tiêu thụ sản phẩm cũng không chăn nuôi...

Với cách làm này các DN Việt Nam đã không tạo được một thương hiệu nào trọn vẹn trên thị trường. Ngược lại, các công ty nước ngoài đều xây dựng quy trình khép kín từ giống, thức ăn, chăn nuôi, chế biến, tiêu thụ để tạo ra sản phẩm hoàn chỉnh và thương hiệu được bảo đảm về chất lượng.

### **3.2.2. Thực trạng kinh doanh và thị phần của các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc**

Tính đến thời điểm cuối 2016, theo số liệu thống kê của Cục Chăn nuôi, Bộ Nông nghiệp và phát triển Nông thôn Việt Nam, tổng số nhà máy sản xuất TACN cả nước là 207 nhà máy, giảm 65 nhà máy so với năm 2013, chủ yếu là các DN có quy mô, công suất nhỏ, không đủ sức cạnh tranh trên thị trường. Trong đó tập trung phần lớn ở đồng bằng Sông Hồng, đồng bằng Sông Cửu Long và khu vực Đông Nam bộ. Khu vực Tây Nguyên không có các DN hoạt động sản xuất ở lĩnh vực này.

Đối với khu vực miền Bắc (trung du, miền núi phía Bắc và đồng bằng Sông Hồng), lượng nhà máy sản xuất TACN thường chiếm trên 50% so với tổng số nhà máy của cả nước. Năm 2013, trong tổng số 129 nhà máy, chỉ có 25 nhà máy thuộc các DN

có vốn đầu tư nước ngoài (100% hoặc FDI), chiếm 19,4%, số còn lại 104 nhà máy có vốn nội địa. Năm 2016, 20 nhà máy có quy mô nhỏ, công suất thấp đã đóng cửa khiến số lượng nhà máy TACN nội địa giảm xuống còn 84 nhà máy.

**Bảng 3. 1: Thống kê số lượng Nhà máy SX TACN miền Bắc, 2013 – 2016**

Loại hình Vùng miền	100% vốn NN & FDI		Trong nước		Tổng		Tỷ lệ	
	2013	2016	2013	2016	2013	2016	2013	2016
Trung du, miền núi PB	3	3	14	11	17	14	13,2%	12,8%
Đồng bằng sông Hồng	22	22	90	73	112	95	86,8%	87,2%
<b>Tổng</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>104</b>	<b>84</b>	<b>129</b>	<b>109</b>		
<b>Tổng cả nước</b>	<b>67</b>	<b>63</b>	<b>205</b>	<b>144</b>	<b>272</b>	<b>207</b>		

(Nguồn: Cục Chăn nuôi, Bộ Nông nghiệp và phát triển Nông thôn, 2016)

Mặc dù chỉ chiếm 23% số lượng nhà máy TACN song thị phần của các DN có vốn đầu tư nước ngoài lại chiếm đến gần 70%. Mặt khác, trong tổng số 109 nhà máy đăng ký lĩnh vực thức ăn chăn nuôi, thì có đến gần 65,1% các nhà máy có quy mô nhỏ và vừa (tương ứng 71 nhà máy) toàn bộ là nhà máy thuộc các DN có vốn đầu tư nội địa.

Về sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp, chỉ tính riêng đồng bằng Sông Hồng đã chiếm tới 43% sản lượng TACN của cả nước. Rõ ràng, cơ cấu phân bổ nhà máy thức ăn chăn nuôi không đều, chưa kể đến sự chênh lệch giữa 2 khối DN nội – ngoại. Công suất sản xuất của DN nội địa khoảng 12.465 tấn/năm, còn DN FDI có công suất trên 15.700 tấn/năm; chiếm 60 – 65% tổng sản lượng thức ăn chăn nuôi sản xuất ra.

Có thể nói các đại gia TACN đều có mặt tại miền Bắc: năm 2013, Công ty CP Chăn nuôi C.P Việt Nam (CP) chiếm 18,8% thị phần thức ăn chăn nuôi (TACN) trị giá 6 tỷ USD của Việt Nam, Proconco (liên doanh Việt - Pháp) 10,80% và Cagrill Việt Nam (Mỹ) 6,7%, lần lượt ở top đầu, trong khi đó, Greenfeed và Anco (liên doanh giữa Việt Nam và Malaysia) chỉ chiếm thị phần tương đối nhỏ với 4,4% và 2,2%. Song, năm 2015, thị trường TACN chứng kiến nhiều biến động. Cụ thể, thông qua công ty



thành viên là Masan Nutri-Science, Masan đã thu tóm 52% cổ phần của Proconco và 70% cổ phần của Anco.

Đồng thời, cả Công ty CP Thủy sản Hùng Vương (HVG) và nhà sản xuất thép - Công ty CP Tập đoàn Hòa Phát cũng “tấn công” vào thị trường TACN. Đến nay, trên cơ sở sản lượng mà các đơn vị công bố, ba vị trí dẫn đầu đang thuộc về CP (3,8 triệu tấn, 21% thị phần), Masan Nutri-Science (2,5 triệu tấn, 14% thị phần), Greenfeed và Hùng Vương đều nắm trong tay 8,3% thị phần (1,5 triệu tấn).

DABACA cũng là một trong những tên tuổi lớn trong ngành TACN, với hệ thống các nhà máy chế biến TACN cao cấp có công suất lớn, thị phần của DABACO cũng thuộc top đầu của khối DN nội.

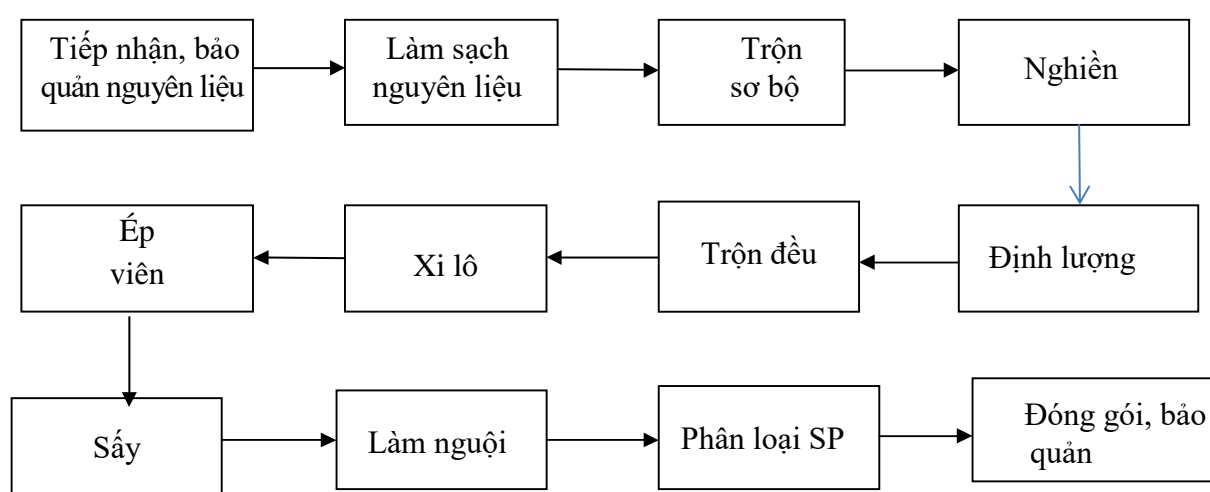
Về hình thức phân phối: hiện nay các DNSX TACN miền Bắc có 2 hình thức phân phối sản phẩm chủ yếu: tiêu thụ trực tiếp qua các đại lý cấp 1,2 hoặc thông qua hình thức gia công chăn nuôi cho DN. Trong đó có đến hơn 80% sản lượng TACN được phân phối thông qua đại lý. Còn lại 10% phân phối qua hình thức thứ 2, hình thức này chỉ thực hiện ở một số DN có quy trình sản xuất kinh doanh khép kín theo mô hình 3F ( Feed - Farm - Food) như: công ty CP tập đoàn Dabaco, Công ty CP, Hùng Vương... Bên cạnh đó các DN vẫn thực hiện hình thức phân phối trực tiếp đến tận người tiêu dùng không thông qua các khâu trung gian, mặc dù chỉ chiếm tỷ trọng nhỏ nhưng hình thức này được cho là tạo được giá cạnh tranh với các đối thủ khác khi cắt giảm được các khoản CP trung gian.

### ***3.2.3. Đặc điểm quy trình sản xuất của các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc***

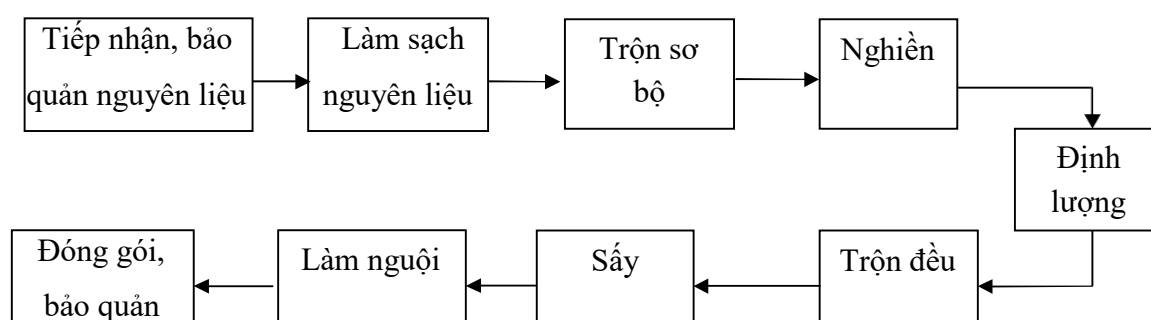
Trong chăn nuôi, yếu tố dinh dưỡng có vai trò quyết định đến việc thành bại của nghề chăn nuôi vì thức ăn chiếm tới 75 – 80% tổng chi phí để sản xuất ra sản phẩm thịt. Cho nên muốn tăng hiệu quả kinh tế thì phải làm như thế nào để chi phí đầu tư vào thức ăn thấp nhất mà vẫn đảm bảo chất lượng. Sản xuất thức ăn công nghiệp đòi hỏi phải khắt khe và nghiêm ngặt trong quá trình sản xuất nhằm đảm bảo được sự bền vững của thức ăn trong nước và thành phần phối trộn không bị thay đổi qua quy trình sản xuất cũng như giữ được chất lượng trong quá trình vận chuyển, sử dụng và bảo quản.

Các DN sản xuất TACN thường đầu tư dây chuyền sản xuất hiện đại. Đặc điểm công nghệ sản xuất TACN mang tính chất hàng loạt. Quy trình sản xuất TACN là quy trình sản xuất liên tục và khép kín. Quá trình sản xuất sản phẩm không phải trải qua nhiều công đoạn phức tạp, thời gian một quy trình sản xuất ngắn từ 60 phút/mẻ đến 70 phút/mẻ. Sản phẩm được sản xuất theo từng mẻ, mỗi mẻ chỉ sản xuất một loại sản phẩm riêng biệt.

Thông thường một quy trình sản xuất TACN công nghiệp các bước theo sơ đồ sau:



**Hình 3. 6: Quy trình công nghệ sản xuất TACN hỗn hợp dạng viên**



**Hình 3. 7: Quy trình công nghệ sản xuất TACN đậm đặc**

❖ **Làm sạch nguyên liệu:** Nguyên liệu được kiểm tra chất lượng trước khi nhập kho. Nguyên liệu trước khi đưa vào sản xuất sẽ được làm sạch các loại tạp chất. Nguyên liệu sản xuất bao gồm nguyên liệu thô và tinh. Nguyên liệu thô như cám mì viên, cám gạo, dầu ăn, đậu tương hạt, bột đá, bột xương thịt... Nguyên liệu tinh là các

loại thuốc và kháng vi lượng cần thiết được bổ sung vào thức ăn chăn nuôi. Mỗi loại sản phẩm được phòng kỹ thuật xây dựng riêng một công thức về thành phần của các nguyên liệu.

Thông thường, tại các DN khâu làm sạch NVL khá quan trọng, các xe chở nguyên liệu yêu cầu phải được sát trùng trước khi vào khu vực nhập hàng. Bất kể lần nhập hàng nào cũng được lưu trữ thông tin trên máy tính để làm cơ sở cho việc kiểm tra và truy xuất nguồn gốc của các lô nguyên liệu khi đưa vào sản xuất.

❖ Nghiền: Nguyên liệu thô sau khi được đưa vào theo từng mẻ sản phẩm sẽ được đưa vào máy nghiền giúp nguyên liệu được nghiền nhỏ và được chuyển qua các xi lô trước khi sang giai đoạn trộn

❖ Xi lô chứa: Nguyên liệu sau khi nghiền qua được đưa vào bồn chứa bằng một hệ thống tự động và các bồn chứa được thiết kế kín, riêng biệt để đảm bảo các loại nguyên liệu này không bị trộn lẫn và bị nhiễm các loại mầm bệnh gây hại. Các bồn chứa vật liệu được lắp hệ thống kiểm soát nhiệt độ nhằm điều chỉnh nhiệt độ phù hợp đảm bảo sự ổn định của chất lượng nguyên liệu.

❖ Trộn: Trên cơ sở định mức của từng loại nguyên liệu và phụ gia trong thành phẩm, sau khi định lượng từng loại, tất cả được chuyển qua giai đoạn trộn. Đây là giai đoạn chính và quan trọng nhất. Nguyên liệu thô đã nghiền nhỏ được trộn lẫn với nguyên liệu tinh (thuốc và kháng vi lượng). Nguyên liệu tinh sẽ không qua giai đoạn nghiền mà sẽ đc trộn với nguyên liệu thô sau khi nguyên liệu thô được nghiền nhỏ. Với thức ăn đậm đặc sẽ được trộn trong vòng 5 phút, thức ăn hỗn hợp trộn đều trong vòng 8 phút.

Tại khu vực trộn của Nhà máy TACN cao cấp Dabaco, hệ thống máy tính sẽ kiểm soát để đảm bảo tất cả các nguyên liệu được trộn đúng theo thành phần yêu cầu cho từng loại vật nuôi, đảm bảo nguyên tắc:

*Thứ nhất*, trộn thức ăn không chứa kháng sinh và vật liệu trước, sau đó mới trộn thức ăn chứa kháng sinh và dược liệu từ mức độ thấp đến cao. Nghĩa là trộn riêng các chất phụ gia và trộn sơ bộ hỗn hợp trước khi chuyển lên bồn trộn đều. Đối với các

thành phần thức ăn đã được định lượng và đưa từ xi lô đến bồn trộn với các chất phụ gia (chất bổ sung, premix...) và chất béo.

*Thứ hai*, trong quá trình trộn, phải đảm bảo quản lý chặt chẽ từng khâu, tránh nhiễm chéo chất phụ gia từ mẻ này sang mẻ sản xuất khác

☞ Đối với TA dạng hỗn hợp hay còn gọi dạng bột: thức ăn sẽ được chuyển sang máy sấy nhằm sấy khô thức ăn, bảo quản lâu dài. Sau khi qua giai đoạn kiểm tra chất lượng, kích thước... sẽ được cân theo trọng lượng yêu cầu và đóng bao thành phẩm.

☞ Đối với TA dạng viên, hỗn hợp TA dạng bột sẽ được làm chín thông qua hơi nước từ nồi hơi.

❖ Chín hơi, ép viên: Các loại nguyên liệu sau khi được trộn đều sẽ qua khâu tách tạp chất một lần nữa để đảm bảo chất lượng trước đi được chuyển vào công đoạn hấp chín bằng hệ thống hơi nước, sau đó được định dạng viên bằng cách ép làm chặt lại các hỗn hợp, giảm khả năng hút ẩm và khả năng ô xi hóa trong không khí, ổn định chất lượng dinh dưỡng. Tùy chủng loại thức ăn mà khuôn ép được sử dụng với các đường kính lỗ khuôn khác nhau.

❖ Làm nguội: Ngay sau đó nhiệt độ được giảm đột ngột với mục đích duy trì ổn định thành phần và giá trị dinh dưỡng trong viên thức ăn giữ hương vị và độ tươi của thức ăn, do vậy sẽ kích thích cảm giác thèm ăn của vật nuôi.

