

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

TRẦN ĐỨC THANH NGUYỆT

XÂY DỰNG MÔ HÌNH TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA
TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DUTCH LADY VIỆT NAM (DLV)

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN – KIỂM TOÁN

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC
TS. PHẠM THỊ PHỤNG

TP. HỒ CHÍ MINH – NĂM 2006

MỤC LỤC

<u>DANH MỤC CÁC BẢNG BIỂU</u>	<u>1</u>
<u>DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ</u>	<u>2</u>
<u>LỜI CẢM ƠN</u>	<u>ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.</u>
<u>PHẦN MỞ ĐẦU</u>	<u>3</u>
<u>CHƯƠNG 1: QUẢN LÝ CHI PHÍ THEO MÔ HÌNH ABC VÀ MÔ HÌNH</u>	
<u>EVA</u>	<u>5</u>
1.1 TỔNG QUAN VỀ CHI PHÍ	6
1.1.1 Ý NGHĨA	6
1.1.2 CẢI TIẾN HỆ THỐNG CHI PHÍ	7
1.2 QUẢN LÝ CHI PHÍ THEO MÔ HÌNH ABC VÀ MÔ HÌNH EVA	8
1.2.1 TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH ABC	8
1.2.1.1 Khái niệm mô hình ABC	8
1.2.1.2 Tính lý luận của ABC	9
1.2.1.3 Tính kỹ thuật của ABC:	10
1.2.1.3.1 Phân biệt các hoạt động, kích tố, thước đo hoạt động và kích tố chi phí-hoạt động	10
❖ Hoạt động	10
❖ Kích tố chi phí và kích tố hoạt động	11
❖ Thước đo hoạt động (Activity measures)	12
❖ Kích tố chi phí-hoạt động (activity-cost drivers)	12
1.2.1.3.2 Phân loại chi phí theo mô hình ABC:	14
❖ Chi phí bất biến và khả biến trong ABC	14
❖ Chi phí cấp bậc	15
1.2.1.3.3 Nguyên tắc đơn giản hóa mô hình ABC	16
1.2.1.3.4 Nguồn cung cấp thông tin cho việc phát triển mô hình ABC	18
1.2.1.3.5 Phương pháp thu thập thông tin cho việc phát triển mô hình ABC	19

1.2.1.3.6	Tám bước tính toán và diễn dịch các thông tin mới dựa trên hoạt động ABC	20
❖	Bước 1: Phân nhóm chi phí	20
❖	Bước 2: Xác định các hoạt động chính trong công ty	20
❖	Bước 3: Thiết lập ma trận chi phí-hoạt động <i>EAD (Expense-ActivityDependent)</i> .	20
❖	Bước 4: Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỷ lệ trong ma trận chi phí-hoạt động	21
❖	Bước 5: Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động	21
❖	Bước 6: Thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm APD (Activity-Product Dependence)	21
❖	Bước 7: Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỷ lệ trong ma trận hoạt động-sản phẩm	21
❖	Bước 8: Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm	22
1.2.1.4	Ứng dụng mô hình ABC trong quản lý chi phí	22
1.2.1.4.1	Ứng dụng mô hình ABC với việc cải tiến một hệ thống chi phí	22
1.2.1.4.2	Ứng dụng mô hình ABC trong việc quản lý chi phí	23
❖	ABC và phương pháp định giá hàng tồn kho:	23
❖	ABC và mô hình hỗ trợ ra quyết định trong tiêu thụ nguồn lực:	24
1.2.1.4.3	Ứng dụng mô hình ABC và Phương pháp xác định chi phí :	24
❖	Phương pháp xác định chi phí theo từng công việc/ đơn hàng (Job order costing)	24
❖	Phương pháp xác định chi phí theo quy trình (Process costing)	25
❖	Phương pháp xác định chi phí theo chuỗi giá trị (Value Chain Costing)	25
1.2.1.4.4	Ứng dụng mô hình ABC trong phân bổ chi phí	26
❖	Tiếp cận 2 giai đoạn (a two-stage approach)	26
❖	Tiếp cận nhiều giai đoạn (a multiple-stage approach)	27
1.2.1.4.5	Ứng dụng mô hình ABC trong hoàn thiện quản trị chi phí và lợi nhuận	28
1.2.1.4.6	Ứng dụng ABC với mô hình chi phí bộ phận :	29
1.2.1.4.7	Ứng dụng mô hình ABC trong phân tích lợi nhuận khách hàng	29
1.2.2	TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH EVA	30
1.2.2.1	Khái niệm:	30

1.2.2.1.1	Thu nhập thặng dư (RI- residual income)	30
1.2.2.1.2	Lợi tức gia tăng (EVA – Economic Value Added)	31
1.2.2.2	Công thức tính:	31
1.2.2.3	Ứng dụng mô hình EVA trong quản lý chi phí	31
1.2.3	MỐI QUAN HỆ GIỮA MÔ HÌNH ABC VÀ EVA	32
1.2.3.1	Mối quan hệ phí tồn và Vốn	32
1.2.3.2	Nguyên nhân việc kết hợp ABC với EVA sẽ là xu hướng tất yếu đối với quản trị	32
1.2.4	ỨNG DỤNG MÔ HÌNH TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ	33
	KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	33
	CHƯƠNG 2: QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DUTCH LADY VIỆT NAM	35
	2.1 GIỚI THIỆU CÔNG TY DUTCH LADY VIỆT NAM (DLV)	35
2.1.1	LỊCH SỬ HÌNH THÀNH PHÁT TRIỂN VÀ LÃNH VỰC KINH DOANH	36
2.1.2	QUY TRÌNH SẢN XUẤT CỦA DLV.	37
2.1.3	CƠ CẤU TỔ CHỨC SẢN XUẤT	39
2.1.3.1	Sơ đồ tổ chức các phòng ban chức năng thuộc bộ phận sản xuất	39
2.1.3.2	Nguyên tắc tổ chức sản xuất	41
2.1.3.3	Quy trình và hướng dẫn công việc	42
2.1.4	TỔ CHỨC QUẢN LÝ	43
2.1.5	TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN	44
2.1.5.1	Nội dung tổ chức công tác kế toán:	44
2.1.5.2	Cơ cấu tổ chức phòng kế toán:	47
2.1.5.3	Chức năng phòng kế toán	48
2.1.5.3.1	Xử lý nghiệp vụ (Transaction processing – ‘Finance factory’)	48
2.1.5.3.2	Hỗ trợ ra quyết định (Decision Supporting – ‘Advisor’)	48
2.1.5.3.3	Ngân Quỹ (Treasury – ‘Bank’)	48
2.1.5.3.4	Kiểm soát nội bộ (Internal Control – ‘Watcher’)	48
2.1.5.4	Hệ thống thông tin kế toán tại DLV:	48
2.1.5.5	Phần mềm kế toán SAP (System Application Product)	49

2.2 QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV	50
2.2.1 MỤC TIÊU QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV	50
2.2.1.1 Những triết lý chính trong quản lý tài chính tại DLV:	50
2.2.1.2 Mục tiêu ghi nhận chi phí	50
2.2.1.3 Mục tiêu xây dựng một hệ thống chi phí hiệu quả	51
2.2.1.3.1 Tìm ra nguyên nhân lãi lỗ	51
2.2.1.3.2 Định giá hiệu quả	51
2.2.1.3.3 Tìm ra lĩnh vực giảm chi phí	51
2.2.1.3.4 Cung cấp thông tin quản trị hữu ích và cập nhật cho ban lãnh đạo công ty	51
2.2.1.3.5 Cung cấp thông tin đánh giá kết quả công việc	52
2.2.1.3.6 Dự toán và lập kế hoạch tài chính	52
2.2.2 CÔNG TÁC QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV	52
2.2.2.1 Sơ đồ quản lý chi phí	52
2.2.2.2 Xây dựng chi phí sản phẩm định mức	53
2.2.2.2.1 Nguyên tắc xây dựng chi phí định mức	53
2.2.2.2.2 Nguyên tắc phân bổ chi phí	54
2.2.2.2.3 Xây dựng chi phí sản phẩm định mức (standard product costs)	54
❖ Định mức chi phí nguyên vật liệu (standard material costs)	55
❖ Định mức các chi phí sản xuất khác (standard other production costs)	56
2.2.2.2.4 Xây dựng chi phí sản phẩm toàn bộ (full product cost) bao gồm:	59
2.2.2.3 Phân tích biến động chi phí (Varriances)	59
2.2.2.3.1 Phân tích biến động chi phí sản xuất (Production Varriance):	59
2.2.2.3.2 Phân tích biến động chi phí khác :	60
2.2.2.4 Quy trình lập ngân sách và kiểm soát thực hiện	60
2.2.2.4.1 Mục tiêu của dự toán ngân sách	60
2.2.2.4.2 Giới thiệu hệ thống dự toán ngân sách của DLV:	61
2.2.2.4.3 Mục đích và phạm vi của quy trình lập và kiểm soát dự toán ngân sách	61
2.2.2.4.4 Quy trình lập dự toán ngân sách:	61

2.2.2.4.5	Quy trình kiểm soát thực hiện dự toán ngân sách:	63
2.2.2.4.6	Sơ đồ chu trình lập và kiểm soát kế hoạch (DLV's Planning & Control Cycle)	63
2.2.2.5	Quy trình lập kế hoạch và kiểm soát thực hiện:	64
2.2.2.5.1	Lập kế hoạch cho nguyên vật liệu	64
2.2.2.5.2	Lập kế hoạch cho thành phẩm:	65
❖	Thực hiện MRP	65
❖	Kế hoạch sản xuất hàng tuần WPP	66
2.2.2.5.3	Lập kế hoạch chuyên hàng tồn kho	66
	KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	66
	CHƯƠNG 3: XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DLV	69
3.1	CÁC QUAN ĐIỂM VỀ XÂY DỰNG MÔ HÌNH TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA	69
3.2	KẾT HỢP ABC VỚI EVA TRONG PHÂN BỐ NGUỒN LỰC	70
3.2.1	ĐIỀU KIỆN THIẾT LẬP HỆ THỐNG TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA.	70
❖	Chi phí vốn	71
3.2.2	PHƯƠNG PHÁP THIẾT LẬP HỆ THỐNG TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA	72
3.2.2.1	Giai đoạn chuẩn bị	72
3.2.2.2	Các bước thực hiện	72
3.2.2.2.1	Bước 1: Xem xét lại hệ thống thông tin tài chính của công ty	72
3.2.2.2.2	Bước 2: Nhận diện các hoạt động chính (Identify main activities)	73
3.2.2.2.3	Bước 3: Xác định chi phí thực hiện cho từng hoạt động	73
3.2.2.2.4	Bước 4: Chọn các tiêu thức phân bổ chi phí	73
3.2.2.2.5	Bước 5: Tính chi phí hoạt động cho từng đối tượng tính chi phí	73
3.2.2.2.6	Bước 6: Tính phí tổn vốn cho từng đối tượng tính chi phí	73
3.3	XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DLV	73
3.3.1	SỰ CẦN THIẾT XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV	73
3.3.2	NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV	74
3.3.2.1	Tính lý luận mô hình ABC-và-EVA tại DLV	74

3.3.2.2	Ứng dụng mô hình ABC-và-EVA tại DLV	75
3.3.3	DỮ LIỆU XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV TRONG KỲ	77
3.3.3.1	Báo cáo sản lượng sản xuất và doanh thu thuần theo vùng bán hàng (trvnd)	77
3.3.3.2	P/L rút gọn của DLV	79
3.3.3.3	BS rút gọn của DLV (tỷvnd)	80
3.3.4	XÂY DỰNG MÔ HÌNH KỸ THUẬT ABC-VÀ-EVA TẠI DLV	81
3.3.4.1	Đối tượng chi phí:	81
3.3.4.2	Kích tố chi phí hoạt động	81
3.3.4.3	Tính tỷ suất vốn trên hoạt động	81
3.3.4.3.1	Tài sản lưu động:	81
3.3.4.3.2	Vốn dùng trong hoạt động kinh doanh (Capital Employed):	81
3.3.4.3.3	Chi phí vốn:	82
3.3.4.3.4	Tỷ suất vốn trên hoạt động (CO-ratio):	82
3.3.4.4	Các bước tính toán diễn dịch các thông tin theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA	82
3.3.4.4.1	Bước 1: Phân nhóm chi phí cần phân bổ theo ABC-và-EVA	82
3.3.4.4.2	Bước 2: Xác định các hoạt động chính trong công ty	83
3.3.4.4.3	Bước 3: Lập báo cáo phân tích theo ABC cho các trung tâm chi phí.	83
❖	Phân nhóm chi phí và áp dụng phương pháp phân bổ các chi phí quản lý chung cho từng hoạt động.	84
❖	Lập báo cáo về các hoạt động, xác định kích tố chi phí-hoạt động và tính toán tổng chi phí gián tiếp cho từng tổ hợp chi phí - hoạt động (Ri) của các trung tâm chi phí.	84
❖	Ví dụ minh họa	85
❖	các phân tích để lập báo cáo theo ABC của bộ phận 110 – Tổng hợp:	85
3.3.4.4.4	Bước 4 : Thiết lập ma trận chi phí-hoạt động EAD	86
❖	Phương pháp xây dựng hệ thống ma trận chi phí-hoạt động	86
❖	Ví dụ :	87
3.3.4.4.5	Bước 5 : Thay thế những dấu đã đánh bằng giá trị bằng tiền của các hoạt động và tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động trong ma trận chi phí-hoạt động EAD	87

3.3.4.4.6	Bước 6 : Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính	88
3.3.4.4.7	Bước 7: Thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm và thay thế những dấu đã đánh bằng giá trị bằng tiền của các hoạt động trong ma trận ADP	88
3.3.4.4.8	Bước 8: Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm:	89
❖	Tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho sản phẩm i (OCPI)	89
❖	Tổng chi phí cho sản phẩm i (Ci)	91
3.3.4.4.9	Bước 9: Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm	93
❖	Nhận xét chung:	93
❖	Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm:	95
3.3.4.5	So sánh kết quả mô hình tích hợp ABC-và-EVA với mô hình chi phí hiện tại	96
3.3.4.5.1	Tóm lược mô hình chi phí hiện tại	96
3.3.4.5.2	Kết quả EBIT theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA	97
3.3.4.5.3	Kết quả EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng	97
3.3.4.5.4	So sánh với mô hình hiện tại	98
3.3.4.6	Các nhận xét về EBIT	100
3.3.4.7	Các nhận xét về EVA	100
	KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	101
	<u>KẾT LUẬN CHUNG VÀ NHỮNG ĐIỂM MỚI CỦA ĐỀ TÀI</u>	103
	<u>CÁC PHỤ LỤC</u>	105
❖	Phụ lục 1: liệt kê các tài khoản chi phí quản lý chung được mở rộng chi tiết hơn nhiều so với hệ thống tài khoản VAS	107
❖	Phụ lục2: liệt kê các trung tâm chi phí tại DLV	109
❖	Phụ lục 3: liệt kê 183 hoạt động và quy tắc sắp xếp đến các hoạt động khác trong phương pháp tiếp cận nhiều bước. 70 hoạt động chính là các hoạt động được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm.	112
❖	Phụ lục 4 miêu tả một phần hệ thống ma trận EAD cấp 1. Nếu hoạt động i có sử dụng chi phí j thì đánh dấu vào ô i_j .	121

- ❖ Phụ lục 5 Miêu tả một phần hệ thống ma trận EAD cấp 2. Nếu các hoạt động i được sắp xếp theo dòng nhận sự phục vụ của hoạt động j được sắp xếp theo cột thì đánh dấu vào ô i,j. 122
- ❖ Phụ lục 6: Miêu tả một phần hệ thống ma trận chi phí – hoạt động: *tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động (ngàn đồng)* 124
- ❖ Phụ lục 7: tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính tiếp thị và bán hàng theo ABC. 125
- ❖ Phụ lục 8: Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính dây chuyền sản xuất theo ABC **Error! Bookmark not defined.**

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

DANH MỤC CÁC BẢNG BIỂU

STT	Ký hiệu	Nội dung	Trang
01	Bảng 1.1	Minh họa một số ví dụ về kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ nhất	Tr20
02	Bảng 1.2	Minh họa các tính chất của các khách hàng có chi phí bị che khuất (high cost-to-serve) và các khách hàng có lợi nhuận bị che khuất (low cost-to-serve)	Tr23
03	Bảng 2.1	Minh họa công thức sản phẩm của 1 thùng sữa đặc CGHL cao cấp	Tr41
04	Bảng 2.2	Minh họa mức sản lượng của năng lực sản xuất bình thường theo từng dây chuyền sản xuất	Tr42
05	Bảng 2.3	Minh họa định mức các chi phí sản xuất khác được xây dựng cho 1 đơn vị sản phẩm sữa đặc	Tr43
06	Bảng 3.1	Báo cáo sản lượng sản xuất và doanh thu thuần theo vùng bán hàng	Tr56
07	Bảng 3.2	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh P/L rút gọn.	Tr59
08	Bảng 3.3	Báo cáo cân đối kế toán BS rút gọn.	Tr59
09	Bảng 3.4	Báo cáo theo ABC của bộ phận 110 – Tổng hợp	Tr63
10	Bảng 3.5	Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo ABC	Tr66
11	Bảng 3.6	Tính toán tổng chi phí Ci và chi phí cho từng đơn vị sản phẩm Sữa đặc	Tr68
12	Bảng 3.7	Liệt kê 22 tài khoản dùng ghi nhận chi phí trích trước tùy theo nội dung	Tr69
13	Bảng 3.8	Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm.	Tr70
14	Bảng 3.9	Tính kết quả EBIT theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA.	Tr71
15	Bảng 3.10	Tính kết quả EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng	Tr72

DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ

STT	ký hiệu	Nội dung	Trang
01	Sơ đồ 1.1	Minh họa tính lý luận của ABC	Tr09
02	Sơ đồ 1.2	Miêu tả phân bổ chi phí theo ABC trong phương pháp tiếp cận 2 giai đoạn	Tr21
03	Sơ đồ 1.3	Miêu tả phân bổ chi phí theo ABC trong phương pháp tiếp cận nhiều giai đoạn	Tr21
04	Sơ đồ 2.1	Mô tả quy trình sản xuất sữa đặc tại DLV	Tr29
05	Sơ đồ 2.2	Mô tả tổ chức các phòng ban chức năng thuộc bộ phận sản xuất	Tr30
06	Sơ đồ 2.3	Mô tả tổ chức quản lý tại DLV	Tr33
07	Sơ đồ 2.4	Mô tả tổ chức quản lý tại DLV	Tr35
08	Sơ đồ 2.5	Mô tả quy trình quản lý chi phí tại DLV	Tr39
09	Sơ đồ 2.6	Mô tả chu trình lập và kiểm soát kế hoạch tại DLV	Tr47
10	Sơ đồ 3.1	Mô tả tính lý luận mô hình ABC-và-EVA tại DLV	Tr55
11	Sơ đồ 3.2	Mô tả mô hình ABC-và-EVA tại DLV được thiết lập theo cả 2 quan điểm	Tr55
12	Sơ đồ 3.3	Mô tả phân nhóm chi phí cần phân bổ theo ABC-và-EVA tại DLV	Tr61
13	Đồ thị 3.4	Minh họa kết quả EBIT của mô hình ABC so sánh với mô hình chi phí hiện tại	Tr72
14	Đồ thị 3.5	Minh họa EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng	Tr73

PHẦN MỞ ĐẦU

□ Sự cần thiết của đề tài:

Hiện nay, những doanh nghiệp Việt Nam đang phải đối mặt với sự cạnh tranh ngày càng gay gắt trong nền kinh tế thị trường với xu hướng toàn cầu hóa. Để thành công trong môi trường mới này, các doanh nghiệp Việt Nam phải thích ứng nhanh và sản xuất ra những sản phẩm với chi phí thấp và chất lượng cao. Để thực hiện được mục tiêu đó, các nhà quản lý doanh nghiệp Việt Nam đã quan tâm rất nhiều đến kế toán quản trị nhằm nâng cao chất lượng trong quản lý cũng như ra quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh. Mô hình kế toán chi phí dựa trên hoạt động ABC (Activity-Based Costing) có thể được xem là một phần của giải pháp cho vấn đề trên. Ngoài việc cung cấp những thông tin về chi phí một cách đầy đủ, chính xác và được cập nhật cho các nhà quản lý trong việc ra các quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, ABC còn góp phần trong việc nghiên cứu ra những phương pháp để có thể giúp các doanh nghiệp cải thiện hoạt động của mình từ đó nâng cao chất lượng quản lý, cũng như chất lượng hoạt động nhằm tăng năng lực cạnh tranh và sức mạnh kinh tế trong nền kinh tế thị trường mở – không những ở phạm vi Việt Nam mà còn mở rộng ra khu vực và toàn thế giới.

Bên cạnh mô hình ABC, mô hình lợi tức gia tăng EVA (Economic Value Added) đang thu hút rất nhiều sự chú ý hiện nay. EVA là một dạng đặc biệt của phép tính thu nhập thặng dư. Thu nhập thặng dư là phần còn lại của thu nhập thuần sau thuế (NOPAT) sau khi được trừ chi phí vốn. Khi thu nhập thặng dư là một số dương nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp được tăng lên từ các hoạt động sản xuất kinh doanh; Ngược lại, khi thu nhập thặng dư là một số âm nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp đã bị hủy hoại bởi các hoạt động sản xuất kinh doanh. Tiêu chuẩn đánh giá EVA sẽ tạo ra mục tiêu phù hợp giữa việc đánh giá phần vốn góp và các hoạt động làm tăng thêm sức mạnh kinh tế của vốn góp và của doanh nghiệp.

Khi Ban Giám Đốc doanh nghiệp sử dụng chỉ thông tin ABC, họ sẽ gặp khó khăn trong thu hồi toàn bộ chi phí vốn và vì vậy khó đáp ứng được mong muốn của các nhà đầu tư. Rất nhiều nhà kinh tế học trên thế giới đã đề nghị kết hợp phương pháp ABC và hệ thống đo lường EVA để bảo toàn chi phí hoạt động và chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí, vì vậy, nhắm đến các giới hạn của TCA và ABC.

Chính vì vậy, đề tài “Xây dựng mô hình tích hợp ABC-và-EVA trong quản lý chi phí tại công ty DLV” được tác giả thực hiện với mong muốn không những DLV mà còn các doanh nghiệp Việt Nam có định hướng vận dụng thông tin chi phí trong bảo toàn chi phí hoạt động và chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí.

□ **Mục đích nghiên cứu:**

Luận văn được thực hiện thông qua việc tìm hiểu thực tế mô hình kế toán quản trị tại DLV để rút ra được những thuận lợi và khó khăn mà DLV gặp phải trong việc vận dụng lý thuyết kế toán quản trị, cũng như những điều chỉnh của DLV trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

Tuy đã có rất nhiều bài nghiên cứu của nhà kinh tế học trên thế giới về mô hình ABC và mô hình tích hợp ABC-và-EVA nhưng hai mô hình này vẫn còn là một phương pháp mới đối với các doanh nghiệp Việt Nam, nên trong phạm vi bài luận văn này, tác giả tập trung tìm hiểu vào yếu tố kỹ thuật, và sự thích hợp của hai mô hình này gắn với nội dung kế toán quản trị của một doanh nghiệp, cũng như 5 bộ phận cấu trúc của một hệ thống chi phí bao gồm: cơ sở đo lường đầu vào, phương pháp định giá hàng tồn kho, phương pháp xác định chi phí, và mô hình hỗ trợ ra quyết định trong tiêu thụ nguồn lực ...nhằm cố gắng đưa ra được những bài học nếu có trong việc áp dụng vào thực tế hoạt động của doanh nghiệp. Hy vọng nó sẽ trở thành một trong những công cụ hữu ích trong công tác quản lý chi phí cho các doanh nghiệp Việt Nam.

□ **Phương pháp nghiên cứu:**

Để đạt được những mục đích đó, tác giả sẽ sử dụng phương pháp điều tra, thống kê, phân tích, so sánh, tổng hợp và đánh giá. Những phương pháp này được thực hiện trong các giai đoạn sau:

✓ Tập hợp những tài liệu và công trình nghiên cứu có giá trị của một số tác giả trong và ngoài nước có liên quan đến mô hình ABC, mô hình EVA và mô hình tích hợp ABC-và-EVA. Các tài liệu và công trình nghiên cứu này thể hiện những quan điểm riêng của từng tác giả về khái niệm, ứng dụng và mô hình kỹ thuật. Qua phương pháp so sánh và đánh giá những tài liệu đã được thu thập được, luận văn sẽ cố gắng tổng hợp và nêu bật những vấn đề mang tính lý luận của ABC và EVA, tìm ra mô hình kỹ thuật thích hợp và dễ dàng áp dụng trong điều kiện thực tiễn của những doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

✓ Tiến hành khảo sát thực tế mô hình kế toán quản trị và đặc biệt là công tác quản lý chi phí tại DLV để rút ra được những thuận lợi và khó khăn mà DLV gặp phải trong việc vận dụng lý thuyết kế toán quản trị, cũng như những điều chỉnh của DLV trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

✓ Thông qua việc trình bày về cơ sở lý luận của mô hình ABC, mô hình EVA và mô hình tích hợp ABC-và-EVA, kết hợp với việc khảo sát thực tế công tác quản lý chi phí tại DLV, luận văn sẽ tổng hợp để xây dựng mô hình tích hợp ABC và EVA thích hợp trong vận dụng vào thực tế công tác quản lý chi phí của các doanh nghiệp.

□ **Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là thực tế công tác quản lý chi phí tại DLV.

Phạm vi nghiên cứu là nhằm để xây dựng mô hình tích hợp ABC và EVA thích hợp trong vận dụng vào thực tế công tác quản lý chi phí của các doanh nghiệp.

□ **Bố cục luận văn:**

Luận văn thực hiện gồm 72 trang nội dung chính, các bảng biểu và phụ lục, với bố cục gồm 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về quản lý chi phí theo mô hình ABC và mô hình EVA

Chương 2: Công tác quản lý chi phí tại DLV

Chương 3: Xây dựng mô hình tích hợp ABC-và-EVA trong quản lý chi phí tại DLV

CHƯƠNG 1: QUẢN LÝ CHI PHÍ THEO MÔ HÌNH ABC

VÀ MÔ HÌNH EVA

1.1 TỔNG QUAN VỀ CHI PHÍ

1.1.1 Ý NGHĨA

Đối với những nhà quản lý thì chi phí là mối quan tâm hàng đầu. Để đạt được mức lợi nhuận cao, doanh nghiệp cần phải cố gắng tăng doanh thu và giảm chi phí. Trong khi việc tăng doanh thu còn phụ thuộc nhiều vào các nhân tố khách quan của thị trường, thì việc giảm chi phí lại phụ thuộc nhiều vào những nhân tố chủ quan của doanh nghiệp hơn... nên có thể nói lợi nhuận thu được nhiều hay ít chịu ảnh hưởng trực tiếp từ những chi phí đã chi ra. Do đó vấn đề đặt ra là làm sao kiểm soát được các khoản chi phí. Nhận diện, phân tích các hoạt động sinh ra chi phí là điều mấu chốt để có thể quản lý chi phí, từ đó có những quyết định đúng đắn trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Ba điểm đặc trưng của kế toán quản trị chi phí¹ là cung cấp thông tin cho việc hoạch định và điều hành quá trình sản xuất kinh doanh thể hiện ở ba chức năng chính là:

- ✓ Tính toán chi phí của sản phẩm dịch vụ và các đối tượng tính phí khác – cho dù mục tiêu và phương pháp tính toán có khác nhau, một hệ thống chi phí luôn truy nguyên chi phí trực tiếp và phân bổ chi phí gián tiếp đến các đối tượng tính phí.

- ✓ Thu thập được thông tin cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá thành quả hoạt động – và ngân sách là công cụ được sử dụng phổ biến nhất cho chức năng này.

- ✓ Phân tích các thông tin liên quan cho việc ra các quyết định.

Các hệ thống chi phí đều dựa trên một giả định là những đối tượng chịu phí như sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng... đều tiêu tốn nguồn lực nên phải phân bổ chi phí nguồn lực cho những đối tượng chịu phí đó. Việc phân bổ chi phí cho từng phòng ban sẽ tạo điều kiện quyết định về tính hiệu quả của từng phòng ban đó; Việc phân bổ chi phí cho sản phẩm sẽ giúp cho các quyết định về giá và phân tích khả năng sinh lãi của các sản phẩm khác nhau được tính đúng hơn; Việc phân bổ chi phí cho các khách hàng sẽ giúp cho các nhà quản trị cao cấp trong doanh nghiệp hiểu được từng nguồn lợi nhuận mà

¹⁻² Charles T. Horngern/ Srikant M.Datar/ George Foster, Cost Accounting – A Managerial Emphasis, trang 46 + trang 30. 11th. Prentice Hall International, Inc

doanh nghiệp kiểm được trong quan hệ kinh doanh với các khách hàng khác nhau và từ đó các nhà quản trị cao cấp có các quyết định về cách phân bổ nguồn lực để giúp đỡ các khách hàng khác nhau này².

1.1.2 CẢI TIẾN HỆ THỐNG CHI PHÍ

Một hệ thống chi phí cải tiến luôn giảm thiểu việc sử dụng rộng rãi bình quân hóa trong phân bổ chi phí sử dụng tài nguyên cho từng đối tượng chi phí và cung cấp một thước đo tốt hơn đối với chi phí gián tiếp được sử dụng bởi các đối tượng chi phí khác nhau³.

Ba nguyên tắc chỉ đạo trong cải tiến hệ thống chi phí:

✓ Truy nguyên chi phí trực tiếp: Để cải tiến hệ thống chi phí, mô hình kế toán của một doanh nghiệp nên phân tích trong tổng chi phí càng nhiều chi phí trực tiếp theo các đối tượng chi phí thì càng khả thi về phương diện kinh tế. Nguyên tắc này nhằm giảm số lượng chi phí được phân loại là gián tiếp.

✓ Các tổ hợp chi phí gián tiếp đồng nhất: Mở rộng số lượng tổ hợp chi phí gián tiếp cho tới khi nào từng tổ hợp này là đồng nhất. Trong một tổ hợp chi phí đồng nhất, tất cả chi phí có cùng hay giống nhau trong mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả với cơ sở phân bổ chi phí. Vì vậy, nếu một tổ hợp chi phí bao gồm cả chi phí máy móc thiết bị gián tiếp và chi phí phân phối mà được phân bổ đến các sản phẩm chỉ sử dụng số giờ máy thì không đồng nhất bởi vì chi phí máy móc thiết bị và chi phí phân phối không có cùng mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả với số giờ máy. Việc gia tăng số giờ máy – nguyên nhân – có ảnh hưởng đến việc gia tăng chi phí máy móc thiết bị nhưng không ảnh hưởng đến việc gia tăng chi phí phân phối. Nếu chi phí máy móc thiết bị và chi phí phân phối được tách riêng thành hai tổ hợp chi phí khác nhau với số giờ máy là cơ sở phân bổ chi phí cho tổ hợp chi phí máy móc thiết bị và số lần giao hàng là cơ sở phân bổ chi phí cho tổ hợp chi phí phân phối, thì mỗi tổ hợp chi phí sẽ là đồng nhất – nghĩa là trong mỗi

³ Charles T. Horngern/ Srikant M.Datar/ George Foster, Cost Accounting – A Managerial Emphasis, trang 140. 11th. Prentice Hall International, Inc

tổ hợp chi phí, tất cả chi phí có cùng mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả với cơ sở phân bổ chi phí tương ứng.

✓ Cơ sở phân bổ chi phí: Để phân bổ chi phí chính xác cho các đối tượng chi phí khác nhau, mô hình kế toán của một doanh nghiệp nên sử dụng tiêu chuẩn nguyên nhân – và – kết quả khi có thể, nhằm nhận diện đúng cơ sở phân bổ chi phí cho từng tổ hợp chi phí gián tiếp.

1.2 QUẢN LÝ CHI PHÍ THEO MÔ HÌNH ABC VÀ MÔ HÌNH EVA

1.2.1 TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH ABC

1.2.1.1 Khái niệm mô hình ABC

Có rất nhiều khái niệm về ABC

Theo CAM-I: “ABC là tập hợp những thông tin tài chính và phi tài chính gắn liền với những hoạt động cần thiết trong doanh nghiệp để sản xuất các sản phẩm”. Như vậy, trong khái niệm này, chi phí được phân bổ vào sản phẩm căn cứ vào mức độ tiêu tốn các hoạt động cần thiết để sản xuất các sản phẩm đó.

Theo từ điển kinh tế MBA Venture Line: “ABC là một hệ thống chi phí trong đó xác định nhiều hoạt động cần phải được thực hiện trong một doanh nghiệp và sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ chi phí (dựa vào sản lượng hay không dựa vào sản lượng) để phân bổ chi phí sản xuất chung (hay chi phí gián tiếp) vào các sản phẩm. ABC ghi nhận mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả giữa các tiêu thức phân bổ chi phí với các hoạt động”.