❖ Kiểm tra chất lượng, KCS: Tại khu thành phẩm, để đảm bảo chất lượng về độ tươi sạch và an toàn cho vật nuôi thức ăn viên sẽ được sàng lọc theo kích thước tiêu chuẩn trước khi được chuyển vào khu chứa riêng chờ đóng bao và phân phối.

❖ Giai đoạn cân ra bao, đóng gói: Đây là giai đoạn cuối của quá trình sản xuất thức ăn thành phẩm của giai đoạn này được đóng vào từng bao theo quy định bao 5 kg, 10 kg, 20kg, 50kg.

Nhìn chung, quy trình chế biến TACN ở mỗi DNSX TACN miền Bắc có những quy định riêng, đặc thù riêng nhưng đều trải qua các khâu kỹ thuật cơ bản: làm sạch – nạp nguyên liệu – nghiền- định lượng – trộn – hấp – sấy – ép viên – kiểm tra chất lượng – đóng gói, bao bì...

### 3.3. Môi trường kế toán tại các DNSX thức ăn chăn nuôi miền Bắc

#### 3.3.1. Thống kê mẫu khảo sát

##### **Quy mô, loại hình DN**

Trong số 46 nhà máy trả lời phiếu khảo sát có 32 nhà máy thuộc các công ty ngoài quốc doanh (chiếm 69,6%), 10 nhà máy thuộc Công ty có vốn đầu tư nước ngoài (chiếm 21,7%), 04 đơn vị có vốn nhà nước (chiếm 8,7%) (phụ lục 4.1). Trong đó, các công ty ngoài quốc doanh có tỉ lệ trả lời cao hơn. Đây cũng chính là loại hình doanh nghiệp phổ biến trong ngành sản xuất TACN Việt Nam hiện nay.

Theo Dự án CARD 030/06 VIE (2010), đã phân loại các DN chế biến thức ăn chăn nuôi theo công suất: DN vừa và nhỏ có công suất sản xuất dưới 60.000 tấn một năm và doanh nghiệp lớn có công suất sản xuất từ 60.000 tấn một năm trở lên. Theo tiêu chí này, 18/46 DN trong mẫu khảo sát có quy mô lớn, 28 DN có quy mô vừa và nhỏ (chiếm 60,8%). 60,8% các DN khảo sát có quy mô vừa và nhỏ này đều có vốn 100% nội địa. Con số này cũng đúng theo cách phân loại DN theo Nghị định 56/2009/NĐ-CP.

##### **Bộ máy tổ chức, quản lý.**

Theo kết quả từ mẫu nghiên cứu cho thấy, các DNSX TACN ở miền Bắc Việt Nam được tổ chức quản lý theo 3 mô hình: cơ cấu bộ phận đơn giản, cơ cấu bộ phận chức năng, cơ cấu đơn vị chiến lược.

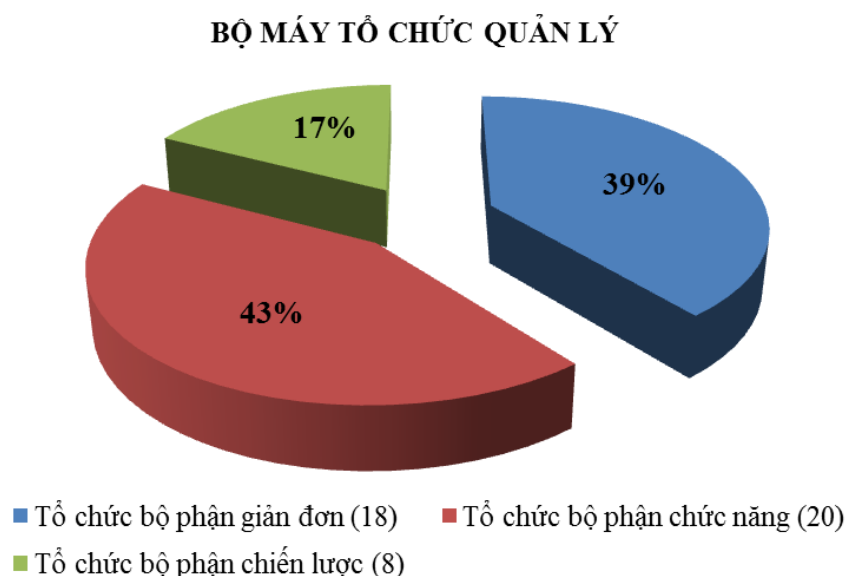
*Mô hình tổ chức bộ phận đơn giản:* trong tổng số 46 DN tham gia khảo sát, có 18 DN tổ chức theo mô hình này. Đây là mô hình mà nhà quản lý cấp cao quản lý trực tiếp mọi hoạt động của đơn vị cấp dưới, thường chỉ có 2 hoặc 3 cấp quản lý theo chiều dọc, có đội ngũ nhân viên linh hoạt và một cá nhân toàn quyền ra quyết định. Tổ chức có cơ cấu đơn giản thường nhanh nhạy, linh hoạt với sự thay đổi của môi trường. Trách nhiệm và quyền lợi của những người lao động trong tổ chức cũng rất rõ ràng. Nhà quản trị cấp cao vừa chịu trách nhiệm quản trị chiến lược và quản trị tác nghiệp nên họ cần thông tin chi tiết và thường xuyên hơn nhà quản trị ở các mô hình quản lý khác. Đối với quyết định giá thường do nhà quản trị cấp cao quyết định.

Có thể kể đến một số doanh nghiệp tiêu biểu như: Công ty TNHH Vimark,

Công ty TNHH liên kết đầu tư Livabin, Công ty CP TACN Tiền Trung ...

*Mô hình tổ chức bộ phận chức năng:* phần lớn được tổ chức trong các DN vừa và nhỏ. Đây là mô hình tổ chức mà các nhiệm vụ quản trị được phân chia cho các đơn vị riêng biệt theo chức năng quản trị và hình thành nên những người lãnh đạo được chuyên môn hoá, chỉ đảm nhận một chức năng nhất định. Có 20 DNSX TACN khảo sát cho rằng mô hình này phù hợp với DN mình bởi số lượng cấp quản trị tương đối nhiều, mỗi bộ phận chức năng hoạt động độc lập về chuyên môn, mặt khác thông tin chi phí phục vụ quản trị thường chi tiết theo từng bộ phận và theo từng công việc. Ví dụ: Công ty CP PTCN Nông thôn, công ty TNHH Nam Việt, công ty TNHH Ngôi sao hy vọng...

*Mô hình tổ chức bộ phận chiến lược:* được áp dụng trong các DN có quy mô lớn hoặc các tập đoàn như DABACO, công ty CP Chăn nuôi Việt Nam, công ty CP Greenfeed Việt Nam, Công ty TNHH MTV thương mại và sản xuất thức ăn chăn nuôi Hòa Phát, Công ty TNHH PTCN Peter Hand Hà Nội, Công ty Japfa Việt Nam... Những đơn vị này thường có chuỗi sản xuất khép kín. Các đơn vị chiến lược thường đảm nhiệm một hay một số ngành nghề kinh doanh khác nhau, và về mặt hạch toán các đơn vị này hạch toán độc lập. Tuy nhiên, người lãnh đạo đơn vị chiến lược phải báo cáo với cấp lãnh đạo cao nhất của tổ chức. Các quyết định của cấp quản trị đơn vị chiến lược dựa vào dòng thông tin chi phí trực tiếp ở các đơn vị này. Ở công ty mẹ, dòng chi phí sẽ gồm chi phí ở các phòng ban chức năng và dòng chi phí ở các đơn vị thành viên. Khi công ty sử dụng mô hình tổ chức bộ phận chiến lược sẽ xuất hiện phân cấp, phân quyền quản lý. Nhà quản lý cấp bộ phận được giao quyền hạn nhất định và chịu trách nhiệm về hoạt động của bộ phận. Khi đó sẽ hình thành nên các trung tâm trách nhiệm: trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận, trung tâm doanh thu và trung tâm chi phí. Yêu cầu về hệ thống thông tin KTQT cũng cao hơn trong các đơn vị này.



**Hình 3. 8: Thống kê bộ máy tổ chức quản lý**

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

### 3.3.2. Mô hình kế toán

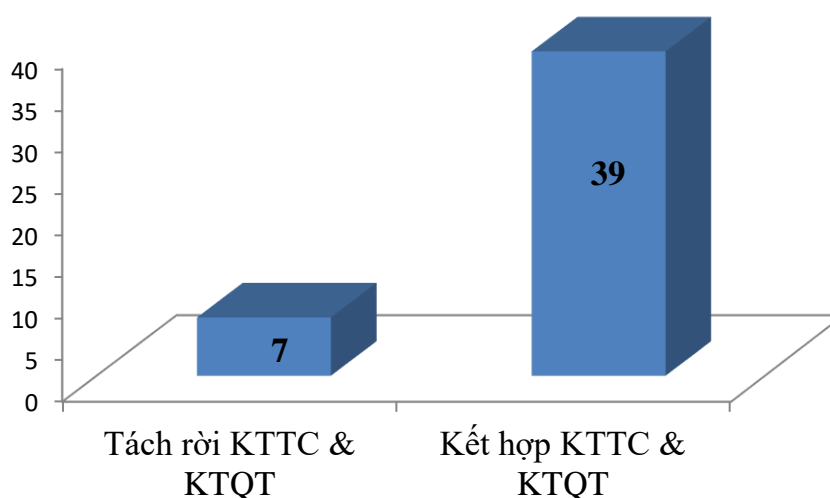
#### Tổ chức bộ máy kế toán

Qua kết quả khảo sát cho thấy, các DNSX TACN miền Bắc tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung, trừ một số tổng công ty, tập đoàn tổ chức theo mô hình phân tán. Tuy nhiên ở các đơn vị này, các Nhà máy chế biến TACN trực thuộc tập đoàn hay tổng công ty đều độc lập trong việc hạch toán kế toán. Do vậy, trong báo cáo nghiên cứu khoa học này, chỉ nghiên cứu tập trung tại các DN thực hiện chức năng sản xuất, không mô tả theo đơn vị tổng. Theo mô hình tập trung, các phân xưởng sản xuất đều bố trí nhân viên kế toán, nhân viên thống kê để theo dõi các chi phí phát sinh sau đó tập hợp vào các bảng kê chi tiết chuyên cho phòng kế toán trung tâm. Phòng kế toán trung tâm có nhiệm vụ ghi chép phản ánh đầy đủ nghiệp vụ tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, tổ chức lập báo cáo kế toán và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị.

Trong bộ máy kế toán tại các DNSX TACN khảo sát, có 39/46 DN trả lời không tách rời kế toán quản trị và kế toán tài chính, nghĩa là nhân viên thực hiện phần hành kế toán nào kết hợp cả chức năng quản trị và tài chính ngay trong đó trên cơ sở phân công kết hợp trong công tác kế toán. Theo đó, mỗi nhân viên kế toán được phân công một phần hành kế toán cụ thể sẽ thực hiện kiêm nhiệm cả công việc kế toán tài

chính và KTQT. Điều này làm cho bộ máy kế toán nói chung và bộ máy KTQT nói riêng gọn nhẹ, tuy nhiên tính chuyên môn hóa trong công tác KTQT chưa cao. 7/46 DN có thực hiện chuyên môn hóa giữa KTTC và KTQT, chủ yếu là phần KTQT CP.

Theo kết quả khảo sát cho thấy, tại thời điểm khảo sát chế độ kế toán phần lớn các DNSX TACN miền Bắc áp dụng theo quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính, hiện nay đã cập nhật thông tư số 244/2009/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2009 sửa đổi bổ sung chế độ kế toán. 30,4% DN (tương ứng với 14DN) áp dụng theo quyết định 48/2006/QĐ-BTC, đến đầu năm 2017 đã cập nhật theo thông tư 133/2016/TT-BTC.



**Hình 3. 9: Tổ chức bộ máy kế toán**

*(Nguồn: tác giả tổng hợp)*

#### **\* Chính sách kế toán, cơ chế tài chính**

Về hình thức kế toán: Theo kết quả khảo sát 100% các DNSX TACN đều thực hiện kế toán máy trên cơ sở các phần mềm kế toán: Bravo 7.0; Visual FoxPro; AccNet C; Fast, LinkQ... tập tổ chức sổ kế toán ở 2 hình thức sổ Nhật ký chung và Chứng từ ghi sổ.

Về phương pháp kế toán hàng tồn kho: Hàng tồn kho được xác định trên cơ sở giá gốc và hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.



### 3.3.3. Kế toán chi phí

Công tác kế toán CP đặc biệt là KTQT CP được các DN xác định là nội dung quan trọng trong kế toán. Tùy thuộc từng DN có tổ chức kết hợp hoặc tách rời KTTC và KTQT CP mà công tác kế toán CP được thực hiện khác nhau: từ khâu phân loại CP phục vụ cho mục đích KTQT, đến khâu phân bổ các CP chung và cung cấp thông tin CP cho các nhà quản trị.

#### Về phân loại CP

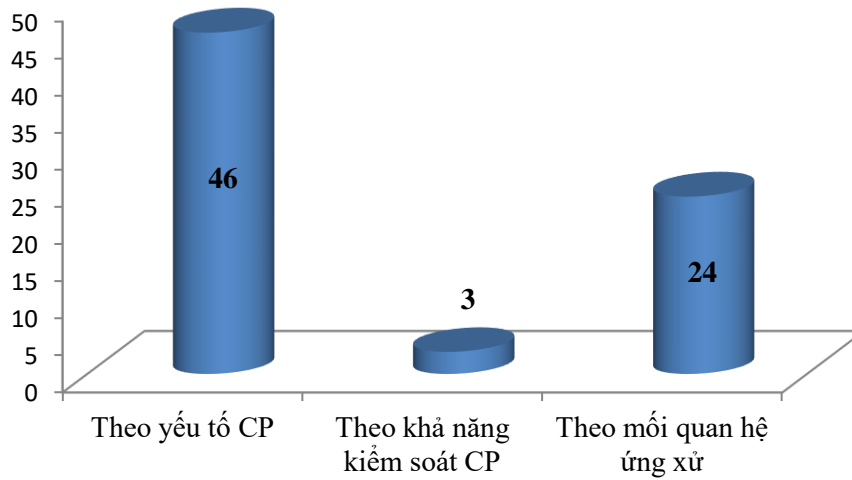
Theo số liệu khảo sát, 100% DN phân loại chi phí theo yếu tố chi phí (CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CPSX chung, CP bán hàng, CP QLDN, CP tài chính và CP khác) và phân loại thành chi phí sản phẩm – chi phí thời kỳ dùng cho mục đích phục vụ báo cáo tài chính. 3/46 DN phân loại chi phí theo khả năng kiểm soát thành CP kiểm soát được và CP không kiểm soát được của nhà quản trị phục vụ cho mục tiêu KTQT. Cả 3 DN này đều thuộc loại hình DN có vốn đầu tư nước ngoài.

Phân loại chi phí thành chi phí theo cách ứng xử của CP phân chia CP biến đổi và chi phí cố định, theo kết quả thống kê chỉ có 24/46 DN sử dụng (chiếm 52,2%) chủ yếu ở các DN có quy mô lớn: DABACO, Hồng Hà, Công ty liên doanh Austfeed...

#### Tỷ trọng CP

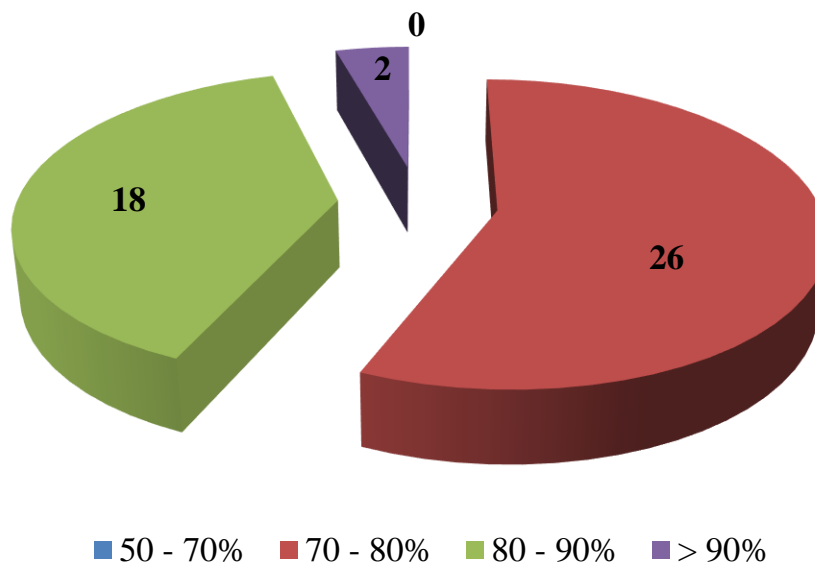
Ở DNSX TACN đặc trưng lớn với tỷ trọng các CP trực tiếp khá cao, chiếm tỷ trọng khoảng 70 – 90%, theo con số ước lượng chung, bởi còn số lượng lớn các DN không phân định cụ thể giữa CP biến đổi và CP cố định. Đối với 24 DN phân loại theo hình thái chi phí được yêu cầu cung cấp thông tin cơ cấu chi phí theo chi phí biến đổi và cố định, chi phí biến đổi chiếm tỷ trọng lớn từ 70 – 80%; điều này được lý giải bởi các DN có quy mô lớn, chiến lược phát triển tập trung vào việc chiếm lĩnh thị phần cũng như nâng cao thương hiệu. Do vậy, các CP cố định chủ yếu là các CP ngoài SX, CP mang tính chất thời kỳ. Mặt khác các DN có quy mô lớn đầu tư dây truyền công nghệ, trang thiết bị kỹ thuật hiện đại với phương châm thu hồi vốn nhanh, vận dụng phương pháp tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp số dư giảm dần.

### THỐNG KÊ PHƯƠNG PHÁP PHÂN LOẠI CP PHỤC VỤ KTQT



**Hình 3. 10: Tổ chức bộ máy kế toán**

### TỶ TRỌNG CP TRỰC TIẾP TRONG TỔNG CP



**Hình 3. 11: Thống kê tỷ trọng CP trực tiếp trong tổng CP**

Tại các đơn vị nghiên cứu điển hình, các đơn vị có quy mô lớn như Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO, Công ty CP Dinh dưỡng Hồng Hà, Nhà máy SX TACN Japfa Vĩnh Phúc... thì chi phí biến đổi gồm chi phí NVL trực tiếp (chiếm khoảng 76%), nhân công trực tiếp (khoảng 2%), và chi phí chung biến đổi bao gồm cả CPSXC, biến phí bán hàng và biến phí QLDN (khoảng 3%); số còn lại 19% còn lại là CP cố định.

Với những đơn vị có quy mô vừa và nhỏ như công ty CP Nam Việt, công ty

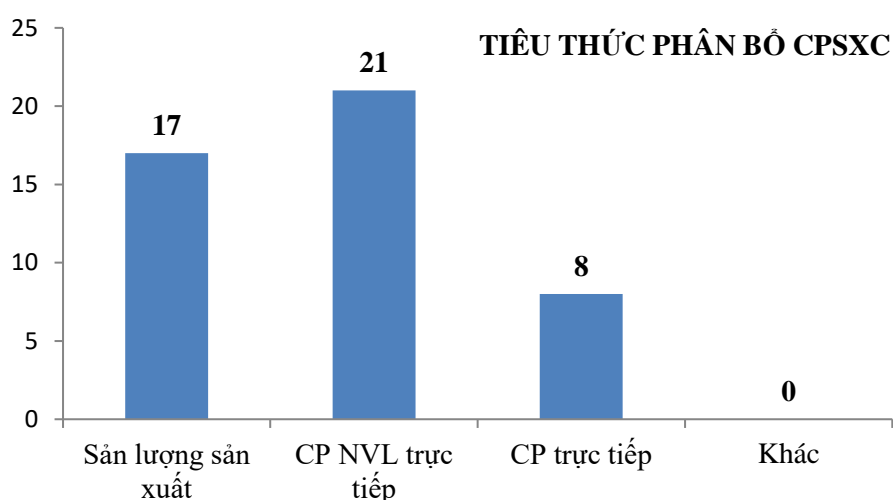
RTD, thì chi phí NVL trực tiếp (khoảng 83%), chi phí nhân công trực tiếp (khoảng 2%), biến phí chung (khoảng 5%), 10% còn lại là các CP cố định.

### Phương pháp phân bổ CP chung

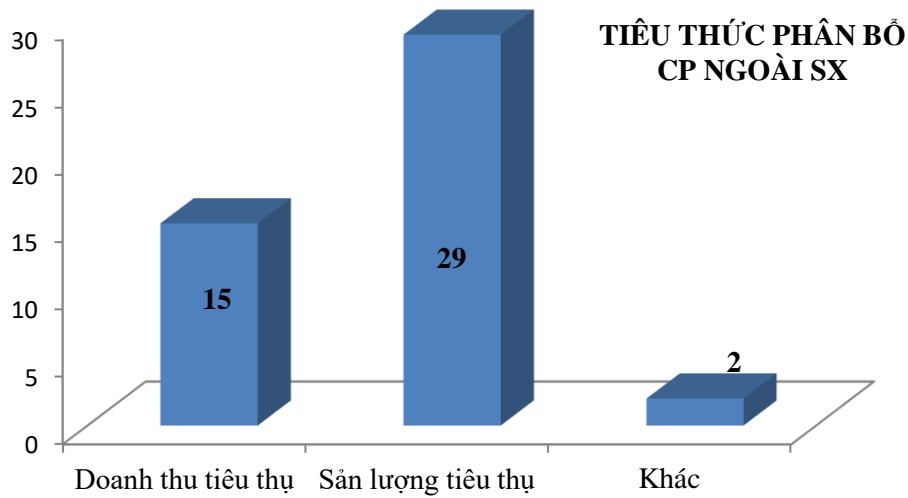
Đối với công tác phân bổ CP chung phục vụ cho các báo cáo tài chính, theo số liệu thống kê, các CPSX chung (không bao gồm CPBH, CPQLDN) chiếm tỷ trọng khoảng 6 – 12% trong tổng CPSX; chủ yếu là CPNVL trực tiếp (khoảng 92%). Theo số liệu thống kê thì tại các DN chế biến TACN miền Bắc, chi phí sản xuất chung thường dao động ở mức 7% (có 16 doanh nghiệp), 10% (có 21 doanh nghiệp).

Về tiêu thức phân bổ CPSX chung: được sử dụng chủ yếu là theo sản lượng sản xuất (36,9% - 17 DN), CP NVL trực tiếp (45,6% - 21 DN) hoặc CP trực tiếp (17,5%).

Đối với các CP ngoài sản xuất như CP bán hàng, CP QLDN: số liệu phục vụ lập BCTC được các DN phân bổ cho toàn bộ sản phẩm tiêu thụ, coi như CP thời kỳ. Đối với công tác KTQT, với 24 DN có phân định biến phí và định phí cho biết các CP này được phân tích và tách rời phần định phí, đồng thời phân bổ phần định phí theo doanh thu tiêu thụ thực tế của từng sản phẩm (15/24 DN) hoặc theo sản lượng tiêu thụ (9/24 DN); phần biến phí được tính trực tiếp cho từng đối tượng tính giá. Với các DN không phân loại CP ngoài SX thành định phí và biến phí, toàn bộ số CP ngoài SX phát sinh được phân bổ cho số lượng SP tiêu thụ, 02 DN phân bổ theo tiêu chí khác: thị trường tiêu thụ kết hợp khối lượng SP tiêu thụ



**Hình 3. 12: Thống kê tiêu thức phân bổ CPSX chung**



**Hình 3.13: Thống kê tiêu thức phân bổ CPSX chung**

### **Phương pháp tính giá thành**

Phương pháp tính giá thành cũng được chia làm 2 phần trong nghiên cứu: giá thành sản xuất phục vụ cho việc lập các BCTC và giá thành dùng cho việc ra quyết định theo nhu cầu của KTQT.

❖ Đối với việc lập giá thành sản xuất: 100% DN được khảo sát sử dụng phương pháp tính giá thành giản đơn, trong đó giá thành sản xuất bao gồm: CP nguyên vật liệu trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP SXC; được tính theo công thức

$$Z = D_{ĐK} + C - D_{CK}$$

Z: tổng giá thành sản phẩm

$D_{ĐK}$ : Giá trị SP dở dang đầu kỳ

C: tổng CPSX phát sinh trong kỳ

$D_{CK}$ : Giá trị SP dở dang cuối kỳ

Việc tính giá trị sản phẩm dở dang ở phần lớn các DNSX TACN miền Bắc không thực hiện, bởi họ cho rằng TACN được sản xuất theo quy trình khép kín, thời gian để sản xuất một mẻ không nhiều khoảng 55 – 62 phút/mẻ. Do vậy, thường kết thúc kỳ kế toán các mẻ sản xuất được coi như hoàn thành. Chỉ có 13/46 DN khảo sát vẫn tiến hành đánh giá sản phẩm làm dở theo phương pháp định mức kết hợp với CP NVL trực tiếp. Theo các DN này, CN NVL trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn trong giá

thành, mặt khác đặc trưng của thành phẩm TACN mỗi loại có định mức tiêu chuẩn khác nhau. Trường hợp cuối kỳ, nếu có sản phẩm dở dang, DN sẽ kết hợp tính giá trị SP dở dang theo CPNVL trực tiếp có sử dụng thông số định mức, còn các CP nhân công trực tiếp và CPSXC tính hết vào SP hoàn thành.

❖ Đối với giá thành phục vụ cho công tác kế toán quản trị, phần lớn các DN tham gia khảo sát đều trả lời được xây dựng trên cơ sở CP nền, trong đó giá thành được tính gồm tất cả các loại CP SX và CP ngoài SX. Đối với các CP ngoài SX, việc phân bổ được thực hiện cho từng sản phẩm được thực hiện theo doanh thu tiêu thụ (48%), theo sản lượng tiêu thụ (32%) và theo thị trường tiêu thụ tính cho từng mã SP (14%) và theo các tiêu thức khác (6%).

❖ Việc xác định giá bán sản phẩm được căn cứ trên cơ sở giá nền đầy đủ và % lợi nhuận mong muốn, kết hợp với giá thị trường. Mức lợi nhuận mong muốn của các sản phẩm dao động từ 5 – 12% trên cơ sở CP nền tùy thuộc từng mã sản phẩm. Với một số DN có quy mô lớn, việc xác định giá cạnh tranh được tính trên cơ sở CP biến đổi đối với lượng thành phẩm vượt mức chung, tỷ lệ lợi nhuận mong muốn cộng thêm sẽ cao hơn thông thường từ 1-3%.

**Mục đích sử dụng thông tin kế toán CP:** được tham khảo đối với các nhà quản trị các cấp. Trong tổng số 70 nhà quản trị các cấp (quản lý cấp cao, quản lý bậc trung, kế toán trưởng hoặc trưởng phòng tài chính) được khảo sát ý kiến về mục đích sử dụng các thông tin do hệ thống kế toán cung cấp. Các mục đích được liệt kê, gồm 5 nhóm: tính giá thành sản phẩm, kiểm soát CP, phân tích khả năng sinh lời của sản phẩm, phân tích khả năng sinh lời của khách hàng và nhóm mục đích khác. Người tham gia khảo sát có thể lựa chọn nhiều hơn 1 mục đích.

Kết quả được thống kê cho thấy, mục tiêu tính giá thành là mục tiêu được tất cả nhà quản trị các cấp lựa chọn (70/70), 82,8% nhà quản trị cho biết ngoài ra họ sử dụng thông tin kế toán cho việc kiểm soát CP (50/70); 45,7% lựa chọn phân tích khả năng sinh lời của sản phẩm (tương ứng với 32 nhà quản trị các cấp)

Qua kết quả thống kê cho thấy, thông tin kế toán nói chung, đặc biệt là các thông tin kế toán CP có vai trò quan trọng trong việc ra các quyết định của nhà quản

trị: các quyết định về giá, quyết định ngắn hạn hoặc dài hạn mang tính chiến lược.

### **Hệ thống báo cáo CP nội bộ.**

Trong số 46 DN tham gia khảo sát, có 42/46 DN xác nhận có lập các báo cáo CP nội bộ. Tuy nhiên, căn cứ để lập các báo cáo này lại có sự khác biệt. 14/42 DN lấy dữ liệu từ kế toán tài chính làm cơ sở cho việc lập các báo cáo chi phí hàng kỳ theo yêu cầu nội bộ. Chủ yếu là các DN có quy mô vừa và nhỏ, điển hình là các đơn vị: Công ty TNHH thức ăn chăn nuôi Đại Minh, Công ty TNHH Thiên Tôn... 18 DN lập báo cáo nội bộ trên cơ sở dữ liệu kế toán tài chính có kết hợp với phân tích dữ liệu theo phương pháp riêng, chủ yếu dựa trên kinh nghiệm của kế toán trưởng hoặc kế toán CP, điển hình là Công ty cổ phần Nam Việt, Công ty TNHH Vietpro...

Mẫu báo cáo giá thành sản phẩm được xây dựng phân theo yếu tố thị trường của công ty TNHH Vietpro (bảng 3.2)

10 DN xác nhận báo cáo CP được lập theo định kỳ tháng với nội dung phụ thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị. Các DN này xây dựng không hoàn toàn căn cứ vào dữ liệu kế toán tài chính, mà sử dụng dữ liệu của kế toán quản trị với các CP được phân thành 3 loại: biến phí, định phí và CP hỗn hợp, trong đó các CP hỗn hợp đã được bóc tách phân định phí theo các kỹ thuật: Bình phương nhỏ nhất, cực đại cực tiểu... Có thể kể đến các Nhà máy sản xuất TACN trực thuộc tập đoàn Dabaco; công ty CP Dinh dưỡng Hồng Hà, công ty CP TACN Thái Dương và một số DN có vốn FDI như: công ty Japfa comfeed Vĩnh Phúc, công ty TNHH TACN Hoa Kỳ... (bảng 3.3)

**Bảng 3. 2: Báo cáo giá thành sản phẩm theo thị trường tiêu thụ****BÁO CÁO GIÁ THÀNH SẢN PHẨM THEO THỊ TRƯỜNG TIÊU THỤ - công ty TNHH Vietpro**

(Tháng 12/2017- Thị trường: Hải Dương)

<b>Mã SP</b>	<b>CP nền (Zsx) (621 + 622 + 627)</b>	<b>Tỷ lệ GV/Zsx</b>	<b>CP BH, QL phân bổ</b>	<b>Tổng giá thành</b>	<b>Khối lượng SP SX</b>	<b>Giá thành đơn vị</b>
<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	<i>(4) = (3) * 3.127.635.500</i>	<i>(5) = (2) + (4)</i>	<i>(6)</i>	<i>(7) = (5)/(6)</i>
<b>TA CHO HEO</b>						
H 948 -20	1.321.687.500	18,1%	566.102.026	1.887.789.526	142.500	13.248
PIGCARE	1.397.339.700	20,0%	625.527.100	2.022.866.800	95.525	21.176
H819S	1.021.160.400	12,6%	394.082.073	1.415.242.473	130.650	10.832
H817	607.012.125	7,8%	250.210.840	857.222.965	96.735	8.862
....						
<b>TA CHO GÀ</b>						
G710	957.677.500	6,2%	193.913.401	1.151.590.901	11.213	11.213
G712S	655.875.200	4,1%	128.233.056	784.108.256	9.277	9.277
.....						