Trong sách Management Accounting: “Hệ thống ABC được dựa trên những hoạt động nối kết việc tiêu thụ tài nguyên trong doanh nghiệp với sản phẩm và dịch vụ được sản xuất ra và được chuyển giao cho các khách hàng”⁴

Theo Deepak Mohan & Hemantkumar Patil : “ABC là một hệ phương pháp dùng đo lường chi phí và thành quả của các hoạt động, tài nguyên và các đối tượng chi phí. ABC phân bổ các tài nguyên đến các hoạt động và các hoạt động đến các đối tượng chi

⁴ Anthony A. Atkinson / Rajiv D. Banker/ Robert S. Kaplan / S. Mark Young, Management Accounting, trang 164. 3rd. Prentice Hall International, Inc

phí dựa vào mức sử dụng, và thừa nhận mối quan hệ nhân quả của các tiêu thức phân bổ chi phí đến các hoạt động. ABC chuyển sự tập trung vào các chi phí và nguyên nhân của nó bằng cách quan tâm đến các quá trình và các hoạt động hơn là tập trung vào viễn cảnh thuộc về phòng ban và chức năng truyền thống”⁵.

Theo Stewart, G.B: “ABC cung cấp các số liệu hoàn thiện về hoạt động kinh doanh trong “financial metric form”. Nó có thể được thực hiện bởi doanh nghiệp theo các nguyên nhân biến động – nên có tính đổi mới hơn so với hệ thống chi phí truyền thống TCA. ABC có thể có 3 mục tiêu chính: Công cụ hỗ trợ ra quyết định chiến lược; Thấu kính trong quá trình hoạt động kinh doanh cho phép tài nguyên được phân bổ hiệu quả và giúp giảm thiểu chi phí; và Kỹ thuật phân bổ trong xác định giá chuyển giao nội bộ và giá bán ra bên ngoài.”⁶

Như vậy, có thể đưa ra khái niệm về ABC: “ABC là một mô hình tập hợp những thông tin tài chính và phi tài chính gắn liền với những hoạt động cần thiết trong doanh nghiệp để sản xuất các sản phẩm, bằng cách nối kết việc tiêu thụ tài nguyên trong doanh nghiệp với sản phẩm và dịch vụ được sản xuất ra và được chuyển giao cho các khách hàng.”

1.2.1.2 Tính lý luận của ABC

Lý luận ABC dựa trên các ý kiến: việc thiết kế, sản xuất và phân phối sản phẩm dịch vụ yêu cầu nhiều hoạt động được thực hiện; việc thực hiện các hoạt động này yêu cầu tài nguyên được mua và sử dụng; việc mua và sử dụng tài nguyên làm phát sinh chi phí.

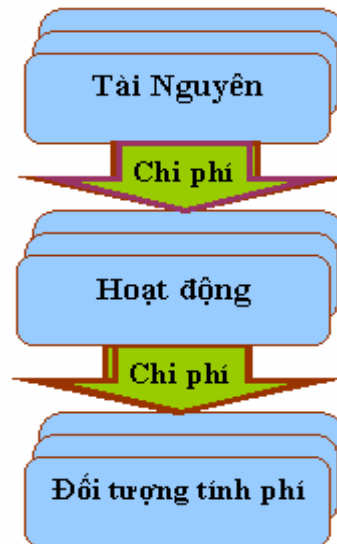
Khi trình bày lại theo trình tự ngược, lý luận của ABC bao gồm: tài nguyên làm phát sinh chi phí, các hoạt động tiêu thụ các tài nguyên, và các sản phẩm tiêu thụ các hoạt động. Vì vậy, các hoạt động của một doanh nghiệp được nhận diện, sau đó chi phí được truy nguyên vào các hoạt động này hoặc vào các tổ hợp chi phí hoạt động (activity cost

⁵ Deepak Mohan & Hemantkumar Patil, Activity Based Costing for Strategic Decisions Support. Wipro Technologies

⁶ Stewart, G. B., 1991, *The Quest for Value: A Guide for Senior Managers*, Harper Business, New York, NY

pools) dựa vào các tài nguyên mà chúng yêu cầu. Sau đó, chi phí được phân bổ, hoặc truy nguyên từ các tổ hợp chi phí hoạt động đến sản phẩm dịch vụ theo tỷ lệ nhu cầu đối với từng hoạt động của từng sản phẩm. Sử dụng lý luận này, ABC hướng tới giải quyết các hạn chế của TCA hay phương pháp định giá hàng tồn kho.

Sơ đồ 1.1 minh họa tính lý luận của ABC:



1.2.1.3 Tính kỹ thuật của ABC:

1.2.1.3.1 *Phân biệt các hoạt động, kích tổ, thước đo hoạt động và kích tổ chi phí- hoạt động*

❖ Hoạt động

Hoạt động là những việc làm, hành động hay những công việc cụ thể được thực hiện trong một doanh nghiệp. Một hoạt động có thể là một hành động hay là tập hợp của nhiều hành động có mối quan hệ với nhau. Chuyển nguyên vật liệu từ kho đến phân xưởng sản xuất là một ví dụ về hoạt động chỉ gồm có một hành động. Chuẩn bị sản xuất là một hoạt động gồm nhiều hành động. Các hoạt động bao gồm những hành động, gắn liền với sự vận động mang tính trình tự.

Các hoạt động được chọn trong quá trình thiết kế hệ thống ABC thường là các hoạt động chính và thường được thực hiện bởi rất nhiều các hoạt động phụ. Ví dụ: rất nhiều kiểu công việc khác nhau phải được thực hiện trong phòng mua hàng như chuẩn bị

đơn hàng, giao dịch với nhà cung cấp, gọi điện thoại..., nhưng tất cả các công việc này có thể được sắp xếp phân loại thuận tiện hơn trong hệ thống ABC – là hoạt động mua hàng.

❖ Kích tố chi phí và kích tố hoạt động

Kích tố chi phí (cost drivers) là tiêu thức dùng để đo lường mức độ tiêu tốn các nguồn lực để thực hiện một hoạt động, được sử dụng để phân bổ chi phí một nguồn lực bị tiêu tốn liên quan đến một hay nhiều hoạt động⁷. Ví dụ về kích tố chi phí đối với hoạt động mua hàng là số lượng đơn hàng, đối với hoạt động chuẩn bị sản xuất số lệnh sản xuất, ...

Kích tố hoạt động (activity drivers) là tiêu thức dùng để đo lường số đơn vị hoạt động được thực hiện đối với một đối tượng tập hợp chi phí, được sử dụng để phân bổ chi phí của những hoạt động vào đối tượng tập hợp chi phí⁸. Ví dụ về kích tố hoạt động là số giờ máy chạy để sản xuất sản phẩm sữa đặc Cô Gái Hà Lan cao cấp, số lô sản phẩm sữa đặc CGHL cao cấp được sản xuất trong kỳ...

Kích tố chi phí và kích tố hoạt động giống nhau về bản chất. Một kích tố là nguyên nhân cơ sở của chi phí. Thông thường, bất cứ điều gì làm phát sinh ra hoạt động cũng làm phát sinh ra chi phí của hoạt động. Bởi vì kích tố liên quan đến sự thay đổi về chi phí, việc đo lường và xác định số lượng chi phí phát sinh tính theo kích tố sẽ là cơ sở để phân bổ chi phí các nguồn lực vào hoạt động và phân bổ chi phí của một hay nhiều hoạt động vào những đối tượng chịu phí.

Về mặt quan niệm, có 2 loại kích tố là kích tố chính cấp và kích tố thứ cấp. Một kích tố chính cấp đại diện cho nguyên nhân ban đầu của hoạt động. Một kích tố thứ cấp đại diện cho một hoạt động hoặc sự kiện được tạo ra bởi một hoạt động hoặc sự kiện trước đó. Ý kiến sau đây sẽ giúp chúng ta hiểu hơn khái niệm chính cấp và thứ cấp của các kích tố. Tất cả các hoạt động của một doanh nghiệp đòi hỏi các nguồn lực và các

⁷ Blocher/ Chen/ Cokins and Lin (2005), Cost management – A strategic emphasis, trang 136. 3rd. Mc Graw Hill Irwin, UK

⁸ Blocher/ Chen/ Cokins and Lin (2005), Cost management – A strategic emphasis, trang 136. 3rd. Mc Graw Hill Irwin, UK

nguồn lực thì tạo ra chi phí, vì vậy mọi hoạt động trong doanh nghiệp là kích tố chi phí. Dù vậy, tất cả các hoạt động này được thực hiện để phục vụ cho mục tiêu chung nhất của doanh nghiệp đó là tạo ra lợi nhuận, tăng thị phần... Vì vậy, có thể nói rằng tất cả các hoạt động của một doanh nghiệp đều phụ thuộc về mặt kỹ thuật vào các kích tố chính cấp – nguyên nhân ban đầu của hoạt động – là mục tiêu của doanh nghiệp. Như vậy, có thể kết luận rằng hoạt động là kích tố chi phí, nhưng các kích tố thì không phải là hoạt động. Kích tố có thể là các sự kiện hoặc hiện tượng.

❖ Thước đo hoạt động (Activity measures)

Về mặt khái niệm, một thước đo hoạt động thì không nhất thiết là một hoạt động hay một kích tố chi phí hoặc một kích tố hoạt động. Một thước đo hoạt động là để thay thế cho một đơn vị đo lường đã được chọn lựa đại diện cho khối lượng hoạt động và kích tố chính cấp. Một thước đo hoạt động cung cấp cơ sở để truy nguyên hay gắn kết chi phí của hoạt động đến sản phẩm tiêu thụ hoạt động đó.

Ví dụ sau đây sẽ giúp chúng ta hiểu sự khác biệt giữa thước đo hoạt động kích tố hoạt động. Số lượng đơn hàng có thể đã được chọn lựa đại diện cho khối lượng công việc được thực hiện tại phòng Mua hàng, nhưng số lượng đơn hàng thì được dẫn dắt bởi bất kỳ kích tố nào thuộc hoạt động mua hàng. Về chính cấp, các kích tố thuộc cấp bậc cao có thể là số lượng sản phẩm được sản xuất, số lượng nguyên liệu thô yêu cầu cho mỗi sản phẩm, cho dù số lượng nguyên liệu thô yêu cầu này là chung cho nhiều sản phẩm hay là yêu cầu đặc biệt cho một sản phẩm đơn lẻ. Vì vậy, khi nói số lượng đơn hàng là kích tố của chi phí mua hàng có khuynh hướng tạo ra sự không rõ ràng. Tuy nhiên, bởi vì không có các thước đo thích hợp cho các kích tố chính cấp, số lượng đơn hàng thường được áp dụng như là một sự thay thế hợp lý để truy nguyên chi phí mua hàng đến sản phẩm.

❖ Kích tố chi phí-hoạt động (activity-cost drivers)

Việc nối kết giữa các hoạt động và các đối tượng chi phí được thực hiện bởi các kích tố chi phí-hoạt động – đây là trung tâm sự cách tân của mô hình ABC. Kích tố chi phí-hoạt động là thước đo giúp nhận diện sự liên kết giữa hoạt động và đối tượng chi phí.

Nó phục vụ như là một thước đo định lượng của sản lượng đầu ra được cung cấp bởi một hoạt động.

Các nhà thiết kế ABC có thể lựa chọn từ 3 dạng khác nhau của kích tố chi phí-hoạt động đó là kích tố tần suất (frequency/ transaction), kích tố thời gian (duration) hay kích tố vật chất (physical/ intensity). Kích tố tần suất phản ánh số lần một hoạt động được thực hiện – ví dụ như số lần chuẩn bị sản xuất; Kích tố thời gian phản ánh thời gian tiêu tốn cho việc thực hiện một hoạt động – ví dụ như số giờ chuẩn bị sản xuất; Kích tố vật chất phản ánh số lượng tài nguyên được xử lý bởi hoạt động chuẩn bị sản xuất.

Trong 3 dạng kích tố, kích tố tần suất thì đơn giản, ít tốn kém và cũng ít chính xác nhất, được sử dụng khi số hoạt động được thực hiện tiêu tốn cùng lượng thời gian và cùng yêu cầu tài nguyên như nhau. Kích tố thời gian thì chính xác hơn và cũng tốn kém hơn kích tố tần suất bởi vì mô hình đòi hỏi một sự ước đoán về thời gian cần thiết mỗi khi một hoạt động được thực hiện. Với kích tố tần suất, nhà thiết kế chỉ cần biết số lần một sản phẩm được chuẩn bị sản xuất – thông tin này luôn có sẵn trong hệ thống điều động sản xuất. Còn với kích tố thời gian, nhà thiết kế phải cần thêm thông tin để ước đoán số giờ chuẩn bị sản xuất cho từng sản phẩm. Kích tố thời gian được sử dụng khi thời gian cần thiết để thực hiện cùng một hoạt động là không tương đồng. Kích tố vật chất ghi nhận trực tiếp tài nguyên được sử dụng mỗi khi một hoạt động được thực hiện. Với số giờ chuẩn bị sản xuất, mô hình giả định rằng chi phí cho một giờ chuẩn bị sản xuất là tương đồng nhưng không phản ánh được các thông tin vượt trội như kỹ năng của người lao động...

Việc chọn lựa một kích tố chi phí-hoạt động phản ánh sự thỏa hiệp giữa tính chính xác và chi phí của phép đo. Bởi vì, trong một doanh nghiệp, luôn có một số lượng lớn các mối liên kết tiềm tàng từ hoạt động đến sản phẩm, nên các nhà thiết kế cố gắng tiết kiệm số lượng các kích tố chi phí-hoạt động khác nhau. Ví dụ, các hoạt động gây ra bởi cùng một sự kiện như chuẩn bị lệnh sản xuất, lên lịch sản xuất, kiểm tra sản phẩm trên dây chuyền sản xuất, chuẩn bị nguyên liệu thô ... – có thể sử dụng cùng một kích tố chi phí hoạt động đó là số lượng lệnh sản xuất.

1.2.1.3.2 Phân loại chi phí theo mô hình ABC:

❖ Chi phí bất biến và khả biến trong ABC

Khái niệm truyền thống về chi phí bất biến và khả biến thường xuyên giảm sự nhấn mạnh trong ABC. Điều này là do trong lý luận, ABC nhìn nhận chi phí theo triển vọng dài hạn trong khi phương pháp ứng xử chi phí bất biến/ khả biến truyền thống thì lại dựa trên theo tiền đề trong ngắn hạn. Các nhà thiết kế ABC thừa nhận rõ ràng rằng tất cả các chi phí đều có khuynh hướng khả biến trong dài hạn. Vì vậy, một trong những mục tiêu của ABC là xác định những nguyên nhân chính gây ra biến động chi phí trong dài hạn để cố gắng trả lời câu hỏi: điều gì tạo ra nhu cầu của từng hoạt động chính trong doanh nghiệp?

Mặc dù ABC phân bổ phần lớn chi phí gián tiếp vào các sản phẩm, mô hình không hề cho rằng những chi phí này sẽ biến đổi dựa trên các thay đổi trong ngắn hạn của khối lượng hoạt động. Hầu hết các chi phí gián tiếp được phân bổ bởi mô hình ABC là các chi phí cam kết (committed cost). Mục đích phân bổ của ABC sau cùng chính là giúp đỡ con người quản lý nguồn cung của các chi phí cam kết này khi mà chúng có thể thay đổi theo các quyết định quản trị. Các chi phí cam kết trở nên có thể biến đổi thông qua một thủ tục tiếp cận hai-bước: Thứ nhất, nhu cầu của tài nguyên biến đổi do sự thay đổi của cấp độ hoạt động. Đối với tài nguyên thuộc mức lô sản phẩm và mức sản phẩm, cấp độ hoạt động biến đổi do những sự thay đổi trong sự đa dạng hóa và phức tạp. Thứ hai, các nhà quản trị cao cấp ra các quyết định thay đổi nguồn cung của các tài nguyên đã cam kết, cho dù tăng hay giảm, để đáp ứng mức độ mới của nhu cầu về các hoạt động được thực hiện bởi các tài nguyên này.

Nếu khối lượng hoạt động vượt mức khả năng của các tài nguyên hiện hữu, kết quả là tắc nghẽn (bottle neck), thiếu hụt, tăng nhịp độ tiến triển của hoạt động, trì hoãn, hoặc làm việc kém chất lượng. Những thiếu hụt này thường xảy ra với máy móc thiết bị. Nhưng tiếp cận theo ABC có thể làm rõ các thiếu hụt có thể xảy ra do nguồn nhân lực – những người thực hiện các hoạt động dịch vụ như thiết kế, điều động, bảo trì ... Đối diện với những thiếu hụt này, công ty có thể tạo ra một cách đặc thù các chi phí cam kết linh

động – làm nhẹ bớt tất nghẽn bằng cách gia tăng cung cấp tài nguyên để thực hiện hoạt động.

❖ Chi phí cấp bậc ⁹

Để xác định chi phí tài nguyên tính vào các hoạt động, theo Blocher, doanh nghiệp phải phân loại các khoản chi phí, các tài nguyên và các hoạt động theo các cấp bậc. Một hệ thống cấp bậc chi phí sẽ phân loại các chi phí vào trong các tổ hợp chi phí khác nhau dựa trên nền tảng của khác biệt về kích thước chi phí hay cơ sở phân bổ chi phí, hoặc mức khác biệt trong sự khó khăn khi xác định mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả. Hệ thống ABC thông thường sử dụng một hệ thống cấp bậc chi phí với 4 cấp độ:

◆ Chi phí cấp đơn vị sản phẩm (Output Unit-level costs)

Là chi phí của các hoạt động được thực hiện cho từng đơn vị riêng biệt của sản phẩm hay dịch vụ, được đưa thẳng trực tiếp vào sản phẩm. Ví dụ như các chi phí hoạt động sản xuất để chuyển hóa tài nguyên thành đơn vị sản phẩm. Những hoạt động này phải được thực hiện cho từng đơn vị sản phẩm như chi phí lao động trực tiếp... liên quan đến hoạt động vận hành máy móc.

◆ Chi phí cấp lô sản phẩm (Batch-level costs)

Là chi phí của các hoạt động liên quan đến một nhóm sản phẩm hay dịch vụ, giúp hoàn tất một lô sản phẩm hơn là từng sản phẩm hay dịch vụ riêng biệt. Ví dụ như hoạt động chuẩn bị sản xuất từng lô sản phẩm; Trong một doanh nghiệp mua nhiều chủng loại nguyên vật liệu trực tiếp khác nhau, thì chi phí mua hàng thường chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng chi phí. Chi phí mua hàng bao gồm chi phí lập đơn hàng, chi phí nhận nguyên vật liệu và thanh toán cho nhà cung cấp... Những chi phí này là chi phí cấp lô sản phẩm bởi vì nó liên quan đến số lượng đơn hàng hơn là số lượng hay giá trị nguyên vật liệu được mua.

◆ Chi phí cấp sản phẩm (Product-sustaining costs)

⁹ Robert S. Kaplan/ Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting, trang 143. 3rd. Prentice Hall International, Inc

Là chi phí của các hoạt động phục vụ cho việc sản xuất kinh doanh một mặt hàng, thực hiện để giúp cho từng loại sản phẩm hay dịch vụ riêng biệt bất kể đến số lượng đơn vị hay lô mà trong đó đơn vị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ. Ví dụ như hoạt động thiết kế sản phẩm, tiếp thị, quảng cáo, nghiên cứu....

Không thật sự rõ ràng khi một doanh nghiệp phân loại từng hoạt động thuộc cấp lô sản phẩm hay sản phẩm. Nếu một hoạt động được khởi xướng từ các đơn hàng, hay lô thành phẩm, khi đó nó sẽ được xếp vào cấp lô sản phẩm. Ví dụ như các hoạt động liên đới với việc mua hàng, nhận và cất giữ nguyên liệu thô mà bắt đầu chủ yếu từ các lệnh sản xuất để sản xuất ra lô thành phẩm, khi đó chúng sẽ là các hoạt động cấp lô sản phẩm. Mặt khác, cũng các hoạt động này nếu được thực hiện chủ yếu để giữ mức tồn kho trung bình của các nguyên liệu thô sẵn sàng cho sản xuất mà không liên quan đến một lô sản phẩm xác định nào, khi đó chúng có thể được xếp vào hoạt động cấp sản phẩm.

◆ Chi phí cấp toàn doanh nghiệp (Facility-sustaining costs)

Là chi phí của các hoạt động ở cấp cao nhất, có thể xem là chi phí thời kỳ, được tập hợp vào các hoạt động phục vụ cho mọi quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Ví dụ như chi phí cho hoạt động quản lý, làm vệ sinh khu vực chung trong toàn doanh nghiệp, bảo trì văn phòng, thuê và bảo hiểm tài sản, bảo vệ nhà xưởng và tiền lương của các giám đốc nhà máy. Phần lớn hoạt động cấp toàn doanh nghiệp là chung cho tất cả sản phẩm, không thể truy nguyên cho từng sản phẩm hay dịch vụ riêng biệt nhưng giúp cho doanh nghiệp trong tổng thể. Rất khó tìm ra mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả đúng giữa các chi phí này và cơ sở phân bổ chi phí. Điều này giải thích vì sao nhiều doanh nghiệp không thực hiện phân bổ các chi phí này đến sản phẩm mà thay vào đó là cản trở trong thu nhập hoạt động.

1.2.1.3.3 Nguyên tắc đơn giản hóa mô hình ABC¹⁰

Thật phổ biến khi có thể tìm thấy từ 50 đến 500 hoạt động trong mô hình ABC của một doanh nghiệp. Bởi vì các phần mềm ABC cho phép phát triển một mô hình ABC với hơn 75 phương pháp phân bổ chi phí hoạt động đến sản phẩm khác nhau. Các mô hình

¹⁰ Tom Pryor, Simplify Your ABC, ICMS.net

ABC phức tạp thì chắc chắn chính xác hơn TCA khi TCA chỉ phân bổ chi phí quản lý chung gián tiếp theo cơ sở đơn như lao động trực tiếp, nguyên liệu sử dụng hay doanh thu. Nhưng cho dù vậy, các mô hình ABC phức tạp lại hiếm khi duy trì được hoạt động trong thực tiễn là do các nguyên nhân sau:

- ✓ Có quá nhiều dữ liệu phải thu thập về hoạt động gắn kết với từng đối tượng chịu phí – thường được gọi là các kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ hai.

- ✓ Có quá nhiều dữ liệu trong mô hình ABC về công thức hoạt động (bill of activity) nên quá phức tạp để đọc và sử dụng đối với các đối tượng sử dụng báo cáo mà không phải là nhà tài chính (non-financial users).

Một phân tích chuẩn benchmark trong thiết kế ABC chỉ ra rằng các doanh nghiệp thành công trong thực tiễn thường giới hạn phương pháp phân bổ chi phí hoạt động đến đối tượng chịu phí ít hơn mười (10) phương pháp. Chẳng hạn như, một công ty với 200 hoạt động có thể phân bổ chi phí đến hàng trăm sản phẩm và khách hàng khác nhau bằng việc sử dụng chỉ với mười phương pháp phân bổ ABC.

Dưới đây là một vài hướng dẫn kỹ thuật được các doanh nghiệp thành công trong thực tiễn sử dụng:

- ✓ Lập một báo cáo xếp hạng chi phí hoạt động. Thực hiện phân tích 80/20 mô hình kế toán hoạt động. Thật dễ nhận ra rằng 20% các hoạt động tiêu thụ 80% chi phí. Các doanh nghiệp thành công trong thực tiễn luôn tập trung vào xác định phương pháp phân bổ chi phí hoạt động đến đối tượng tính phí ABC cho nhóm 20% các hoạt động đắt đỏ nhất.

- ✓ Lập một báo cáo quá trình hoạt động. Thực hiện phân tích ABM¹¹. Thật dễ nhận ra rằng 200 hoạt động cấu thành 8 đến 10 quy trình như mua hàng, hoàn thành đơn hàng, lập ngân sách Các doanh nghiệp thành công trong thực tiễn tập trung vào xác định phương pháp phân bổ chi phí hoạt động đến đối tượng tính phí ABC cho nhóm các quy trình đắt đỏ nhất.

¹¹ ABM – Activities Based Management: hệ thống quản lý dựa trên các hoạt động

✓ Nhóm các hoạt động không thể truy nguyên (non-traceable) vào trong một tổ hợp chi phí. Phân bổ các hoạt động này (như lập ngân sách, kiểm tra lương...) đến sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng sử dụng một phương pháp đơn và hợp lý. Một phương pháp tiêu biểu để phân bổ các tổ hợp chi phí không thể truy nguyên là phân bổ theo doanh số bán.

✓ Nhóm các hoạt động phù hợp (match up) với các quyết định chi phí thường xuyên của doanh nghiệp như đặt giá, báo giá.

✓ Sử dụng khả năng phán đoán trong thiết lập các tổ hợp chi phí hoạt động.

Một mô hình ABC gần thích hợp thì giá trị hơn một mô hình chính xác nhưng không hữu dụng. Đừng phức tạp hóa hay chính xác hóa đến mức không cần thiết khi thiết lập mô hình ABC. Tạo ra một mô hình ABC đơn giản nhưng không làm ra vẻ giản dị (not simplistic) để phù hợp với sự cần thiết trong việc ra các quyết định của doanh nghiệp.

1.2.1.3.4 Nguồn cung cấp thông tin cho việc phát triển mô hình ABC

Có 3 nguồn cung cấp thông tin chủ yếu cho việc phát triển mô hình ABC đó là con người, sổ cái, và hệ thống thông tin của doanh nghiệp. Trong đó con người là nguồn cung cấp thông tin quan trọng nhất – họ có thể 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.

Các nhà thiết kế hệ thống ABC thường dùng bảng câu hỏi, quan sát và phỏng vấn các nhà quản trị có kiến thức để xác định các hoạt động, tổ hợp chi phí và mối quan hệ với tiêu thức phân bổ chi phí. Một số câu hỏi mà các nhà thiết kế có thể đặt ra là:

- ✓ Những công việc hay những hoạt động gì mà Ông/Bà phải làm?
- ✓ Thời gian Ông/Bà dành cho những hoạt động đó là bao nhiêu?
- ✓ Những nguồn lực nào cần thiết phải sử dụng để thực hiện những hoạt động đó?
- ✓ Những hoạt động tạo ra giá trị gì cho sản phẩm, dịch vụ, khách hàng hay cho doanh nghiệp?

Thông qua quan sát, các nhà thiết kế hệ thống ABC có thể thu thập các dữ liệu về hoạt 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.

1.2.1.3.5 Phương pháp thu thập thông tin cho việc phát triển mô hình ABC

Thu thập thông tin là công việc rất cần thiết cho việc phát triển mô hình ABC để đạt được sự chính xác của chi phí sản phẩm cuối cùng. Một phần quan trọng của dữ liệu yêu cầu là những tỷ lệ cần thiết trong mỗi giai đoạn của việc phát triển mô hình ABC. Mỗi hoạt động sử dụng một phần của từng nhóm chi phí. Tương tự, mỗi sản phẩm sử dụng một phần của từng hoạt động. Có rất nhiều cách để có thể thu được những tỷ lệ này và từng phương pháp cụ thể sẽ tác động đến độ chính xác mong muốn.

Ba phương pháp có mức độ chính xác về dữ liệu có thể được sử dụng trong việc ước lượng những tỷ lệ này là ước đoán, đánh giá hệ thống và thu thập dữ liệu thực tế.

✓ Ước đoán: áp dụng trong trường hợp không thể có được những số liệu thực tế hay việc thu thập số liệu thực tế khá tốn kém. Việc ước đoán có thể được hợp tác thực hiện bởi bộ phận quản lý, bộ phận tài chính và những nhân viên điều hành có liên quan trực tiếp đến các trung tâm chi phí. Nhóm này có thể đưa ra được những ước đoán về tỷ lệ chi phí được phân bổ trong các giai đoạn của mô hình ABC. Mức độ chính xác tùy thuộc vào sự kết hợp của các thành viên trong nhóm và những kiến thức của họ về từng trung tâm chi phí.

✓ Đánh giá hệ thống: là một phương pháp khoa học hơn để thu được những tỷ lệ này bằng việc sử dụng kỹ thuật hệ thống như áp dụng phân tích thứ bậc AHP¹². AHP là một công cụ thích hợp nhằm đưa những ý kiến cá nhân chủ quan thành những thông tin thể hiện khách quan hơn về các tỷ lệ. Ví dụ, doanh nghiệp cần phân bổ chi phí xăng dầu giữa ba hoạt động vận hành máy móc thiết bị, vận chuyển và bảo trì. Thông qua việc đặt câu hỏi cho những bộ phận tiêu thụ nguồn lực này và yêu cầu họ đánh giá về tỷ lệ phần trăm trong một giai đoạn nhất định, AHP có thể đưa ra được tỷ lệ này và phân bổ chúng đến từng hoạt động thích hợp. AHP cũng có thể được áp dụng trong giai đoạn phân bổ

¹² AHP – Analytic Hierarchical Process. Saaty, 1982; Golden, Wasil, và Harker, 1989

chi phí từ các hoạt động đến từng sản phẩm. Điều quan trọng là phải xác định được một kích tố thích hợp để đạt được mức độ chính xác mong muốn.

✓ Thu thập dữ liệu thực tế: là phương pháp chính xác nhất và tốn kém nhất để thu được những tỷ lệ này. Trong hầu hết các trường hợp, doanh nghiệp phải tổ chức được một bộ máy thu thập, ghi nhận dữ liệu thực tế và có thể đòi hỏi các thiết bị hỗ trợ cho việc thu thập thông tin. Việc thu thập dữ liệu thực tế phải đúng thời điểm và điều tra viên phải có kinh nghiệm. Kết quả thường được phân tích bằng các công cụ thống kê.

1.2.1.3.6 Tám bước tính toán và diễn dịch các thông tin mới dựa trên hoạt động ABC

❖ Bước 1: Phân nhóm chi phí

✓ Tập hợp các hoạt động vào các tổ hợp chi phí đồng nhất căn cứ vào mục đích sử dụng các nguồn lực của hoạt động.

✓ Lựa chọn các thước đo hoạt động đại diện cho từng tổ hợp, sau đó chi phí sản xuất chung từ những tổ hợp chi phí đồng nhất sẽ được tính vào từng loại sản phẩm dựa trên mức độ tiêu tốn các hoạt động để sản xuất ra loại sản phẩm đó.

✓ Các chi phí theo hoạt động đồng nhất là các chi phí nguồn lực được hoạt động tiêu thụ trong cùng một tỷ lệ. Việc nhận ra các mối quan hệ này cho phép nhà thiết kế kết hợp các chi phí đồng nhất trong một tổ hợp chi phí đơn để đơn giản hóa hệ thống

❖ Bước 2: Xác định các hoạt động chính trong công ty

✓ Phân chia các hoạt động trong công ty ra thành các nhóm có liên quan đến việc sử dụng chi phí với mục đích cung cấp dịch vụ cho các sản phẩm;

✓ Nhận diện các hoạt động chính trong công ty;

✓ Xác định các kích tố chính yếu và thứ yếu cho các hoạt động chính này. Kích tố chi phí được chọn dựa trên hai tiêu chí là quan hệ nhân quả hợp lý giữa kích tố chi phí và lượng tiêu hao nguồn lực; và các dữ liệu về kích tố chi phí có thể thu thập được trong hệ thống thông tin của doanh nghiệp.

❖ Bước 3: Thiết lập ma trận chi phí-hoạt động EAD (Expense-ActivityDependent).

Trong bước này, các hoạt động liên quan đến từng loại chi phí được xác định để thiết lập ma trận chi phí-hoạt động. Nhóm chi phí biểu diễn theo cột và các hoạt động được biểu diễn theo hàng. Nếu hoạt động i có sử dụng chi phí j thì đánh dấu vào ô i,j .

❖ Bước 4: Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỷ lệ trong ma trận chi phí-
hoạt động

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỷ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng 1 trong những phương pháp thu thập thông tin cho việc phát triển mô hình ABC. Tổng các cột của ma trận EAD phải bằng 1.

❖ Bước 5: Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động

Tổng chi phí của hoạt động i (TCA $_i$) được tính bằng cách nhân giá trị bằng tiền của nhóm chi phí j với tỷ lệ ở ô i,j của ma trận EAD, theo phương trình sau:

$$TCA(i) = \sum_{j=1}^M \text{Chi phí}(j) * EAD(i,j)$$

Với: M là số loại chi phí

Nếu thông tin lịch sử được sử dụng trong phát triển ABC theo chi phí đơn vị, nghĩa là dữ liệu từ kỳ trước, thì chi phí trong kỳ và số lượng trong phép tính được thiết lập từ các cấp độ hoạt động kỳ trước. Nếu ABC được thiết kế với dữ liệu ngân sách, thì chi phí dự đoán trong kỳ và số lượng của các thước đo hoạt động sẽ tùy thuộc vào mức độ năng lực lựa chọn. Các giải pháp thay thế phổ biến là năng lực thực tế, năng lực thông thường hay năng lực bình quân .

❖ Bước 6: Thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm APD (Activity-Product
Dependence)

Trong bước này, các hoạt động được sử dụng cho từng sản phẩm được xác định để thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm. Những hoạt động được biểu diễn theo cột và các sản phẩm được biểu diễn theo hàng. Nếu sản phẩm i có sử dụng hoạt động j thì đánh dấu vào ô i,j .

❖ Bước 7: Thay thế những dấu đã đánh bằng hệ số tỷ lệ trong ma trận hoạt động-
sản phẩm

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng một tỷ lệ được ước lượng bằng cách sử dụng 1 trong những phương pháp thu thập thông tin cho việc phát triển mô hình ABC. Tổng các cột của ma trận APD phải bằng 1.

❖ Bước 8: Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm

Tổng chi phí chung cho sản phẩm i (OCPi) được tính bằng cách nhân giá trị bằng tiền của hoạt động j với tỷ lệ ở ô i,j của ma trận APD, theo phương trình sau:

$$OCP(i) = \sum_{j=1}^N TCA(j) * APD(i,j)$$

Với: N là số hoạt động j

Tổng chi phí cho từng sản phẩm (Ci) được tính bằng tổng chi phí trực tiếp của sản phẩm i (Di) với chi phí chung cho sản phẩm i (OCPi)

$$C_i = D_i + OCP_i$$

Chi phí ABC cho từng đơn vị sản phẩm được tính bằng cách chia tổng chi phí cho từng loại sản phẩm (Ci) với số lượng đơn vị sản phẩm i được sản xuất trong kỳ

$$\text{Chi phí ABC cho 1 đơn vị sản phẩm } i = \frac{\text{Tổng chi phí trong kỳ của sản phẩm } i}{\text{Số lượng sản phẩm } i}$$

1.2.1.4 Ứng dụng mô hình ABC trong quản lý chi phí

1.2.1.4.1 Ứng dụng mô hình ABC với việc cải tiến một hệ thống chi phí

Một trong những công cụ tốt nhất để cải tiến một hệ thống chi phí là ABC. ABC cải tiến một hệ thống chi phí bằng việc tập trung vào các hoạt động riêng lẻ như là các đối tượng chi phí cơ sở. Một hoạt động là một sự kiện, nhiệm vụ, hay một đơn vị công việc với một mục tiêu xác định, ví dụ như thiết kế sản phẩm, chuẩn bị máy móc, vận hành máy móc, và phân phối sản phẩm.... Mô hình ABC tính toán chi phí của các hoạt động riêng lẻ và phân bổ các chi phí này đến các đối tượng chịu phí (đối tượng tính giá thành) như sản phẩm, dịch vụ trên cơ sở các hoạt động cần thiết để sản xuất ra từng sản phẩm hay dịch vụ đó.

Do chi phí trực tiếp có thể được truy nguyên đến từng sản phẩm một cách dễ dàng, nên mô hình ABC tập trung vào các chi phí gián tiếp – cải tiến cách phân bổ các chi phí

gián tiếp đến các phòng ban, các quá trình, các sản phẩm và các đối tượng chi phí khác. Bằng cách nhận diện các hoạt động và chi phí thực hiện của từng hoạt động, mô hình ABC tìm ra một cấp độ chi tiết sâu hơn để hiểu rõ cách mà một doanh nghiệp sử dụng tài nguyên hay nguồn lực của mình.

So với các phương pháp truyền thống TCA, phương pháp ABC trước hết quy tập toàn bộ chi phí gián tiếp – là các chi phí khác với chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp... đối với mỗi hoạt động của tổ chức, sau đó phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ, hay vào các đối tượng tạo ra hoạt động đó, thông qua các kích tố chi phí.

Trong TCA, tỷ lệ tổng chi phí gián tiếp phân bổ vào thành phẩm thường phụ thuộc vào tỷ lệ của tổng số giờ lao động trực tiếp cần có để làm ra thành phẩm đó. Còn trong ABC, các hoạt động gián tiếp đáng chú ý (như chạy máy, lắp ráp, kiểm tra chất lượng,...) được xác định bởi giám đốc vận hành. Sau đó, chi phí cho các nguồn lực gián tiếp đã tiêu dùng để thực hiện các hoạt động đó sẽ được truy nguyên theo hoạt động thông qua kích tố chi phí thích hợp. Cuối cùng, tập hợp các chi phí của từng hoạt động sẽ được phân bổ tiếp về các thành phẩm thông qua các kích tố chi phí hợp lý khác.

Có thể thấy rằng, một chi phí gián tiếp theo TCA sẽ trở thành một chi phí trực tiếp với một đối tượng tạo phí xác định theo phương pháp ABC. Việc lựa chọn các hoạt động và kích tố chi phí hợp lý cho phép các nhà quản lý truy nguyên nhiều chi phí gián tiếp như họ đã làm với chi phí nguyên liệu trực tiếp hay chi phí lao động trực tiếp. Vì xác định được nhiều chi phí trực tiếp hơn so với cách thức truyền thống, nên ABC giúp các nhà quản lý có được những báo cáo về chi phí sản phẩm và dịch vụ với độ tin cậy cao hơn nhiều.

1.2.1.4.2 Ứng dụng mô hình ABC trong việc quản lý chi phí

❖ ABC và phương pháp định giá hàng tồn kho:

Mô hình ABC có thể được dùng như một sự thay thế cho phương pháp định giá hàng tồn kho truyền thống hoặc được dùng như là một mô hình riêng biệt chỉ được thiết kế để thu thập thông tin chính xác hơn cho các quyết định quản trị. Nếu ABC thay thế hệ

thống định giá truyền thống với giá thành toàn bộ hoặc giá thành linh động, nó sẽ trở thành phương pháp định giá hàng tồn kho và khi đó mô hình ABC chạy xuyên suốt vĩnh viễn trong các tài khoản tồn kho của doanh nghiệp. Nếu ABC được dùng như là một mô hình riêng biệt để hỗ trợ ra các quyết định quản trị, thì sẽ được xác định 1 lần trong năm, và khi đó ABC không được dùng trong định giá hàng tồn kho của doanh nghiệp.

❖ ABC và mô hình hỗ trợ ra quyết định trong tiêu thụ nguồn lực:

ABC cung cấp thông tin về phương thức và lý do nguồn lực được sử dụng. Vì vậy ABC là mô hình tiêu thụ nguồn lực mà có thể cung cấp thông tin phong phú chính xác hơn trong hỗ trợ cho các quyết định quản trị liên quan đến sản phẩm và sự cải tiến quy trình sản xuất. Điều này thể hiện rõ khi doanh nghiệp áp dụng hệ thống quản lý dựa trên các hoạt động ABM.

1.2.1.4.3 *Ứng dụng mô hình ABC và Phương pháp xác định chi phí :*

❖ Phương pháp xác định chi phí theo từng công việc/ đơn hàng (Job order costing)

Phương pháp xác định chi phí theo từng công việc / đơn hàng tổng hợp các chi phí sản xuất theo từng đơn vị sản phẩm (unit-by-unit) để xác định giá thành. Phương pháp này được dùng khi các sản phẩm có thể dễ dàng tách rời, phân biệt với nhau...; các sản phẩm làm theo đặt hàng, sản xuất với số lượng nhỏ, thường có giá trị từng đơn vị sản phẩm lớn như các ngành xây dựng, đồ gỗ, sản xuất máy bay, chế tạo máy...

Phương pháp xác định chi phí theo từng công việc / đơn hàng xem mỗi công việc / đơn hàng như là một đơn vị sản phẩm và chi phí sản xuất được xác định trên tài nguyên sử dụng cho đơn vị sản phẩm đó nên giúp các nhà quản lý xác định được công việc / đơn hàng nào có khả năng sinh lời, từ đó giúp cho doanh nghiệp định nghĩa phạm vi và mức độ hoạt động rõ ràng hơn; Cung cấp được những thông tin có ích trong việc dự đoán giá thành cho những công việc / đơn hàng trong tương lai và cho phép quản lý và kiểm soát tốt giá thành của những công việc / đơn hàng hiện tại.

Trong ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo từng công việc / đơn hàng, các nhà thiết kế ABC sẽ lựa chọn từ dạng vật chất của kích tố chi phí

hoạt động – là kích tố ghi nhận trực tiếp tài nguyên được sử dụng mỗi khi một hoạt động được thực hiện. Với số giờ chuẩn bị sản xuất, mô hình ABC giờ giả định rằng chi phí cho một giờ chuẩn bị sản xuất phải được gắn kèm với các thông tin vượt trội như kỹ năng của người lao động... Ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo từng công việc / đơn hàng thì rất chính xác và cũng rất tốn kém.

❖ Phương pháp xác định chi phí theo quy trình (Process costing)

Phương pháp xác định chi phí theo quy trình tổng hợp các chi phí sản xuất cho từng thời kỳ hay cho từng giai đoạn sản xuất lớn. Chi phí sản xuất trong từng thời kỳ chia cho số lượng sản phẩm sản xuất được trong thời kỳ đó sẽ cho ra giá thành cho từng đơn vị sản phẩm trong từng thời kỳ. Phương pháp này được dùng cho doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm đồng nhất, và các sản phẩm được sản xuất đại trà như các ngành hóa chất, may mặc, chế biến thực phẩm, nước ngọt... theo nguyên tắc xem mọi đơn vị sản phẩm đều như nhau nên thường được áp dụng khi mọi đơn vị sản phẩm cùng sử dụng những tài nguyên như nhau với cách dùng giống nhau.

Trong ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo quy trình, các nhà thiết kế ABC có thể lựa chọn từ 3 dạng khác nhau của kích tố chi phí hoạt động đó là kích tố tần suất, kích tố thời gian hay kích tố vật chất và áp dụng nguyên tắc đơn giản hóa mô hình ABC. Việc chọn lựa này phản ánh sự thỏa hiệp giữa tính chính xác và chi phí của phép đo.

❖ Phương pháp xác định chi phí theo chuỗi giá trị (Value Chain Costing)

ABC sử dụng chuỗi giá trị để theo dõi các hoạt động. Thường thì chuỗi giá trị là một bộ các quá trình liên kết với nhau được thực hiện theo một trình tự logic, cho nên trong một hệ thống ABC thường người ta phân các quá trình ra làm hai loại:

- ✓ Quá trình sản xuất (production processes): bao gồm mọi hoạt động xảy ra khi sản xuất một thành phẩm, khi mua hàng hoá hay khi cung cấp dịch vụ cho khách hàng.
- ✓ Quá trình kinh doanh (business processes) - bao gồm mọi hoạt động trước và sau quá trình sản xuất (như quản lý hành chính, nhân sự, R& D, giao hàng...)

Hệ thống ABC cho thấy các quá trình khác nhau sử dụng tài nguyên vật chất và tài nguyên nhân công với số lượng khác nhau và mục đích sử dụng khác nhau.

Như vậy, ABC không phải là phương pháp xác định chi phí, nên không thể thay thế các phương pháp này, nhưng thay vào đó ABC có thể giúp tăng cao tính chính xác của việc xác định chi phí.

1.2.1.4.4 Ứng dụng mô hình ABC trong phân bổ chi phí

Mô hình ABC trong phân bổ chi phí sẽ cung cấp thông tin về các tài nguyên, các hoạt động và các đối tượng chi phí, được thực hiện theo 1 trong 2 cách là tiếp cận 2 giai đoạn hoặc tiếp cận nhiều giai đoạn.

❖ Tiếp cận 2 giai đoạn (a two-stage approach)

Các tài khoản con trong sổ cái được phân phối trong các hoạt động khác nhau theo tỷ lệ thích hợp sử dụng kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ nhất. Kích tố chi phí còn được gọi là đơn vị chi phí hay tiêu phức phân bổ chi phí, được dùng để đo lường các nguồn lực tiêu hao khi thực hiện một hoạt động. Do các hoạt động tiêu tốn nhiều nguồn lực, công việc phân bổ cần phải dựa trên mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả giữa hoạt động và chi phí các nguồn lực.

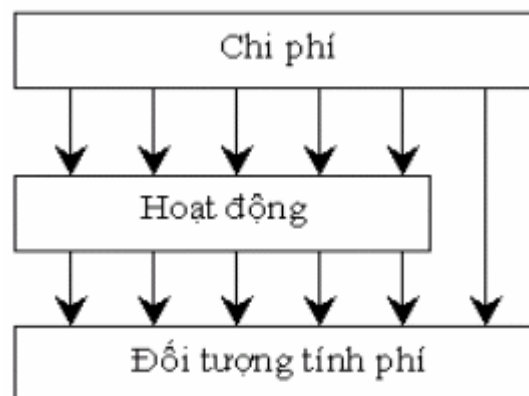
Bảng 1.1 minh họa một số ví dụ về kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ nhất:

Các hoạt động	Chi phí các	Kích tố chi phí
Hoạt động sản xuất	Tiền công lao	Tổng số giờ lao động
Hoạt động sửa chữa,	Chi phí sửa chữa,	Số giờ máy/ tổng số giờ lao
Hoạt động vận	Chi phí vận	Số Kg hàng / số chuyến xe/ lộ
Hoạt động giao	Chi phí quản lý	Số đơn hàng/ số hàng hóa bảo
Hoạt động quảng	Chi phí quảng	Số lần quảng cáo/ thời lượng
Hoạt động tiếp thị	Lương nhân viên	Giá trị hàng bán được
Hoạt động thấp sáng	Chi phí năng	Số kwh tiêu thụ/ diện tích thấp
Hoạt động quản lý	Lương Ban Giám	Tổng số giờ lao động

Chi phí dồn tích trong các hoạt động này sau đó được phân bổ cho các đối tượng tính phí như sản phẩm, dịch vụ, khách hàng, dự án... sử dụng kích tố chi phí thuộc giai

đoạn thứ hai. Kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ hai là tiêu thức phân bổ chi phí các hoạt động cho các đối tượng tính phí. Khi xác định các kích tố chi phí này, doanh nghiệp cần phải dựa trên mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả giữa các đối tượng chịu phí sử dụng các hoạt động đó; giải thích được mối quan hệ của nó và chi phí các hoạt động sẽ được phân bổ cho sản phẩm, lô sản phẩm hay loại sản phẩm... Một số ví dụ về kích tố chi phí thuộc giai đoạn thứ hai như số đơn đặt hàng, số lô hàng, doanh số bán ...

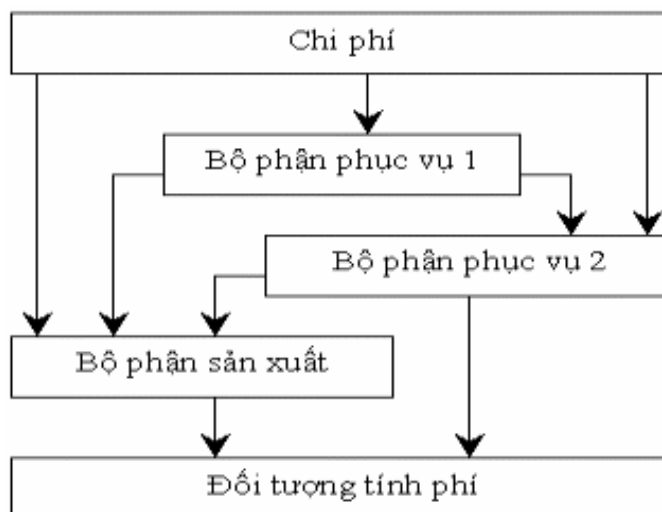
Sơ đồ 1.2 miêu tả phân bổ chi phí theo ABC trong phương pháp tiếp cận 2 giai đoạn:



❖ Tiếp cận nhiều giai đoạn (a multiple-stage approach)

Khác với phương pháp tiếp cận 2 giai đoạn, phương pháp tiếp cận nhiều giai đoạn cố gắng “soi - mirror” gần hơn dòng chảy chi phí thực trong một doanh nghiệp. Thay vì cố gắng chuyển chi phí chảy ở bên trong (incurrent) đến các đối tượng chi phí trong chỉ 2 giai đoạn, cách tiếp cận này đặt sự nhấn mạnh trong mối quan hệ giữa các hoạt động với nhau, cũng như các hoạt động với các đối tượng chi phí. Theo cách tiếp cận này, chi phí chuyển động từ các dòng chảy ở bên trong đến các đối tượng chi phí trong một chuỗi gồm nhiều bước, và tất cả đều được dựa trên mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả.

Sơ đồ 1.3 miêu tả phân bổ chi phí theo ABC trong phương pháp tiếp cận nhiều giai đoạn:



Cách phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ cho các bộ phận khác có thể ảnh hưởng quan trọng đến chi phí của các bộ phận nhận dịch vụ này. Có rất nhiều yếu tố phải được quan tâm nếu muốn phân bổ một cách chính xác, công bằng, hợp lý các chi phí cho các bộ phận nhận phục vụ cho các bộ phận khác trong kỳ kinh doanh. Một tiêu phức phân bổ chi phí phải là một sự đo lường của các hoạt động mà có vai trò như là một nhân tố chủ yếu của bộ phận đó. Căn cứ phân bổ có thể là số giờ lao động, số lượng nhân viên, diện tích hay một sự đo lường nào khác của hoạt động... Việc lựa chọn căn cứ phân bổ nên cố gắng sao cho phản ánh càng chính xác càng tốt.

1.2.1.4.5 Ứng dụng mô hình ABC trong hoàn thiện quản trị chi phí và lợi nhuận

Trong khi vai trò của một mô hình ABC là đạt được chi phí sản phẩm chính xác hơn thì ABM miêu tả các quyết định quản trị sử dụng thông tin ABC để làm hài lòng các khách hàng và cải thiện lợi nhuận của doanh nghiệp. ABM bao gồm các quyết định về định giá bán và cơ cấu sản phẩm, các quyết định về việc làm thế nào để giảm chi phí, các quyết định về việc làm thế nào để hoàn thiện quy trình, và các quyết định liên quan đến thiết kế sản phẩm.

Một mô hình ABC cung cấp cho các nhà quản trị cao cấp trong doanh nghiệp các thông tin chi phí hữu ích cho việc sản xuất và bán sản phẩm đa dạng. Với các thông tin này, các nhà quản trị cao cấp có thể ra các quyết định về định giá bán và cơ cấu sản phẩm. Họ cũng có thể đánh giá cách thức mà sản phẩm và quy trình thiết kế hiện tại ảnh

hưởng đến hoạt động và chi phí như là một phương thức nhận diện các thiết kế để giảm chi phí.

Nhiều doanh nghiệp dùng mô hình ABC để lập kế hoạch và quản lý các hoạt động. Các doanh nghiệp này định rõ chi phí ngân sách cho các hoạt động và sử dụng tỷ suất chi phí ngân sách. Vào cuối năm, chi phí ngân sách và chi phí thực được so sánh để cung cấp các thông tin phản hồi về cách thức mà các hoạt động được quản lý.

1.2.1.4.6 Ứng dụng ABC với mô hình chi phí bộ phận ¹³:

Các doanh nghiệp thường sử dụng mô hình chi phí có các yếu tố của ABC như có nhiều tổ hợp chi phí và cơ sở phân bổ chi phí – nhưng không nhấn mạnh đến các hoạt động riêng biệt. Nhiều doanh nghiệp cải tiến mô hình chi phí từ việc sử dụng hệ thống tỷ suất chi phí gián tiếp đơn áp dụng cho toàn doanh nghiệp sang sử dụng hệ thống tỷ suất chi phí gián tiếp riêng biệt cho từng phòng ban hay từng bộ phận thuộc các phòng ban bởi vì các tiêu thức phân bổ nguồn lực trong từng phòng ban hay từng bộ phận thuộc các phòng ban thì khác biệt so với cơ sở phân bổ chi phí đơn toàn doanh nghiệp. Và mô hình ABC là một sự cải tiến sâu hơn của mô hình chi phí bộ phận.

1.2.1.4.7 Ứng dụng mô hình ABC trong phân tích lợi nhuận khách hàng

Thêm vào việc giúp các nhà quản trị cao cấp hiểu chi phí sản xuất sản phẩm, ABC cũng cho phép họ nhận diện tính chất mà làm cho một vài khách hàng trở nên đắt đỏ hay ít đắt đỏ khi phục vụ hơn các khách hàng khác.

Bảng 1.2 minh họa các tính chất của các khách hàng có chi phí bị che khuất (high cost-to-serve) và các khách hàng có lợi nhuận bị che khuất (low cost-to-serve)

khách hàng đắt đỏ	Khách hàng ít đắt đỏ
Đặt các sản phẩm làm theo ý mình	Đặt các sản phẩm chuẩn
Số lượng đặt hàng ít	Số lượng đặt hàng nhiều
Đơn hàng đến không tiên đoán được	Đơn hàng đến tiên đoán được
Giao hàng theo ý mình	Giao hàng chuẩn

¹³ Charles T. Horngern/ Srikant M.Datar/ George Foster, Cost Accounting – A Managerial Emphasis, trang 151. 11th. Prentice Hall International, Inc

Thay đổi yêu cầu giao hàng	Không thay đổi trong yêu cầu giao
Xử lý thủ công	Xử lý tự động
Số lượng lớn các hoạt động tài trợ	Rất ít hay không có các hoạt động
Yêu cầu doanh nghiệp giữ tồn kho	Được cung cấp thêm hàng khi sản
Thanh toán chậm (tài khoản phải thu	Thanh toán ngay.

Tất cả doanh nghiệp có thể nhìn nhận về tổng thể các khách hàng của mình mà có biểu lộ một vài hay toàn bộ các tính chất của khách hàng đắt đỏ – là khách hàng có chi phí bị che khuất, cũng như rất hiếm các doanh nghiệp được may mắn có được khách hàng low cost-to-serve.

1.2.2 TỔNG QUAN VỀ MÔ HÌNH EVA

1.2.2.1 Khái niệm:

1.2.2.1.1 Thu nhập thặng dư (RI- residual income)

Thu nhập thặng dư là thu nhập thuần túy hoạt động mà một trung tâm đầu tư có khả năng đạt được do tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) cao hơn tỷ lệ hoàn vốn tối thiểu tính trên vốn hoạt động. Thu nhập thặng dư được sử dụng để đánh giá thực hiện mục tiêu là để tăng tối đa số thu nhập thặng dư mà không phải để tăng tối đa kết quả ROI

Thu nhập thặng dư (RI) = Thu nhập của trung tâm đầu tư – vốn đầu tư * ROI tối thiểu

Thu nhập thặng dư RI là một số tuyệt đối, không phải là một số tương đối như ROI. Đó là số lợi nhuận còn lại sau khi trừ chi phí vốn ước tính. Thuật ngữ chi phí vốn ước tính phản ánh tỷ lệ hoàn vốn tối thiểu được yêu cầu. Ở một vài doanh nghiệp, tỷ lệ này phụ thuộc vào rủi ro trong việc sử dụng các nguồn quỹ đầu tư. Các bộ phận có mức rủi ro khác nhau đôi khi có lãi suất ước tính khác nhau. Vì vậy, có thể nói thu nhập thặng dư phù hợp với thước đo lợi nhuận theo góc nhìn của nhà kinh tế (nhưng không phải là nhà kế toán).

Ưu điểm của RI: Khuyến khích việc hướng đến mục tiêu chung của tổ chức

Hạn chế của RI: không thể được sử dụng để so sánh thành quả của các trung tâm đầu tư có quy mô khác nhau do gắn với khuynh hướng nghiêng về các trung tâm đầu tư có vốn đầu tư lớn hơn.

1.2.2.1.2 Lợi tức gia tăng (EVA – Economic Value Added)

Khái niệm lợi tức gia tăng EVA là sự mở rộng thước đo thu nhập thặng dư cổ điển trong một vài phương pháp khác nhau. Lợi tức gia tăng EVA là một dạng đặc biệt của phép tính thu nhập thặng dư thu hút rất nhiều sự chú ý hiện nay. Chi phí vốn được trừ khỏi thu nhập thuần trước thuế, và phần còn lại được gọi là thu nhập thặng dư. Khi thu nhập thặng dư là một số dương nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp được tăng lên từ các hoạt động sản xuất kinh doanh; Ngược lại, khi thu nhập thặng dư là một số âm nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp đã bị hủy hoại bởi các hoạt động sản xuất kinh doanh.

1.2.2.2 Công thức tính:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - [\text{WACC} \times (\text{Total Assets} - \text{current liabilities})]$$

Với: NOPAT là thu nhập hoạt động sau thuế

WACC là tỷ suất chi phí vốn bình quân

Total Assets là tổng tài sản có của doanh nghiệp thể hiện trên bảng tổng kết tài sản

Current liabilities là tổng nợ lưu động thể hiện trên bảng tổng kết tài sản

Như vậy, EVA tính bằng với thu nhập hoạt động sau thuế trừ đi với chi phí vốn bình quân. Chi phí vốn bình quân là chi phí bình quân gia quyền của tất cả các nguồn tài trợ dài hạn mà một doanh nghiệp đang sử dụng. Khi chi phí sử dụng vốn của các nguồn tài trợ riêng biệt được xác định, thì chi phí vốn bình quân được tính bằng cách nhân lần lượt các chi phí sử dụng vốn của các nguồn tài trợ riêng biệt với tỷ lệ % tỷ trọng vốn tương ứng của chúng trong cấu trúc vốn của doanh nghiệp và chi phí vốn bình quân là tổng các giá trị theo tỷ trọng này.

1.2.2.3 Ứng dụng mô hình EVA trong quản lý chi phí

Sử dụng mô hình EVA, doanh nghiệp có thể bảo toàn được chi phí vốn của mình. Vì vậy, nó tạo ra mục tiêu phù hợp giữa việc đánh giá phần vốn góp và các hoạt động làm tăng thêm sức mạnh kinh tế của vốn góp và doanh nghiệp. EVA cũng phù hợp sâu hơn với tiêu chuẩn đánh giá lợi nhuận của nhà kinh tế (nhưng không phải nhà kế toán). Tiêu chuẩn đánh giá EVA sẽ luôn tăng lên khi ta tăng thêm phần thu nhập đầu tư vượt chi phí vốn hay loại trừ phần thu nhập đầu tư thấp hơn chi phí vốn. Vì vậy, nó tạo ra mục tiêu

phù hợp giữa việc đánh giá phần vốn góp và hành động làm tăng thêm sức mạnh kinh tế của divisions và doanh nghiệp.

1.2.3 MỐI QUAN HỆ GIỮA MÔ HÌNH ABC VÀ EVA

1.2.3.1 Môi quan hệ phí tổn và Vốn

Mối quan hệ giữa mô hình ABC và EVA thể hiện rõ ràng nhất trong mối quan hệ phí tổn và vốn. Đối với một vài món tiền mà doanh nghiệp chi ra, đặc biệt là món tiền tiêu vô hình, luôn tồn tại sự thận trọng trong việc ghi nhận phí tổn trong kỳ mà nó xuất hiện hay phải được vốn hóa và khấu hao vào các kỳ tương lai khi mà lợi ích được kỳ vọng có thể nhận biết. Mặc dù FASB không khuyến khích vốn hóa phần lớn các món tiền tiêu vô hình, nhưng việc đánh giá thành tích hoạt động trong nội bộ doanh nghiệp thì không cần thiết bị ràng buộc bởi các quy định như của báo cáo công bố ra bên ngoài. Tuy nhiên, sự thất bại khi thực hiện vốn hóa phần lớn các món tiền tiêu vô hình so với lợi ích mong đợi trong tương lai sẽ trừng phạt thu nhập trong ngắn hạn cho đến khi nào doanh nghiệp đạt được một trạng thái kinh tế vững vàng.

Nếu món tiền tiêu này được ghi nhận phí tổn trong kỳ, mô hình ABC sẽ giúp phân bổ chi phí này cho các đối tượng tính phí. Còn nếu món tiền tiêu này được vốn hóa, mô hình EVA sẽ giúp doanh nghiệp có thể bảo toàn được chi phí vốn của mình.

1.2.3.2 Nguyên nhân việc kết hợp ABC với EVA sẽ là xu hướng tất yếu đối với quản trị

✓ Năng lực cạnh tranh dựa trên chi phí giảm thiểu đòi hỏi phải có những số liệu chính xác hơn về chi phí – bao gồm cả chi phí hoạt động và chi phí vốn, tránh tình trạng lợi nhuận giả tạo.

✓ Sự đa dạng hoá ngày một tăng của các sản phẩm và dịch vụ cùng với độ phức tạp của các phân đoạn thị trường nên việc tiêu dùng các nguồn lực cũng sẽ thay đổi theo các sản phẩm và dịch vụ.

✓ Chu kỳ sống của sản phẩm trở nên ngắn hơn do tốc độ phát triển của công nghệ làm doanh nghiệp không đủ thời gian điều chỉnh giá cả và chi phí.

✓ Xác định đúng chi phí là một phần quan trọng của việc ra quyết định kinh doanh. Thiếu nó, sự chuẩn xác của quyết định sẽ giảm thiểu.

✓ Cách mạng trong công nghệ máy tính đã làm giảm được chi phí về tiền bạc lẫn thời gian cho việc phát triển và vận hành hệ thống xác lập chi phí có khả năng truy nguyên nhiều hoạt động cũng như ghi nhận chi phí vốn cho từng sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng.

1.2.4 ỨNG DỤNG MÔ HÌNH TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ

Việc kết hợp giữa ABC và EVA là điều tự nhiên. Cả ABC và EVA được phát triển để giải quyết tình trạng không rõ ràng và chính xác trong báo cáo tài chính của tình hình kinh tế công ty. Mô hình ABC sửa chữa việc phân bổ tùy ý chi phí sản xuất chung đến sản phẩm và sự thất bại trong ghi nhận các chi phí gián tiếp khác đến sản phẩm và khách hàng. Mô hình EVA sửa chữa sự thất bại trong báo cáo tài chính để thừa nhận chi phí vốn như là phí tổn kinh tế trước khi đi đến các con số lợi nhuận. Khi ABC và EVA được sử dụng cùng nhau, các nhà quản trị cao cấp đạt được một sự vạch ra rõ ràng hơn về lợi nhuận và tổn thất kinh tế và có thể chỉ đường hướng dẫn sự quan tâm của họ vào các hành động cụ thể – thông qua mô hình quản lý chiến lược và hoạt động ABM.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

ABC là mô hình chi phí dựa trên mức hoạt động. Đó là một trong những công cụ tốt nhất để cải tiến một hệ thống chi phí của doanh nghiệp. ABC cải tiến một hệ thống chi phí bằng việc tập trung vào các hoạt động riêng lẻ như là các đối tượng chi phí cơ sở, tính toán chi phí của các hoạt động riêng lẻ và phân bổ các chi phí này đến các đối tượng tính giá thành như sản phẩm, dịch vụ trên cơ sở các hoạt động cần thiết để sản xuất ra từng sản phẩm hay dịch vụ đó.

Trong điều kiện hiện nay, khi chi phí quản lý gián tiếp ngày càng chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí của doanh nghiệp, thì ABC càng khẳng định ưu thế của mình so với các phương pháp truyền thống trong việc cung cấp thông tin về chi phí sản phẩm với độ chính xác cao hơn và phục vụ tốt cho các nhà quản lý ra quyết định.

Tuy nhiên, phương pháp ABC phức tạp và tốn kém hơn các phương pháp truyền thống, vì vậy không phải bất cứ công ty nào cũng đủ điều kiện áp dụng hoàn toàn như là một hệ thống chi phí chạy xuyên suốt trong các tài khoản kế toán. Một khi doanh nghiệp không thể hay không muốn chuyển đổi hệ thống chi phí hiện hành sang áp dụng hoàn toàn ABC, thì mô hình ABC vẫn có thể được dùng riêng biệt như là một hệ thống chi được thiết kế để thu thập thông tin chính xác hơn cho các quyết định quản trị.

Mô hình EVA là một dạng đặc biệt của phép tính thu nhập thặng dư đang thu hút rất nhiều sự chú ý hiện nay. Thu nhập thặng dư là phần còn lại của thu nhập thuần sau thuế sau khi được trừ chi phí vốn. Khi thu nhập thặng dư là một số dương nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp được tăng lên từ các hoạt động sản xuất kinh doanh; Ngược lại, khi thu nhập thặng dư là một số âm nghĩa là giá trị kinh tế của doanh nghiệp đã bị hủy hoại bởi các hoạt động sản xuất kinh doanh. Sử dụng mô hình EVA, doanh nghiệp có thể bảo toàn được chi phí vốn chi phí vốn của mình. Vì vậy, nó tạo ra mục tiêu phù hợp giữa việc đánh giá phần vốn góp và các hoạt động làm tăng thêm sức mạnh kinh tế của vốn góp và doanh nghiệp.

ABC với khả năng truy nguyên chính xác chi phí gián tiếp đến các đối tượng chi phí nhưng vẫn ghi nhận thiếu chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí. Khi Ban Giám Đốc doanh nghiệp sử dụng chỉ thông tin ABC, họ sẽ gặp khó khăn trong thu hồi toàn bộ chi phí vốn và vì vậy khó đáp ứng được mong muốn của các nhà đầu tư.