(Nguồn: Công ty TNHH Vietpro)

**Bảng 3 3: Báo cáo phân tích chi phí sản phẩm**  
**BÁO CÁO PHÂN TÍCH CHI PHÍ SẢN PHẨM**

*Tháng 12/2017*

<b>MÃ SP</b>	<b>KL SX</b>	<b>CP trực tiếp</b>	<b>Biến phí SXC</b>	<b>Biến phí BH&amp;QLDN</b>	<b>Tổng biến phí</b>	<b>Định phí phân bổ</b>	<b>Tổng giá thành</b>
<b>THỨC ĂN CHO LỢN</b>	<b>2.035.550</b>	<b>17.835.489.100</b>	<b>201.519.450</b>	<b>175.057.300</b>	<b>18.212.065.850</b>	<b>2.866.014.984</b>	<b>21.078.080.834</b>
D90 – ĐĐ cao đạm	402.350	3.588.962.000	41.039.700	24.945.700	3.654.947.400	401.242.098	4.056.189.498
D40A- HH siêu nạc	106.875	883.321.875	10.260.000	9.405.000	902.986.875	257.941.349	1.160.928.224
D46 – HH cao cấp 2	228.225	1.810.280.700	21.453.150	15.975.750	1.847.709.600	343.921.798	2.191.631.398
.....							
<b>THỨC ĂN CHO GÀ</b>	<b>1.026.550</b>	<b>8.064.576.800</b>	<b>101.628.450</b>	<b>87.256.750</b>	<b>8.253.462.000</b>	<b>1.910.676.656</b>	<b>10.164.138.656</b>
D52 – HH gà đẻ	376.525	2.987.725.875	38.405.550	30.122.000	3.056.253.425		
.....							
<b>THỨC ĂN NGAN VỊT</b>	<b>885.735</b>	<b>6.965.420.040</b>	<b>89.459.235</b>	<b>69.973.065</b>	<b>7.124.852.340</b>	<b>614.146.068</b>	<b>7.738.998.408</b>
<b>THỨC ĂN CHO CHIM CÚT</b>	<b>693.550</b>	<b>4.183.493.600</b>	<b>70.048.550</b>	<b>59.645.300</b>	<b>4.313.187.450</b>	<b>955.338.328</b>	<b>5.268.525.778</b>
.....							
<b>THỨC ĂN CHO BÒ</b>	<b>409.550</b>	<b>3.301.792.100</b>	<b>42.183.650</b>	<b>37.678.600</b>	<b>3.381.654.350</b>	<b>477.669.164</b>	<b>3.859.323.514</b>
.....							
<b>TỔNG CỘNG</b>	<b>5.050.935</b>	<b>40.350.771.640</b>	<b>478.377.185</b>	<b>429.611.015</b>	<b>41.285.221.990</b>	<b>6.823.845.200</b>	<b>48.109.067.190</b>

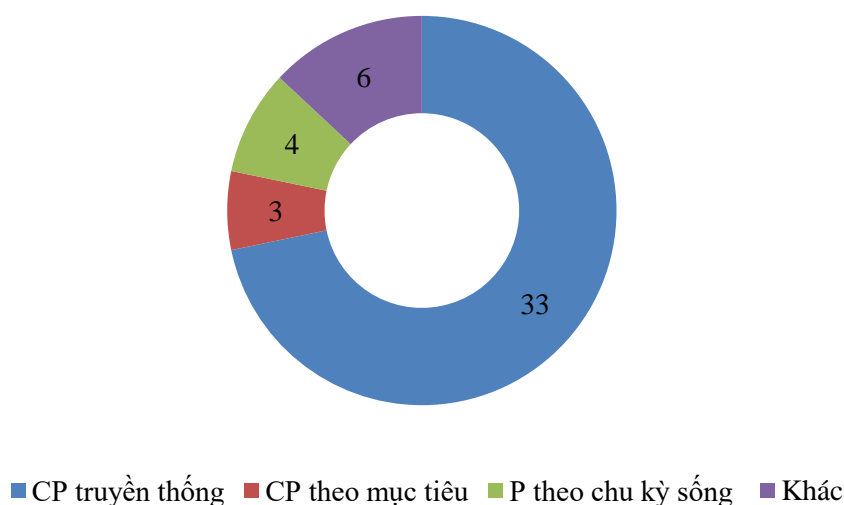
*(Nguồn: Nhà máy Chế biến TACN cao cấp Dabaco)*



### 3.3.4. Sự hỗ trợ của kế toán quản trị đối với hoạt động quản lý

Nghiên cứu về các phương pháp kế toán quản trị được sử dụng trong công tác kế toán, tập trung vào phần hành kế toán CP. Nhóm nghiên cứu thu thập thông tin về các kỹ thuật kế toán quản trị sử dụng trong kế toán CP. Với câu hỏi dành cho kế toán trưởng hoặc kế toán CP của 46 DN “Kỹ thuật kế toán QTCP nào DN các anh/chị hiện đang sử dụng trong việc tính giá sản phẩm?”, nhóm nghiên cứu liệt kê một số các kỹ thuật: theo chu kỳ sống sản phẩm, tính giá theo mục tiêu, tính giá theo mức độ hoạt động, thẻ điểm cân bằng, phương pháp truyền thống và phương pháp khác...

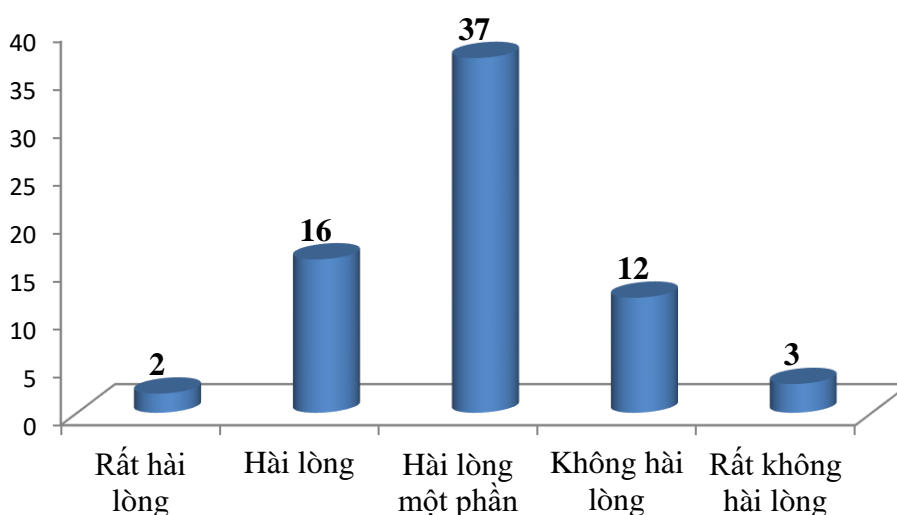
Kết quả nhận được cho thấy, phần lớn các phản hồi lựa chọn phương pháp truyền thống (71,7% tương ứng 33 DN), 04 DN sử dụng phương pháp truyền thống có kết hợp với tính giá theo chu kỳ sống của sản phẩm (chiếm 8,7%), sử dụng phương pháp tính giá theo mục tiêu: 03 (tỷ lệ 6,5%); 06 DN sử dụng kết hợp các phương pháp và kinh nghiệm thực tế (hình 3.14)



**Hình 3. 14: Thống kê các kỹ thuật sử dụng trong KTQT hỗ trợ tính giá**

Tham khảo thông tin từ các nhà quản trị về sự hài lòng về thông tin kế toán trong quá trình sử dụng cho mục đích ra quyết định. Số lượng nhà quản trị hài lòng hoàn toàn về hệ thống thông tin hiện có 25,7% trong tổng số nhà quản trị tham gia trả lời khảo sát (tương ứng với 18 người). Quá nửa nhà quản trị bày tỏ quan điểm chưa thực sự hài lòng hoàn toàn đối với hệ thống thông tin kế toán CP hiện tại (37/70 nhà quản trị tương ứng 52,8%). Trả lời phỏng vấn, các nhà quản trị thường cho rằng, do

thông tin về CP mới chỉ tập trung vào việc lập các báo cáo tài chính nên chưa thực sự phù hợp để sử dụng trực tiếp cho công tác quản trị. Số liệu được cung cấp cần được phân tích theo các phương pháp riêng kết hợp với kinh nghiệm thực tế mới có thể sử dụng được.



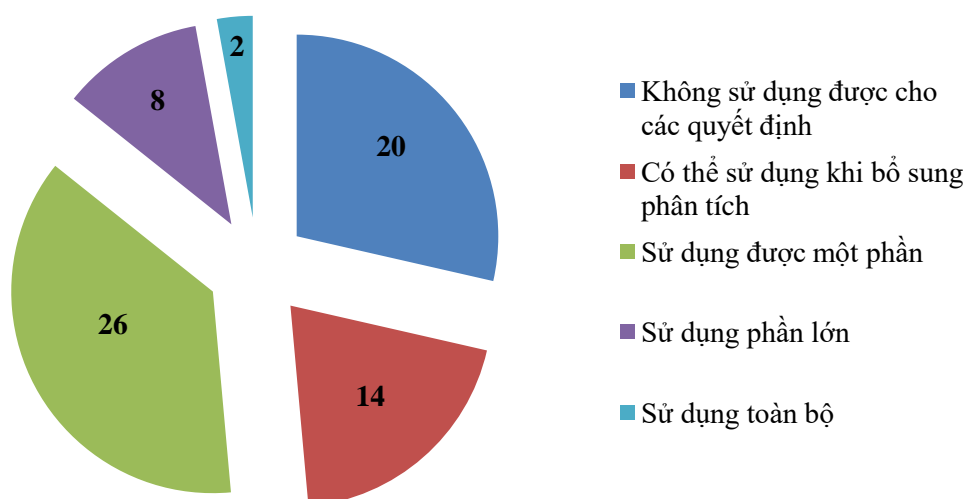
**Hình 3. 15: Thống kê mức độ hài lòng về thông tin kế toán CP**

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Qua kết quả phỏng vấn các nhà quản trị cho thấy mức độ hài lòng về chất lượng của hệ thống thông tin CP hiện tại phục vụ cho quá trình ra quyết định chưa cao. Nhiều nhà quản trị bày tỏ quan điểm thất vọng về các con số mang tính chất KTTC, chỉ có tác dụng tham khảo đối với họ. Khi cần thiết sử dụng thông tin CP, buộc các nhà quản trị phải sử dụng đến các kinh nghiệm thực tế để tiến hành phân tích theo nhu cầu sử dụng.

Đại diện cho nhóm này, một nhà quản trị cấp cao của công ty Công ty CP Nam Việt cho biết “các quyết định về giá của sản phẩm mà công đã thực hiện trước đây thực sự dựa trên những thông tin sẵn có từ hệ thống kế toán CP hiện tại, không phản ánh CP thực của sản phẩm, đặc biệt trong thời gian những năm gần đây, khi chúng tôi đối mặt với sự cạnh tranh rất gắt gao từ thị trường buộc chúng tôi phải có những đổi mới, điều đó làm phát sinh tăng CP đầu vào. Khi cần xây dựng những chiến lược trong ngắn hạn hoặc dài hạn, chúng tôi buộc phải phân tích các thông tin trên nền của kế toán theo cách riêng của mình, chẳng theo một phương pháp cụ thể nào, chủ yếu là do

*kinh nghiệm đúc kết. Vì thế tôi nghĩ cần nâng cấp hệ thống CP để có thông tin chính xác về tổng CP và CP của mỗi sản phẩm riêng biệt, điều đó sẽ giúp chúng tôi xác định nguyên nhân phát sinh CP có liên quan đến sản phẩm hay các hoạt động khác và có thể kiểm soát nó”*



**Hình 3. 16: Thống kê mức độ sử dụng thông tin KT CP cho việc ra quyết định**

### **Mức độ hiểu biết về phương pháp kế toán ABC**

Với mong muốn cải thiện chất lượng thông tin kế toán quản trị CP, khi được hỏi ý kiến tham khảo về những những phương pháp kế toán hiện đại như phương pháp ABC, câu hỏi được khảo sát với tất cả các đối tượng tham gia gồm các nhà quản trị các cấp, các kế toán CP, kết quả cho thấy:

+ 8/14 nhà quản lý cấp cao trả lời là có biết về phương pháp ABC, 02 nhà quản lý cấp cao đã từng nghe đến và 04 nhà quản lý cấp cao cho rằng chưa hề nghe đến phương pháp này.

+ Đối với các quản lý bậc trung (các Trưởng phó phòng ban, các Kế toán trưởng) 7/56 người đã từng được tập huấn và hiểu về phương pháp ABC, 16/56 người có biết về phương pháp, 4/56 người đã từng nghe đến và 29 nhà quản trị bậc trung, cho rằng chưa từng nghe và tìm hiểu về ABC.

+ Đối với các kế toán CP: 12/46 kế toán xác nhận họ đã được tập huấn, tìm hiểu và từng đề xuất triển khai ABC, 21/46 đã từng biết đến qua các lớp tập huấn, các kiến thức ở bậc học chuyên ngành. Số còn lại 13 KTV chưa nghe đến phương pháp này.

**Kết luận:** Thông qua tìm hiểu thực trạng kế toán quản trị CP tại các DNSX TACN miền Bắc cho thấy:

Hệ thống kế toán quản trị CP chưa thực sự được quan tâm đúng theo vai trò. Hầu hết các nhà quản trị đều nhận thấy tầm quan trọng của thông tin kế toán CP phục vụ cho việc ra quyết định. Nhưng hệ thống thông tin hiện nay chưa đáp ứng được nhu cầu của các nhà quản trị. Để có thể đưa ra các quyết định trong ngắn hạn hay dài hạn, ngoài những thông tin kế toán tài chính cung cấp, phần lớn các nhà quản trị phải xử lý dữ liệu thông qua kinh nghiệm thực tế hoặc kết hợp với các kinh nghiệm thực tế của mình.

Về phương pháp kế toán ABC, vẫn còn coi là mới mẻ với các DNSX TACN miền Bắc trong khâu tiếp cận, mặc dù đã được nhiều đối tượng quan tâm nhưng việc triển khai phương pháp này trong thực tế chưa được DN nào thực hiện hoặc mới chỉ thực hiện ở những khâu riêng lẻ với các kỹ thuật riêng lẻ, như: xây dựng danh mục các hoạt động, nghiên cứu một số tiêu thức phân bổ...

## CHƯƠNG IV

### KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Nghiên cứu thiết kế hệ thống phương pháp kế toán ABC được xác định trên cơ sở phân tích quy trình công nghệ sản xuất và kinh doanh TACN trong các DNSX. Về quy trình công nghệ sản xuất thì các DNSX TACN miền Bắc sử dụng các công nghệ khác nhau, song dù là quy trình nào cũng trải qua các công đoạn cơ bản: nạp nguyên liệu, sơ chế nguyên liệu, nghiền, định lượng, trộn, hấp sấy, ép viên (đối với TACN dạng viên), kiểm định chất lượng, định lượng, đóng bao...

Về các phương thức tiêu thụ sản phẩm, hầu hết các DN tiêu thụ theo 3 kênh truyền thống: qua các đại lý phân phối, trực tiếp đến khách hàng hoặc qua các cơ sở chăn nuôi trong mô hình khép kín.

Do đặc điểm công nghệ, quy trình kinh doanh tương đồng, chỉ khác nhau về hệ thống thông tin nên các quyết định sản xuất kinh doanh khác nhau.

Việc thiết kế một mô hình phương pháp KTQT, điển hình là phương pháp ABC ở mỗi DN phụ thuộc vào các điều kiện kỹ thuật là chủ yếu. Các điều kiện kỹ thuật để triển khai phương pháp ABC thông qua khảo sát, phỏng vấn và nghiên cứu thực nghiệm tại 1 số DNSX TACN cụ thể đều đảm bảo có thể vận dụng phương pháp này.

Điều kiện để phương pháp này được vận dụng thành công lại phụ thuộc vào nhiều yếu tố, gồm cả các yếu tố nội tại của chính DN (như sự hiểu biết của nhà quản trị và các nhân viên về nội dung và lợi ích của phương pháp; sự hỗ trợ của các nhà quản trị cấp cao; điều kiện năng lực tài chính) và các yếu tố thuộc về môi trường (áp lực cạnh tranh; sự biến động về kinh tế...).

Chính vì vậy, việc thiết kế mô hình đảm bảo điều kiện cần cho sự thành công của quá trình triển khai phương pháp. Nghiên cứu chiều tác động của các nhân tố ảnh hưởng để khẳng định các điều kiện đủ để phương pháp này đạt thành công tại các DNSX TACN miền Bắc.

Với các lý do trên, việc thiết kế triển khai hệ thống phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN nội địa được thực hiện trên cơ sở dữ liệu của Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO – thuộc tập đoàn DABACO, với các lý do sau:

*Thứ nhất*, Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO là một trong những Nhà máy có công suất lớn thuộc các DNSX TACN nội địa. Được đánh giá là một đơn vị có tỷ trọng thị phần lớn trong hệ thống các DNSX nội địa, có thể coi là điển hình.