Việc kết hợp giữa ABC và EVA là điều tự nhiên. Khi ABC và EVA được sử dụng cùng nhau, Ban Giám Đốc doanh nghiệp sẽ đạt được một sự vạch ra rõ ràng hơn về lợi nhuận và tổn thất kinh tế và có thể chỉ đường hướng dẫn sự quan tâm của họ và các hành động cụ thể – thông qua mô hình quản lý chiến lược và hoạt động ABM.

CHƯƠNG 2: QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DUTCH LADY VIỆT NAM

2.1 GIỚI THIỆU CÔNG TY DUTCH LADY VIỆT NAM (DLV)



MỘT SỐ HÌNH ẢNH VỀ SẢN PHẨM SỮA CỦA DUTCH LADY VIETNAM



2.1.1 LỊCH SỬ HÌNH THÀNH PHÁT TRIỂN VÀ LÃNH VỰC KINH DOANH

DLV hoạt động theo mô hình công ty liên doanh giữa tập đoàn Friesland Foods Holding B.V (tên gọi viết tắt là Friesland Foods – FFs) và Cty Sản Xuất và Xuất Nhập Khẩu Bình Dương (tên gọi viết tắt là Protrade) theo giấy phép đầu tư số 874/GP. Friesland Foods là một trong những tập đoàn sữa lớn nhất trên thế giới có xuất xứ từ Hà Lan và đang hoạt động kinh doanh tại nhiều nước trên thế giới. Protrade là một trong những đơn vị hoạt động thương mại tại tỉnh Bình Dương. Bên Việt Nam góp 30% vốn pháp định bằng giá trị quyền sử dụng 58.000 m² đất trong 50 năm. Bên nước ngoài góp 70% vốn pháp định. DLV hoạt động với trụ sở chính tại Bình Dương và mạng lưới các văn phòng đại diện bán hàng khác trên lãnh thổ Việt Nam. Ngày 25/3/1995, ngài Dave Ader – Đại Sứ Hà Lan tại Việt Nam đã đặt viên đá xây dựng đầu tiên và 13 tháng sau nhà máy được chính thức đi vào hoạt động và năm 2005 – DLV vừa kỷ niệm 10 năm hoạt động tại Việt Nam.

DLV là một công ty hàng đầu và là một trong những công ty sữa lớn nhất tại Việt Nam. Những thành tựu chủ yếu của công ty là:

- ✓ Có những nhãn hiệu nổi tiếng (như Dutch Lady, Yomost, Fristi, Friso...)
- ✓ Sản phẩm có chất lượng tốt và ổn định
- ✓ Luôn cách tân và đổi mới
- ✓ Luôn hướng về người tiêu dùng
- ✓ Là đối tác được tin cậy trong kinh doanh

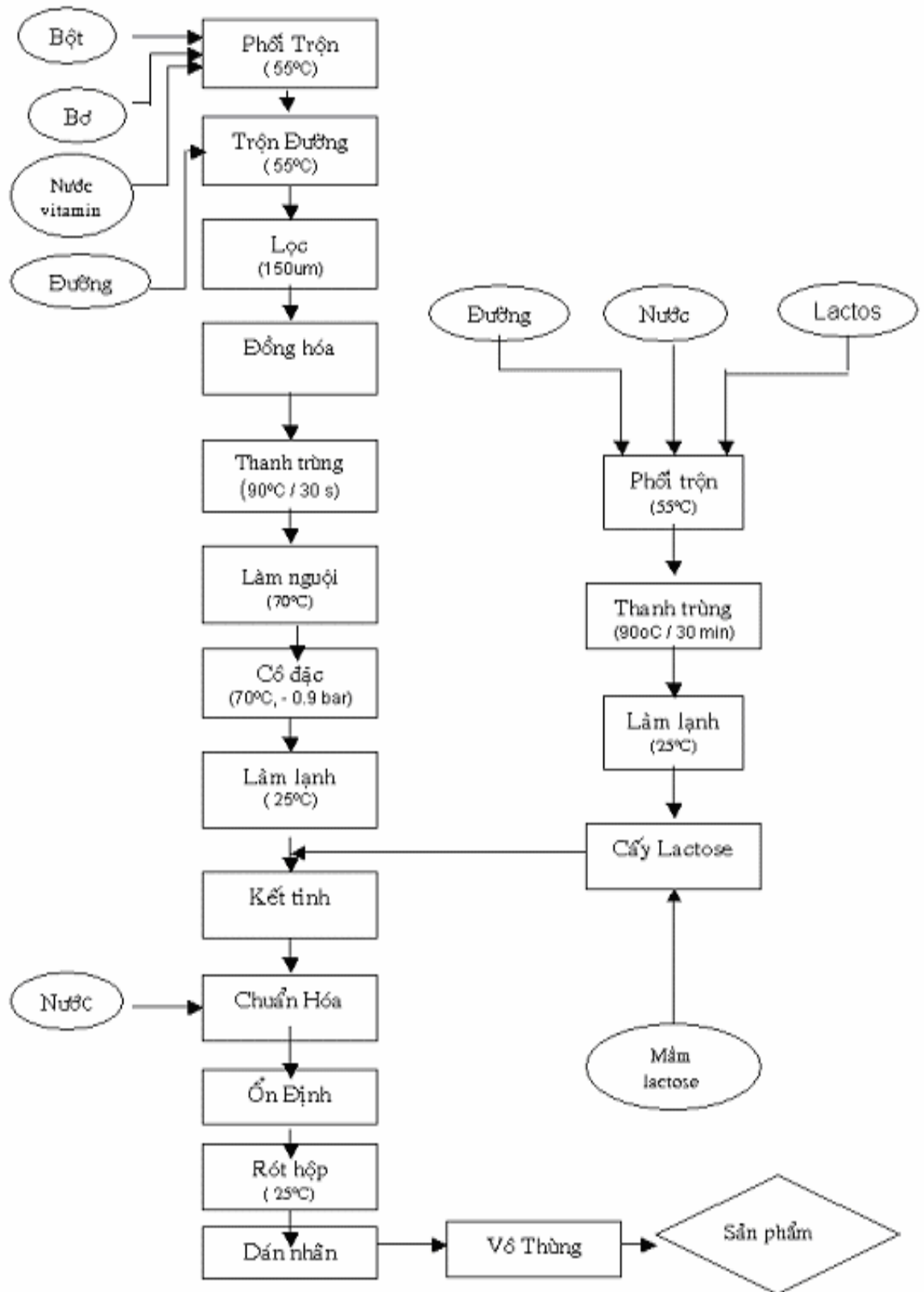
Hoạt động chính của DLV là nghiên cứu và phát triển chương trình phát triển ngành sữa, sản xuất, tiếp thị, bán và phân phối các sản phẩm sữa mang nhãn hiệu nổi tiếng của công ty.

DLV thiết lập hệ thống HACCP kết hợp vào hệ thống quản lý chất lượng với cam kết đáp ứng các yêu cầu của ISO 9001. Chính sách về chất lượng của DLV là một phần không thể thiếu trong cương lĩnh nhiệm vụ của công ty. Nó là cơ sở cho việc thiết lập và xem xét các mục tiêu chất lượng. Tổng Giám Đốc DLV cam kết rằng tất cả các nhân viên

DLV đều nhận biết được sự hiện diện của chính sách chất lượng và thực hiện các công việc thích đáng để hoàn thành chúng

2.1.2 QUY TRÌNH SẢN XUẤT CỦA DLV.

Sơ đồ 2.1 mô tả quy trình sản xuất sữa đặc tại DLV



2.1.3 CƠ CẤU TỔ CHỨC SẢN XUẤT

2.1.3.1 Sơ đồ tổ chức các phòng ban chức năng thuộc bộ phận sản xuất

Sơ đồ 2.2 mô tả sơ đồ tổ chức các phòng ban chức năng thuộc bộ phận sản xuất tại

DLV



2.1.3.2 Nguyên tắc tổ chức sản xuất

Với chính sách phát triển hướng đến chất lượng và hiệu quả cao, DLV ứng dụng ERP – hoạch định nguồn lực doanh nghiệp trong tổ chức quản lý và tổ chức sản xuất nhằm loại bỏ lãng phí và những bất hợp lý trong tất cả hoạt động kinh doanh của công ty, đặc biệt là trong quy trình sản xuất, để có chi phí thấp hơn và tính cạnh tranh cao hơn.

ERP bắt nguồn từ hệ thống hoạch định yêu cầu vật tư MRP¹⁴, trong đó lịch sản xuất được thiết lập dựa trên kế hoạch sản xuất theo mô hình “push”. Lịch sản xuất được cập nhật dựa trên thông tin về tình hình sản xuất đưa từ xưởng tới hệ thống MRP. Một vấn đề thường nảy sinh với hệ thống MRP là dữ liệu về tình hình sản xuất và hàng tồn kho từ xưởng không được ghi nhận kịp thời hoặc sai sót, dẫn đến việc sử dụng các giả thiết không chính xác trong kế hoạch sản xuất của hệ thống MRP, khiến gây ra tắc nghẽn hoặc hệ thống MRP đưa ra yêu cầu mức tồn kho dự phòng cao hơn mức cần thiết – DLV xây dựng ERP theo mô hình hệ thống xử lý dữ liệu theo thời gian thực (Real-time Online Processing) sẽ giúp khắc phục tình trạng này. Ngoài ra, hệ thống ERP còn bao gồm một số tính năng không liên quan đến hoạch định sản xuất – ví dụ như kế toán, phân tích tài chính, quản lý nhân sự, quản lý bán hàng, Các tính năng này có thể đem lại nhiều lợi ích cho công ty.

Có thể tóm tắt ERP trong hoạch định sản xuất theo các nguyên tắc chính như sau:

✓ Nhận thức về sự lãng phí : Bước đầu tiên là nhận thức về những gì có và những gì không làm tăng thêm giá trị từ góc độ khách hàng. Bất kỳ vật liệu, quy trình hay tính năng nào không tạo thêm giá trị theo quan điểm của khách hàng được xem là thừa và nên loại bỏ. Ví dụ như việc vận chuyển vật liệu giữa các phân xưởng là lãng phí và có khả năng được loại bỏ.

✓ Chuẩn hoá quy trình: ERP đòi hỏi việc triển khai các hướng dẫn chi tiết cho sản xuất, gọi là quy trình chuẩn, trong đó ghi rõ nội dung, trình tự, thời gian và kết quả cho tất cả các thao tác do công nhân thực hiện. Điều này giúp loại bỏ sự khác biệt trong cách các công nhân thực hiện công việc.

¹⁴ Material Requirement Plan (MRP): hệ thống để hoạch định yêu cầu vật tư, lên lịch sản xuất hay điều phối sản xuất

✓ Quy trình liên tục : ERP thường nhắm tới việc triển khai một quy trình sản xuất liên tục, không bị ùn tắc, gián đoạn, đi vòng lại, trả về hay phải chờ đợi. Khi được triển khai thành công, thời gian chu kỳ sản xuất sẽ được giảm đến 90%.

✓ Sản xuất "Pull" – Còn được gọi là sản xuất kịp thời Just-in-Time (JIT): Sản xuất Pull chủ trương chỉ sản xuất những gì cần và vào lúc cần đến. Sản xuất được diễn ra dưới tác động của các công đoạn sau, nên mỗi phân xưởng chỉ sản xuất theo yêu cầu của công đoạn kế tiếp.

✓ Chất lượng từ gốc: ERP nhắm tới việc loại trừ phế phẩm từ gốc và việc kiểm soát chất lượng được thực hiện bởi các công nhân như một phần công việc trong quy trình sản xuất.

✓ Liên tục cải tiến: ERP đòi hỏi sự cố gắng đạt đến sự hoàn thiện bằng cách không ngừng loại bỏ những lãng phí khi phát hiện ra chúng. Điều này cũng đòi hỏi sự tham gia tích cực của công nhân trong quá trình cải tiến liên tục.

2.1.3.3 Quy trình và hướng dẫn công việc

DLV đã xây dựng đầy đủ các quy trình và hướng dẫn công việc cụ thể cho mọi hoạt động theo tiêu chuẩn kỹ thuật của ISO 9001 và HACCC 14000. Tất cả hoạt động tại DLV đều phải tuân thủ các quy trình và hướng dẫn công việc có liên quan. Nhóm ISO thuộc Bộ phận Đảm bảo Chất lượng Kinh Doanh (BA – Business Assurance Dept) tại phòng Kế toán (Finance Dept) chịu trách nhiệm đảm bảo xây dựng đầy đủ và luôn cập nhật các quy trình và hướng dẫn công việc cho mọi hoạt động theo tiêu chuẩn kỹ thuật của ISO 9001 và HACCC 14000. Việc đảm bảo tất cả hoạt động đều phải tuân thủ các quy trình và hướng dẫn công việc đó được thực hiện thông qua chức năng kiểm toán hoạt động của nhóm Kiểm toán nội bộ cũng thuộc bộ phận Đảm bảo Chất lượng Kinh Doanh.

Trên hệ thống ERP, mỗi thao tác nghiệp vụ trong quy trình sản xuất kinh doanh đều được ghi nhận bằng một bút toán hạch toán trên hệ thống, và Bộ phận Kế toán Tài chính tại phòng Kế toán giữ vai trò kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh thông qua các số liệu mà hệ thống phản ánh.

2.1.4 TỔ CHỨC QUẢN LÝ

Theo cấp độ điều hành, các thành viên trong Ban Giám Đốc công ty bao gồm Tổng Giám Đốc, Phó Tổng Giám Đốc, Giám Đốc Điều hành sản Xuất, Giám Đốc Tài chính Hành Chánh, Giám Đốc Tiếp thị Kinh Doanh, Giám Đốc Tiếp thị Tiêu Dùng và Giám Đốc Nhân Sự

Giám Đốc Điều hành sản Xuất điều hành nhà máy bao gồm phòng Sản Xuất, phòng Phát triển Sản phẩm mới, phòng Quản lý Chất lượng, phòng Kỹ thuật, phòng Thu mua và phòng Hậu cần. Giám Đốc Điều hành sản Xuất chịu trách nhiệm thực hiện các chiến lược sản xuất của DLV

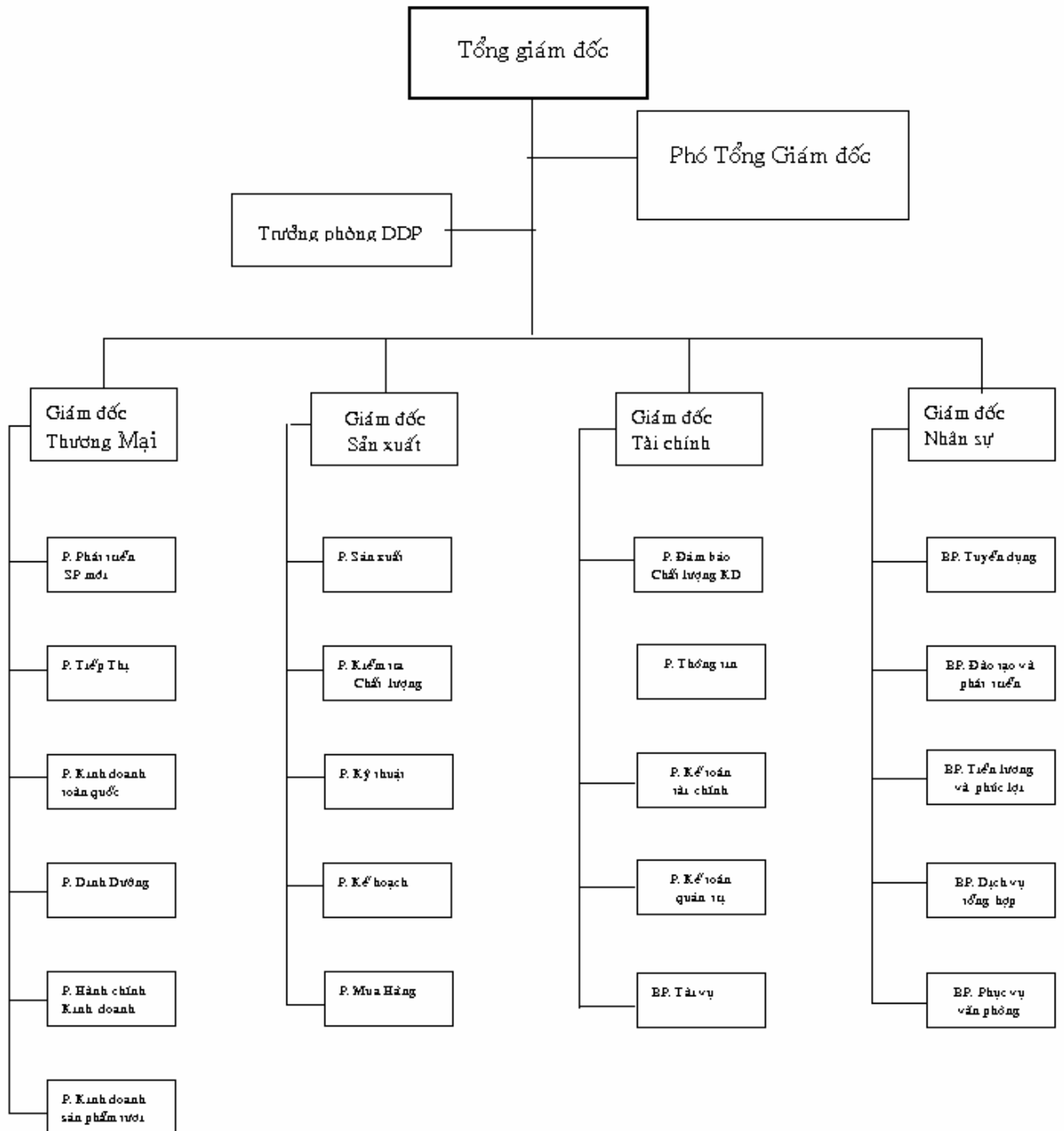
Giám Đốc Tài Chính Hành Chánh điều hành phòng Kế toán Tài chính, Kế toán Quản trị, Ngân Quỹ, phòng Thông tin ICT và Đảm bảo Chất lượng Kinh Doanh. Giám Đốc Tài chính Hành Chánh chịu trách nhiệm thực hiện các chiến lược tài chính của DLV.

Giám Đốc Tiếp thị Kinh Doanh điều hành phòng Hành Chánh Kinh Doanh, Tiếp thị Kinh Doanh, Dinh Dưỡng; Giám Đốc Tiếp thị Tiêu Dùng chịu trách nhiệm thực hiện các chiến lược tiếp thị và sản phẩm của DLV, phụ trách phát triển các nhãn hiệu và người tiêu dùng trên thị trường toàn quốc.

Giám Đốc Nhân Sự chịu trách nhiệm thực hiện Tuyển Dụng và Huấn Luyện, Lương bổng và Phúc lợi, Sức khoẻ An toàn và Môi trường, và các dịch vụ tổng hợp khác.

Riêng Phòng Phát triển ngành Sữa (DDP – Dairy Develop Project) thực hiện chức năng nghiên cứu và phát triển chương trình phát triển ngành sữa tại Việt Nam theo nguyên tắc hoạt động phi lợi nhuận. Ngân sách hoạt động được trích từ 1/3 phí bản quyền mà DLV phải trả cho công ty mẹ Friesland Foods. DDP có bảng cân đối kế toán riêng do phòng Kế toán phụ trách việc ghi chép và lập BCTC.

Sơ đồ 2.3 mô tả tổ chức quản lý tại DLV



2.1.5 TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN

2.1.5.1 Nội dung tổ chức công tác kế toán:

Công tác kế toán tại DLV được tổ chức phù hợp với loại hình và đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty – là doanh nghiệp sản xuất kinh doanh có hệ thống

quản lý dựa chủ yếu trên nền tảng chuyên môn hoá sâu theo từng bộ phận hoạt động sản xuất kinh doanh, từng hoạt động quản lý. Nhận thức lợi ích chủ yếu của một hệ thống kế toán vững mạnh, nên công tác kế toán luôn nhận được sự quan tâm của Ban Giám Đốc và không ngừng được cải tiến nhằm tăng cường hiệu lực thông tin kế toán, đáp ứng yêu cầu quản lý và điều hành. Trong nội bộ tập đoàn Friesland Foods, DLV chịu sự quản lý trực tiếp của Friesland Asia Pacific (FAP) – Chi nhánh Friesland Foods tại Châu Á. DLV thực hiện báo cáo hàng tháng cho FAP.

Về tổ chức công tác kế toán, DLV tổ chức theo mô hình kết hợp kế toán quản trị với kế toán tài chính trong cùng bộ máy nhưng có sự phân biệt, phân công trách nhiệm rõ ràng về nội dung, phạm vi cung cấp thông tin cũng như mối quan hệ giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính, giữa bộ phận kế toán tổng hợp và bộ phận kế toán chi tiết nhằm tránh chồng chéo, chậm trễ trong việc xử lý, cung cấp thông tin. Bộ phận Kế toán Tài chính thực hiện các ghi chép trong AIS theo nguyên tắc chi tiết (theo đối tượng chịu phí) khi có thể để vừa có thể sử dụng cho việc lập kế hoạch chi tiết, phân tích của kế toán quản trị, vừa phục vụ để lập các báo cáo tài chính. Công tác kế toán tại DLV đảm bảo tuân thủ đầy đủ các chuẩn mực kế toán Việt Nam và Quốc tế.

Nội dung kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo từng bộ phận chuyên môn hoá để phục vụ hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và ra quyết định của từng nhà quản lý ở từng cấp quản trị. Đối với nhà quản trị cấp cao, kế toán quản trị giúp họ cân nhắc và quyết định lựa chọn một trong những phương án có hiệu quả kinh tế cao nhất, ví dụ như phải sản xuất những sản phẩm nào, sản xuất bằng cách nào, bán các sản phẩm đó bằng cách nào, theo giá nào, làm thế nào để sử dụng có hiệu quả các nguồn lực và phát triển khả năng sản xuất. Nội dung mô hình kế toán quản trị bao gồm những lý luận và nghiệp vụ kỹ thuật cơ bản về:

✓ Phân loại, kiểm soát, đánh giá chi phí theo từng phạm vi chuyên môn hoá, cấp bậc quản trị; Xác định, kiểm soát, đánh giá giá thành sản phẩm;

✓ Dự toán ngân sách hoạt động sản xuất kinh doanh hằng năm theo từng bộ phận và đánh giá trách nhiệm quản lý ở từng cấp bậc quản trị;

✓ Thu thập, phân tích thông tin để thiết lập thông tin thích hợp xây dựng giá bán, phương án kinh doanh ngắn hạn, phương án kinh doanh dài hạn theo từng bộ phận, cấp bậc quản trị; Phân tích, dự báo một số chỉ số tài chính ở từng bộ phận, doanh nghiệp.

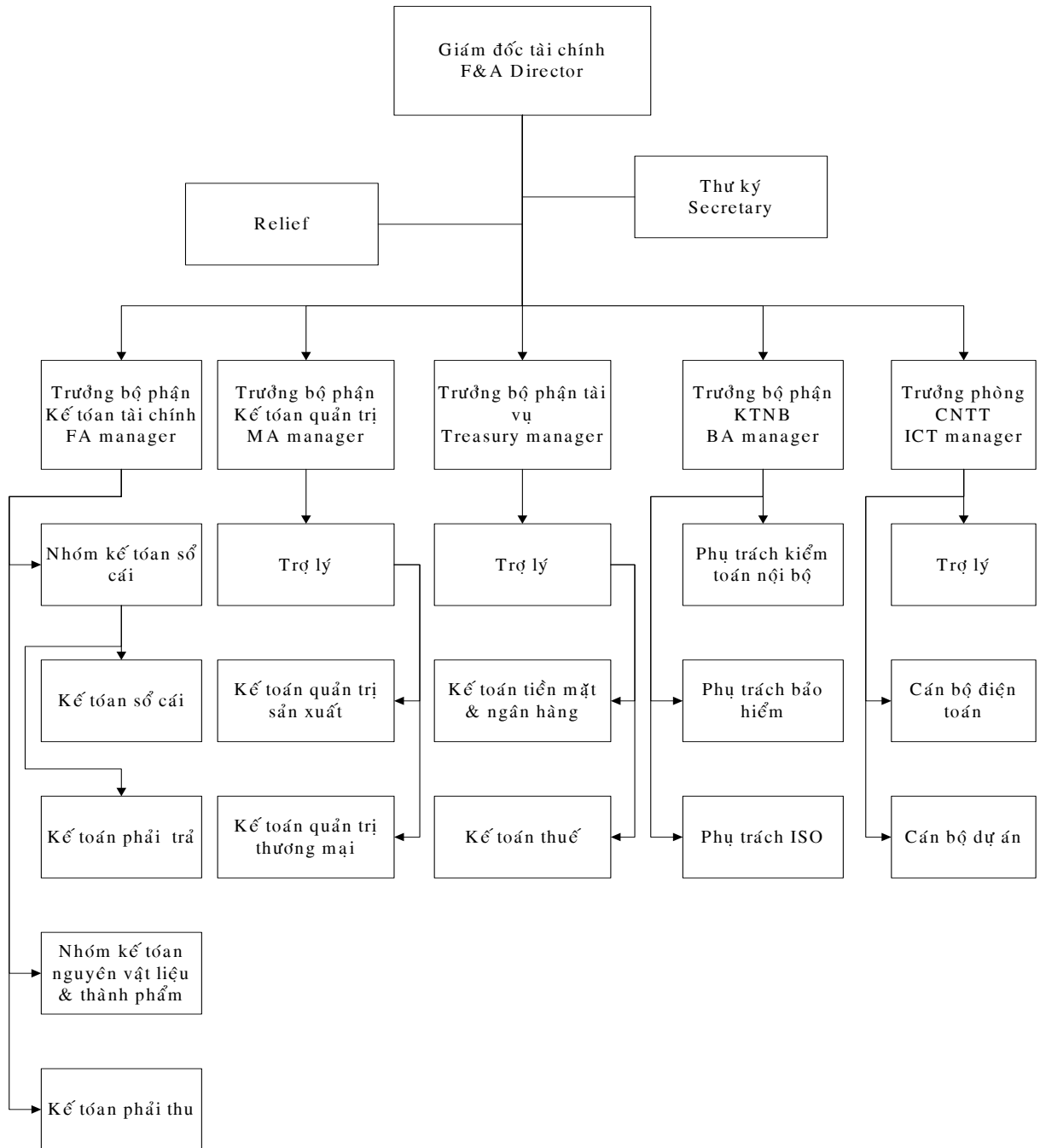
Về hệ thống tài khoản, DLV áp dụng theo tập đoàn Friesland Foods. Các tài khoản được mở rộng chi tiết theo nguyên tắc tổ hợp chi phí hoạt động đồng nhất. DLV thuê công ty E&Y (Deloitte thay E&Y từ năm 2006) thực hiện kiểm toán, trình bày lại các báo cáo tài chính theo yêu cầu chế độ kế toán tại Việt Nam để nộp cho các cơ quan chức năng. Phụ lục 1 liệt kê các tài khoản chi phí quản lý chung được mở rộng chi tiết hơn nhiều so với hệ thống tài khoản VAS.

Về kế toán chi phí, DLV sử dụng giá phí tiêu chuẩn trong xây dựng giá thành toàn bộ theo phương pháp tính toán chi phí theo quá trình và thực hiện phân tích độ biến động chi phí kế hoạch linh hoạt – là phân tích chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức để đánh giá trách nhiệm và đảm bảo yêu cầu cung cấp thông tin nhanh trong kỳ. Đồng thời cải tiến mô hình chi phí bộ phận theo hướng tăng cường những đặc điểm của ABC và giảm bớt những đặc điểm TCA. Việc sử dụng giá phí tiêu chuẩn giúp đáp ứng tốt mục tiêu kiểm soát chi phí để hạ giá thành sản phẩm.

Về trung tâm chi phí – là giới hạn để quy nạp chi phí phù hợp với quyền hạn và trách nhiệm kiểm soát chi phí của mỗi trung tâm, DLV xây dựng một cơ cấu các trung tâm chi phí phù hợp với công nghệ sản xuất kinh doanh và cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh của công ty nhằm xác định rõ kết quả quản lý nội bộ. Việc sử dụng một số lượng lớn các trung tâm chi phí (50) cho phép DLV có thể xây dựng ngân sách linh hoạt nhằm giúp cho các trưởng bộ phận trong mỗi khu vực chức năng có thể nhìn rõ ràng chi phí ở bên trong từng trung tâm chi phí riêng biệt. Một số lượng lớn các trung tâm chi phí cũng cho phép DLV có đủ các trung tâm chi phí riêng biệt với quy trình làm việc mang tính đồng nhất cao. Phụ lục 2 liệt kê các trung tâm chi phí tại DLV.

2.1.5.2 Cơ cấu tổ chức phòng kế toán:

Sơ đồ 2.4 mô tả tổ chức quản lý tại DLV



2.1.5.3 Chức năng phòng kế toán

2.1.5.3.1 Xử lý nghiệp vụ (Transaction processing – ‘Finance factory’)

Bộ phận Kế toán Tài chính tại DLV có chức năng như là một ‘Nhà Máy Tài Chính – Finance factory’ thực hiện xử lý nghiệp vụ hàng ngày như kiểm tra, sắp xếp, ghi nhận nghiệp vụ kinh tế tài chính vào hệ thống sổ sách kế toán. Do trong hệ thống ERP, mỗi thao tác nghiệp vụ trong quy trình sản xuất kinh doanh đều được ghi nhận bằng một bút toán hạch toán trên hệ thống, và Bộ phận Kế toán Tài chính giữ vai trò kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh thông qua các số liệu mà hệ thống phản ánh.

2.1.5.3.2 Hỗ trợ ra quyết định (Decision Supporting – ‘Advisor’)

Bộ phận Kế toán Quản trị tại DLV thực hiện chức năng như là một ‘Nhà Tư Vấn – Advisor’ trong: phân tích và đánh giá thành tích hoạt động của doanh nghiệp; chuẩn bị cho các quyết định đầu tư của Ban Giám Đốc; thực hiện các tư vấn quản trị; phát triển và duy trì kế hoạch và các công cụ kiểm soát; phối hợp và hỗ trợ các bộ phận chức năng trong việc lập kế hoạch, ngân sách...

2.1.5.3.3 Ngân Quỹ (Treasury – ‘Bank’)

Bộ phận Ngân Quỹ tại DLV có chức năng như là một ‘Nhà Ngân Hàng – Bank’ thực hiện quản lý tiền trong chức năng thủ quỹ; thực hiện các giao dịch với ngân hàng trong điều chuyển tiền, giao dịch ngoại tệ.

2.1.5.3.4 Kiểm soát nội bộ (Internal Control – ‘Watcher’)

Bộ phận Đảm bảo Chất lượng Kinh Doanh tại DLV với các bộ phận con như ISO, Kiểm toán nội bộ thực hiện chức năng kiểm soát nội bộ như là một ‘Nhà Quan sát – Watcher’ trong phát triển và thực hiện các thước đo về an toàn trong chất lượng hoạt động của công ty và trong tính pháp lý của việc sử dụng tài sản.

2.1.5.4 Hệ thống thông tin kế toán tại DLV:

Hệ thống thông tin kế toán là một công cụ đắc lực trong việc cung cấp thông tin cho quản lý tại công ty – thông qua hệ thống kế toán trách nhiệm. Một hệ thống kế toán trách nhiệm tốt sẽ khuyến khích các bộ phận hướng đến mục tiêu chung. Hệ thống thông tin kế toán tại DLV có 4 chức năng chính:

- ✓ Thu thập, lưu trữ dữ liệu về các hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty;
- ✓ Xử lý và cung cấp các thông tin hữu ích cho các đối tượng liên quan;
- ✓ Kiểm soát tuân thủ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty;
- ✓ Kiểm soát hoạt động xử lý thông tin, đảm bảo thông tin chính xác kịp thời.

Tại DLV, thông tin do kế toán cung cấp sẽ hỗ trợ cho việc ra quyết định như thế nào là tùy theo các cấp quản lý đơn vị – đối với cấp quản lý càng cao thì thông tin do kế toán cung cấp càng mang tính tổng hợp hơn và ngược lại, đối với cấp quản lý càng thấp thì thông tin do kế toán cung cấp càng mang tính chi tiết. Cụ thể hệ thống kế toán sẽ cung cấp thông tin chi tiết cụ thể cho cấp điều hành trực tiếp để xử lý một hoạt động hay thực hiện một nghiệp vụ cụ thể nào đó; và cung cấp thông tin tổng hợp cho cấp quản lý cao hơn để quản lý một hoạt động dài hạn hay các chiến lược kinh doanh của một doanh nghiệp. Chính vì vậy, hệ thống thông tin kế toán được xem như hệ thống xử lý nghiệp vụ và chủ yếu là cung cấp thông tin cho cấp độ hoạt động và các thông tin mà hệ thống này cung cấp thường mang tính chất chi tiết, cụ thể rõ ràng.

2.1.5.5 Phần mềm kế toán SAP (System Application Product)

Đề thuận tiện trong hợp nhất báo cáo tài chính, FAP đề nghị các công ty con tại Châu Á sử dụng chung một phần mềm kế toán SAP. Từ 1/1/2005, DLV là công ty đầu tiên chính thức go-live sau hơn 1 năm chuẩn bị. SAP tại DLV ứng dụng với 5 phân hệ là Quản lý Văn phòng (Office), Liên kết Ứng dụng (Cross-Application Components), Hậu Cần (Logistic), Kế Toán (Accounting), và Nhân Sự (Human Resources)

Trong phân hệ kế Toán, SAP có hai hệ ứng dụng cùng song hành: FI – Finance phục vụ kế toán tài chính, và CO – Controlling phục vụ kế toán quản trị. Cách thiết kế độc đáo của SAP giúp cho người sử dụng nhận thấy rõ kế toán quản trị là một lớp thứ hai, chuyên sâu hơn của kế toán tài chính, với nhiều thông tin quản lý theo nhiều chiều, đa dạng, linh hoạt, hoàn toàn có thể tùy biến. Mỗi một nghiệp vụ kế toán tài chính, nếu muốn "đính kèm" thông tin quản trị trong đó, sẽ được tự động ghi nhận vào các ứng dụng quản trị, cho phép phân tích chi phí, lợi nhuận, khả năng sinh lời, lập kế hoạch và theo dõi, đối chiếu.

Phương pháp xử lý dữ liệu theo thời gian thực (Real-time On-line Processing) nên có ưu điểm là cung cấp thông tin kịp thời, nhưng cũng có nhược điểm là hệ thống xử lý phức tạp, chi phí sử dụng hệ thống cao, cơ sở dữ liệu lớn nên thời gian xử lý vô cùng chậm. Do việc ghi nhận dữ liệu được thực hiện tại các đơn vị hoạt động và được cập nhật trực tiếp vào phân hệ kế toán nên còn tồn tại rủi ro về ghi nhận sai.

2.2 QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV

2.2.1 MỤC TIÊU QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV

2.2.1.1 Những triết lý chính trong quản lý tài chính tại DLV:

- ✓ DLV biết rằng liên tục tìm kiếm các cơ hội để cải thiện lợi nhuận là cần thiết, nhưng làm thế nào để nhận diện và nhận thức rõ (realise) được các cơ hội này?
- ✓ Điều gì làm nên sự khác biệt giữa lợi nhuận và giá trị và tại sao các khác biệt này liên quan đến thành tích quản trị?
- ✓ Chúng ta có khuynh hướng đánh giá thành tích hoạt động của doanh nghiệp theo đồ thị lợi nhuận phản ánh các kết quả tài chính thể hiện trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, nhưng làm thế nào để tiếp cận cũng trong sự đánh giá đó các thành tích hoạt động phi tài chính (non-finance performance)?

2.2.1.2 Mục tiêu ghi nhận chi phí

- ✓ Mục tiêu ghi nhận chi phí là để nhận diện chi phí sản phẩm, mức mà sản phẩm đóng góp cho lợi nhuận, và khả năng cải thiện tính hiệu năng và khả năng sinh lời của sản phẩm.
- ✓ Nhận diện lợi nhuận định trước theo sản phẩm: Lợi nhuận định trước theo sản phẩm cũng như lợi nhuận theo thị trường, kênh bán hàng, nhãn hiệu... được nhận diện bằng cách áp dụng các phương thức phân bổ cụ thể trong việc lập ngân sách và kế hoạch hoạt động; kiểm soát thực hiện ngân sách và kế hoạch hoạt động đó.
- ✓ Cắt giảm chi phí: Định hướng hoạt động của từng bộ phận hướng đến chi phí thấp hơn nhưng hiệu năng ở cấp cao hơn bằng cách cung cấp các mục tiêu chi phí nhiều tham vọng nhưng khả thi, thực tiễn và tiêu chuẩn (benchmarks)

✓ Quản lý chi phí và hiệu quả: Đo lường chi phí thực tế, kết hợp với chi phí định trước (thể hiện trong ngân sách và chi phí mục tiêu) để cung cấp cơ sở cho việc thực hiện phân tích biến động chi phí và nhận diện các cơ hội để cải thiện hiệu năng và lợi nhuận.

2.2.1.3 Mục tiêu xây dựng một hệ thống chi phí hiệu quả

2.2.1.3.1 Tìm ra nguyên nhân lãi lỗ

Một hệ thống chi phí hiệu quả cho phép DLV biết được chi phí thực của những sản phẩm, phòng ban, khách hàng, ... nhất định bằng cách phân bổ các chi phí như điện, khấu hao, chi phí nhân công và tổng phí cho các sản phẩm, phòng ban và khách hàng đó. Điều này giúp DLV có được hiểu biết rõ ràng về lĩnh vực nào công ty kinh doanh có lãi hay bị thua lỗ, để có thể đưa ra những quyết định chiến lược đúng đắn như là chuyển từ các sản phẩm và khách hàng thua lỗ sang các sản phẩm và khách hàng đem lại lợi nhuận cao nhất.

2.2.1.3.2 Định giá hiệu quả

Một hệ thống chi phí hiệu quả sẽ cho biết giá thành của một đơn vị sản phẩm ở các mức sản xuất khác nhau, và giúp DLV hiểu rõ ràng về dòng chảy chi phí của mình từ đó giúp DLV định giá bán trên thị trường hiệu quả hơn và sẽ có một lợi thế cạnh tranh đáng kể khi xác định giá bán. Điều này đặc biệt quan trọng khi công ty cạnh tranh chủ yếu bằng giá bán và có một tỷ lệ chi phí cố định (như khấu hao) khá lớn trong tổng chi phí.

2.2.1.3.3 Tìm ra lĩnh vực giảm chi phí

Một hệ thống chi phí hiệu quả sẽ giúp DLV tìm ra được các lĩnh vực (phòng ban, phân xưởng, sản phẩm, khách hàng,...) nào mà có chi phí cao bất bình thường và có thể giảm đi đáng kể được.

2.2.1.3.4 Cung cấp thông tin quản trị hữu ích và cập nhật cho ban lãnh đạo công ty

Một hệ thống chi phí hiệu quả sẽ giúp cung cấp các thông tin hữu ích và đáng tin cậy cho Ban Giám Đốc, chẳng hạn như các báo cáo quản trị hàng tháng, giúp cho họ đưa ra quyết định quản lý đúng đắn. Các báo cáo quản trị thường bao gồm các thông tin như doanh thu và lợi nhuận chi tiết cho từng bộ phận, khách hàng, nhân viên bán hàng, sản phẩm... để giúp Ban Giám Đốc hiểu được nguồn gốc của lãi lỗ; so sánh kết quả hoạt

động kinh doanh với ngân sách hoặc kế hoạch; xu hướng biến động chi phí theo thời gian; quản lý các tài sản lưu động như các khoản phải thu, tiền mặt và hàng tồn kho; các tỷ suất khác nhau để đo lường hiệu quả hoạt động ví dụ như tỷ số doanh thu trên nhân viên, doanh thu trên máy móc, giá trị phế phẩm ở từng giai đoạn sản xuất, tỷ lệ quay vòng của tài sản cố định, hệ số quay vòng của vốn lưu động, tỷ suất lợi nhuận trên tài sản, tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư,...

2.2.1.3.5 Cung cấp thông tin đánh giá kết quả công việc

Khi hệ thống chi phí có thể đưa ra các báo cáo đáng tin cậy và chi tiết ở cấp phòng ban, hoạt động của các phòng ban hoặc trưởng các phòng ban được đánh giá dựa vào khả năng họ đạt được mục tiêu lợi nhuận hoặc giảm được chi phí trong hạn mức thông qua các chỉ số đánh giá KPIs¹⁵. KPIs sẽ hỗ trợ hệ thống đánh giá kết quả công việc một cách hiệu quả.

2.2.1.3.6 Dự toán và lập kế hoạch tài chính

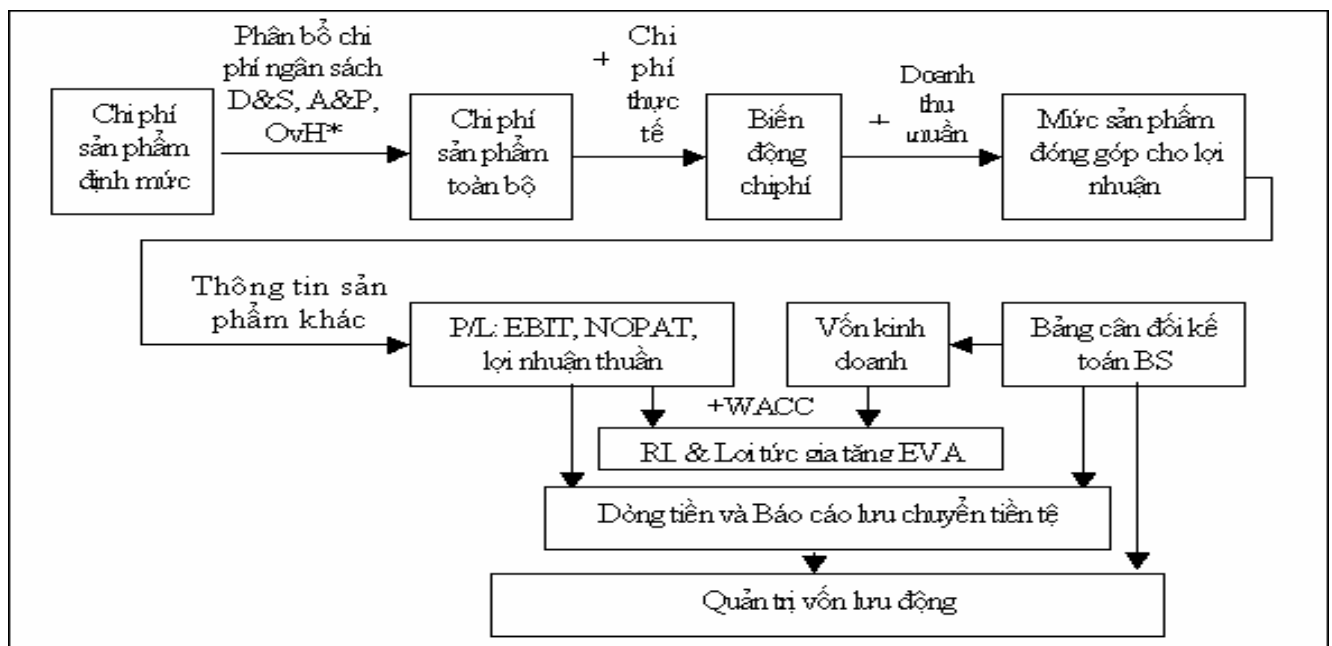
Các số liệu kế toán chi tiết và đáng tin cậy sẽ giúp việc lập dự toán và kế hoạch phát triển đúng đắn do có thể dự đoán và phân bổ chi phí một cách có cơ sở. Điều này sẽ giúp DLV đưa ra các quyết định đầu tư đúng đắn.

2.2.2 CÔNG TÁC QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI CÔNG TY DLV

2.2.2.1 Sơ đồ quản lý chi phí

Sơ đồ 2.5 mô tả quy trình quản lý chi phí tại DLV

¹⁵ KPIs – Key Performance Indicators : Chỉ số đánh giá thành tích chính



*D&S – Distribution and selling: Chi phí phân phối và bán hàng

A&P – Advertising & Promotion: Chi phí khuyến mãi và quảng cáo

OvH – Overhead: Chi phí quản lý chung gián tiếp

2.2.2.2 Xây dựng chi phí sản phẩm định mức

2.2.2.2.1 Nguyên tắc xây dựng chi phí định mức

DLV xây dựng chi phí định mức cụ thể cho từng loại sản phẩm được sản xuất còn gọi là thành phẩm, và chi phí định mức cho tất cả các hàng hóa mua vào. Chi phí định mức được xem xét lại định kỳ 3 tháng hoặc từng tháng nếu trong thực tế có các biến động lớn về chi phí xảy ra. Chi phí định mức cho tất cả các hàng hóa đầu vào được xây dựng theo kế hoạch mua hàng do phòng Kế hoạch Hậu Cần cung cấp (đối với nguyên vật liệu mua ở nước ngoài) và phòng Mua Hàng (đối với nguyên vật liệu mua ở trong nước). Chi phí định mức cho thành phẩm được xây dựng theo định mức thực tế – là định mức “cao nhưng có thể đạt được”. Các chi phí định mức này sau đó sẽ được sử dụng trong báo cáo trước khi phòng kế toán có thể thu thập được các dữ liệu thực tế.

Với hệ thống chi phí định mức, chi phí định mức của từng sản phẩm theo kế hoạch sản xuất trong kỳ sẽ được ước tính ngay khi bắt đầu một kỳ kế toán làm cho hệ thống ghi chép trở nên đơn giản. Để tính toán chi phí sản phẩm, không cần bất cứ ghi chép nào về chi phí thực tế của các yếu tố đầu vào cũng như sản lượng thực tế mà cơ sở phân bổ chi phí sử dụng cho từng sản phẩm riêng biệt được sản xuất trong kỳ đó. Một khi định mức đã được lập, chi phí cho việc vận hành một hệ thống chi phí định mức là thấp hơn so với chi phí cho việc vận hành một hệ thống chi phí thực.

2.2.2.2.2 Nguyên tắc phân bổ chi phí

Phân bổ chi phí là việc ghi nhận chi phí trực tiếp đến các trung tâm chi phí hoặc đến các đơn vị chi phí (cost units). Việc phân bổ liên quan đến chi phí cần phải được nhận diện với một trung tâm chi phí nhất định. Các trung tâm chi phí bao gồm: Bộ phận sản xuất; Bộ phận phục vụ như bộ phận bảo trì, kho, căn tin ...; Bộ phận hành chính; Bộ phận bán hàng; Bộ phận quản lý.

Việc phân bổ chi phí tại DLV tuân theo các nguyên tắc như chọn căn cứ phân bổ chính xác, theo cách ứng xử chi phí, tránh các cạm bẫy trong phân bổ, phân bổ theo chi phí kế hoạch.

Các chi phí gián tiếp (chi phí quản lý chung) không truy nguyên trực tiếp vào sản phẩm được sẽ được phân bổ vào sản phẩm theo các tiêu thức sau:

- ✓ Chi phí năng lượng: Số kwh/ năng lực máy
- ✓ Chi phí thấp sáng: Số kwh/diện tích thấp sáng
- ✓ Chi phí bảo trì và sửa chữa: số giờ máy, tổng số giờ lao động
- ✓ Chi phí nhân công: số nhân viên, tổng số giờ lao động
- ✓ Chi phí khấu hao: giá trị máy móc
- ✓ Chi phí bảo hiểm (nhà xưởng, máy móc thiết bị): giá trị máy móc

2.2.2.2.3 Xây dựng chi phí sản phẩm định mức (standard product costs)

Chi phí sản phẩm định mức bao gồm định mức chi phí nguyên vật liệu và định mức các chi phí sản xuất khác.

❖ Định mức chi phí nguyên vật liệu (standard material costs)

Định mức chi phí nguyên vật liệu được tính bằng định mức số lượng nguyên liệu thô, bao bì... đầu vào thể hiện trong công thức sản phẩm nhân với giá định mức một đơn vị đo lường của nguyên liệu thô, bao bì... đầu vào đó.

Công thức sản phẩm (BOM – bill of materials) có dạng tương tự như bảng tính. Trong hệ thống ERP cho phép khai báo BOM nhiều tầng theo hình cây. Ví dụ, 1 thùng sữa đặc Cô gái Hà Lan hoàn hảo được làm từ một bán thành phẩm sữa đặc và các nguyên liệu bao bì khác. Bán thành phẩm sữa đặc Cô gái Hà Lan được làm từ các nguyên vật liệu thô... BOM có thể sẽ bao gồm luôn cả các cấu phần không phải nguyên vật liệu ví dụ như công lao động và các chi phí phân bổ. BOM phải được khai báo đến mức chi tiết cuối cùng là các đơn vị nguyên vật liệu đã được khai báo trong phân hệ Kho hoặc các đơn vị lao động đã được khai báo trong phân hệ khai báo của phân hệ sản xuất.

Bảng 2.1 minh họa công thức sản phẩm của 1 thùng sữa đặc Cô gái Hà Lan cao cấp

Mã NVL	Tên NVL	đvị	Định mức / 100thùng	giá định mức std	Thành tiền 1 thùng
100040	sữa đặc CGHL hoàn hảo	kg			298,229
200017	Bán thành phẩm	pcs	1,824	14,908	246,567
500288	Hộp thiếc	pcs	4800	900	43,200
500289	Nắp hộp thiếc	pcs	4800	1	48
500127	Nhãn	pcs	4800	44	2,112
500099	Thùng carton	pcs	100	2,000	2,000
500164	Keo HM 1007	kg	0.157	30,000	47
500165	Keo DE 4000	kg	0.18	15,000	27
500167	Keo 8808C	kg	0.313	30,000	94
500169	Keo PC 9915	kg	0.144	20,000	29
99101	Chi phí nhân công trực tiếp	giờ	2.985	20000	597
99102	Điện	kwh	110.3	1,000	1,106
99103	Nước	lít	6	50	3
99105	Dầu	lít	0.23	8,000	18
99106	Khấu hao	vnd	31,746		317
99107	Chi phí bảo trì và sửa chữa	vnd	124,579		1,246
99108	Chi phí dịch vụ khác	vnd	81,770		818

200017	Bán thành phẩm sữa đặc CGHL hoàn hảo	kg			246,567
300000	Bột sữa gầy VISCO	kg	190	40,000	76,000
300004	Chất béo AMF	kg	190	35,000	66,500
300008	Bột EDIBLE LACTOSE	kg	1.5	18,000	270
300009	Bột LACTOSE BLEND	kg	0.1	90,000	90
300032	Axít Folic	kg	0.01	2,400,000	240
300048	Bột NIACIN	kg	0.1	180,000	180
300058	Bột sữa gầy MH	kg	100	40,000	40,000
300065	Đường RS	kg	700	8,000	56,000
300067	VITAMIN A	kg	0.02	1,000,000	200
300068	VITAMIN B1	kg	0.02	390,000	78
300069	VITAMIN B6	kg	0.03	400,000	120
300071	VITAMIN D3	kg	0.01	2,000,000	200
99101	Chi phí nhân công trực tiếp	giờ	3.51	20,000	701
99102	Điện	kwh	129.87	1,000	1,299
99103	Nước	lít	52	50	26
99105	Dầu	lít	0.27	8,000	21
99106	Khấu hao	vnd	21,164		212
99107	Chi phí bảo trì và sửa chữa	vnd	43,771		438
99108	Chi phí dịch vụ khác	vnd	399,230		3,992

Định mức các chi phí sản xuất khác (standard other production costs)

Định mức các chi phí sản xuất khác bao gồm định mức chi phí nhân công trực tiếp, định mức chi phí năng lượng, định mức chi phí bảo trì và sửa chữa, định mức chi phí sản xuất chung khác, được lập dựa theo chi phí ước tính từ ngân sách hoặc kế hoạch (LE) cho các dây chuyền sản xuất và được phân bổ cho đơn vị sản phẩm ở mức sản lượng của năng lực sản xuất bình thường.

Bảng 2.2 minh họa mức sản lượng của năng lực sản xuất bình thường theo từng dây chuyền sản xuất

Số ngày trong 1 5.

Số tuần trong 1 50

Dây chuyền sản xuất	Công suất	đơn vị	Số dây chuyền	Hiệu năng	Số ca/ngày	Quy cách (hộp/thùng)	trọng lượng (kg)	năng lực sản xuất bình thường (thùng)	năng lực sản xuất bình thường (CME ¹⁶)	% CME
Sữa đặc 380g	360	hộp/phút	1.0	0.70	3	48	0.390	2,079,000	97,297,200	28.5%
TBA 200ml	7,500	hộp/giờ	8.0	0.74	3	48	0.200	6,105,000	60,952,320	17.8%
Combi 180ml	12,000	hộp/giờ	8.0	0.74	3	48	0.180	9,768,000	87,771,341	25.7%
400g hộp giấy	50	hộp/phút	0.5	0.72	3	24	0.400	297,000	22,809,600	6.7%
350g hộp giấy	50	hộp/phút	0.5	0.72	3	24	0.350	297,000	19,958,400	5.8%
400g hộp thiếc	35	hộp/phút	0.3	0.75	3	24	0.400	139,653	10,725,341	3.1%
900g hộp thiếc	20	hộp/phút	0.7	0.75	3	12	0.900	335,397	28,978,276	8.5%
Chai 180ml	11,400	chai/giờ	0.6	0.67	3	24	0.180	1,207,106	5,423,286	1.6%
Chai 850ml	6,600	chai/giờ	0.1	0.67	3	12	0.850	198,683	2,107,625	0.6%
Chai 225ml	10,800	chai/giờ	0.3	0.67	3	24	0.225	683,767	3,840,038	1.1%
Yoghurt 100g	6,000	hộp/giờ	1.0	0.70	2	12	0.100	1,540,000	1,848,000	0.5%

Tiêu thức xây dựng định mức cụ thể như sau:

✓ Định mức chi phí năng lượng gồm điện dùng cho vận hành máy móc được xây dựng dựa theo các thông số kỹ thuật của máy – số kwh/ công suất máy, và điện dùng cho thắp sáng được xây dựng dựa theo diện tích thắp sáng của các dây chuyền sản xuất; được phân bổ cho đơn vị sản phẩm theo mức sản lượng (thùng) của năng lực sản xuất bình thường.

✓ Định mức chi phí nước gồm nước trong cấu thành sản phẩm, nước dùng trong yêu cầu kỹ thuật của quy trình sản xuất, nước dùng trong vệ sinh dây chuyền ... được phân bổ cho dây chuyền sản xuất dựa theo %CME. Hiện Friesland Foods tại Indonesia

¹⁶ CME (consumed milk equivalence) là đơn vị đo lường đã được quy đổi về khối lượng (kg) mà người tiêu dùng sử dụng ngay. Ví dụ, yogurt 100g ăn ngay nên CME là 1, sữa đặc 380g được pha thêm nước với hệ số 2.5, sữa bột được pha thêm nước với hệ số 8, sữa nước đóng hộp theo dung tích (ml) nên được quy đổi ra kg theo mức cô đặc với hệ số là 1.04.

đang đề nghị tách phần nước trong công thức sản phẩm như là một phần trong định mức chi phí nguyên vật liệu.

✓ Định mức chi phí dầu được xây dựng theo thông số kỹ thuật của máy và được phân bổ cho đơn vị sản phẩm theo số giờ máy kế hoạch.

✓ Định mức chi phí bảo trì và sửa chữa gồm hoạt động bảo trì và sửa chữa của nhân viên DLV được phân bổ vào các dây chuyền sản xuất theo số giờ máy kế hoạch; và hoạt động bảo trì và sửa chữa mua ngoài – thường là từ nhà cung ứng dây chuyền sản xuất đó. Ngân sách cho hoạt động bảo trì và sửa chữa mua ngoài được lập cho từng dây chuyền sản xuất theo các yêu cầu kỹ thuật của máy.

✓ Định mức chi phí khấu hao được xây dựng theo chi phí khấu hao từng dây chuyền sản xuất (tính bằng tỷ lệ khấu hao * giá trị máy móc) cho mức sản lượng của năng lực sản xuất bình thường.

✓ Định mức chi phí nhân công được xây dựng theo yêu cầu nhân công từng dây chuyền sản xuất cho mức năng lực sản xuất bình thường.

✓ Định mức chi phí dịch vụ khác được phân bổ cho dây chuyền sản xuất dựa theo %CME

Bảng 2.3 minh họa định mức các chi phí sản xuất khác được xây dựng cho 1 đơn vị sản phẩm sữa đặc theo chi phí ước tính từ ngân sách và mức năng lực sản xuất bình thường của dây chuyền sữa đặc là 2,079,000thùng/năm.

	Ngân sách (trđồng)	Đồng/ thùng	Bán thành phẩm	Thành phẩm	Bán thành phẩm	Thành phẩm
Chi phí nhân công trực tiếp	2,700	1,299	54%	46%	701	597
Điện	5,000	2,405	54%	46%	1,299	1,106
Nước	60	29	90%	10%	26	3
Dầu	82	39	54%	46%	21	18
Khấu hao	1,100	529	40%	60%	212	317
Chi phí bảo trì và sửa chữa	3,500	1,684	26%	74%	438	1,246
Chi phí dịch vụ khác	10,000	4,810	83%	17%	3,992	818

Như vậy, DLV đã áp dụng phương pháp ABC trong phân bổ các chi phí gián tiếp không thể truy nguyên trực tiếp vào sản phẩm khi xây dựng chi phí sản phẩm định mức.

2.2.2.2.4 *Xây dựng chi phí sản phẩm toàn bộ (full product cost) bao*

gồm:

- ✓ Chi phí sản phẩm định mức: thuộc Chi phí cấp đơn vị sản lượng
- ✓ Biến động chi phí sản xuất: thuộc Chi phí cấp lô sản phẩm
- ✓ Điều chỉnh chi phí sản xuất: thuộc Chi phí cấp sản phẩm
- ✓ Phân bổ chi phí quảng cáo và khuyến mãi – A&P: thuộc Chi phí cấp sản phẩm
- ✓ Phân bổ chi phí phân phối và bán hàng – D&S: thuộc Chi phí cấp sản phẩm
- ✓ Phân bổ chi phí quản lý chung – nghiên cứu và phát triển R&D, tiếp thị, nhân sự HR...: thuộc Chi phí cấp toàn doanh nghiệp

2.2.2.3 **Phân tích biến động chi phí (Varriances)**

2.2.2.3.1 *Phân tích biến động chi phí sản xuất (Production*

Varriance):

Tất cả chi phí sản xuất phát sinh trong thực tế đều được so sánh với định mức để phân tích, đánh giá tình hình sử dụng chi phí. Phân tích biến động chi phí sản xuất bao gồm biến động về giá và tỷ suất ngoại tệ, hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu, hiệu quả sử dụng năng lực máy móc.

✓ Biến động về giá và tỷ suất ngoại tệ được ghi nhận tự động theo các hàng hóa mua vào ngay khi phát sinh chi phí thực. Vào cuối mỗi kỳ báo cáo (tháng), SAP sẽ hỗ trợ bộ phận kế toán quản trị phân bổ các biến động này cho sản lượng thành phẩm sản xuất được trong kỳ dựa vào mức sử dụng (consumption) nguyên vật liệu thô, bao bì ... của các thành phẩm đó (thuộc chi phí cấp sản phẩm).

✓ Biến động về hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu được ghi nhận tự động cho các thành phẩm ngay khi phát sinh chi phí thực theo từng lô thành phẩm (thuộc chi phí cấp lô sản phẩm).

✓ Biến động về hiệu quả sử dụng năng lực máy móc (capacity results) sẽ được tính cho các khác biệt giữa chi phí khấu hao thực tế của từng dây chuyền sản xuất so với

phần đã được ghi nhận tự động (trong chi phí sản phẩm định mức) vào các thành phẩm được sản xuất bằng dây chuyền đó. SAP sẽ hỗ trợ bộ phận kế toán quản trị phân bổ biến động này vào thành phẩm vào cuối mỗi kỳ báo cáo dựa vào mức sản lượng thực tế trong kỳ (thuộc chi phí cấp sản phẩm).

✓ Các biến động về chi phí sản xuất khác như chi phí bảo trì, điện, nước, dầu, dịch vụ... tính cho các khác biệt giữa chi phí thực tế so với phần đã được ghi nhận tự động vào các thành phẩm trong chi phí sản phẩm định mức. Đối với các chi phí mua ngoài như điện, bảo trì sửa chữa... trong hệ thống thông tin kế toán, nếu có thể, bộ phận kế toán tài chính đều ghi nhận chi phí theo nguyên tắc truy nguyên trực tiếp, ví dụ như chi phí bảo trì sửa chữa được ghi nhận theo từng dây chuyền sản xuất nhận dịch vụ ... SAP sẽ hỗ trợ phân bổ biến động này vào thành phẩm vào cuối mỗi kỳ báo cáo dựa vào mức sản lượng thực tế trong kỳ đã được quy đổi về cùng một đơn vị tiêu thụ là CME.

Như vậy, tất cả các biến động về chi phí sản xuất trong kỳ đã được ghi nhận trong hệ thống thông tin kế toán theo từng thành phẩm hay lô thành phẩm.

2.2.2.3.2 *Phân tích biến động chi phí khác :*

Phân tích biến động chi phí khác giữa chi phí thực tế và chi phí ngân sách, chi phí kế hoạch LE¹⁷. Các biến động sẽ được phân bổ vào thành phẩm theo doanh số thuần.

2.2.2.4 **Quy trình lập ngân sách và kiểm soát thực hiện**

2.2.2.4.1 *Mục tiêu của dự toán ngân sách*

Dự toán ngân sách thường được xem là kế hoạch lợi nhuận. Mục tiêu của dự toán ngân sách là hoạch định, tổ chức và kiểm soát hoạt động kinh doanh. Hoạch định là dự tính những gì sẽ xảy ra trong tương lai. Kiểm soát là quá trình so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch và đánh giá việc thực hiện đó. Như vậy, ngân sách bắt buộc các Giám đốc tiến về phía trước, chuyển đổi chiến lược thành các kế hoạch, hợp tác và giao tiếp bên trong công ty, và cung cấp một tiêu chuẩn cho đánh giá thành tích hoạt động.

Vào cuối mỗi kỳ báo cáo, Ban Giám đốc so sánh kết quả thực tế với thành tích xác lập trong dự toán, tìm hiểu tại sao các biến động phát sinh và sử dụng thông tin từ các

¹⁷ LE – Latest Estimated: Ước tính kế hoạch mới nhất

biến động này như là phản hồi cho việc đẩy mạnh hoàn thiện hoạt động của doanh nghiệp trong tương lai.

2.2.2.4.2 Giới thiệu hệ thống dự toán ngân sách của DLV:

Tại DLV, dự toán ngân sách đóng vai trò quan trọng trong chức năng quản lý là hoạch định, tổ chức và kiểm soát. Kế hoạch hoạt động tài chính của DLV được trình bày thông qua dự toán ngân sách. Dự toán ngân sách buộc các nhà quản lý theo cấp điều hành phải dự tính những gì sẽ xảy ra theo mục tiêu và có trách nhiệm thực hiện những mục tiêu đề ra trong dự toán ngân sách. Việc đánh giá các mục tiêu đạt được được cung cấp bởi các báo cáo thực hiện do bộ phận Kế toán Quản trị lập.

Dự toán ngân sách toàn công ty DLV bao gồm các hệ thống dự toán về tiêu thụ sản phẩm, dự toán sản xuất, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán tồn kho thành phẩm, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý, dự toán tiền, dự toán kết quả hoạt động kinh doanh, bảng cân đối kế toán dự toán. Trong đó dự toán về tiêu thụ sản phẩm là quan trọng nhất và chi phối toàn bộ các dự toán khác. Dự toán ngân sách là một công cụ quản trị có thể giúp DLV kiểm soát chi phí và đo lường thành tích hoạt động nhưng nó vẫn chỉ là một đường lối chỉ đạo. Nếu chi phí thực tế vượt ngân sách, DLV có cơ hội điều chỉnh sự khác biệt bằng cách tăng doanh số hay giảm chi phí khác.

2.2.2.4.3 Mục đích và phạm vi của quy trình lập và kiểm soát dự toán ngân sách

Quy trình lập và kiểm soát dự toán ngân sách nhằm tập hợp và quản lý thông tin của tất cả các bộ phận như Bán hàng, Sản xuất, Tiếp thị, Kế toán, và Tổng Văn phòng; hoàn tất báo cáo cho hệ thống thông tin quản trị hàng tháng MIS¹⁸; hỗ trợ thông tin cho Ban Giám Đốc trong các quyết định tương lai và lập kế hoạch cho các hoạt động điều hành. Quy trình lập và kiểm soát dự toán ngân sách bắt đầu bằng việc nhận thông tin của bộ phận Sản xuất, Bán hàng, Tiếp thị, Nhân sự, Kế toán, và Tổng Văn phòng. Quy trình kết thúc sau khi nộp MIS.

2.2.2.4.4 Quy trình lập dự toán ngân sách:

¹⁸ MIS – Monthly Information System: hệ thống thông tin quản trị hàng tháng

DLV chịu sự quản lý trực tiếp của FAP (Friesland Asia Pacific) – Chi nhánh Friesland Foods tại Châu Á. Hàng năm vào tháng 8, FAP căn cứ vào nhiệm vụ chiến lược, mục tiêu chiến lược và các chỉ số thành tích chính CSF¹⁹ của tập đoàn, gửi thư hướng dẫn lập ngân sách bao gồm cả đường lối chỉ đạo hoạt động cho DLV. Trong tập ngân sách, FAP yêu cầu DLV lập các mẫu biểu thông tin cụ thể về các chỉ tiêu sản lượng sản xuất, bán hàng, ...

Dựa vào thư hướng dẫn của FAP, Giám Đốc Tài chính Hành Chánh gửi hướng dẫn cho từng thành viên trong Ban Giám Đốc những thông tin được yêu cầu về thời gian và người phụ trách phát hành thông tin. Sau đó, Giám Đốc Tài chính Hành Chánh sẽ tập hợp lại tất cả các thông tin của từng thành viên trong Ban Giám Đốc.