*Thứ hai*, hệ thống thông tin kế toán quản trị trong các DNSX TACN miền Bắc nói chung và trong Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO nói riêng chưa thực sự được chú trọng, đánh giá theo đúng vai trò của nó trong quá trình ra quyết định của nhà quản trị.

*Thứ ba*, đối với các DN có vốn đầu tư nước ngoài trong lĩnh vực sản xuất TACN ở khu vực miền Bắc, các kỹ thuật kế toán quản trị đã được quan tâm ở những mức độ khác nhau. Một số DN đã tham khảo và triển khai phương pháp kế toán ABC ở một vài công đoạn (kết quả khảo sát chương 3) và đã có những kết quả được ghi nhận.

*Thứ tư*, qua công tác phỏng vấn và nghiên cứu thực địa cho thấy, các điều kiện kỹ thuật cho việc triển khai phương pháp kế toán ABC tại Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO được xác định khá rõ trên cơ sở các chỉ danh công việc đã được xây dựng tại Nhà máy.

*Thứ năm*, bộ máy quản trị các cấp của Nhà máy đã có nghiên cứu, tìm hiểu về nội dung phương pháp kế toán ABC. Các lợi ích của phương pháp đã được phân tích và trên hết, nhu cầu về một hệ thống thông tin CP hữu ích là vấn đề cần thiết được khẳng định.

*Thứ sáu*, các CP trong Nhà máy đã được tách biệt theo mối quan hệ ứng xử với khối lượng sản phẩm, đối với cả CP trong SX và CP ngoài SX. Đây là điều kiện thuận lợi cho việc triển khai phương pháp

*Thứ bảy*, hệ thống các báo cáo bộ phận phục vụ cho nhu cầu thông tin của quản trị tại Nhà máy cũng đã được xây dựng, trên cơ sở đó kết quả nghiên cứu dễ dàng có căn cứ để so sánh và phân tích hiệu quả của nghiên cứu so với kết quả đã có.

*Thứ tám*, nhóm nghiên cứu nhận được sự giúp đỡ, tư vấn và hợp tác rất nhiệt tình từ các nhà quản lý, người lao động trong nhà máy Chế biến TACN cao cấp DABACO với thái độ nghiêm túc, tạo điều kiện cho việc thực hiện mục tiêu của đề tài.

Trên cơ sở các lý do đã đưa ra, nhóm nghiên cứu lấy trường hợp Nhà máy Chế biến TACN cao cấp DABACO làm trường hợp nghiên cứu điển hình, có thể áp dụng

cho các DN khác trong lĩnh vực sản xuất TACN khu vực miền Bắc nói riêng và mở rộng cho các DN trong lĩnh vực này của cả nước nói chung. Số liệu kế toán được sử dụng trong kết quả nghiên cứu được lấy từ các báo cáo nội bộ trong tháng 12/2016 của Nhà máy.

#### **4.1. Thiết kế hệ thống phương pháp kế toán chi phí ABC**

##### **4.1.1. Xác định các hoạt động**

Việc xây dựng danh mục các hoạt động được thực hiện trên cơ sở nghiên cứu quy trình sản xuất, quản lý của các DNSX TACN miền Bắc, dữ liệu kế toán mô phỏng cụ thể tại DN điển hình Nhà máy TACN cao cấp Dabaco.

Các dữ liệu kế toán được sử dụng trên cơ sở sổ kế toán chi tiết về CP và một số báo cáo chi phí nội bộ.

Các hoạt động được phân tích bao gồm tất cả các hoạt động trong các khâu: lập kế hoạch sản xuất kinh doanh, khâu thu mua, sản xuất, tiêu thụ, quản lý...

**Bảng 4. 1: Tổng hợp các hoạt động**

<b>Hoạt động</b>	<b>Cơ sở đo lường</b>	<b>Đơn giá của hoạt động</b>
(1) Chuẩn bị nguyên liệu	Tính theo số lượng nguyên liệu sử dụng cho mỗi xuất sản phẩm, theo từng sản phẩm	Lương, chi phí thực hiện sản xuất, theo dõi lệnh xuất, chi phí cho bộ phận kế hoạch sản xuất.
(2) Làm sạch nguyên vật liệu	Công đoạn này chủ yếu sẽ thực hiện tự động bằng truyền máy, chỉ cần 2-4 nhân vận hành và giám sát động của máy.	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động khấu hao máy, chi phí phí bảo dưỡng, bảo trì Chi phí thay đổi kỹ lương nhân viên kỹ thuật, mềm kỹ thuật

(3) Trộn sơ bộ	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(4) Nghiền	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(5) Định lượng	Công đoạn định lượng được thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(6) Trộn đều	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(7) Ép viên	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật



(8) Sấy	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(9) làm nguội	Được thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(10) Phân loại	Thực hiện tự động, bao gồm công nhân vận hành máy, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân và số giờ máy vận hành	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(11) Đóng gói bảo quản	Được thực hiện bằng máy, bao gồm công nhân vận hành máy, máy đóng gói tự động và nguyên vật liệu (búi, bao) sử dụng, do đó cơ sở đo lường sẽ là số giờ công của công nhân, số giờ máy vận hành và số lượng thành phẩm chuyển đi	Chi phí công nhân, chi phí lưu kho(chi phí điện, chi phí thuê nhà kho)
(12) Vận hành máy	Là số giờ vận hành trước khi sản xuất	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động

(13) Kiểm tra chất lượng vật tư, thành phẩm (KCS)	Mỗi mẻ sản xuất được kiểm tra chất lượng từ khâu nhập liệu, sản xuất, đến khâu hoàn thiện tình bình quân 3 lần/mẻ	Chi phí nhân công Chi phí máy hoạt động Chi phí thay đổi kỹ thuật, lương nhân viên kỹ thuật, phần mềm kỹ thuật
(14) Lưu kho	Xác định theo số lượng thành phẩm sản xuất hoàn thành nhập kho	Chi phí nhân công lương nhân viên vận chuyển, theo dõi kho
(15) Nghiên cứu	Theo thời gian làm việc của bộ phận nghiên cứu sản phẩm, từ nghiên cứu chất lượng đến nghiên cứu thị trường	Lương nhân viên kỹ thuật, thiết kế, nghiên cứu SP, thị trường Lương quản lý
(16) Liên kết khách hàng	Theo số lượng khách hàng, đơn hàng, công nợ khách hàng	CP phát triển thị trường, lương cán bộ phụ trách, CP chăm sóc khách hàng, marketing
(17) Xúc tiến thương mại	Các hoạt động thúc đẩy khả năng bán hàng, mở rộng thị trường...	CP phát triển thị trường, CP quảng cáo, tiếp thị, hoa hồng... lương NV
(18) Hoạt động phục vụ	Hoạt động bảo vệ, chăm sóc cây cảnh, vệ sinh...	CP chung cho các hoạt động phục vụ, trên cơ sở phân bổ theo tỷ lệ sử dụng
(19) Công tác, tập huấn	Hoạt động tập huấn, nâng cao trình độ chuyên môn, quản lý, các hoạt động của ngành, Hội... tổng kết, sơ kết...	Công tác phí, các CP phát sinh cho cán bộ, nhân viên có liên quan đến tập huấn chuyên môn, công tác phục vụ công việc
(20) Quản lý chung khác	Quản trị bộ phận, DN, văn phòng...	Lương nhân viên CP mang tính chất toàn DN

#### 4.1.2. Xác định các nhóm hoạt động

Từ việc xác lập các hoạt động, tiến hành nhóm các hoạt động theo từng trung tâm và xác định mối liên hệ với các nguồn lực theo bảng sau:

**Bảng 4. 2: Nhóm các hoạt động và nguồn lực liên quan**

<b>NHÓM HĐ</b>	<b>HOẠT ĐỘNG</b>	<b>NGUỒN LỰC</b>
Chuẩn bị sản xuất	Nghiên cứu; Lập kế hoạch sản xuất, thu mua, làm sạch NVL; xuất kho, định lượng	CP NVL, lương NV thu mua; lương công nhân KCS; CP lương kho; CP chạy máy vận chuyển NVL; CP chạy máy rửa sạch NVL....
Sản xuất	Các công đoạn trong quá trình sản xuất từ hoạt động (1) đến (14)	CP KH TSCĐ, CP lương công nhân, lương quản lý, CP dịch vụ mua ngoài....
Tiêu thụ	Lập kế hoạch; Liên kết khách hàng, Tiêu thụ SP	CP nghiên cứu, CP bán hàng, CP khấu hao TSCĐ...
Hỗ trợ tiêu thụ	Liên kết khách hàng; xúc tiến thương mại...	CP nghiên cứu, CP bán hàng, CP khấu hao TSCĐ; CP quảng bá...
Phục vụ	Hoạt động phục vụ: bảo vệ, vệ sinh, điện nước...	CP lương nhân viên, CP khấu hao, CP dịch vụ...
Duy trì DN	Công tác tổ chức cán bộ, kế hoạch tài chính...	Lương nhân viên CP phục vụ chung
Khác	Các hoạt động đơn lẻ	

#### 4.1.3. Thiết lập các kích tố chi phí hoạt động

Các tiêu thức được lựa chọn để phân bổ CP cho từng hoạt động gồm:

\* *Giờ lao động*: đối với lao động hưởng lương theo thời gian như các nhân viên quản lý phân xưởng, nhân viên hành chính và những nhân viên bán hàng, tiếp thị, thì phần lương cố định được coi là một khoản CP chung và phân bổ theo số giờ lao động mà người lao động dành cho mỗi hoạt động.

\* *Diện tích ( $m^2$ )*: được sử dụng để phân bổ các CP phục vụ, tiện ích như CP bảo vệ, CP vệ sinh, chăm sóc cây cảnh.... Các CP này phụ thuộc vào các hoạt động theo từng khu vực trong tổng diện tích tính theo mét vuông ( $m^2$ ).

\* *Tỷ lệ sở hữu trang thiết bị, TSCĐ*: Các CP bảo trì máy móc, CP khấu hao TSCĐ... được phân bổ cho các hoạt động dựa trên việc sử dụng các trang thiết bị khác nhau. Danh mục các thiết bị được sử dụng trong mỗi hoạt động được cung cấp bởi thông tin từ nhân viên và quan sát thực tế để đưa ra tỷ lệ tương đối sở hữu và sử dụng trang thiết bị gán cho mỗi hoạt động.

\* *Tỷ lệ sử dụng CP*: các CP buru chính, CP viễn thông, CP dịch vụ mua ngoài... được phân bổ trên cơ sở ước tính tỷ lệ tiêu thụ nguồn lực của từng hoạt động. Dữ liệu này được các nhà quản lý và nhân viên trong DN cung cấp.

\* *Giờ máy chạy*: theo dữ liệu tổng hợp từ các quản đốc phân xưởng cung cấp, các mẻ sản xuất trải qua công đoạn từ khi đưa NVL vào bồn chứa đến khâu đóng gói thành phẩm kéo dài từ 55 đến 68 phút tùy thuộc từng loại TACN. Đối với TACN hỗn hợp dạng cám thời gian này bình quân khoảng 55 phút/mẻ. Đối với TACN dạng viên phải qua công đoạn ép viên và làm nguội bằng hệ thống làm mát đột ngột nên một mẻ thường kéo dài khoảng 65 phút.

Mỗi nguồn lực xác định tiêu thức phân bổ riêng, căn cứ vào đó, tính toán tỷ lệ phân bổ cho mỗi nhóm hoạt động cụ thể. Tỷ lệ sử dụng nguồn lực của các hoạt động được tổng hợp trên cơ sở dữ liệu thu thập qua khảo sát các quản lý, quản đốc phân xưởng và các nhân viên thuộc các nhà máy, DN điển hình thông qua ma trận nguồn lực - Hoạt động (RAR) để minh họa các mối quan hệ giữa các nguồn lực và các hoạt động. Dựa trên khối lượng nguồn, các tiêu thức phân bổ nguồn lực và tỷ lệ đã xác định, sẽ tính được nguồn lực mà mỗi hoạt động tiêu dùng (Bảng 4.3)

Bảng 4. 3: Tiêu thức phân bổ và tỷ lệ phân bổ CP - hoạt động

## TIÊU THỨC PHÂN BỔ VÀ TỶ LỆ PHÂN BỔ CP – HOẠT ĐỘNG

NGUỒN HOẠT ĐỘNG	CP lương NVPX	CP tiêu thụ	P lương BPQL	KH MMTB	KH TSCĐ	Hỗ trợ TT	CP tiện ích	CP DV mua ngoài	CP khác	TỔNG
(1)	18%		10%	7%	6%		5%	15%		
(2)	42%		12%	70%	10%		8%	32%		
(3)	12%		6%	5%	8%		3%	5%		
(4)	22%		5%	15%	6%		7%	8%		
(5)	6%	8%	3%	3%	8%		12%	3%		
(6)		67%	15%		12%	28%	18%	7%		
(7)		25%	7%			55%				
(8)			42%		50%	17%	47%	30%		
<b>Tổng</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	
<b>TỔNG CP</b>	<b>272,924,548</b>	<b>454,673,565</b>	<b>1,281,446,560</b>	<b>391,534,642</b>	<b>160,792,255</b>	<b>2,968,062,880</b>	<b>237,265,750</b>	<b>954,597,380</b>	<b>102,547,620</b>	<b>6,823,845,200</b>
<b>TIÊU THỨC PHÂN BỔ</b>	<i>Số giờ lao động</i>	<i>Số giờ lao động</i>	<i>Số giờ lao động</i>	<i>Giờ máy</i>	<i>Tỷ lệ sử dụng</i>	<i>Giờ lao động</i>	<i>Số m<sup>2</sup></i>	<i>Tỷ lệ sử dụng</i>	<i>Bình quân</i>	

### ❖ *Xác định các tiêu thức phân bổ thứ cấp*

Sau khi gán các CP cho từng hoạt động trên cơ sở mức độ tiêu thụ theo các tiêu thức cụ thể, các CP này tiếp tục được phân bổ cho từng nhóm SP (TACN cho lợn, TACN cho gà), theo từng dạng (viên, hỗn hợp cám), phân bổ tới từng loại sản phẩm và từng đơn vị sản phẩm theo những tiêu thức khác nhau. Việc sản xuất mỗi loại sản phẩm làm phát sinh các khoản CP hoạt động khác nhau, do vậy việc phân bổ các CP này cũng dựa trên các tiêu thức khác nhau. Các tiêu thức phân bổ được lựa chọn:

*Số mẻ sản xuất quy đổi:* quy trình sản xuất TACN dạng viên và dạng cám không hoàn toàn giống nhau, thời gian thực hiện cũng có sự chênh lệch. Để lấy số lượng mẻ sản xuất làm tiêu thức phân bổ phải quy chuẩn về thời gian. Luận án lấy thời gian chuẩn để sản xuất 1 mẻ TACN nói chung là 60 phút, từ đó xác định hệ số đối với mẻ sản xuất TACN dạng cám và TACN dạng viên.

*Số giờ máy chạy:* là tiêu thức gắn liền với hoạt động sản xuất có sử dụng máy móc thiết bị. Số giờ máy được tổng hợp từ số liệu thống kê của bộ phận phân xưởng.

*Số lần kiểm tra:* được thực hiện trong quá trình sản xuất và sau sản xuất, kiểm soát trong thời gian sản xuất cả về thời gian, quy trình... và kiểm tra chất lượng sản phẩm sau sản xuất.

*Số thành phẩm:* được tổng hợp theo từng nhóm, từng dạng TACN và từng loại, chi tiết đến từng sản phẩm theo số liệu của thống kê phân xưởng và số liệu lưu kho.

*Số đơn hàng:* được tổng hợp và bóc tách tính cho từng loại TACN, tính chi tiết đến mã 2.

*Số khách hàng:* khách hàng của Công ty gồm các đại lý, các hộ chăn nuôi... số lượng khách hàng được xác định trong nghiên cứu này được tính chỉ bao gồm các khách hàng cấp 1, đối tượng lấy sản phẩm trực tiếp từ công ty, cửa hàng bán sản phẩm của công ty mà không tính đến các khách hàng thông qua khâu trung gian. Số lượng khách hàng tính cho từng loại SP được xác định dựa trên hệ số theo từng đơn hàng.