Bộ phận Kế toán Quản trị dựa vào các thông tin này để tính các bảng nháp các dự toán kết quả hoạt động kinh doanh P/L, bảng tổng kết tài sản BS dự toán và dự toán luân chuyển tiền mặt CF trình cho TGD. Những bảng nháp này được Ban Giám Đốc đối chiếu với các hướng dẫn từ FAP. TGD sẽ chỉ định cách thức cải thiện và người thực hiện nếu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh không phù hợp với các hướng dẫn, và bộ phận Kế toán Quản trị sẽ tính lại các bảng nháp các dự toán P/L, BS và CF.

Sau khi hoàn tất P/L, BS và CF, các thành viên Ban Giám Đốc bắt đầu chuẩn bị các mẫu biểu thông tin cụ thể về các chỉ tiêu sản lượng sản xuất, bán hàng, ... được yêu cầu. Giám Đốc Tài chính Hành Chánh sẽ kiểm tra lại tính nhất quán của các mẫu biểu trước khi chuẩn bị cho tập ngân sách. Trong mỗi khu vực chức năng, trưởng bộ phận sẽ viết lời giải trình cho ngân sách và sẽ được đưa vào tập ngân sách sau khi được TGD duyệt. Tập ngân sách được Giám Đốc Tài chính Hành Chánh gửi cho FAP trước ngày hết hạn (5/10).

Sau khi tập ngân sách được FAP duyệt, bộ phận Kế toán Quản trị thực hiện lại các bảng tính để hoàn tất thông tin ngân sách cho các báo cáo: P/L, BS, CF, phân tích xu hướng doanh thu thuần theo sản phẩm, chi phí quảng cáo và khuyến mãi A&P, phân tích doanh thu gộp, phân tích doanh thu thuần theo giá trị, số lượng...

¹⁹ CSF – Critical Success Factors: chỉ số thành tích chính

2.2.2.4.5 Quy trình kiểm soát thực hiện dự toán ngân sách:

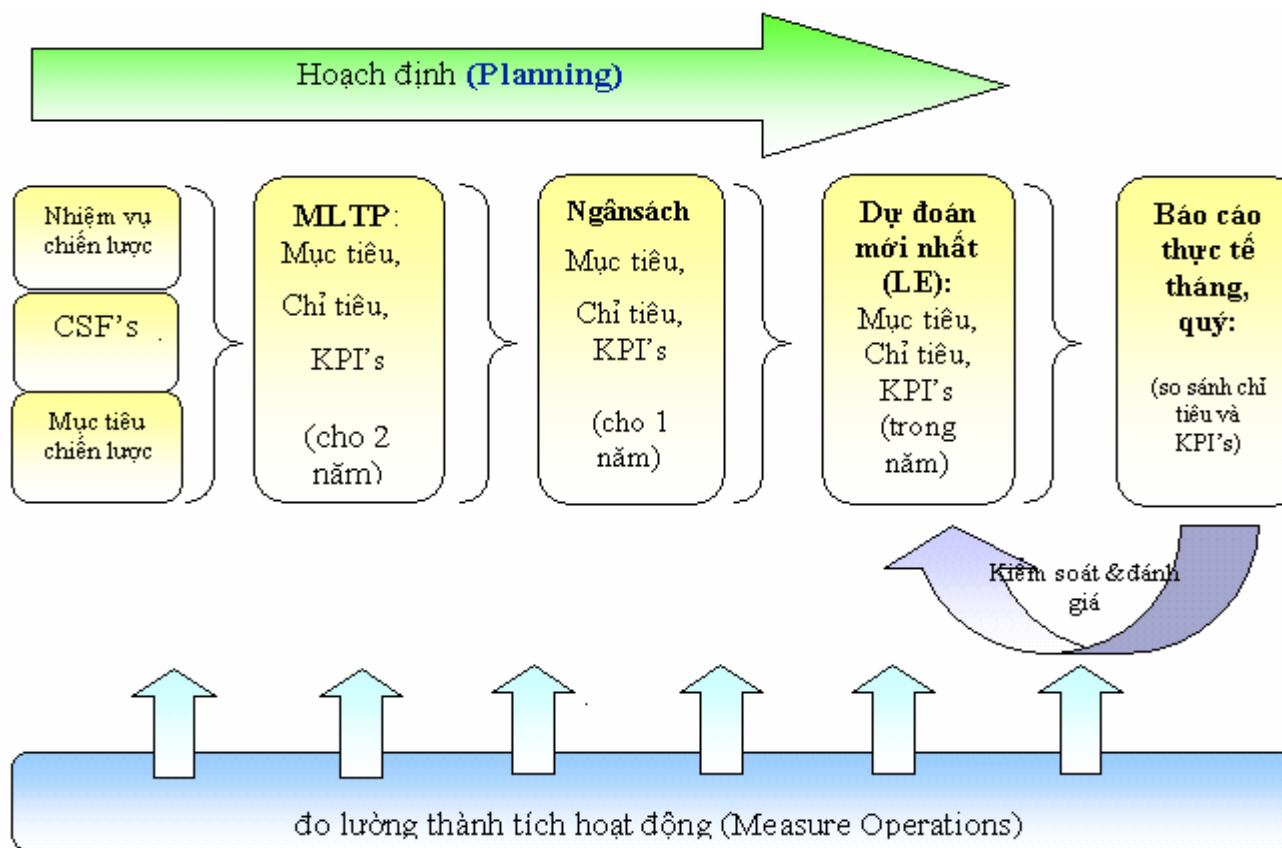
Tất cả các thông tin quản lý và hoạt động của các bộ phận Sản xuất, Bán hàng, Tiếp thị đều được xử lý trên SAP và được bộ phận Kế toán Tài chính kiểm tra các dữ liệu hàng ngày.

Định kỳ hàng tháng SAP hỗ trợ bộ phận Kế toán Tài chính lập các báo cáo hoạt động cho các bộ phận Sản xuất, Bán hàng, Tiếp thị. Trưởng bộ phận kế toán quản trị sẽ tập hợp và gửi cho những thành viên Ban Giám Đốc có liên quan để viết nhận xét và cung cấp các chỉ tiêu đánh giá thành tích hoạt động chính KPIs. Các báo cáo nhận xét sẽ được gửi cho Giám Đốc Tài chính Hành Chánh để đính kèm vào MIS.

Định kỳ hàng tháng, bộ phận Kế toán Quản trị sẽ in cân đối thử từ SAP và chuẩn bị làm các báo cáo P/L, BS và CF, thực hiện các phân tích biến động chi phí giữa thực tế, ngân sách và kế hoạch, và tập hợp các biểu KPIs trong MIS. TGD làm báo cáo tóm tắt cho toàn bộ MIS. MIS được Giám Đốc Tài chính Hành Chánh gửi cho FAP. Ban Giám Đốc xem lại báo cáo MIS trong cuộc họp Ban Giám Đốc hàng tháng, phát hành danh sách hành động cho những kế hoạch trong tương lai.

2.2.2.4.6 Sơ đồ chu trình lập và kiểm soát kế hoạch (DLV's Planning & Control Cycle)

Sơ đồ 2.6 mô tả chu trình lập và kiểm soát kế hoạch tại DLV



MLTP – Mid Long Term Plan: kế hoạch trung hạn

2.2.2.5 Quy trình lập kế hoạch và kiểm soát thực hiện:

Bao gồm: Lập kế hoạch cho nguyên vật liệu; Lập kế hoạch cho thành phẩm; Lập kế hoạch chuyển hàng tồn kho; Lập kế hoạch cho giao dịch nhập khẩu; và Lập kế hoạch cho giao dịch xuất khẩu ...

2.2.2.5.1 Lập kế hoạch cho nguyên vật liệu

Hàng năm vào tháng 8, Trưởng Phòng Kế hoạch Hậu Cần LPM²⁰ nhận được sản lượng chỉ tiêu cho năm sau về khối lượng hàng bán ra cả năm theo dự kiến từ Giám Đốc Tiếp thị và Kinh doanh. Ban Giám Đốc sẽ thay đổi sản lượng chỉ tiêu năm nếu cần và đưa ra các con số mới được coi là các ‘ước tính mới nhất’ LE. Hàng tháng, LPM nhận được bảng dự báo khối lượng hàng bán trong thời gian 12 tháng tới tính từ tháng phát hành văn

²⁰ LPM – Logistic Planning Manager: Trưởng Phòng Kế hoạch Hậu Cần

bản dự báo từ Trưởng Phòng Hành Chánh Kinh Doanh SAM²¹. Hàng tuần SAM đưa dự báo khối lượng hàng bán trong 52 tuần vào SOP²². Nếu có chương trình khuyến mãi, Phụ trách nhãn hiệu tiếp thị gửi bản kế hoạch chi tiết được duyệt cho LPM trong thời gian quy định.

LPM và nhân viên kiểm soát MRP thực hiện theo những văn bản trên. Trong những trường hợp đặc biệt, mọi thay đổi phải được Giám Đốc điều hành sản xuất hay Giám Đốc Tiếp thị và Kinh doanh duyệt. Nhân viên kiểm soát MRP cập nhật yêu cầu kế hoạch độc lập hàng tuần, thực hiện MRP trong SAP cho nguyên liệu (sữa) và bao bì đóng gói. MRP cho nguyên liệu sữa được soạn thảo trước 12 tháng. Đối với những nguyên vật liệu khác, bao bì và phụ gia (như vitamin, hương liệu...) đòi hỏi phải lập kế hoạch lâu dài (do thời gian giao nhận dài), MRP được soạn thảo trước khoảng từ 2-6 tháng.

Dựa trên Bảng kế hoạch yêu cầu nguyên vật liệu, nhân viên kiểm soát MRP yêu cầu phòng mua hàng công ty Mẹ CSDC²³ đặt mua nguyên liệu sữa. CSDC thực hiện việc thương lượng mua nguyên liệu sữa và xác nhận yêu cầu của DLV hàng quý. Đối với một số nguyên vật liệu đặc biệt mua từ các công ty con trong tập đoàn Friesland Foods, nhân viên kiểm soát MRP liên hệ trực tiếp với các nhà cung cấp dựa vào các thỏa thuận giữa các công ty trong tập đoàn. Friesland Foods quy định các sản phẩm được chuyển giao giữa các công ty con trong tập đoàn được áp dụng theo mức giá chuyển giao. Nguyên tắc định giá chuyển giao là dựa vào chi phí theo nguyên tắc hướng đến mục tiêu chung của tập đoàn. Giá chuyển giao bao gồm chi phí sản phẩm định mức và chi phí vốn.

2.2.2.5.2 *Lập kế hoạch cho thành phẩm:*

❖ Thực hiện MRP

Nhân viên kiểm soát MRP cập nhật yêu cầu kế hoạch độc lập dựa trên dự toán bán hàng 5 tuần. Trong SAP, yêu cầu kế hoạch độc lập cho 4 tuần đầu tiên sẽ được tự động chia thành từng ngày. Hàng tuần nhân viên kiểm soát MRP thực hiện MRP cho toàn nhà máy. Nhân viên kiểm soát MRP kết hợp với Nhân viên lập kế hoạch sản xuất kiểm tra

²¹ SAM – Sales Administration Manager: Trưởng Phòng Hành Chánh Kinh Doanh

²² SOP – Sales Operation Planning: Kế hoạch điều hành kinh doanh

²³ CSDC – Corporate Sourcing Dairy Commodities: Phòng mua hàng công ty Mẹ

kết quả thực hiện MRP. Nếu phát hiện vài mặt hàng SKU²⁴ có yêu cầu cao trong giới hạn thời gian sẽ báo cáo cho SAM điều chỉnh hoặc giảm dự báo bán hàng trong SOP để đáp ứng thời gian sản xuất.

❖ Kế hoạch sản xuất hàng tuần WPP

Kế hoạch sản xuất được lập cho hàng tuần quy định rõ ràng sản phẩm nào sẽ được sản xuất ra, số mẻ hàng hay mẻ phối trộn và số lệnh sản xuất (process orders) của mỗi sản phẩm, ngày chế biến và đóng gói. Nhân viên lập kế hoạch sản xuất thảo luận với Trưởng ca thuộc phòng sản xuất về bản dự thảo kế hoạch sản xuất để điều chỉnh nếu cần sao cho thật sự phù hợp với công suất máy móc và nguồn nhân lực hiện có.

Mỗi sáng thứ Tư hàng tuần, LPM tổ chức cuộc họp Sales – Logistic với Giám Đốc Tiếp thị Thương Mại, Giám Đốc Tiếp thị Tiêu Dùng, Trưởng Phòng Kinh Doanh Toàn Quốc, Giám Đốc điều hành sản xuất, SAM để bàn thảo và thống nhất về tất cả những vấn đề có liên quan đến hoạt động bán hàng trong thời gian tới. Dựa vào sự tán thành từ cuộc họp, LPM có thể thay đổi WPP cho tuần tới, hay chỉnh sửa cho WPP của tuần hiện tại nếu cần.

2.2.2.5.3 *Lập kế hoạch chuyển hàng tồn kho*

Sau khi thực hiện MRP cho thành phẩm, nhân viên lập kế hoạch sản xuất kiểm tra tình hình tồn kho tại các kho vùng và tìm ra yêu cầu cho từng SKU và thực hiện lệnh chuyển hàng dựa vào thời gian giao hàng cần thiết cho từng vùng và kết hợp với phòng Hành chánh Kinh doanh theo dõi việc giao hàng đến các kho vùng. Nếu có yêu cầu bất thường, nhân viên lập kế hoạch sản xuất sẽ báo cáo cho SAM điều chỉnh hoặc giảm dự báo bán hàng trong SOP để đáp ứng lượng hàng tồn kho hiện có.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Với chính sách phát triển hướng đến chất lượng và hiệu quả cao, DLV ứng dụng ERP – hoạch định nguồn lực doanh nghiệp trong tổ chức quản lý và tổ chức sản xuất nhằm loại bỏ lãng phí và những bất hợp lý trong tất cả hoạt động kinh doanh của công ty, đặc biệt là trong quy trình sản xuất, để có chi phí thấp hơn và tính cạnh tranh cao hơn.

²⁴ SKU – Stock Keeping Unit: mặt hàng

Về công tác kế toán, DLV đảm bảo tuân thủ đầy đủ các chuẩn mực kế toán Việt Nam và Quốc tế. DLV tổ chức theo mô hình kết hợp kế toán quản trị với kế toán tài chính trong cùng bộ máy nhưng có sự phân biệt, phân công trách nhiệm rõ ràng về nội dung, phạm vi cung cấp thông tin cũng như mối quan hệ giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính, giữa bộ phận kế toán tổng hợp và bộ phận kế toán chi tiết nhằm tránh chồng chéo, chậm trễ trong việc xử lý, cung cấp thông tin. Bộ phận Kế toán Tài chính thực hiện các ghi chép trong AIS theo nguyên tắc chi tiết (theo đối tượng chịu phí) khi có thể để vừa có thể sử dụng cho việc lập kế hoạch chi tiết, phân tích của kế toán quản trị, vừa phục vụ để lập các báo cáo tài chính. Nội dung kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo từng bộ phận chuyên môn hoá để phục vụ hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và ra quyết định của từng nhà quản lý ở từng cấp quản trị.

Về kế toán chi phí, DLV xây dựng mức chi phí tiêu chuẩn cụ thể cho từng loại sản phẩm được sản xuất và cho tất cả các hàng hóa đầu vào và thực hiện phân tích biến động chi phí. Mức chi phí tiêu chuẩn được xem xét lại định kỳ 3 tháng hoặc từng tháng nếu trong thực tế có các biến động lớn về chi phí xảy ra. Mức chi phí tiêu chuẩn cho thành phẩm được xây dựng theo định mức thực tế – là định mức “cao nhưng có thể đạt được”. Mức chi phí tiêu chuẩn này sau đó sẽ được sử dụng trong báo cáo trước khi phòng kế toán có thể thu thập được các dữ liệu thực tế. Phân tích biến động chi phí sản xuất bao gồm biến động về giá và tỷ suất ngoại tệ, hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu, hiệu quả sử dụng năng lực máy móc. Biến động về giá và tỷ suất ngoại tệ được ghi nhận tự động theo các hàng hóa mua vào ngay khi phát sinh chi phí thực và được phân bổ cho sản lượng thành phẩm sản xuất được trong kỳ dựa vào mức sử dụng (consumption) nguyên vật liệu thô, bao bì ... của các thành phẩm đó. Biến động về hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu được ghi nhận tự động cho các thành phẩm ngay khi phát sinh chi phí thực theo từng lô thành phẩm. Biến động về hiệu quả sử dụng năng lực máy móc sẽ được phân bổ vào thành phẩm vào cuối mỗi kỳ báo cáo dựa vào mức sản lượng thực tế trong kỳ. Các biến động về chi phí sản xuất khác như chi phí bảo trì, điện, nước, dầu, dịch vụ... sẽ được

phân bổ vào thành phẩm dựa vào mức sản lượng thực tế trong kỳ đã được quy đổi về cùng một đơn vị tiêu thụ là CME. Phân tích biến động chi phí khác giữa chi phí thực tế và ngân sách, kế hoạch (LE). Các biến động sẽ được phân bổ vào thành phẩm theo doanh số thuần.

Về phân bổ chi phí là việc ghi nhận chi phí trực tiếp đến các trung tâm chi phí hoặc đến các đơn vị chi phí (cost units). Các chi phí gián tiếp (chi phí quản lý chung) không truy nguyên trực tiếp vào sản phẩm được sẽ được phân bổ vào sản phẩm theo các tiêu thức khác nhau theo nguyên nhân và kết quả.

CHƯƠNG 3: XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DLV

3.1 CÁC QUAN ĐIỂM VỀ XÂY DỰNG MÔ HÌNH TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA

Động cơ chính thúc đẩy các nhà đầu tư tìm kiếm các cơ hội kinh doanh mới là mức ROI mong muốn. Trong nhiều trường hợp, các nhà đầu tư sẽ không hăm hở đưa tiền vào một công ty cho tới khi họ nhìn thấy triển vọng có thể chấp nhận được trong tương lai. Nếu triển vọng là thấp, họ sẽ tìm các giải pháp đầu tư thay thế. Tỷ suất ROI mong muốn thì tùy thuộc vào nhiều yếu tố như hoạt động kinh doanh của công ty, mức lãi suất hiện hành, các yếu tố rủi ro, và các cơ hội đầu tư thay thế...

Việc quản lý của một tổ chức hoạt động vì lợi nhuận luôn có nghĩa vụ tạo ra giá trị tăng thêm cho các nhà đầu tư (cổ đông). Nói một cách khác, nó phải tạo ra đủ giá trị để bù đắp chi phí vốn. Nếu mức lợi nhuận tại một công ty thấp hơn chi phí vốn, công ty đó sẽ tiêu hủy giá trị cổ đông, và Ban Giám Đốc cần thiết phải có các hoạt động điều chỉnh.

Các thông tin hoàn chỉnh về chi phí là cần thiết để ra các quyết định kinh doanh thông minh (smart). Các thông tin về chi phí được chuyển giao bằng một hệ thống hiện đại phải bao gồm không chỉ chi phí hữu hình, mà còn bao gồm chi phí vốn mong muốn của các nhà đầu tư và chủ nợ. Dựa vào dữ liệu hiện hành và lịch sử, cũng như mong đợi tương lai, Ban Giám Đốc cần tìm ra sản phẩm, dịch vụ và khách hàng nào sẽ đóng góp cho mức thành công trong hoạt động kinh doanh của công ty.

Trong nhiều công ty, hệ thống xác định chi phí đang áp dụng là không thích hợp. TCA tùy ý phân bổ chi phí gián tiếp vào các đối tượng chi phí dựa trên sản lượng sản xuất, ví dụ như số giờ lao động trực tiếp. ABC với khả năng truy nguyên chính xác chi phí gián tiếp, nhưng vẫn ghi nhận thiếu chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí. ABC chỉ chú trọng lên các chi phí hoạt động quản lý gián tiếp²⁵ thể hiện trên báo cáo P/L

²⁵ Cooper, R., 1988, "The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What Is an Activity- Based Cost System?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 2, trang. 45-54.

trong khi lơ đi dữ liệu trên BS²⁶. Và EVA tuy tạo ra mục tiêu phù hợp giữa việc đánh giá phần vốn góp và các hoạt động làm tăng thêm sức mạnh kinh tế của vốn góp và doanh nghiệp nhưng chỉ phù hợp sâu hơn với tiêu chuẩn đánh giá lợi nhuận của các nhà kinh tế nhưng lại không thích hợp dưới góc nhìn của nhà kế toán.

Khi Ban Giám Đốc sử dụng chỉ thông tin ABC, họ sẽ gặp khó khăn trong thu hồi toàn bộ chi phí vốn và vì vậy khó đáp ứng được mong muốn của các nhà đầu tư. Rất nhiều nhà kinh tế học đề nghị kết hợp phương pháp ABC và hệ thống đo lường EVA để bảo toàn chi phí hoạt động và chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí, vì vậy, nhắm đến các giới hạn của TCA và ABC.

Một hệ thống tích hợp ABC-và-EVA được đề nghị thì vượt trên một hệ thống xác định chi phí thông thường. Bên cạnh việc cung cấp thông tin phù hợp về chi phí chính xác với các mục tiêu tạo ra sự thịnh vượng cho Cổ đông, hệ thống này còn có thể đo lường thành quả hoạt động của từng đối tượng chi phí cụ thể. Nó chỉ ra đối tượng chi phí nào không chỉ có thể thu hồi chi phí hoạt động, mà còn thỏa mãn mong đợi của các nhà đầu tư trong tỷ suất return on the company's capital. Thêm vào đó hệ thống tích hợp ABC-và-EVA có thể xác định các kích tố giá trị (value drivers). Sau khi thực thi hệ thống này, Ban Giám Đốc sẽ có thể công nhận các yếu tố, thành phần, quy trình, hay hoạt động kinh doanh nào là các kích tố giá trị thực sự, tác động mạnh lên tiềm năng tạo ra giá trị công ty. Ngay cả một việc cải tiến dù nhỏ cũng có thể đơm hoa cho một thành tích kinh doanh cao hơn.

3.2 KẾT HỢP ABC VỚI EVA TRONG PHÂN BỐ NGUỒN LỰC

3.2.1 ĐIỀU KIỆN THIẾT LẬP HỆ THỐNG TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA.

Một hệ thống tích hợp ABC-và-EVA có giá trị đặc biệt cho các công ty có chi phí vốn cao. Tỷ suất gánh vác vốn lên các chi phí quản lý gián tiếp sẽ được xem xét nhằm

²⁶ Roztocki, N. and Needy, K. L., (forthcoming), "Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing," *Engineering Management Journal*.

giúp các công ty quyết định xem liệu nên áp dụng mô hình tích hợp ABC-và-EVA nhằm cải thiện thông tin về chi phí, hay chỉ áp dụng mô hình ABC truyền thống.

Tỷ suất vốn trên hoạt động (Capital to Operating ratio – *CO-ratio*) được tính theo công thức:

$$\mathbf{CO-ratio = Capital Charges / Operating Expenses (Overhead)}$$

Với: *CO-ratio* – Capital to Operating ratio: tỷ suất vốn trên hoạt động

Capital Charges: chi phí vốn

Operating Expenses: tính cho các chi phí quản lý gián tiếp

❖ Chi phí vốn

Chi phí vốn được tính bằng cách nhân vốn dùng trong hoạt động kinh doanh với tỷ suất chi phí vốn bình quân WACC. Trong đó:

✓ Vốn dùng trong hoạt động kinh doanh (Capital Employed) được tính bao gồm các khoản vốn dùng tài trợ cho mua sắm các tài sản lưu động và tài sản cố định tại công ty. Đối với tài sản cố định, thực tế tồn tại hai quan điểm là tính theo nguyên giá hay theo giá trị còn lại. Cả hai cách này đều được sử dụng dù chúng đưa ra các kết quả khác nhau. Tuy nhiên, phần lớn các nhà quản trị chọn cách sử dụng giá trị còn lại để tính chi phí vốn vì phù hợp với giá trị tài sản cố định thể hiện trên báo cáo kế toán và phù hợp với việc tính toán lãi thuần từ hoạt động và doanh thu do vốn sinh ra trong kỳ hoạt động.

✓ Chi phí vốn bình quân WACC là chi phí bình quân gia quyền của tất cả các nguồn tài trợ dài hạn mà một doanh nghiệp đang sử dụng. Khi chi phí sử dụng vốn của các nguồn tài trợ riêng biệt được xác định, thì chi phí vốn bình quân được tính bằng cách nhân lần lượt các chi phí sử dụng vốn của các nguồn tài trợ riêng biệt với tỷ lệ % tỷ trọng vốn tương ứng của chúng trong cấu trúc vốn của doanh nghiệp và chi phí vốn bình quân là tổng các giá trị theo tỷ trọng này.

Nếu tỉ suất vốn trên hoạt động cao hơn 0.1, công ty nên duy trì việc thực hiện đầy đủ một hệ thống tích hợp ABC-và-EVA. Con số 0.1 xuất phát từ kinh nghiệm làm việc của các Học giả trong các công ty nhỏ. Giá trị này sẽ được xem xét theo thời gian và sẽ

được điều chỉnh theo triển vọng khi chúng ta có được nhiều kinh nghiệm làm việc với nhiều công ty khác.

3.2.2 PHƯƠNG PHÁP THIẾT LẬP HỆ THỐNG TÍCH HỢP ABC-VÀ-EVA

3.2.2.1 Giai đoạn chuẩn bị

Giống như bất kỳ hệ thống mới nào, giai đoạn quan trọng nhất là đạt được sự ủng hộ của Ban Giám Đốc. Việc thực hiện một hệ thống tích hợp ABC-và-EVA cũng không có ngoại lệ – nó phải được khởi xướng từ cấp cao nhất là Ban Giám Đốc. Nhằm giúp cho thấy cam kết của họ đối với hệ thống mới, Ban Giám Đốc phải tập hợp một đội ngũ thực hiện có sức mạnh và tận tâm. Thêm vào đó, họ phải quyết định trước mức độ chính xác mong muốn mà hệ thống cần phải cung cấp từ đó hệ thống có thể sử dụng cho các mục tiêu đã định.

3.2.2.2 Các bước thực hiện

Phương pháp thực hiện được miêu tả dưới đây được phát triển bởi các nhà nghiên cứu thuộc Đại Học Pittsburgh²⁷. Sự khác biệt chính trong phương pháp này khi so sánh với các phương pháp khác nằm trong thủ tục truy nguyên mức gánh vác về vốn lên các đối tượng chi phí. Trong khi một vài học giả đề nghị phí tổn vốn trước hết phải tính vào các hoạt động rồi sau đó truy nguyên vào các các đối tượng chi phí sử dụng các kích tố vốn²⁸, thì phương pháp này truy nguyên phí tổn vốn trực tiếp đến các các đối tượng chi phí. Phương pháp này có thể chia ra 6 bước. Bước 1 đến 5 đồng nhất với một hệ thống ABC truyền thống. Phần mở rộng từ ABC sang ABC-và-EVA nằm trong bước 6.

3.2.2.2.1 Bước 1: Xem xét lại hệ thống thông tin tài chính của công ty

Hầu hết các thông tin cần cho việc phân tích có thể thu được từ BCTC. Trong đó, P/L được đòi hỏi trước tiên cho việc ước lượng chi phí hoạt động, trong khi BS là đòi hỏi chính yếu để tính phí tổn vốn. Một vài thông tin cần thiết để lập các điều chỉnh cho việc tính toán EVA có thể xuất hiện ngay từ trong BCTC

²⁷⁻²⁶ Hubbell, W. W., 1996, "A Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 10, trang. 20-29

3.2.2.2.2 Bước 2: Nhận diện các hoạt động chính (Identify main activities)

3.2.2.2.3 Bước 3: Xác định chi phí thực hiện cho từng hoạt động

3.2.2.2.4 Bước 4: Chọn các tiêu thức phân bổ chi phí

3.2.2.2.5 Bước 5: Tính chi phí hoạt động cho từng đối tượng tính chi phí

3.2.2.2.6 Bước 6: Tính phí tổn vốn cho từng đối tượng tính chi phí

Mục tiêu chính của bước này là sắp xếp phí tổn vốn của công ty cho đối tượng tính chi phí thích hợp. Nói cách khác, chi phí vốn của tài sản dùng trong sản xuất một sản phẩm riêng biệt cần phải được truy nguyên vào sản phẩm đó. Ví dụ như một công ty sản xuất 2 sản phẩm: một sẽ được khách hàng thanh toán ngay khi giao hàng, trong khi sản phẩm thứ hai được giao hàng trước và trả tiền sau. Công ty sẽ phát sinh chi phí cho sản phẩm thứ hai liên quan đến các nghiệp vụ dịch kế toán phải thu. Giả sử rằng công ty có một khoản phải thu là 100trđ và tỷ suất vốn là 10%, thì chi phí vốn 10trđ có thể ghi nhận cho sản phẩm thứ hai

3.3 XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TRONG QUẢN LÝ CHI PHÍ TẠI DLV

3.3.1 SỰ CẦN THIẾT XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV

DLV là của một công ty con của tập đoàn Friesland Foods – một tổ chức hoạt động vì lợi nhuận. Hoạt động sản xuất kinh doanh tại DLV luôn có nghĩa vụ tạo ra giá trị tăng thêm cho các nhà đầu tư (cổ đông). Nói một cách khác, hoạt động sản xuất kinh doanh tại DLV phải tạo ra đủ giá trị để bù đắp chi phí vốn. Nếu mức lợi nhuận thấp hơn chi phí vốn, DLV sẽ tiêu hủy giá trị cổ đông. Vì vậy, các thông tin hoàn chỉnh về chi phí là cần thiết để ra Ban Giám Đốc ra các quyết định kinh doanh thông minh. Các thông tin về chi phí được chuyển giao bằng một hệ thống hiện đại phải bao gồm không chỉ chi phí hữu hình, mà còn bao gồm chi phí vốn mong muốn của các nhà đầu tư và chủ nợ. Dựa vào dữ liệu hiện hành và lịch sử, cũng như mong đợi tương lai, Ban Giám Đốc cần tìm ra

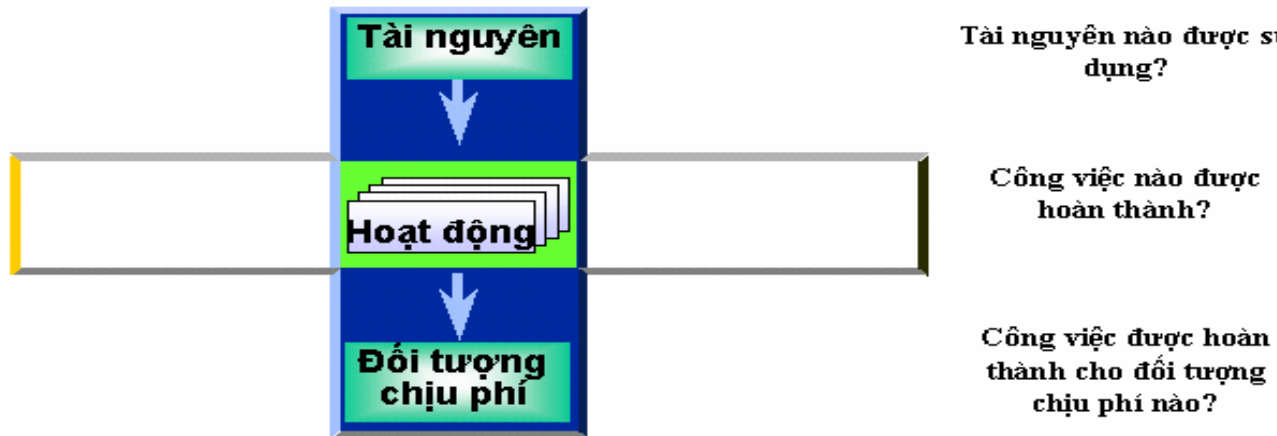
sản phẩm, dịch vụ và khách hàng nào sẽ đóng góp cho mức thành công trong hoạt động kinh doanh của công ty. Việc kết hợp phương pháp ABC và hệ thống đo lường EVA để bảo toàn chi phí hoạt động và chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí, vì vậy, nhằm đến các giới hạn của TCA và ABC.

Với hệ thống tích hợp ABC-và-EVA, bên cạnh việc cung cấp thông tin phù hợp về chi phí chính xác với các mục tiêu tạo ra sự thịnh vượng cho Cổ đông, còn có thể đo lường thành quả hoạt động của từng đối tượng chịu phí cụ thể. Nó chỉ ra đối tượng chịu phí nào không chỉ có thể thu hồi chi phí hoạt động, mà còn thỏa mãn mong đợi của các nhà đầu tư.