Kết quả xác định các tiêu thức phân bổ thể hiện trong bảng 4.4

**Bảng 4. 4: Danh mục hoạt động và các tiêu thức phân bổ chi phí hoạt động****DANH MỤC HOẠT ĐỘNG VÀ CÁC TIÊU THỨC PHÂN BỔ CP HOẠT ĐỘNG**

<b>HOẠT ĐỘNG</b>	<b>CP HOẠT ĐỘNG</b>	<b>TIÊU THỨC PHÂN BỔ</b>
Hoạt động chuẩn bị sản xuất (1)	382.197.382	Số mẻ sản xuất quy đổi*
Hoạt động sản xuất (2)	895.826.246	Số giờ máy chạy (h)
Kiểm tra, kiểm nghiệm KCS (3)	209.744.146	Số lần kiểm tra
Hoạt động phục vụ (4)	298.288.306	Số mẻ sản xuất quy đổi
Hoạt động khác (5)	185.730.438	Số thành phẩm
Hoạt động tiêu thụ sản phẩm (6)	1.469.549.054	Số đơn hàng
Hoạt động hỗ trợ tiêu thụ (7)	1.848.622.687	Số khách hàng
Hoạt động duy trì DN (8)	1.533.886.941	Số mẻ sản xuất quy đổi
<b>TỔNG</b>	<b>6.823.845.200</b>	

*Nguồn: tác giả tính toán*

**4.1.4. Phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu phí**

Căn cứ số liệu thống kê trong tháng 12/2017 tại Nhà máy chế biến TACN cao cấp DABACO:

+ Tổng số lượng thành phẩm: 5.050.935 kg

+ Số đơn hàng: 1.553

+ Số khách hàng hỗ trợ: 452

Số liệu phân bổ CP cho từng đối tượng tính giá được thực hiện trên máy tính, chi tiết cho từng mã sản phẩm

Minh họa phân bổ CP chung cho 2 mã sản phẩm D90 – TA đậm đặc cao cấp cho lợn và mã sản phẩm D40A - **TA hỗn hợp cho lợn siêu nạc** với số liệu phân tích cụ thể theo bảng 4.5- 4.7

Căn cứ vào số lượng tiêu thức được thống kê có liên quan đến từng nhóm hoạt động xác định CP hoạt động phân bổ đến từng nhóm SP

**PHÂN BỐ TIÊU THỨC HOẠT ĐỘNG CHO NHÓM SẢN PHẨM**

HOẠT ĐỘNG	CP HOẠT ĐỘNG	Tiêu thức phân bổ	Tổng tiêu thức	CP/tiêu thức	TACN cho lợn		TACN cho gà		Khác	
					Dạng viên	Dạng cám	Dạng viên	Dạng cám	Dạng viên	Dạng cám
Chuẩn bị sản xuất	382,197,382	Mẻ SP	1,300	293,998	320.0	326.0	204.0	188.0	125.0	137.0
	382,197,382	Mẻ SP quy đổi	1,332.4	286,852.4	346.7	315.1	221.0	181.7	135.4	132.4
HĐ máy móc	895,826,246	Giờ máy	932.7	960,498.2	242.7	220.6	154.7	127.2	94.8	92.7
Hoạt động KCS	209,744,146	Số lần kiểm tra	2,352	89,176.9	576.0	636.0	408.0	376.0	250.0	106
Hoạt động kỹ thuật	298,288,306	Số mẻ sx quy đổi	1,332.4	223,875.7	346.7	315.1	221.0	181.7	135.4	132.4
Hoạt động lưu kho	185,730,438	Số lượng thành phẩm	5,050,935	36.8	1,088,000	1,106,770	693,600	639,200	1,020,000	503,365
<b>Hoạt động tiêu thụ</b>	<b>1,469,549,054</b>	<b>Số đơn hàng</b>	<b>1,553</b>	<b>946,264.7</b>	<b>374.0</b>	<b>258.0</b>	<b>243.0</b>	<b>226.0</b>	<b>224.0</b>	<b>228.0</b>
Hoạt động hỗ trợ tiêu thụ	1,848,622,687	Số khách hàng	452	4,089,873.2	146.3	104.2	98.6	66.1	56,3	368.0
Hoạt động duy trì DN	1,533,886,941	Số mẻ sx	1,332.4	1,151,235.5	346.7	315.1	221.0	181.7	135.4	132.4
<b>Tổng</b>	<b>6,823,845,200</b>									

*Nguồn: tác giả tính toán*

**Bảng 4. 5: Phân bổ tiêu thức hoạt động cho nhóm sản phẩm**



**Bảng 4. 6: Phân bổ CP cho nhóm SP TACN cho lợn (I) và gà (II)****PHÂN BỔ CP CHO NHÓM SP TACN CHO LỢN (I) VÀ GÀ (II)**

HOẠT ĐỘNG	CP HOẠT ĐỘNG	Kích tố	Tổng tiêu thức	CP/tiêu thức	(I)		(II)	
					Dạng viên	Dạng cám	Dạng viên	Dạng cám
(1)	382,197,382	Mẻ SP	1,300	293,998	320.0	326.0	204	188
(1')	382,197,382	Mẻ SP quy đổi	1,332.4	286,852	99,442,171.8	90,396,758.9	63,394,384.5	52,130,646.2
(2)	895,826,246	Giờ máy	933	960,498	233,080,894.2	211,879,497.5	148,589,070.0	122,188,176.5
(3)	209,744,146	Số lần kiểm tra	2,352	89,177	51,365,913.3	56,716,529.2	36,384,188.6	33,530,526.7
(4)	298,288,306	Số mẻ sx	1,332.4	223,875.7	77,610,256.8	70,550,708.4	49,476,538.7	40,685,684.6
(5)	185,730,438	Số lượng thành phẩm	4,413,500	36.8	40,007,388.1	40,697,589.1	25,504,709.9	23,504,340.5
(6)	1,469,549,054	Số đơn hàng	2,302	638,379	238,753,842.8	164,701,848.8	155,126,159.9	144,273,712.5
(7)	1,848,622,687	Số khách hàng	358	4,089,873	598,348,449.3	426,164,787.6	403,261,497.6	270,340,618.6
(8)	1,533,886,941	Số mẻ sx	1,332.4	1,151,235.5	399,094,959.9	362,792,668.4	254,423,036.9	209,217,857.8
<b>Tổng</b>	<b>6,823,845,200</b>				<b>1,737,703,876</b>	<b>1,423,900,388</b>	<b>1,136,159,586</b>	<b>895,871,563</b>

*Nguồn: tác giả tính toán*

**Bảng 4. 7: Phân bổ chi phí cho các sản phẩm thuộc nhóm I****PHÂN BỐ CP CHO SẢN PHẨM THUỘC NHÓM I**

HOẠT ĐỘNG	Tiêu thức phân bổ	CP/tiêu thức	TACN CHO LỢN (I)				.....
			D90		D40A		
			SL	TT	SL	TT	
(1)	Mẻ SP	293,998	104	30,575,791	28	8,231,944	
(1')	Mẻ SP quy đổi	286,852.4	112.7	32,318,706	30	8,701,190	
(2)	Giờ máy	960,498.2	78.9	75,751,291	21	20,394,578	
(3)	Số lần kiểm tra	89,176.9	208.0	18,548,802	56	4,993,908	
(4)	Số mẻ sx quy đổi	223,875.7	112.7	25,223,333	30	6,790,897	
(5)	Số lượng TP	36.8	402,350	14,795,012	106,875	3,929,954	
(6)	Số đơn hàng	946,264.7	64.0	60,560,940	60	56,775,881	
(7)	Số khách hàng	4,089,873.2	25.0	102,272,125	21.3	87,339,569	
(8)	Số mẻ sx	1,151,235.5	112.7	31,541,148	30	34,920,809	
	TỔNG			361,011,357		232,078,730	

Nguồn: tác giả tính toán

Bảng 4. 8: Báo cáo giá thành

## BÁO CÁO GIÁ THÀNH

TÊN SẢN PHẨM	SỐ TPSX	TỔNG CHI PHÍ					
		621, 622	BP sản xuất	BP ngoài SX	Định phí chung PB	Giá thành	
						Tổng Z	z đơn vị
<b>II. TACN cho lợn</b>	<b>2.035.550</b>	<b>17.835.489.100</b>	<b>201.519.450</b>	<b>175.057.300</b>	<b>2.578.652.550</b>	<b>20.790.718.400</b>	
1. D90	402.350	3.588.962.000	41.039.700	24.945.700	361.011.357	4.015.958.757	9.981
2. D40A	106.875	883.321.875	10.260.000	9.405.000	232.078.730	1.135.065.605	10.620
.....							
4.							
.....							
<b>II. TACN cho gà</b>							
.....							
<b>III. TACN cho vịt, ngan, bò</b>							
.....			.....	.....	.....	.....	
<b>CỘNG</b>	<b>5.050.935</b>	<b>40.350.771.640</b>	<b>478.377.185</b>	<b>429.611.015</b>	<b>6.823.845.200</b>	<b>48.109.067.190</b>	

Nguồn: tác giả tính toán

## 4.2. Phân tích giá thành

Nếu như trong thực tế, các DNSX TACN miền Bắc thường lấy giá thành sản xuất làm giá nền để làm cơ sở đưa ra các quyết định về giá theo phương pháp:

$$\text{Giá bán SP} = \text{Giá nền} + \text{CP ngoài sản xuất phân bổ} + \text{lợi nhuận mong muốn}$$

Trong đó, các CP ngoài sản xuất bao gồm CP bán hàng, CP quản lý DN và các CP khác được coi là CP hỗn hợp trong kỳ (bao gồm cả phần biến phí) được phân bổ trên cơ sở một tiêu thức nhất định, chẳng hạn: số lượng sản phẩm tiêu thụ; doanh thu tiêu thụ, tỷ lệ giữa lượng tiêu thụ/lượng SP tồn kho.... Khi đó, các CP này gần như được cào bằng cho các SP, nghĩa là các SP tiêu thụ đều được phân bổ một lượng CP ngoài SX như nhau, hoặc các SP trong cùng một nhóm sẽ cùng gánh chịu một phần CP ngoài SX được phân bổ theo DT tiêu thụ....

Có thể nhận thấy, CP ngoài sản xuất chiếm tỷ trọng trên 10% trong tổng CP, nếu phân tích CP ngoài sản xuất thành định phí và biến phí thì tổng định phí cần phân bổ chiếm tỷ trọng 14% tổng CP (6.832.845.200đ/48.109.067.190đ). *Nếu số định phí này được phân bổ theo tiêu thức sản lượng sản xuất* thì bình quân mỗi kg thành phẩm sẽ phải gánh thêm 1.353 đồng, nghĩa là với sản phẩm D90 giá thành toàn bộ sản phẩm sẽ là 10.434đ/sp và sản phẩm D40A là 9.802 đ/sp.

*Nếu số định phí này được phân bổ theo tiêu thức doanh thu tiêu thụ từng nhóm hàng* thì trên cơ sở số liệu kế toán ta xác định được tỷ trọng doanh thu của từng nhóm sản phẩm, từng mặt hàng. Khi đó 17,6% định phí phân bổ cho D90 và 4,9% định phí được phân bổ cho D40A. Giá thành sản phẩm lần lượt là 12.073 đ/sp (D90) và 11.577 đ/sp (D40A).

Khi phân tích CP theo mối quan hệ nhân quả giữa CP – hoạt động – SP, có thể nhận thấy rằng không phải các sản phẩm đều tiêu thụ nguồn lực với một mức như nhau. Xét trong mối quan hệ giữa 2 sản phẩm điển hình, mặc dù D90 là sản phẩm chủ lực được sản xuất với số lượng lớn hơn, sẽ tiêu hao nhiều CP phát sinh trong quá trình sản xuất hơn. Tuy nhiên các CP cố định có liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm và thúc đẩy tiêu thụ đối với sản phẩm này lại không phát sinh nhiều, do sản phẩm đã được người tiêu dùng tin cậy sử dụng. Ngược lại, với sản phẩm D40A, các CP đầu tư cho việc thúc đẩy

tiêu thụ lại rất lớn. Việc phân bổ CP dựa trên mức độ tiêu hao hoạt động là quá trình để các nhà quản trị có thể nhận định rõ hơn các hoạt động tạo ra giá trị tăng thêm và các hoạt động không làm phát sinh thêm giá trị, từ đó có thể kiểm soát các CP tốt hơn.

Sử dụng dữ liệu phân tích giá thành trong trường hợp các định phí được phân bổ cho sản phẩm theo tiêu thức sản lượng sản xuất, ta có bảng so sánh sau:

**Bảng 4. 9: Bảng so sánh tỷ suất lợi nhuận SP giữa 2 phương pháp**

**BẢNG SO SÁNH TỶ SUẤT LỢI NHẬN SP GIỮA 2 PHƯƠNG PHÁP**

SẢN PHẨM	D90		D40A	
	TCS	ABC	TCS	ABC
Giá bán	13.150	13.150	11.200	11.200
Giá thành	10.434	9.981	9.802	10.620
Lợi nhuận	2.716	3.169	1.398	580
Tỷ suất LN	13,15%	24,09%	12,48%	5,18%

*Nguồn: tác giả tính toán*

**4.3. Sự tác động của các nhân tố tới việc vận dụng phương pháp ABC tại các DNSX thức ăn chăn nuôi miền bắc VN.**

Nghiên cứu tác động của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp ABC tại các DNSX TACN miền Bắc, trên cơ sở kế thừa có chọn lọc các nhân tố của các nghiên cứu trước của quốc tế và nghiên cứu của tác giả Nguyễn Việt Hưng (2016), nhóm đề tài lựa chọn các nhân tố sau:

- (1) Sự ủng hộ của quản trị cấp cao
- (2) Quan điểm đổi mới hệ thống KTQT
- (3) Quy mô DN
- (4) Vai trò của thông tin kế toán

### Kết quả kiểm định các biến đặc trưng và thang đo

Qua phân tích kiểm định Cronbach's Alpha mô hình có 4 thang đo đảm bảo chất lượng tốt với 17 biến đặc trưng, (hệ số Cronbach's Alpha = 0,848, các hệ số tương quan tổng biến đều > 0,3)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.733	4

#### Đổi mới

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.713	3

#### Quy mô

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.763	4

#### Vai trò TT CP

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.690	6

#### Quản lý cấp cao

### Kiểm định tính thích hợp của EFA

Kết quả kiểm định tính thích hợp của EFA dựa vào  $KMO = 0,532$  thỏa mãn điều kiện  $0,5 < KMO < 1$ , chứng tỏ phân tích nhân tố khám phá thích hợp cho dữ liệu thực tế. Giá trị Sig. < 0,05 chứng tỏ các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện. Bên cạnh đó phương sai cộng dồn là  $70,499\% > 50\%$  thỏa mãn tiêu chuẩn, có ý nghĩa 4 nhóm nhân tố khám phá giải thích được  $70,499\%$  sự biến thiên của dữ liệu.

**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.532
Approx. Chi-Square	141.723
Bartlett's Test of Sphericity df	105
Sig.	.010

**Total Variance Explained**

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared			Rotation Sums of Squared		
				Loadings			Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.902	32.677	32.677	4.902	32.677	32.677	3.326	22.175	22.175
2	2.278	15.190	47.867	2.278	15.190	47.867	2.619	17.458	39.633
3	1.991	13.273	61.141	1.991	13.273	61.141	2.429	16.196	55.829
4	<b>1.404</b>	<b>9.358</b>	<b>70.499</b>	<b>1.404</b>	<b>9.358</b>	<b>70.499</b>	<b>2.200</b>	<b>14.670</b>	<b>70.499</b>

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Sau khi phân tích nhân tố EFA, thang đo của các thành phần không có sự xáo trộn biến quan sát giữa các thành phần, do đó tên gọi các thành phần ban đầu vẫn được giữ nguyên.

***Phân tích mô hình hồi quy tuyến tính***

Tiếp tục phân tích hồi quy tuyến tính cũng như phân tích hồi quy đa biến, ta có kết quả như sau:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	1.000 <sup>a</sup>	1.000	1.000	.00000

a. Predictors: (Constant), Quna\_ly\_CC, hoạt\_dong, kich\_to, canh\_tranh

Kết quả hồi quy cho thấy hệ số R Square hiệu chỉnh (Adjusted R Square) là 1.00, điều này có nghĩa là độ chính xác hay độ thích hợp của mô hình là 100%, có nghĩa 100% độ biến thiên của VANDUNG được giải thích bởi các biến Sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao (QLCC), quan điểm đổi mới (DM), vai trò của thông tin chi phí (CP) và quy mô DN (QM).