3.3.2 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV

3.3.2.1 Tính lý luận mô hình ABC-và-EVA tại DLV

Sơ đồ 3.1 Mô tả tính lý luận mô hình ABC-và-EVA tại DLV



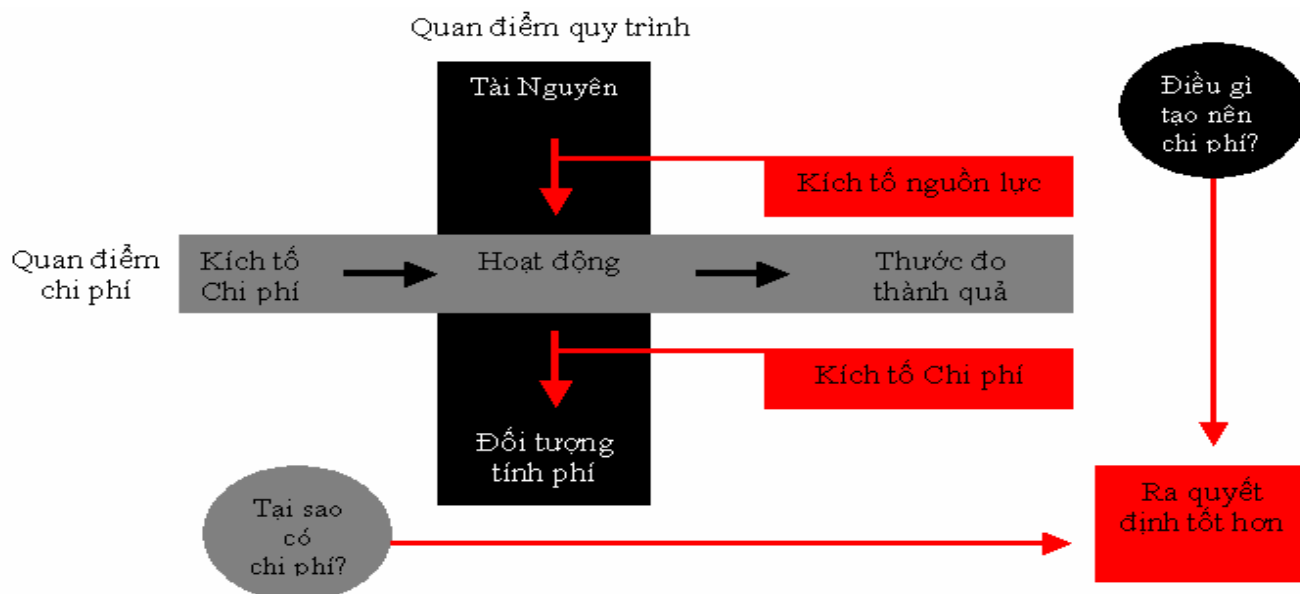
Trong mô hình ABC-và-EVA tại DLV, phí tổn vốn được truy nguyên trực tiếp đến các đối tượng chịu phí, mà không cần tính vào các hoạt động trước rồi sau đó mới truy nguyên vào các các đối tượng chi phí sử dụng các kích tổ vốn²⁹.

3.3.2.2 Ứng dụng mô hình ABC-và-EVA tại DLV

Mô hình ABC-và-EVA tại DLV được dùng như là một hệ thống riêng biệt để hỗ trợ ra các quyết định quản trị – nhằm thu thập thông tin chính xác hơn cho các quyết định quản trị – được xác định 6 tháng 1 lần. Mô hình ABC-và-EVA được thiết lập theo cả 2 quan điểm khác nhau gồm theo quan điểm phân bổ chi phí và theo quá trình nhằm cung cấp thông tin về các tài nguyên, các hoạt động và các đối tượng chi phí và cung cấp thông tin điều hành phi tài chính về các hoạt động.

Sơ đồ 3.2 Mô tả mô hình ABC-và-EVA thiết lập theo cả 2 quan điểm tại DLV

²⁹ Hubbell, W. W., 1996, "A Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 10, trang. 20-29



Theo quan điểm quá trình hoạt động, mô hình ABC-và-EVA giúp hiểu rõ các hoạt động cần thiết được thực hiện và cải tiến hiệu năng và chất lượng của các hoạt động này. Theo quan điểm phân bổ chi phí, DLV áp dụng cách tiếp cận nhiều giai đoạn nhằm cố gắng “soi” gần hơn dòng chảy chi phí thực trong công ty nhấn mạnh trong mối quan hệ giữa các hoạt động với nhau, cũng như các hoạt động với các đối tượng chi phí trong một chuỗi gồm nhiều bước, tất cả đều dựa trên mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả.

Trong các yếu tố cấu thành nên chi phí sản phẩm toàn bộ tại DLV, chi phí sản phẩm định mức, biến động chi phí sản xuất, điều chỉnh chi phí sản xuất, chi phí phân phối và bán hàng (D&S), và một phần của chi phí quảng cáo và khuyến mãi (A&P), đều có thể truy nguyên trực tiếp đến từng sản phẩm khi ghi nhận vào hệ thống thông tin kế toán. Do vậy, mô hình ABC-và-EVA tập trung vào các chi phí gián tiếp – chi phí quản lý chung (nghiên cứu và phát triển R&D, tiếp thị, nhân sự, F&A ...) và một phần của chi phí quảng cáo và khuyến mãi không thể truy nguyên đến từng sản phẩm. Mô hình ABC-và-EVA cải tiến cách phân bổ các chi phí gián tiếp đến các phòng ban, các quá trình, các sản phẩm và các đối tượng chi phí khác.

3.3.3 DỮ LIỆU XÂY DỰNG MÔ HÌNH ABC-VÀ-EVA TẠI DLV TRONG KỲ

3.3.3.1 Báo cáo sản lượng sản xuất và doanh thu thuần theo vùng bán hàng (trvnd)

Bảng 3.1 Báo cáo sản lượng sản xuất và doanh thu thuần theo vùng bán hàng. Đơn vị tính trvnd

Sản Phẩm	Sản lượng sản xuất (thùng)	Sản lượng sản xuất CME (1000kg)	Doanh thu Miền Đông	Doanh thu Miền Tây	Doanh thu TPHCM	Doanh thu Miền Trung	Doanh thu Miền Bắc	Doanh thu Yaourt
Sữa đặc Trường Sinh Trắng 48x380g	132,959	6,063	14,717	12,812	5,250	4,520	1,557	-
Sữa đặc Trường Sinh đỏ 48x380g	6,431	293	284	371	103	380	741	-
Sữa đặc CGHL bít 120x45g	6,530	88	397	616	283	130	482	-
Sữa đặc CGHL cao cấp 48x380g	180,975	8,252	16,075	18,718	14,276	20,579	5,909	-
Sữa đặc CGHL 48x380g xuất khẩu	11,677	532	(0)	(0)	2,925	(0)	(0)	-
Sữa đặc Kim Cương 48x380g	41,730	1,903	1,027	1,895	1,207	945	154	-
Sữa đặc CGHL Dinh dưỡng 48x380g	31,677	1,444	1,730	1,188	3,075	-	618	-
Sữa đặc Hoàn hảo 48x380g	706,968	32,238	31,419	31,624	23,399	23,276	8,346	-
Sữa bột CGHL 24x400g hộp thiếc	25,101	1,928	3,386	4,814	2,951	2,211	11,651	-
Sữa bột CGHL 24x400g hộp giấy	31,115	2,390	3,366	4,749	5,165	2,513	8,599	-
Sữa bột Kim cương 24x400g	233	18	7	35	1	(3)	219	-
Sữa bột CGHL 123 24x400g hộp thiếc	19,780	1,519	5,070	2,958	3,213	3,346	9,833	-
Sữa bột CGHL 123 mật ong 24x400g hộp thiếc	1,306	100	225	278	292	121	1,051	-
Sữa bột CGHL 123 hương vani 24x400g hộp giấy	51,341	3,943	9,674	6,888	15,302	4,103	9,386	-
Sữa bột CGHL 123 hương mật ong 24x400g hộp giấy	2,862	220	222	344	1,313	96	1,308	-
Sữa bột CGHL 12x900g hộp thiếc	10,641	919	1,685	1,213	4,396	883	2,360	-

Sữa bột CGHL 123 12x900g hộp thiếc	15,093	1,304	3,437	1,931	8,436	1,404	1,701	-
Sữa bột CGHL 123 hương mật ong 12x900g hộp thiếc	1,520	131	275	352	1,198	100	459	-
Sữa nước CGHL không đường 48x200ml	112,814	1,126	2,161	1,476	6,214	6,746	2,255	-
Sữa nước CGHL có đường 48x200ml	1,431,796	14,295	25,673	19,924	38,602	35,097	63,887	-
Sữa nước CGHL choco 48x200ml	554,973	5,541	9,727	6,904	16,823	10,152	36,902	-
Sữa nước CGHL hương dâu 48x200ml	496,042	4,952	9,831	9,998	19,528	1,867	30,558	-
Sữa nước CGHL giảm béo 48x200ml	38,553	385	1,347	816	3,599	1,061	2,594	-
Sữa chua yomost 48x180ml hương dâu	239,519	2,152	11,239	2,995	15,640	1,789	5,414	-
Sữa chua yomost 48x180ml hương cam	520,944	4,681	17,347	3,721	18,152	28,331	12,775	-
Sữa chua yomost 48x180ml hương thanh dâu	58,070	522	3,053	1,171	4,828	808	2,083	-
Sữa chua yomost 48x180ml hương trái cây	82,416	741	3,917	1,562	5,260	1,312	2,156	-
Yaourt 100g không đường	2,653	3	-	-	-	-	-	144
Yaourt 100g có đường	26,897	27	-	-	-	-	-	1,422
Yaourt 100g hương dâu	10,442	10	-	-	-	-	-	557
Yaourt 100g hương thanh dâu	12,629	13	-	-	-	-	-	312
Yaourt 100g hương trái cây	22,847	23	-	-	-	-	-	642
Yaourt CGHL 100g không đường	11,098	11	-	-	-	-	-	254
Yaourt CGHL 100g có đường	134,280	134	-	-	-	-	-	3,400
Yaourt CGHL 100g hương dâu	49,322	49	-	-	-	-	-	1,274
Sữa bột Friso 1 24x400g hộp thiếc	3,652	280	971	679	2,799	1,297	2,285	-
Sữa bột Friso 2 24x400g hộp thiếc	3,060	235	934	676	2,320	948	1,767	-
Sữa bột Friso 3 24x400g hộp thiếc	1,286	99	582	401	597	410	1,147	-
Sữa bột CGHL 1 24x400g hộp thiếc	6,199	476	1,306	842	1,511	783	2,851	-
Sữa bột CGHL 2 24x400g	7,328	563	1,217	713	1,240	647	2,112	-

hộp thiếc								
Sữa bột Frisovom 24x400g hộp thiếc	978	75	178	114	735	114	547	-
Sữa bột Frisopre 24x400g hộp thiếc	366	28	174	89	492	248	382	-
Sữa bột Frisosoy 24x400g hộp thiếc	25	2	(0)	7	18	70	13	-
Sữa bột Friso 1 12x900g hộp thiếc	3,082	266	550	418	3,334	540	760	-
Sữa bột Friso 2 12x900g hộp thiếc	6,987	604	1,165	1,056	7,961	678	1,389	-
Sữa bột Friso 3 12x900g hộp thiếc	2,628	227	403	388	1,885	361	687	-
Sữa bột CGHL gói 120x24g	266	6	(0)	10	17	(0)	78	-
Sữa bột CGHL 1 12x900g hộp thiếc	2,467	213	482	185	1,296	239	185	-
Sữa bột CGHL 2 12x900g hộp thiếc	4,235	366	622	369	1,795	250	526	-
Sữa bột cho phụ nữ mang thay Frisomum 24x400g	3,068	236	509	636	1,948	1,068	1,652	-
Sữa bột cho phụ nữ mang thay Frisomum 24x400g hương cam	2,415	185	753	514	2,124	407	917	-
Sữa nước CGHL 12x1000ml	6,514	7	127	33	442	3	0	-
Sữa nước CGHL có đường 48x200ml	89,703	90	4,054	3,700	7,882	2,425	8,496	-
Tổng cộng	5,227,482	101,909	191,317	150,185	259,829	162,258	248,795	8,006
SCM	1,118,947	50,814	65,649	67,224	50,519	49,830	17,807	-
IMP	207,027	16,333	37,193	30,659	72,341	22,835	63,867	-
UHT	2,730,394	26,396	52,920	42,851	93,089	57,353	144,692	-
DKY	900,948	8,096	35,555	9,450	43,880	32,240	22,428	-
CUP	270,167	270	-	-	-	-	-	8,006

3.3.3.2 P/L rút gọn của DLV

Bảng 3.2 Báo cáo P/L rút gọn của DLV. Đơn vị tính tỷvnd

	SCM	IMP	UHT	DKY	CUP	CỘNG
Doanh thu	251	227	391	144	8	1,020
D&S	-10	-3	-18	-5	0	-36
Nguyên vật liệu	-180	-135	-234	-70	-5	-654
Biến động chi phí SX	15	-1	-4	1	0	11
Cộng chi phí trực tiếp	-175	-139	-256	-74	-5	-649
Chi phí quản lý gián tiếp *	-21	-19	-32	-12	-1	-84
EBIT	55	69	103	57	2	287
% doanh thu	21.93%	30.39%	26.35%	39.88%	28.77%	28.08%

* Chi phí hoạt động quản lý gián tiếp trong kỳ 84tỷvnd. Theo mô hình chi phí hiện tại, khoản chi phí này sẽ được phân bổ theo doanh thu.

3.3.3.3 BS rút gọn của DLV (tỷvnd)

Bảng 3.3 Báo cáo B/S rút gọn của DLV. Đơn vị tính tỷvnd

Tài sản có	tỷvnd	Tài sản nợ	tỷvnd
Tiền	65	Nợ phải trả	138
Nợ phải thu	249	Chi phí trích trước	131
Hàng tồn kho	294	Tổng nợ lưu động	269
Tổng TS lưu động	608		
Đất đai	77	Nợ dài hạn	88
Văn phòng	85	Tổng nợ dài hạn	88
Nhà xưởng, máy móc thiết bị	292		
Thiết bị phòng thí nghiệm	106	Vốn góp	239
Thiết bị văn phòng	21	Lợi nhuận trong kỳ	206
TS cố định khác	15	Lợi nhuận giữ lại	314
Tổng TS cố định	597	Tổng vốn chủ	848
Tổng Tài sản có	1,205	Tổng Tài sản nợ	1,205

3.3.4 XÂY DỰNG MÔ HÌNH KỸ THUẬT ABC-VÀ-EVA TẠI DLV

3.3.4.1 Đối tượng chi phí:

Mô hình ABC-và-EVA tại DLV tập trung vào các hoạt động riêng lẻ như là các đối tượng chi phí cơ sở. Mô hình phân loại sắp xếp chi phí của các hoạt động riêng biệt theo cấp bậc chi phí – chi phí cấp đơn vị sản lượng, chi phí cấp lô sản phẩm, chi phí cấp sản phẩm, chi phí cấp toàn công ty.

Mô hình ABC-và-EVA tại DLV có thể được sử dụng trong việc ra các quyết định dựa theo thông tin được cung cấp về lợi nhuận và khả năng sinh lời theo từng mặt hàng, theo vùng bán hàng và theo kênh bán hàng.

3.3.4.2 Kích tố chi phí hoạt động

Việc nối kết giữa các hoạt động và các đối tượng chi phí được thực hiện bởi kích tố chi phí hoạt động – là thước đo giúp nhận diện sự liên kết giữa hoạt động và đối tượng chi phí. Nó phục vụ như là một thước đo định lượng của sản lượng đầu ra được cung cấp bởi một hoạt động. Việc chọn lựa một kích tố chi phí hoạt động phản ánh sự thỏa hiệp giữa tính chính xác và chi phí của phép đo. Bởi vì, một số lượng lớn các mối liên kết tiềm tàng từ hoạt động đến sản phẩm, DLV cố gắng tiết kiệm số lượng các kích tố chi phí hoạt động khác nhau. Ví dụ, các hoạt động chính của bộ phận sản xuất gây ra bởi cùng một sự kiện như chuẩn bị lệnh sản xuất, lên lịch sản xuất, kiểm tra sản phẩm trên dây chuyền sản xuất, chuẩn bị nguyên liệu thô ... – có thể sử dụng cùng một kích tố chi phí hoạt động : số lượng lệnh sản xuất

3.3.4.3 Tính tỷ suất vốn trên hoạt động

Dựa vào thông tin trên báo cáo kế toán BS, tính toán các chỉ tiêu giá trị như sau:

3.3.4.3.1 Tài sản lưu động:

TS lưu động = Hàng tồn kho + Nợ phải thu - Nợ phải trả - Chi phí trích trước

TS lưu động = 294 + 249 – 138 -131 = 274 tỷvnd

3.3.4.3.2 Vốn dùng trong hoạt động kinh doanh (Capital Employed):

Vốn dùng trong hoạt động kinh doanh được tính bao gồm các khoản vốn dùng tài trợ cho mua sắm các tài sản lưu động và tài sản cố định tại công ty. Đối với tài sản cố định, DLV chọn cách sử dụng giá trị còn lại để tính chi phí vốn.

Vốn dùng trong hoạt động kinh doanh (Capital Employed) = TS lưu động + TS cố định

$$\text{Vốn dùng trong kinh doanh} = 274 + 597 = 871 \text{ tỷvnd}$$

3.3.4.3.3 Chi phí vốn:

Chi phí vốn được tính bằng cách nhân vốn dùng trong hoạt động kinh doanh với tỷ suất chi phí vốn bình quân WACC. Friesland Foods tính WACC tại DLV là 15%

$$\text{Chi phí vốn} = \text{Capital Employed} * \text{WACC}$$

$$\text{Chi phí vốn} = 871 \text{ tỷvnd} * 15\% = 131 \text{ tỷvnd}$$

3.3.4.3.4 Tỷ suất vốn trên hoạt động (CO-ratio):

$$\text{CO-ratio} = \text{Capital Charges} / \text{Operating Expenses}$$

$$\text{Tỷ suất vốn trên hoạt động} = 131 \text{ tỷvnd} / [84 \text{ tỷvnd} (1-0.28)] = 2.15$$

Tỷ suất vốn trên hoạt động cao hơn 0.1, DLV nên duy trì việc thực hiện đầy đủ một hệ thống tích hợp ABC-và-EVA

3.3.4.4 Các bước tính toán diễn dịch các thông tin theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA

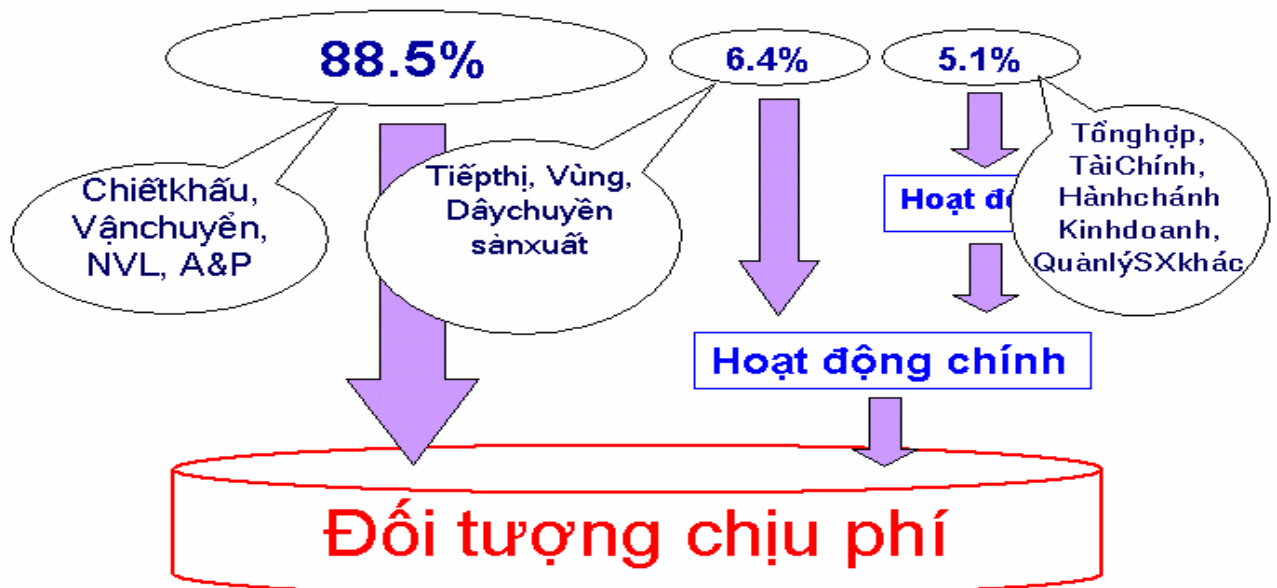
3.3.4.4.1 Bước 1: Phân nhóm chi phí cần phân bổ theo ABC-và-EVA

Do hệ thống sổ cái kế toán được thực hiện ghi chép hàng ngày một cách chi tiết hóa truy nguyên chi phí trực tiếp theo từng sản phẩm nên tỷ trọng chi phí quản lý chung không chiếm phần đáng kể trong tổng chi phí. Chi phí quản lý chung chiếm 11.5% tổng chi phí. Trong đó:

- ✓ 6.4% chi phí cho hoạt động các bộ phận Marketing, các văn phòng vùng, các bộ phận sản xuất mà không thể phân bổ trực tiếp xuống sản phẩm. Ví dụ minh họa về chi phí A&P không thể ghi nhận trực tiếp cho từng sản phẩm là chi phí của chương trình khuyến mãi lớn 10 nhà-và-10 xe cho tất cả các sản phẩm mang nhãn hiệu Dutch Lady – không thể ghi nhận trực tiếp cho từng sản phẩm được khuyến mãi.

✓ 5.1% chi phí cho hoạt động các bộ phận Tổng Hợp, Nhân Sự (HR), Tài chính và Hành Chánh (F&A), Hành Chánh Kinh Doanh và các chi phí quản lý sản xuất khác. Ví dụ minh họa về các chi phí quản lý sản xuất khác như chi phí của bộ phận kho – không thể chia chi tiết ra theo diện tích khu vực nào dành cho sản phẩm nào.

Sơ đồ 3.3 Mô tả phân nhóm chi phí cần phân bổ theo ABC-và-EVA tại DLV



3.3.4.4.2 Bước 2: Xác định các hoạt động chính trong công ty

Các hoạt động chính là các hoạt động được sắp xếp (map) từ các hoạt động khác và được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm dựa theo bản chất và nguyên nhân của chi phí.

DLV ghi nhận 183 hoạt động trong công ty được thực hiện trong 50 trung tâm chi phí thuộc các phòng ban chức năng và nhận diện ra 70 hoạt động chính thuộc các bộ phận tiếp thị, các bộ phận bán hàng vùng, và các dây chuyền sản xuất.

Phụ lục 3 liệt kê 183 hoạt động và quy tắc sắp xếp đến các hoạt động khác trong phương pháp tiếp cận nhiều bước. 70 hoạt động chính là các hoạt động được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm.

3.3.4.4.3 Bước 3: Lập báo cáo phân tích theo ABC cho các trung tâm chi phí.

- ❖ Phân nhóm chi phí và áp dụng phương pháp phân bổ các chi phí quản lý chung cho từng hoạt động.

DLV chia chi phí quản lý chung thành 2 nhóm chính: chi phí nhân công và các chi phí quản lý chung khác được ghi nhận theo từng trung tâm chi phí.

✓ Chi phí nhân công chiếm 34% chi phí quản lý chung gián tiếp được ghi nhận theo từng trung tâm chi phí và chi tiết theo thang bậc lương với 6 cấp bậc tiền lương. DLV áp dụng phương pháp thu thập thông tin ước đoán để lập bảng phân loại thời gian tiêu tốn cho các hoạt động thực hiện tại từng trung tâm chi phí, và sử dụng thước đo thời gian có tính đến kỹ năng để tính và phân bổ chi phí nhân công cho 1% thời gian tiêu tốn để thực hiện các hoạt động đó. Ví dụ về thước đo thời gian có tính đến kỹ năng như sau: đối với cấp bậc nhân viên từ IV trở lên thang bậc 1 – 1% thời gian tiêu tốn được nhân lên 6 lần; từ I đến III thang bậc 2 – *5lần; từ I.9 - I.10 thang bậc 3 – *4lần; từ I.6 - I.8 thang bậc 4 – *3lần; từ I.1 - I.5 thang bậc 5 – *2lần; nhân viên thời vụ thang bậc 6 – *1lần.

✓ Đối với chi phí quản lý chung khác, DLV sử dụng các phương pháp khác nhau để phân bổ các chi phí quản lý chung khác cho từng hoạt động như theo thời gian tiêu tốn – áp dụng cho chi phí hành chính, tổng hợp...; theo diện tích áp dụng cho chi phí năng lượng dùng trong thấp sáng, tiện ích; theo số nhân viên – áp dụng cho chi phí tuyển dụng, huấn luyện và phát triển nhân viên, thanh toán lương và phúc lợi... của bộ phận nhân sự; theo số giờ máy – áp dụng cho chi phí của bộ phận bảo trì, theo người sử dụng (IT users) – áp dụng cho chi phí của bộ phận ICT...

- ❖ Lập báo cáo về các hoạt động, xác định kích tổ chi phí-hoạt động và tính toán tổng chi phí gián tiếp cho từng tổ hợp chi phí - hoạt động (Ri) của các trung tâm chi phí.

Bằng cách sử dụng phương pháp thu thập thông tin như ước đoán và thu thập dữ liệu thực tế cho việc phát triển mô hình ABC để lập báo cáo về các hoạt động, xác định kích tổ chi phí-hoạt động và tính toán tổng chi phí gián tiếp cho từng tổ hợp chi phí - hoạt động (Ri) của các trung tâm chi phí.

Các tài khoản chi phí quản lý chung tại DLV được mở rộng chi tiết hơn nhiều so với hệ thống tài khoản VAS và được bộ phận kế toán tài chính kiểm tra việc ghi chép

hàng ngày theo từng trung tâm chi phí, nên việc tính toán tổng chi phí gián tiếp cho từng tổ hợp chi phí - hoạt động (Ri) của các trung tâm chi phí là rất dễ dàng.

❖ Ví dụ minh họa các phân tích để lập báo cáo theo ABC của bộ phận 110 – Tổng hợp:

✓ Bộ phận 110 thuộc nhóm chi phí hành chính, tổng hợp nên chi phí nhân công và các chi phí quản lý chung khác đều được phân bổ dựa theo thước đo thời gian – thời gian tiêu tốn cho các hoạt động.

✓ Tổng chi phí quản lý chung trong kỳ là 4.6tỷvnd, trong đó 2.1tỷvnd là chi phí nhân công và 2.5tỷvnd là chi phí quản lý chung khác.

✓ Bộ phận 110 có 7 nhân viên, bao gồm TGD và PTGD với cấp bậc tiền lương từ IV trở lên – thang bậc 1*6lần, 1 thư ký cấp với bậc tiền lương I.9 - I.10 – thang bậc 3*4lần, 1 tài xế với cấp bậc tiền lương I.6 - I.8 – thang bậc 4*3lần và 1 tài xế với cấp bậc tiền lương I.1 - I.5 – thang bậc 5*2lần.

✓ Kích tổ hoạt động là 1% thời gian tiêu tốn.

✓ Sản lượng đầu ra của các hoạt động là $200*6+100*4+100*3+100*2=2100\%$ thời gian tiêu tốn.

✓ Tính tỷ suất chi phí quản lý chung khác cho tổ hợp chi phí hoạt động của bộ phận 110 theo 1% thời gian tiêu tốn: $R_i = 2,5\text{tỷvnd} / 2100 = 1.19\text{trvnd}$.

✓ Tính tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho 1 hoạt động bằng cách lấy tổng chi phí nhân công và tích số của chi phí quản lý chung khác với sản lượng đầu ra của hoạt động đó. Ví dụ: hoạt động A110001 có chi phí nhân công: 1.95tỷvnd. $R_i = 1.95\text{tỷvnd} + 1.19\text{trvnd} * 1200 = 3.38\text{tỷvnd}$

Bảng 3.4 Báo cáo theo ABC của bộ phận 110 – Tổng hợp

Đơn vị báo cáo: Phòng Tổng Hợp General										
Mã đơn vị: 110										
Chi phí nhân công: 2,1tỷvnd										
Chi phí quản lý chung khác :2,5tỷvnd										
Mã hoạt động	Tên hoạt động	% thời gian tiêu tốn						kích tố chi phí hoạt động	Sản lượng đầu ra	Tổng chi phí gián tiếp cho hoạt động i
		2		1	2	2				
		1.95	-	0.06	0.06	0.03	-			
		>=IV	I-III	I.9~I.10	I.6~I.8	I.1~I.5	Thời vụ			
A11001	Điều hành kinh doanh hàng ngày	200						% thời gian tiêu tốn	1200	3.38
A11002	Thư ký và quản lý hành chính			100				% thời gian tiêu tốn	400	0.53
A11003	Lái xe				100	100		% thời gian tiêu tốn	500	0.68
Tổng cộng		200	-	100	100	100	-		2100	4.60

3.3.4.4.4 Bước 4 : Thiết lập ma trận chi phí-hoạt động EAD

❖ Phương pháp xây dựng hệ thống ma trận chi phí-hoạt động

DLV xây dựng hệ thống ma trận chi phí-hoạt động 3 cấp đặt sự nhấn mạnh trong mối quan hệ giữa các hoạt động với nhau, cũng như các hoạt động với các đối tượng chi phí theo tiếp cận nhiều giai đoạn nhằm cố gắng “soi” gần hơn dòng chảy chi phí thực trong một doanh nghiệp. Chi phí chuyển động từ các dòng chảy ở bên trong đến các đối tượng chi phí trong một chuỗi gồm nhiều bước, tất cả đều dựa trên mối quan hệ nguyên nhân – và – kết quả.

✓ Ma trận cấp 1 đặt sự nhấn mạnh trong mối quan hệ giữa chi phí và các hoạt động. Nhóm chi phí biểu diễn theo cột và các hoạt động được biểu diễn theo hàng ngang. Nếu hoạt động i có sử dụng chi phí j thì đánh dấu vào ô i,j.

✓ Ma trận cấp 2 đặt sự nhấn mạnh trong mối quan hệ theo chiều ngang giữa các hoạt động với nhau. Nếu hoạt động i (theo dòng) nhận sự phục vụ của hoạt động j (theo cột) thì đánh dấu vào ô i,j.

✓ Ma trận cấp 3 đặt sự nhấn mạnh trong mối quan hệ theo chiều dọc giữa các hoạt động với nhau. Nếu hoạt động i (theo dòng) phục vụ cho hoạt động j (theo cột) thì đánh dấu vào ô i,j.

❖ Ví dụ :

Phân tích mối quan hệ giữa hoạt động điều hành kinh doanh hàng ngày A110001 với các hoạt động khác như sau:

✓ Hoạt động điều hành kinh doanh hàng ngày A110001 nhận sự phục vụ trực tiếp của các hoạt động thư ký và hành chánh A110002, lái xe A110003 thuộc bộ phận Tổng hợp, và còn có sự phục vụ từ các hoạt động quản lý quy trình làm việc A150001 và kiểm toán hoạt động A150004 của bộ phận BA, nên chi phí quản lý chung ghi nhận cho tất cả các hoạt động này trong báo cáo theo ABC của các trung tâm chi phí ở bước 3 sẽ được sắp xếp lại cho A110001.

✓ Hoạt động điều hành kinh doanh hàng ngày A110001 điều hành trực tiếp các hoạt động tiếp thị và bán hàng (M&S) và hoạt động của các dây chuyền sản xuất, nên chi phí quản lý chung phân bổ cho A110001 sẽ được phân bổ lại cho tất cả các hoạt động tiếp thị, bán hàng, và các dây chuyền sản xuất.

Phụ lục 4+5 miêu tả một phần hệ thống ma trận chi phí-hoạt động EAD cấp 1+2. Nếu các hoạt động i được sắp xếp theo dòng nhận sự phục vụ của hoạt động j được sắp xếp theo cột thì đánh dấu vào ô i,j.

3.3.4.4.5 Bước 5 : Thay thế những dấu đã đánh bằng giá trị bằng tiền của các hoạt động và tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động trong ma trận chi phí-hoạt động EAD

Những ô đã đánh dấu được thay thế bằng giá trị bằng tiền của các hoạt động được tính toán bằng cách sử dụng tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho hoạt động Ri của các trung tâm chi phí được lập trong báo cáo theo ABC ở bước 3. Giá trị bằng tiền thể hiện theo dòng của các hoạt động i là số tiền các hoạt động j phân bổ cho hoạt động i. Giá trị bằng tiền thể hiện theo cột của các hoạt động j là số tiền hoạt động j phân bổ lại cho các hoạt động i. Tổng các dòng của ma trận EAD và tổng các cột phải bằng tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cần phân bổ theo ABC.