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	2.459		.615		.000 <sup>b</sup>
Residual	.000		.000		
Total	2.459				

a. Dependent Variable: van\_dung

b. Predictors: (Constant), Quan\_ly\_CC, doi\_moi, Tam\_QT\_TT, canh\_tranh

Kết quả phân tích ANOVA cho thấy Sig. = 0.000 < 0.05 chứng tỏ mô hình hồi quy được xây dựng phù hợp với dữ liệu thu được từ đối tượng khảo sát

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	6.727E-016	.000		.000	1.000		
DM	.250	.000	.346	2.034	.000	.727	1.376
CP	.250	.000	.347	8.733	.000	.803	1.245
QLCC	.250	.000	.384	4.752	.000	.709	1.410
QM	.250	.000	.326	7.237	.000	.746	1.340

a. Dependent Variable: van\_dung

Các hệ số beta đều khác 0 và có mức ý nghĩa < 0.05 chứng tỏ các thành phần trên đều tham gia vào giải thích khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC. Các chỉ số Tolerance < 1 và VIF > 1 (1 < VIF < 10) có ý nghĩa mô hình không có hiện tượng đa cộng tuyến.

Phương trình hồi quy dự đoán mức độ tác động của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC của các DNSX TACN miền Bắc được xác định như sau:

$$VANDUNG = 0.346DM + 0.347CP + 0.384QLCC + 0.326QM$$

Như vậy 4 nhân tố đại diện bao gồm việc quan điểm đổi mới, tầm quan trọng của thông tin, cạnh tranh và sự ủng hộ của quản lý cấp cao làm gia tăng khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các DNSX TACN miền Bắc. Qua kết quả hồi quy chứng tỏ vai trò của các yếu tố tác động đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC được



phân định thứ bậc rõ rệt. Để tăng cường tính khả thi khi vận dụng phương pháp kế toán này phải dựa vào kết quả kiểm định các nhân tố tác động, song cần chú ý đến sự thay đổi thứ bậc của các nhân tố theo thời gian, không gian và các điều kiện kinh tế xã hội.

Kết quả trên cho thấy, việc vận dụng phương pháp ABC có thành công hay không phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố, trong đó, sự ủng hộ từ các nhà quản lý cấp cao đóng vai trò quan trọng. Muốn vậy, các nhà quản lý phải xuất phát từ các quan điểm muốn đổi mới, sự hiểu biết về các kiến thức kế toán, quản trị tiên tiến, hiện đại. Hiểu và sự cần thiết vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị nhằm nâng cao hiệu quả quản lý của doanh nghiệp cũng đòi hỏi các nhà quản lý cấp cao nhận thức được vai trò, tầm quan trọng của thông tin kế toán trong quá trình ra quyết định.

## **CHƯƠNG V**

### **CÁC GIẢI PHÁP ĐỀ XUẤT ĐỂ VẬN DỤNG HIỆU QUẢ HỆ THỐNG KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TẠI CÁC DNSX THỨC ĂN CHĂN NUÔI MIỀN BẮC VN**

#### **5.1. Định hướng phát triển ngành thức ăn chăn nuôi tại Việt Nam**

Theo số liệu thống kê của Bộ Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn thì nguyên liệu thức ăn chăn nuôi là nhóm hàng có kim ngạch nhập khẩu lớn nhất trong các mặt hàng nông nghiệp. Đây thực sự là một nghịch lý với một quốc gia vốn được xem là có thế mạnh về sản xuất nông nghiệp, chăn nuôi như Việt Nam. Tuy nhiên, những động thái gần đây của các DN Việt Nam cho thấy, thị trường TACN sẽ không còn bị thao túng bởi các DN nước ngoài. Vì nếu chỉ tính riêng sản lượng của 4 tập đoàn Masan, Hùng Vương, Hòa Phát và Sao Mai đã chiếm trên 50% tổng sản lượng TACN cung cấp ra thị trường. Thị trường TACN trong những năm tới đây sẽ là cuộc cạnh tranh khốc liệt khi mà vốn nội và vốn ngoại ngang bằng ngay trước thêm hội nhập TPP. Năm 2016, thị trường TACN chứng kiến nhiều biến động. Cụ thể, thông qua công ty thành viên là Masan Nutri-Science, Masan đã thu tóm 52% cổ phần của Proconco và 70% cổ phần của Anco. Tuy đã phân định ngôi thứ nhưng các doanh nghiệp tham gia thị trường TACN vẫn “kèn cựa” nhau từng tấc một, không ngừng toan tính để gia tăng sản lượng thông qua việc xây dựng nhà máy mới.

Quyết định 10/2008/QĐ-ttg “Về việc phê duyệt Chiến lược phát triển chăn nuôi đến năm 2020” đưa ra định hướng phát triển đến năm 2020 như sau: phát triển mạnh ngành công nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi trên cơ sở mở rộng quy mô, đổi mới công nghệ, nâng cao chất lượng và hạ giá thành sản phẩm. Chuyển một phần diện tích đất nông nghiệp để trồng cỏ thâm canh và các loại cây nguyên liệu thức ăn chăn nuôi bằng các giống năng suất cao, giàu đạm. Nâng cao năng lực chế biến nguyên liệu trong nước và tận dụng triệt để nguồn phụ phẩm nông, công nghiệp làm thức ăn chăn nuôi. Sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp: tăng bình quân 7,8%/năm, đạt khoảng 19 triệu tấn.

Theo nhận định của các chuyên gia, Việt Nam có nhiều cơ hội để phát triển mạnh ngành chế biến thức ăn chăn nuôi nhờ vào những lợi thế vốn có. Nhu cầu thị trường thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam còn khá lớn. Hiện nay, sản lượng thức ăn chăn nuôi do các nhà máy sản xuất chỉ cung cấp khoảng 55-60% so với nhu cầu thực tế, phần còn lại do các hộ gia đình tự chế biến lấy. Trong khi đó, xu hướng hiện nay là người chăn nuôi ngày càng chú trọng đến nguồn thức ăn chăn nuôi công nghiệp, đặc biệt các trang trại, gia trại chăn nuôi tập trung. Ngoài ra, ngành chế biến thức ăn chăn nuôi hiện đang được Nhà nước khuyến khích phát triển, với nhiều cơ chế hỗ trợ, ưu đãi về mặt bằng sản xuất và nguồn vốn vay cho các DN đầu tư vào lĩnh vực này.

## **5.2. Giải pháp hoàn thiện vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí ABC tại các doanh nghiệp sản xuất TACN ở miền Bắc Việt Nam**

### **5.2.1. Về phía Nhà nước**

*- Nhà nước cần tập trung vào việc quản lý chất lượng TACN*

Các doanh nghiệp nước ngoài hoặc liên doanh có các tiêu chuẩn kiểm soát chất lượng cao. Các doanh nghiệp sản xuất TACN trong nước cần được hỗ trợ nhằm cải thiện các tiêu chuẩn về kiểm soát chất lượng. Như vậy để đạt được mục tiêu lâu dài cho sự phát triển bền vững của ngành thức ăn chăn nuôi và ngành chăn nuôi ở Việt Nam thì Nhà nước cần hỗ trợ các doanh nghiệp trong việc kiểm nghiệm nâng cao chất lượng TACN bằng việc trang bị phòng phân tích, kiểm tra chất lượng TACN cho các cơ quan quản lý Nhà nước chuyên ngành, phát triển các phòng nghiên cứu, thí nghiệm TACN, hỗ trợ DN đào tạo cán bộ phòng thí nghiệm, hỗ trợ doanh nghiệp trong hoạt động kiểm nghiệm thức ăn doanh nghiệp sản xuất... Đồng thời tăng cường công tác kiểm tra quản lý chất lượng TACN đã đưa ra thị trường. Việc đẩy mạnh quản lý chất lượng TACN là động lực thúc đẩy và nâng cao yêu cầu kiểm soát chất lượng, kiểm soát chi phí sản xuất kinh doanh, từ đó khuyến khích các doanh nghiệp trong công tác kế toán quản trị, đặc biệt là quá trình sử dụng các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị tiên tiến, hiện đại như ABC.

*- Mở rộng hỗ trợ tín dụng cho các doanh nghiệp sản xuất TACN*

Các doanh nghiệp sản xuất TACN gặp nhiều khó khăn trong việc tiếp cận các khoản vốn như thủ tục phức tạp, không có tài sản thế chấp hay lãi suất cao. Nhà nước cần cung

cấp hỗ trợ tín dụng về phương diện lãi suất, số tiền vay cho các doanh nghiệp sản xuất TACN. Sự hỗ trợ này rất quan trọng và cần thiết. Theo khảo sát của Dự án CARD 030/06 VIE “ Xây dựng chiến lược nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp vừa và nhỏ nông thôn trong chuỗi giá trị nông nghiệp” thì tiếp cận tín dụng là vấn đề được hơn 50% các doanh nghiệp đề cập cần sự hỗ trợ của Nhà nước. Như vậy hầu hết các doanh nghiệp sản xuất TACN mong muốn nhận được sự hỗ trợ của nhà nước trong lĩnh vực tín dụng nhằm đảm bảo lượng vốn kinh doanh và đồng thời hạ chi phí lãi vay, góp phần làm giảm chi phí của doanh nghiệp. Đồng thời, việc hỗ trợ về mặt vốn cũng góp phần giảm gánh nặng về nguồn lực tài chính khi vận dụng các kỹ thuật kế toán quản trị tiên tiến, hiện đại đòi hỏi nhiều chi phí như ABC.

*- Xây dựng các vùng nguyên liệu tập trung*

Ngành chế biến TACN Việt Nam đang phải nhập khẩu phần lớn nguyên liệu cho sản xuất TACN. Do đó yêu cầu đặt ra là Nhà nước cần xây dựng các vùng nguyên liệu tập trung và ổn định đảm bảo đầu vào cho quá trình sản xuất TACN. Bên cạnh việc mở rộng diện tích cần cải thiện năng suất các loại cây trong nước được sử dụng làm nguyên liệu đầu vào chính cho sản xuất TACN như ngô, sắn, đậu tương. Nhằm mục đích đáp ứng nhu cầu của ngành sản xuất TACN và giảm phụ thuộc vào nhập khẩu. Để thực hiện được mục tiêu này việc đầu tư vào trang thiết bị tưới tiêu là cần thiết nhằm tăng năng suất. Đối với một số nguyên liệu khác như bột cá, việc quy hoạch vùng và xây dựng mạng lưới thu gom nên được tiến hành để giảm sự phụ thuộc vào các nguồn nhập khẩu

**5.2.2. Về phía Hiệp hội thức ăn chăn nuôi Việt Nam**

Nâng cao vai trò của Hiệp hội thức ăn chăn nuôi Việt Nam (VFFA). Hiệp hội sẽ giữ vai trò là chợ đầu mối cung cấp, phân phối nguyên liệu để các doanh nghiệp sản xuất TACN đến giao dịch, mua bán, trao đổi... Cần đổi mới tổ chức phương thức hoạt động của VFAFA cho phù hợp với nền kinh tế thị trường để VFAFA thực sự đại diện cho quyền và lợi ích của các doanh nghiệp sản xuất TACN, là nơi kết nối các nhà quản lý, khoa học, doanh nghiệp, và hộ chăn nuôi nhằm tìm ra giải pháp hữu hiệu thúc đẩy sản xuất phát triển.

Mở rộng vai trò của Hiệp hội thức ăn chăn nuôi hơn nữa bao gồm hỗ trợ thu mua

nguyên liệu thô, đặc biệt là nguyên liệu nhập khẩu và kiểm soát chất lượng. Các doanh nghiệp chế biến TACN ở Việt Nam nên đóng vai trò tích cực trong thảo luận và xây dựng vai trò tương lai của VAFA. Nhìn chung cần quan tâm tới việc tham vấn chính sách cho ngành sản xuất TACN. Nên xem xét tới tư cách hội viên bắt buộc đối với tất cả các doanh nghiệp sản xuất đăng ký của VAFA và Hiệp hội cần được củng cố với sự hỗ trợ của chính phủ và khu vực tư nhân.

### *5.2.3. Về phía Doanh nghiệp sản xuất TACN miền Bắc Việt Nam*

Phân tích từ kết quả đánh giá sự tác động của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp ABC trong các DNSX TACN, các nhân tố xuất phát từ bên trong nội tại DN có ý nghĩa quan trọng. Việc quyết định có vận dụng hay không một kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại như ABC phụ thuộc rất nhiều vào quyết định của nhà quản lý cấp cao, trong vấn đề nhận thức về vai trò của phương pháp, hỗ trợ các nguồn lực để triển khai phương pháp... Bên cạnh đó, nâng cao vai trò của thông tin chi phí đối với các nhà quản trị cũng là nhân tố quan trọng cần được các DN lưu tâm. Muốn làm được điều đó, bản thân mỗi cá nhân trong DN cần thiết phải có sự đổi mới về quan điểm, phương thức làm việc bởi kết quả của phương pháp ABC sẽ gắn với việc đánh giá hiệu quả...

#### **❖ Đối với nhà quản lý cấp cao**

Nâng cao nhận thức về tầm quan trọng của kế toán quản trị chi phí trong hoạt động sản xuất kinh doanh đặc biệt là trong việc đưa ra các quyết định về giá sản phẩm. Xóa bỏ tư duy ra quyết định dựa trên sự hiểu biết và kinh nghiệm cá nhân của các nhà quản lý. Có các chương trình, kế hoạch đào tạo chuyên sâu về kế toán QTCP cho nhân viên kế toán, tạo điều kiện về kinh phí, thời gian đối với việc áp dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí vào công tác kế toán tại doanh nghiệp.

Để đưa phương pháp kế toán ABC vào vận dụng thực tế, đòi hỏi cần có sự cam kết của nhà quản lý cấp cao về sự hỗ trợ các nguồn lực trong việc thực hiện: hỗ trợ trong đào tạo đội ngũ thiết kế và triển khai ABC, cam kết sử dụng thông tin ABC trong đánh giá hiệu quả cũng như các quyết định chiến lược. Các nhà quản trị cũng cần thiết đưa việc vận dụng ABC vào mục tiêu hoạt động... bằng các hoạt động cụ thể sau:

- Nâng cao nhận thức về nội dung phương pháp ABC cũng như tầm quan trọng của

việc sử dụng thông tin ABC trong quá trình ra quyết định.

- Phát huy tinh thần dám đổi mới, dám thử sức, không ngại thất bại khi quyết định sử dụng một kỹ thuật kế toán hiện đại.

- Hỗ trợ việc thiết lập các yếu tố kỹ thuật trong quá trình triển khai ABC

- Đảm bảo đội ngũ triển khai ABC được đào tạo đầy đủ, bài bản đáp ứng yêu cầu của phương pháp

- Thống nhất và hỗ trợ trong vấn đề tổ chức có liên quan đến việc sở hữu và sử dụng thông tin kế toán giữa bộ phận kế toán tài chính với các bộ phận phi kế toán.

- Cam kết và sử dụng thông tin từ hệ thống ABC trong đánh giá hiệu suất công việc.

#### ❖ **Đối với các quản lý bậc trung**

Đánh giá hiệu quả công việc của từng người, từng bộ phận thông qua các dữ liệu ABC, do vậy các nhà quản lý bậc trung cần phối hợp với đội ngũ thiết kế và xây dựng hệ thống ABC xây dựng một bản đồ hoạt động chi tiết trong DN.

Thống nhất kết quả sử dụng thông tin chi phí giữa các bộ phận đảm bảo quyền sở hữu phi kế toán được tôn trọng.

Triển khai hệ thống ABC và sự liên kết đánh giá hiệu quả đối với từng thành viên trong phạm vi quản lý.

#### ❖ **Đối với kế toán viên và các nhân viên khác trong doanh nghiệp**

Nâng cao nhận thức về vai trò và tầm quan trọng trong việc cung cấp thông tin của KTQTCP trong việc ra quyết định của nhà quản trị. Mỗi kế toán sẽ trau dồi và nâng cao kiến thức chuyên môn về KTQTCP. Từ đó chủ động đề xuất, xây dựng, định hướng và từng bước vận dụng phương pháp KTQTCP trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị.

Để việc vận dụng phương pháp ABC thành công trong thực tế, đòi hỏi mỗi người lao động cần có sự thay đổi tư duy, khi kết quả lao động được đánh giá thông qua hiệu quả làm việc. Cần có sự tham gia từ khâu đào tạo đến triển khai vận dụng và đánh giá kết quả công việc. Vấn đề lớn nhất là cần xóa bỏ tâm lý ngại thay đổi trong mỗi người lao động.

Nhìn chung, các DNSX TACN miền bắc cần tiếp tục khai thác và tìm kiếm các cơ hội thị trường chuyên biệt. Rõ ràng các DN đặc biệt là những doanh nghiệp vừa và nhỏ ở

Việt Nam cần trực tiếp hơn với các đại lý bán lẻ và các hộ nông dân nhỏ (bao gồm cả những người ở vùng xa xôi). Vị trí tại các khu vực nông thôn tạo điều kiện để các doanh nghiệp có cơ hội cung cấp thức ăn chăn nuôi và các dịch vụ liên quan cho các thị trường nhỏ chuyên biệt. Việc xác định thực hiện các cơ hội chuyên biệt đó gắn liền với việc phát sinh các chi phí, đặc biệt là các chi phí gián tiếp, bất biến. Do vậy, lựa chọn phân bổ hợp lý là điều kiện tiên quyết để xác định giá thành sản phẩm cạnh tranh, mang lại lợi thế cho doanh nghiệp, đặc biệt trong môi trường cạnh tranh gay gắt của thị trường TACN hiện nay.

## 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 DNSX TACN là vấn đề cấp bách trong điều kiện hiện nay, đặc biệt đối với các DN khu vực miền Bắc. 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. Mặt khác, các yếu tố tác động từ môi trường như sự bất ổn của môi trường, sự cạnh tranh đến từ các đối thủ trong và ngoài nước ngày càng đòi hỏi sự cấp bách lựa chọn một kỹ thuật tính toán hiện đại như phương pháp kế toán ABC. 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.

Đề 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, Hiệp hội Thức ăn chăn nuôi, các DN trong lĩnh vực sản xuất TACN... 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: sự hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao, quan điểm đổi mới, sự hiểu biết về phương pháp kế toán ABC, quy mô doanh nghiệp, vai trò của thông tin kế toán hay các yếu tố từ môi trường như áp lực cạnh tranh...



## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### I. Tiếng Việt

1. Trần Thị Dự (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, ĐH 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, ĐH Đà Nẵng.
5. Nguyễn Việt Hưng (2016), *Những nhân tố cản trở đến vận dụng phương pháp phân bổ chi phí ước tính theo mức độ hoạt động vào các DN Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế TP HCM.
6. Đàm Phương Lan (2016), “Ảnh hưởng của các nhân tố tổ chức đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các DN chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa”, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, 239 (2), tr. 86 - 96.
7. Nguyễn Tú Ngân (2014), *Ứng dụng phương pháp kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động tại công ty TNHH United International Pharma*, Luận văn thạc sĩ, Đại học Kinh tế TP HCM.

### II. Tiếng Anh

8. Abdul Majid, J., & Sulaiman, M. (2008), “Implementation of activity based costing in Malaysia: A case study of two companies”, *Asian Review of Accounting*, 16(1), pp. 39-55.
9. Abdel-Kader M và Luther R (2006), “IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting”, *Advances in Management Accounting*, 15, pp. 229-247.
10. Agbejule, A. (2006), “Motivation for activity-based costing implementation: Administrative and institutional influences”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(1), pp. 42-73.

11. Anderson S.W (1995), "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, 7(Fall), pp. 1-51.
12. Amir, R. R (2015), "Barriers to implementing Activity – Based Costing in listed companies on Tehran stock exchange", *ICP Business, Economics and Finance*, 2(1), pp. 27-34.
13. Anthony, R. N., Govindarajan, V., & Dearden, J. (2007), *Management control systems*, McGraw-Hill Press, New York.
14. Ax Christian và Urban Ask (1995), *Cost Management: Produktkalkylering och ekonomistyrning under utveckling*, Studentlitteratur Press.
15. Bahnub, B. J. (2010), *Activity-Based Management for Financial Institutions: Driving Bottom-Line Results* (Vol. 35), John Wiley & Sons.
16. Chenhall, R. H., & Harrison, G. L. (1981), *The organizational context of management accounting*, Pitman Publishing.
17. Chong, V. K., & Cable, R. (2002), "A Study on The Implementation of An Activity-Based Costing (ABC) System in An Australian Oil and Gas Company", *Asian Review of Accounting*, 10(2), pp. 81-99.
18. Chongruksut Wi và A Brooks (2005), "The adoption and implementation of activity-based costing in Thailand", *Asian review of accounting*, 13(2), pp. 1-17.
19. Cooper R và Kaplan R. S (1987), "How cost accounting systematically distorts product costs", *Accounting and management: Field study perspectives*, pp. 204 - 228.
20. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988), "How cost accounting distorts product costs", *Strategic Finance*, 69(10), 20-28
21. Cooper, R và Kaplan, R. S (1992), "Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage", *Accounting horizons*, 6(3), pp. 1-13.
22. Cotton, W. D., Jackman, S. M., & Brown, R. A. (2003), "Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey", *Management Accounting Research*, 14(1), pp. 67-72.
23. Elhamma, A. (2012), "The Activity Based Costing in Morocco: adoption and diffusion", *Oman Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*, 34(953), pp. 1-8.

24. Englund, H., & Gerdin, J. (2008), "Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research", *Critical perspectives on accounting*, 19(8), pp. 1122-1134.
25. Follett, M. P. (2003), "Mary Parker Follett: A prophet gaining honour", *London Business School Review*, 14(1), pp. 75-76.
26. Garrison, R.H. and Noreen, E.W. (2000), *Managerial Accounting*, 9th ed., McGraw-Hill, New York.
27. Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & McGowan, A. (2010). Managerial accounting. *Issues in Accounting Education*, 25(4), pp. 792-793.
28. Gosselin M (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.
29. Gosselin M (2007), "A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences", *Handbook of Management Accounting Research*, 2, pp. 641-671.
30. Gietzmann, M. (1991), "Implementation issues associated with the construction of an activity-based costing system in an engineering components manufacturer", *Management Accounting Research*, 2(3), 189-199.
31. Haldma, T., & Lääts, K. (2002), "Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies", *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
32. Harrington, A. (2005), *Modern social theory*, Oxford University Press, Oxford.
33. Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009), "Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(3), pp. 469-514.
34. Horngren C.T., S.M. Datar và G. Foster (2003), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall Press.
35. Hume-Schwarz, J. (2007), "Cost accounting: a historical perspective", *Academy of Accounting and Financial Studies*, 12(2), pp.53-62
36. Hutaibat, K. A. (2005), *Management accounting practices in Jordan: A contingency approach*, Doctoral dissertation, University of Bristol.

37. Huynh T.D, Quang Minh Gong và Tran P (2013), “Integrating ABC with standard cost – A strategic management tool”, *Australian journal of basic and applied sciences*, 7(6), pp. 556-562.
38. Innes, J. and Mitchell, F. (1991), *Activity Based Cost Management: A Case Study of Development and Implementation*, CIMA, London.
39. Innes J, Mitchell và D. Sinclair (2000), “Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, 11(3), pp. 349-362.
40. Joshi, P. L. (2001), “The international diffusion of new management accounting practices: the case of India”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), pp. 85-109.
41. Kaplan R. S và R. Cooper (1998), “Activity-based costing: Introduction Cost & effect using integrated cost systems to drive profitability and performance”, *Boston: Harvard Business School Press*, pp. 79-110.
42. Krumwiede, K. R., & Roth, H. P. (1997), “Implementing information technology innovations: The activity-based costing example”, *SAM Advanced Management Journal*, 62(4), pp. 4-12
43. Liu L.Y, J & Pan, F (2007), “The implementation of activity based costing in China: An innovation action research approach”, *The British Accounting Review*, 39(3), pp. 249-264.
44. Luther, R. G., & Longden, S. (2001), “Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study”, *Management Accounting Research*, 12(3), pp. 299-320.
45. MacKenzie D (2009), “Making Things the Same: Gases, Emission Rights and the Politics of Carbon Markets”, *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4), pp. 440-455
46. Major, M., & Hopper, T. (2005), “Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company”, *Management Accounting Research*, 16(2), 205-229.
47. Miller, J. G., & Vollman, T. E. (1985), “Manufacturing Futures Survey: North America”, *Operations Management Review*, 22, pp. 4-10.
48. Narong, D. K. (2009, “Activity-based costing and management solutions to traditional shortcomings of cost accounting”, *Cost engineering*, 51(8), pp. 11-22.

49. Nishimura, A. (2003), *Management Accounting: Feed Forward and Asian Perspectives*, Palgrave Macmillan.
50. Otley D.T (1980), "The Contingency Theory of Management Achievement and Prognosis' Accounting", *Organisations and Society*, 5(4), pp. 413-428.
51. Pandey, S. (2012), "Applying the ABCs in provider organizations", *Healthcare financial management: journal of the Healthcare Financial Management Association*, 66(11), pp. 112-116.
52. Sanford, R. A. (2009), *The impact of activity-based costing on organizational performance*. Nova Southeastern University.
53. Reid, M (2005), "Change at the Check-Out", *The Economist*, 334, pp. 3-18
54. Roztocki, N., and Weistroffer, H.R (2004), "Evaluating Information Technology Investments in Emerging Economies Using Activity-Based Costing, Electronic", *Journal of Information Systems in Developing Countries*, 19(2), pp. 1-6.
55. Roztocki, N., Porter, J. D., Thomas, R. M., & Needy, K. L. (2004), "A procedure for smooth implementation of activity-based costing in small companies", *Engineering Management Journal*, 16(4), pp. 19-27.
56. Rundora, R., Ziemerink, T & Oberholzer, M. (2013), "Activity-based costing in small manufacturing firms: South African study", *The Journal of Applied Business Research*, 29(2), pp. 485-498.
57. Rundora, R., & Selesho, J. (2014), "Determinants of and barriers to the adoption of activity-based costing for manufacturing SMEs in South Africa's Emfuleni municipality", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(3), pp. 30 - 37.
58. Shields M.D và M.A McEwen (1996), "Implementing activity-based costing systems successfully", *Tap chí Journal of Cost Management*, Winter, pp. 15-22.
59. Swenson, D. (1995), "The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry", *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 167-176
60. Sulaiman, M. B., Nazli Nik Ahmad, N., & Alwi, N. (2004), "Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature", *Managerial Auditing Journal*, 19(4), pp. 493-508.
61. Turney P.B (1991), "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost", *Cost Management*, Winter, pp. 29-35.

62. Turney, P. B. (2005), *Common cents: How to succeed with activity-based costing and activity-based management*, McGraw-Hill.
63. Xu, X. (2012), "From cloud computing to cloud manufacturing", *Robotics and computer-integrated manufacturing*, 28(1), pp. 75-86.

## PHỤ LỤC

### DANH SÁCH CÁC ĐƠN VỊ GỬI PHIẾU KHẢO SÁT

STT	TÊN ĐƠN VỊ	ĐỊA CHỈ
1	NM SX thức ăn chăn nuôi CNC (CTCP tập đoàn Minh Tâm)	Bắc Ninh
2	Công ty CP Thức ăn chăn nuôi Đất Việt (ĐAVINA)	Bắc Giang
3	Công ty TNHH Dinh dưỡng Việt Tín	Hà Nội
4	NM chế biến TACN cao cấp DABACO (Tập đoàn Dabaco)	Bắc Ninh
5	Nhà máy chế biến thức ăn chăn nuôi cao cấp TOPFEEDS (Tập đoàn Dabaco)	Bắc Ninh
6	Nhà máy chế biến thức ăn chăn nuôi DABACO Hoàn Sơn (Tập đoàn Dabaco)	Bắc Ninh
7	Công ty cổ phần TĂCN Trung ương	Hà Nội
8	NM thức ăn chăn nuôi cao cấp Hope Star (Công ty TNHH Ngôi sao hy vọng)	Thái nguyên
9	Công ty CP chăn nuôi CP – chi nhánh Vĩnh Phúc	Vĩnh Phúc
10	NM SX thức ăn chăn nuôi Vinafeed Hải Dương (tập đoàn TACN Vina)	Hải Dương
11	NM thức ăn chăn nuôi cao cấp Tân Phương Đông	
12	XN chăn nuôi & thức ăn gia súc An Khánh	Hà Nội
13	Công ty CP Dinh dưỡng Hồng Hà	Hà Nam
14	Công ty CP dịch vụ, thương mại, sản xuất Hoàng Gia Việt	Hải Dương
15	Công ty TNHH Japfa Comfeed	Vĩnh Phúc
16	Công ty TNHH thức ăn chăn nuôi Đại Minh	Thái Nguyên
17	Công ty cổ phần Nam Việt	Thái Nguyên
18	Công ty CP Lương thực Hà Bắc	Bắc Giang
19	Công Ty TNHH Sản Xuất & Thương Mại Proconco	Hưng Yên
20	Công ty TNHH Vimark	Bắc Giang
21	Công ty TNHH Hải Thăng	Bắc Ninh
22	Công ty TNHH Thiên Tôn	Hải Dương
23	Công ty TNHH Ngôi Sao Thành Đông	Hải Dương
24	Công ty TNHH Thành Công	Hải Dương
25	Công Ty TNHH Vietpro	Hải Dương

26	Công ty CP Ngọc Việt	Hà Nội
27	Cty TNHH Hải Nguyên	Hà Nội
28	Công ty TNHH Giang Hồng	Hà Nam
29	Nhà máy chế biến TACN và thủy sản Thăng Long	Hung Yên
30	Công ty TNHH Phú Hà Thái	Thái Bình
31	Công ty TNHH sản xuất TẮCN Việt Trung	Hải Dương
32	Công ty CP Dinh dưỡng Thịnh Phát	Hà Nam
33	Công ty CP Dinh dưỡng Việt Nam	Hà Nội
34	Công ty TNHH TA chăn nuôi đặc khu HOPE Việt Nam	Bắc Giang
35	Công ty TNHH TACN Kiên Hà	Hung Yên
36	CT CP TACN Hải Hậu	Nam Định
37	Công ty TNHH thức ăn chăn nuôi Nam Hoa	Thái Nguyên
38	Nhà máy thức ăn chăn nuôi Gold Coin Hải Dương	Hải Dương
39	Công Ty TNHH Phương Anh	Thái Nguyên
40	Công ty CP Greenfeed Việt Nam	Hung Yên
41	Công ty CP Greenfeed Việt Nam	Hà Nam
42	Công ty CP Dinh Dưỡng Việt Tín	Hà Nội
43	DN tư nhân Đại Dương	Hà Nam
44	Công Ty TNHH Minh Hiếu	Hung Yên
45	Công ty TNHH Dinh Dưỡng Á Châu	Hải Dương
46	Nhà máy TẮCN Vilo - Feed - Mill	Thái Bình
47	Công ty CP Thiên Hợp	Hà Nội
48	Công Ty TNHH Tuấn Minh	Hòa Bình
49	Công ty CP Phát triển công nghệ nông thôn	Hung Yên
50	Công ty TNHH Nam Dũng	Hà Nội
51	Nhà máy TACN Tân Phương Đông	Hà Nội
52	Công ty TNHH Đầu tư và Phát triển Chăn nuôi Hà Thành	Hà Nội
54	Công ty TNHH Thức ăn chăn nuôi Phú Sỹ	Hung Yên
55	Công ty Cổ phần Hùng Dũng Cường	Vĩnh Phúc
56	Công ty CP TACN Tiên Trung	Hải Dương
57	Công ty TNHH Liên kết đầu tư LIVABIN	Hải Dương
58	Công ty CP TACN Tân Phát	Hà Nam
59	Công ty TNHH TM & SX Liên Việt	Hà Nội
60	Công ty TNHH Phú Gia	Hải Dương