Phụ lục 6 miêu tả việc tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động trong ma trận chi phí-hoạt EAD

3.3.4.4.6 Bước 6 : Tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính

Tổng chi phí quản lý chung gián tiếp phân bổ cho hoạt động chính i (TCA_i) được tính bằng cách cộng tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho các hoạt động chính i được lập trong báo cáo của các trung tâm chi phí theo ABC ở bước 3 với tổng giá trị bằng tiền phân bổ từ các hoạt động phụ j (hoạt động phụ phục vụ cho các hoạt động chính i) thể hiện theo dòng của các hoạt động i trong ma trận EAD, theo phương trình sau:

$$TCA(i) = R_i + \sum_{j=1}^M \text{Chi phí}(j) * EAD(i,j)$$

Với: M là số hoạt động phụ j phục vụ cho các hoạt động chính i

R_i là chi phí các hoạt động chính trước khi sắp xếp lại theo ABC

Phụ lục 7 tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính tiếp thị và bán hàng theo ABC. Và Phụ lục 8 tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính dây chuyền sản xuất theo ABC. Trong đó, dòng chi phí các hoạt động chính trước khi sắp xếp lại theo ABC chính là giá trị R_i trong các báo cáo của các trung tâm chi phí theo ABC ở bước 3.

3.3.4.4.7 Bước 7: Thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm và thay thế những dấu đã đánh bằng giá trị bằng tiền của các hoạt động trong ma trận ADP

Các hoạt động chính (được sắp xếp từ các hoạt động khác) được xác định để thiết lập ma trận hoạt động-sản phẩm. Những hoạt động được biểu diễn theo cột và các sản phẩm được biểu diễn theo hàng. Nếu sản phẩm i có sử dụng hoạt động j thì đánh dấu vào ô i,j.

Các hoạt động chính này được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm dựa theo bản chất và nguyên nhân của chi phí. Tiêu thức phân bổ cụ thể như sau:

- ✓ Các hoạt động chính thuộc nhóm tiếp thị được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm theo tổng doanh số thuần.
- ✓ Các hoạt động chính thuộc nhóm bán hàng vùng được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm theo doanh số thuần của từng vùng.

✓ Các hoạt động chính thuộc dây chuyền sản xuất được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm theo sản lượng sản xuất của từng dây chuyền theo CME.

Phụ lục 9 miêu tả một phần hệ thống ma trận hoạt động-sản phẩm ADP – thay thế những dấu đã đánh bằng giá trị bằng tiền của các sản phẩm trong ma trận được tính dựa theo tiêu thức phân bổ nêu trên.

3.3.4.4.8 Bước 8: Tính toán giá trị bằng tiền của các sản phẩm:

❖ Tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho sản phẩm i (OCPI)

Tổng chi phí quản lý chung gián tiếp cho sản phẩm i (OCPI) được tính bằng cách bằng cách cộng tổng chi phí quản lý chung gián tiếp của các hoạt động chính i được phân bổ từ các hoạt động phụ j (hoạt động phụ phục vụ cho các hoạt động chính i) thể hiện theo dòng của các hoạt động i trong ma trận EAD, theo phương trình sau:

$$OCP(i) = \text{Giá trị bằng tiền của hoạt động chính } j$$

Với: N là số hoạt động chính j được phân bổ sau cùng đến sản phẩm i

Bảng 3.5 tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động chính phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo ABC.

		TCA (i) trđ	SCM	IMP	UHT	DKY	CUP	CỘNG
Sản lượng sản xuất (1000thùng)			1,118.9	207.0	2,730.4	900.9	270.2	5,227
Sản lượng sản xuất CME (1000kg)			50,814.3	16,333.2	26,395.8	8,095.6	270.2	101,909
Doanh thu trđ		Miền Đông	65,649.5	37,192.6	52,920.1	35,555.3	-	191,317
Doanh thu trđ		Miền Tây	67,224.4	30,659.0	42,851.4	9,449.7	-	150,185
Doanh thu trđ		TPHCM	50,519.4	72,340.6	93,088.9	43,880.5	-	259,829
Doanh thu trđ		Miền Trung	49,829.9	22,834.7	57,353.2	32,240.3	-	162,258
Doanh thu trđ		Miền Bắc	17,807.2	63,866.7	144,692.4	22,428.3	-	248,795
Doanh thu trđ		Yaourt	-	-	-	-	8,005.7	8,006
Hoạt động	Doanh thu trđ	Yaourt						
A32001	Phát triển kế hoạch sản phẩm mới	1,462	360	325	560	206	11	1,462
A32002	Quản lý nhãn hiệu	8,368	2,059	1,861	3,206	1,177	66	8,368
A32003	Xử lý khiếu nại về tiêu dùng	47	12	10	18	7	0	47
A34001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	1,321	453	257	365	245	-	1,321
A34002	Quản lý nhà phân phối	2,321	797	451	642	431	-	2,321

A34003	Thu thập phản hồi từ thị trường	359	123	70	99	67	-	359
A34004	Quản lý đội ngũ bán hàng	520	179	101	144	97	-	520
A35001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	1,099	492	224	314	69	-	1,099
A35002	Quản lý nhà phân phối	2,019	904	412	576	127	-	2,019
A35003	Thu thập phản hồi từ thị trường	283	127	58	81	18	-	283
A35004	Quản lý đội ngũ bán hàng	439	197	90	125	28	-	439
A36001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	1,603	312	446	574	271	-	1,603
A36002	Quản lý nhà phân phối	3,059	595	852	1,096	517	-	3,059
A36003	Thu thập phản hồi từ thị trường	441	86	123	158	75	-	441
A36004	Quản lý đội ngũ bán hàng	634	123	176	227	107	-	634
A37001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	1,379	424	194	488	274	-	1,379
A37002	Quản lý nhà phân phối	2,326	714	327	822	462	-	2,326
A37003	Thu thập phản hồi từ thị trường	334	103	47	118	66	-	334
A37004	Quản lý đội ngũ bán hàng	577	177	81	204	115	-	577
A37005	Quản lý kho hàng	474	146	67	167	94	-	474
A38001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	1,594	114	409	927	144	-	1,594
A38002	Quản lý nhà phân phối	3,051	218	783	1,775	275	-	3,051
A38003	Thu thập phản hồi từ thị trường	400	29	103	233	36	-	400
A38004	Quản lý đội ngũ bán hàng	659	47	169	383	59	-	659
A38005	Quản lý kho hàng	667	48	171	388	60	-	667
A39001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	11	-	-	-	-	11	11
A39002	Quản lý nhà phân phối	368	-	-	-	-	368	368
A39003	Quản lý đội ngũ bán hàng	356	-	-	-	-	356	356
A39004	Quản lý tủ bày hàng	109	-	-	-	-	109	109
A39005	Thực hiện các chương trình khuyến mãi	132	-	-	-	-	132	132
A39006	Xử lý đơn hàng và giao hàng	585	-	-	-	-	585	585
A52101	Nhận và đưa sữa tươi vào bồn	1,036	-	-	1,036	-	-	1,036
A52102	Xử lý nhiệt và chuyển sữa tươi vào chế biến	1,433	-	-	1,433	-	-	1,433
A62001	Sản xuất hộp thiết	3,423	3,423	-	-	-	-	3,423
A63001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng + chất lượng nguyên liệu	1,030	1,030	-	-	-	-	1,030
A63002	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	872	872	-	-	-	-	872
A63003	Quy trình chế biến: lọc, đồng hóa... -> làm lạnh	1,145	1,145	-	-	-	-	1,145
A63004	Tạo mầm lactose	452	452	-	-	-	-	452
A63005	Kết tinh, thêm nước và ổn định	986	986	-	-	-	-	986
A63006	Lưu bán thành phẩm trong bồn và chuẩn hóa bồn	570	570	-	-	-	-	570
A63101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa đặc SCM	633	633	-	-	-	-	633
A63102	Rót sữa đặc vào hộp và dán nhãn	1,907	1,907	-	-	-	-	1,907
A63103	Vô thùng sữa đặc và chất lên pallet	2,746	2,746	-	-	-	-	2,746
A64001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng nguyên liệu	541	-	541	-	-	-	541
A64002	Kiểm tra chất lượng nguyên liệu	773	-	773	-	-	-	773
A64003	Kiểm tra động lực, các thông số thiết bị và vô trùng hệ thống	730	-	730	-	-	-	730
A64004	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, hương liệu	648	-	648	-	-	-	648

A64101	Vận hành thiết bị đóng gói sữa bột	544	-	544	-	-	-	544
A64102	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa bột IMP	429	-	429	-	-	-	429
A64103	Kiểm tra chất lượng đóng gói và sự hoạt động + các thông số của thiết bị	172	-	172	-	-	-	172
A64104	Lấy mẫu chủ đích và ghi giờ chuyên QC	27	-	27	-	-	-	27
A64105	Vô thùng, dán nhãn và chất lên pallet	2,640	-	2,640	-	-	-	2,640
A64106	Chuyển pallet sang khu vực kho, dùng máy và tiến hành vệ sinh thiết bị	356	-	356	-	-	-	356
A65001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng + chất lượng nguyên liệu	171	-	-	171	-	-	171
A65002	Kiểm tra động lực, các thông số thiết bị và vô trùng hệ thống	1,236	-	-	1,236	-	-	1,236
A65003	Quy trình chế biến: lọc, đồng hóa... -> làm lạnh	2,419	-	-	2,419	-	-	2,419
A65004	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước.. và chuẩn hóa	1,334	-	-	1,334	-	-	1,334
A65005	Đồng nhất, khử trùng, làm lạnh và lưu trong bồn	1,151	-	-	1,151	-	-	1,151
A65101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa tiệt trùng UHT	1,632	-	-	1,632	-	-	1,632
A65102	Rót hộp, dán ống hút và vào bao nhựa cho từng dây sữa nước	3,624	-	-	3,624	-	-	3,624
A65103	Vô thùng sữa UHT và chất lên pallet	5,801	-	-	5,801	-	-	5,801
A66001	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	208	-	-	-	-	208	208
A66002	Chế biến yaourt: lên men, thêm hương liệu, màu sắc, làm lạnh, chuẩn hóa, đồng nhất, khử trùng và lưu trong bồn	861	-	-	-	-	861	861
A66101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói yaourt	273	-	-	-	-	273	273
A66102	Rót hộp và dán nhãn	631	-	-	-	-	631	631
A66103	Vô khay và chất vào rô yaourt	821	-	-	-	-	821	821
A67001	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	541	-	-	-	541	-	541
A67002	Chế biến sản phẩm DKY: lên men, thêm hương liệu, màu sắc	409	-	-	-	409	-	409
A67003	Làm lạnh và chuẩn hóa sữa chua	320	-	-	-	320	-	320
A67004	Đồng nhất, khử trùng, làm lạnh và lưu trong bồn	228	-	-	-	228	-	228
A67101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa chua DKY	990	-	-	-	990	-	990
A67102	Rót hộp, dán ống hút và vào bao nhựa cho từng dây sữa chua	798	-	-	-	798	-	798
A67103	Vô thùng sữa chua và chất lên pallet	895	-	-	-	895	-	895
	Tổng cộng	84,436	22,599	14,668	33,529	9,208	4,432	84,436

❖ Tổng chi phí cho sản phẩm i (Ci)

Tổng chi phí cho sản phẩm i (Ci) được tính bằng tổng chi phí trực tiếp của sản phẩm i (Di) với chi phí quản lý chung cho sản phẩm i (OCPi)

$$C_i = D_i + OCP_i$$

Chi phí ABC cho từng đơn vị sản phẩm được tính bằng cách chia tổng chi phí cho từng sản phẩm i (Ci) với số lượng đơn vị sản phẩm i được sản xuất trong kỳ

$$\text{Chi phí ABC cho 1 đơn vị sản phẩm } i = \frac{\text{Tổng chi phí trong kỳ của sản phẩm } i}{\text{Số lượng sản phẩm } i}$$

Bảng 3.6 Tính toán tổng chi phí Ci và chi phí cho từng đơn vị sản phẩm Sữa đặc Cô gái Hà lan cao cấp

Diễn giải	Số lượng (thùng)	Đơn giá	Giá trị 1000đ
Doanh thu thuần	180,975	417,500	75,556,902
Chi phí trực tiếp			53,872,890
Chi phí bán hàng			2,050,710
Vận chuyển			539,572
Phi bản quyền 2% doanh thu thuần			1,511,138
Nguyên vật liệu trực tiếp & biến động		298,229	51,822,180
Nguyên vật liệu thô		239,878	43,411,810
Nguyên liệu bao bì		47,557	8,606,570
Biến động giá			(180,327)
Biến động hiệu năng	13,577	10,795	(146,561)
Biến động chi phí sản xuất			62,688
Đánh giá lại hàng tồn kho			68,000
Chi phí quản lý chung gián tiếp			4,937,328
Các hoạt động tiếp thị			731,353
Các hoạt động bán hàng vùng			1,970,752
Các hoạt động sản xuất			2,235,224
Chế tạo can - A620			555,847
Chế biến SCM - A630			820,909
Đóng gói SCM - A631			858,468
Tổng chi phí sản phẩm theo ABC			58,810,218
EBIT			16,746,684
% doanh thu thuần			22.16%
Chi phí đơn vị sản phẩm theo ABC (đồng)			324,964

3.3.4.4.9 Bước 9: Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm

❖ Nhận xét chung:

DLV áp dụng ERP trong quản lý nguồn lực và đặt KPIs chính của bộ phận Kế toán Tài chính là quản lý vốn lưu động, nên các khoản mục phải thu, tồn kho, phải trả luôn được giữ theo tỷ suất hợp lý nhất. Tùy theo chiến lược bán hàng, DLV cung cấp cho các nhà phân phối các điều khoản bán chịu khác nhau, như 7 ngày cho nhóm sản phẩm yaourt CUP; 25 ngày cho các nhóm sản phẩm còn lại (sữa đặc SCM, sữa nước UHT và sữa chua uống DKY, sữa bột IMP). Nhìn chung, DLV luôn quản lý tốt công nợ phải thu và có chính sách thưởng (phạt) cho việc khách hàng thanh toán tiền đúng (không đúng hạn) nên hầu như ít có nợ quá hạn.

Một AIS mạnh sẽ có thể cung cấp số liệu nợ phải thu và hàng tồn kho, máy móc thiết bị cho từng nhóm sản phẩm, nên có thể tính được chi phí vốn cho từng nhóm sản phẩm đó. Ngoài ra, cũng có thể áp dụng các phương pháp truyền thống như:

✓ Chi phí vốn cho khoản mục nợ phải thu sẽ được phân bổ cho nhóm sản phẩm theo tỷ số giữa doanh số bán theo nhóm sản phẩm với vòng quay nợ phải thu. Ta có, vòng quay nợ phải thu = Doanh thu thuần / các khoản phải thu = $(1020/6) / 249 = 0.68$

✓ Chi phí vốn cho khoản mục hàng tồn kho sẽ được phân bổ cho nhóm sản phẩm theo tỷ số giữa doanh số bán theo nhóm sản phẩm với vòng quay hàng tồn kho. Ta có, vòng quay hàng tồn kho = Doanh thu thuần / hàng tồn kho = $(1020/6) / 294 = 0.58$

✓ Đắt đai, văn phòng là tài nguyên cấp toàn doanh nghiệp không thể truy nguyên vào trong một tổ hợp chi phí. Chi phí vốn tính cho giá trị các tài sản cố định này sẽ được phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo phương pháp tiêu biểu để phân bổ các tổ hợp chi phí không thể truy nguyên là theo doanh số bán.

✓ Nhà xưởng, máy móc thiết bị do có giá trị lớn và số lượng nhỏ nên bất cứ AIS nào cũng sẽ dễ dàng thực hiện ghi nhận theo từng dây chuyền sản xuất. Chi phí vốn tính cho giá trị các tài sản cố định này sẽ được phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo sản lượng sản xuất thực tế CME của từng dây chuyền sản xuất.

✓ Các tài sản cố định khác bao gồm thiết bị phòng thí nghiệm, thiết bị văn phòng, xe cộ dùng trong đưa đón nhân viên, tủ lạnh bày hàng (thường dùng cho các cửa hàng bán lẻ yaourt), các xe nâng hàng tại bộ phận kho, AIS và tài sản cố định tài chính.... Chi phí vốn các tủ lạnh bày hàng sẽ được tính cho nhóm sản phẩm yaourt CUP. Phần còn lại như các xe nâng hàng tại bộ phận kho, thiết bị phòng thí nghiệm, thiết bị văn phòng, xe cộ dùng trong đưa đón nhân viên là tài nguyên cấp toàn doanh nghiệp sẽ được phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo phương pháp tiêu biểu để phân bổ các tổ hợp chi phí không thể truy nguyên là theo doanh số bán.

✓ Khoản mục nợ phải trả tạo thành là do hoạt động mua chịu hàng đầu vào từ các nhà cung cấp. DLV áp dụng MRP đều dựa vào kế hoạch bán hàng để lập kế hoạch sản xuất, lập kế hoạch mua hàng nguyên vật liệu và tồn kho thành phẩm... nên luôn tồn tại mối quan hệ nhân quả giữa khoản mục nợ phải trả và kế hoạch bán hàng, cũng như tỷ lệ của hàng tồn kho theo yêu cầu của hoạt động sản xuất kinh doanh. Như vậy, chi phí vốn tính cho khoản mục nợ phải trả có thể phân bổ cho nhóm sản phẩm theo tỷ lệ của hàng tồn kho.

✓ Khoản mục chi phí trích trước đảm bảo nguyên tắc dự phòng của kế toán. Trong hệ thống tài khoản của FF, có 22 tài khoản dùng ghi nhận chi phí trích trước tùy theo nội dung bút toán.

Bảng 3.7 Liệt kê 22 tài khoản dùng ghi nhận chi phí trích trước tùy theo nội dung bút toán

95301	Trích trước thuế nhập khẩu phải trả
95302	Trích trước chi phí vận chuyển NVL
	Trích trước chi phí xuất nhận hàng tại
95303	cảng
95313	Trích trước thuế thu nhập nhân viên
95314	Trích trước thuế thu nhập doanh nghiệp
95315	Trích trước thuế bản quyền

95316	Trích trước lương nhân viên
95318	Trích trước thưởng nhân viên
95319	Trích trước quỹ hưu trí
95320	Trích trước quỹ an ninh xã hội
95322	Trích trước chi phí khuyến mãi
95323	Trích trước chi phí quảng cáo
	Trích trước chi phí vận chuyển thành
95325	phẩm
95327	Trích trước chi phí báo chí
95329	Trích trước chi phí công đoàn
95330	Trích trước chi phí khác
95331	Trích trước chi phí lãi vay
95332	Trích trước chi phí ký quỹ ngân hàng
95335	Trích trước chi phí ký quỹ khác
95337	Trích trước quỹ phúc lợi nhân viên
95338	Trích trước quỹ chi trả nghỉ việc
95339	Trích trước phí ngân hàng

Trừ chi phí trích trước thuế nhập khẩu phải trả, chi phí vận chuyển NVL, chi phí xuất nhận hàng tại cảng có quan hệ với nhóm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Nhìn chung, các khoản mục chi phí trích trước còn lại là chi phí cấp toàn doanh nghiệp không thể truy nguyên vào trong một tổ hợp chi phí. Chi phí vốn tính cho khoản mục này sẽ được phân bổ cho các nhóm sản phẩm theo phương pháp tiêu biểu để phân bổ các tổ hợp chi phí không thể truy nguyên là theo doanh số bán.

❖ Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm:

Chi phí vốn cho nhóm sản phẩm được tính theo các phương pháp truyền thống trên nêu trên.

Bảng 3.8 Tính chi phí vốn cho nhóm sản phẩm. Đơn vị tính tỷ VNĐ

Khoản mục số cái	tỷvnd	15%	SCM	IMP	UHT	DKY	CUP
Nợ phải thu	249	37	9	8	14	5	0
Hàng tồn kho	294	44	11	10	17	6	0
Đất đai	77	12	3	3	4	2	0
Văn phòng	85	13	3	3	5	2	0
Nhà xưởng, máy móc thiết bị	292	44	1	2	20	20	1
Thiết bị phòng thí nghiệm	106	16	4	4	6	2	0
Thiết bị văn phòng	21	3	1	1	1	0	0
TS cố định khác	14.9	2	1	0	1	0	0
Nợ phải trả	(138)	(21)	(5)	(5)	(8)	(3)	(0)
Chi phí trích trước	(131)	(20)	(5)	(4)	(8)	(3)	(0)
Cộng chi phí vốn	871	131	22	22	53	32	2

3.3.4.5 So sánh kết quả mô hình tích hợp ABC-và-EVA với mô hình chi phí hiện tại

3.3.4.5.1 Tóm lược mô hình chi phí hiện tại

Trong AIS, DLV áp dụng mô hình chi phí sản phẩm định mức và thực hiện phân tích biến động chi phí. Các biến động chi phí được phân bổ vào thành phẩm theo các phương thức:

- ✓ Biến động về giá và tỷ suất ngoại tệ các hàng hóa mua vào được phân bổ cho sản lượng thành phẩm sản xuất được trong kỳ dựa vào mức tiêu thụ các hàng hóa này... của các thành phẩm đó

- ✓ Các biến động về chi phí sản xuất khác như chi phí khấu hao, bảo trì, năng lượng, dịch vụ được phân bổ vào thành phẩm dựa vào mức sản lượng sản xuất thực tế trong kỳ đã được quy đổi về cùng một đơn vị tiêu thụ là CME

- ✓ Các biến động chi phí khác giữa chi phí thực tế và ngân sách, kế hoạch (LE) được phân bổ vào thành phẩm theo doanh số thuần.

3.3.4.5.2 Kết quả EBIT theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA

Bảng 3.9 Tính kết quả EBIT theo mô hình tích hợp ABC-và-EVA. Đơn vị tính tỷ VNĐ

	SCM	IMP	UHT	DKY	CUP	CỘNG
Doanh thu	251	227	391	144	8	1,020
D&S	-10	-3	-18	-5	0	-36
Nguyên vật liệu	-180	-135	-234	-70	-5	-654
Biến động chi phí SX	15	-1	-4	1	0	11
Cộng chi phí trực tiếp	-175	-139	-256	-74	-5	-649
Chi phí quản lý gián tiếp	-21	-19	-32	-12	-1	-84
EBIT	55	69	103	57	2	287
% doanh thu	21.93%	30.39%	26.35%	39.88%	28.77%	28.08%
Điều chỉnh theo ABC	-2	4	-1	3	-4	0
EBIT (ABC)	53	73	102	60	-1	287
% doanh thu	21.20%	32.20%	26.05%	41.74%	-18.32%	28.08%
Thuế 28%	-15	-20	-29	-17	0	-80
nopat	38	53	73	43	-1	206
Chi phí vốn	-22	-22	-53	-32	-2	-131
eva	16	31	20	11	(3)	76
% EVA	21.00%	40.90%	26.88%	14.84%	-3.62%	100.00%
Cộng vốn dùng trong hoạt động kinh doanh	149	144	353	213	11	871
% Vốn hoạt động	17.16%	16.57%	40.55%	24.43%	1.29%	100.00%

3.3.4.5.3 Kết quả EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng

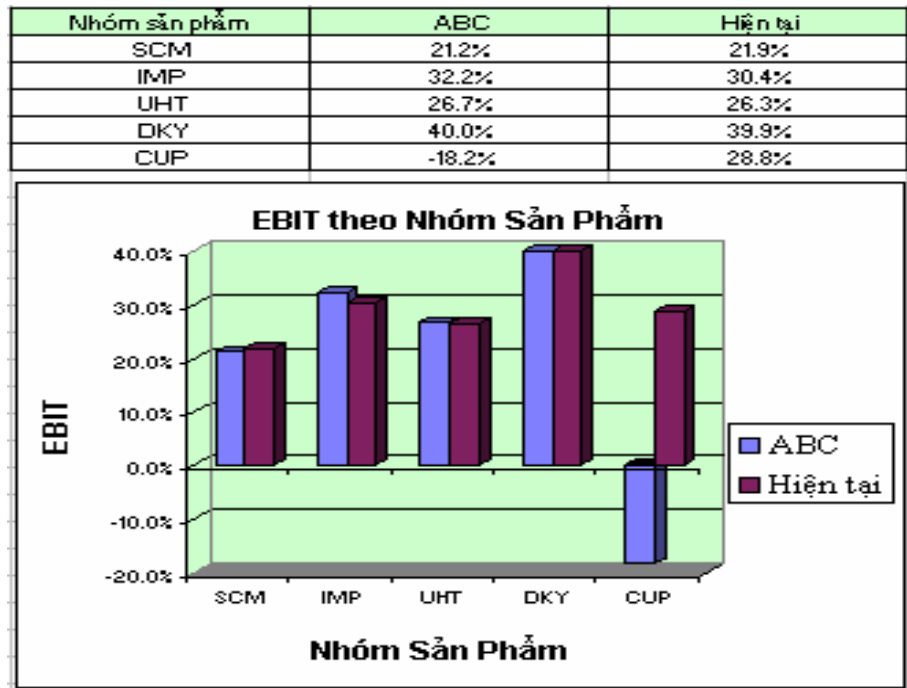
Bảng 3.10 Tính kết quả EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng. Đơn vị tính tỷ VNĐ

	SCM 34	SCM 35	SCM 36	SCM 37	SCM 38	CỘNG
Doanh thu	65.65	67.22	50.52	49.83	17.81	251.03
D&S	-2.14	-2.52	-1.43	-2.81	-1.19	-10.09
Nguyên vật liệu	-43.98	-48.99	-37.43	-36.59	-13.02	-180.00
Biến động chi phí SX	3.70	4.02	3.24	2.82	1.08	14.87
Cộng chi phí trực tiếp	-42.41	-47.49	-35.62	-36.58	-13.12	-175.21
chi phí quản lý gián tiếp	-5.43	-5.56	-4.18	-4.12	-1.47	-20.77
EBIT	17.80	14.17	10.72	9.13	3.21	55.04
% doanh thu	27.12%	21.08%	21.23%	18.32%	18.04%	21.93%
Điều chỉnh theo ABC	(0.35)	(0.49)	(0.19)	(0.65)	(0.13)	-1.83
EBIT (ABC)	17.45	13.68	10.53	8.48	3.08	53.22
% doanh thu	26.58%	20.35%	20.84%	17.01%	17.30%	21.20%
Thuế 28%	-4.89	-3.83	-2.95	-2.37	-0.86	-14.90
nopat	12.56	9.85	7.58	6.10	2.22	38.32

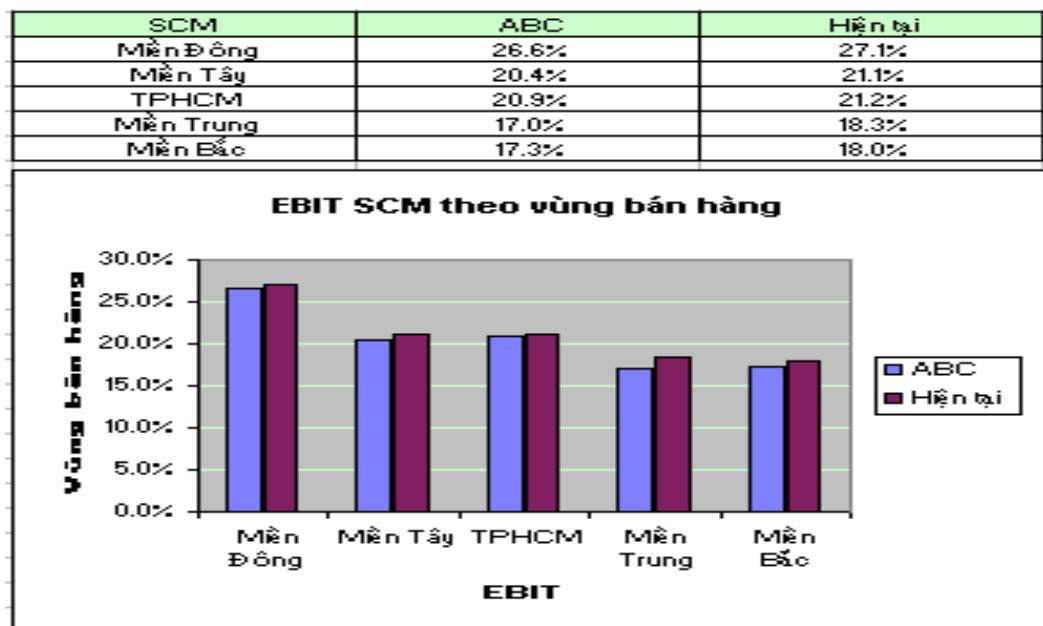
3.3.4.5.4 So sánh với mô hình hiện tại

Kết quả của mô hình ABC được so sánh với mô hình hiện tại để thu thập thông tin chính xác hơn cho các quyết định quản trị.

Đồ thị 3.4 minh họa kết quả EBIT của mô hình ABC so sánh với mô hình chi phí hiện tại;



Đồ thị 3.5 minh họa EBIT theo ABC của nhóm sản phẩm Sữa đặc cho 5 vùng bán hàng: Miền Đông, Miền Tây, Thành phố Hồ Chí Minh, Miền Trung, và Miền Bắc



Nhận xét, có sự khác biệt trong chi phí vận chuyển giữa các vùng dao động từ 2.9% (Miền Đông) đến 4% (Miền Bắc)

3.3.4.6 Các nhận xét về EBIT

Có sự khác biệt EBIT của các nhóm sản phẩm theo ABC và theo mô hình chi phí hiện tại. Trong đó, trừ nhóm sản phẩm Cup yoghurt có EBIT biến động mạnh (giảm đến 56.9%), EBIT của các nhóm sản phẩm còn lại chỉ dao động nhẹ. Cụ thể sữa đặc SCM giảm 0.7%, sữa nước UHT tăng 0.4%, riêng sữa bột IMP và sữa chua DKY tăng trên 1.8% .

Nguyên nhân EBIT của nhóm sản phẩm Cup yoghurt luôn âm là do sản phẩm yaourt có chu kỳ sống rất ngắn (20 ngày) và đòi hỏi các yêu cầu kỹ thuật rất nghiêm ngặt, vì DLV luôn tuân thủ chính sách chất lượng dinh dưỡng cao, nên không thể thêm vào các chất phụ gia nhằm kéo dài dòng đời sản phẩm, quy trình chế biến sản phẩm Cup yoghurt cần nhiều hoạt động tiêu tốn nhiều tài nguyên, nên chi phí phân bổ theo ABC cao hơn theo TCA chỉ dựa vào doanh thu thuần.

Trong kết quả EBIT theo ABC của các nhóm sản phẩm cũng có sự khác biệt giữa các vùng bán hàng và ABC tìm ra một trong các nguyên nhân là biến động chi phí vận chuyển giữa các vùng. Cụ thể, chi phí vận chuyển dao động từ 2.9% (Miền Đông) đến 4% (Miền Bắc) cho nhóm sản phẩm sữa đặc SCM, 1.2% cho nhóm sản phẩm sữa bột IMP, 5.6% cho nhóm sản phẩm sữa nước UHT, và 5% cho nhóm sản phẩm sữa chua uống DKY. Kết quả của mô hình ABC củng cố thêm cho quyết định quản trị là mở rộng quy mô hoạt động của công ty bằng việc xây dựng thêm một nhà máy chế biến sữa tại miền Bắc. Dự án này đã được Hội Đồng Quản Trị phê duyệt và đang trong giai đoạn xin giấy phép đầu tư.

3.3.4.7 Các nhận xét về EVA

Trong kết quả phân tích chỉ theo ABC, EBIT của nhóm sản phẩm sữa đặc SCM đã giảm 0.7% so với mô hình chi phí hiện tại, trong khi EBIT của các nhóm sản phẩm khác như sữa bột IMP, sữa nước UHT, sữa chua DKY đều tăng. Cụ thể, sữa nước UHT tăng 0.4%, sữa chua DKY tăng 1.86%, và sữa bột IMP tăng 1.81%.

Khi đưa chi phí vốn vào trong mô hình tích hợp ABC-và-EVA, lợi tức gia tăng EVA của nhóm sản phẩm sữa đặc SCM chiếm 21% trong tổng EVA, trong khi chỉ cần

17.16% vốn dùng trong hoạt động kinh doanh. EVA của nhóm sản phẩm sữa bột IMP chiếm đến 40.95% trong tổng EVA, trong khi chỉ cần 16.57% vốn dùng trong hoạt động kinh doanh. Đây là nhóm sản phẩm có EVA cao nhất. Còn nhóm sản phẩm sữa nước UHT tuy có tỷ lệ EVA cao 26.88% nhưng lại cần đến 40.55% vốn dùng trong hoạt động kinh doanh, và nhóm sản phẩm sữa chua DKY chỉ có tỷ lệ EVA 14.84% nhưng cũng cần đến tới 24.43% vốn dùng trong hoạt động kinh doanh.

Theo lý thuyết, chỉ cần EVA không âm, thì công ty nên duy trì và mở rộng hoạt động sản xuất kinh doanh để tạo ra giá trị tăng thêm cho các nhà đầu tư. Trừ nhóm sản phẩm yaourt có EVA âm, nhìn chung, tất cả các nhóm sản phẩm còn lại đều tạo ra lợi tức gia tăng cho công ty. Nhưng nếu công ty gặp giới hạn nguồn lực vốn, thì nên chọn ưu tiên trong mở rộng hoạt động sản xuất kinh doanh theo thứ tự nhóm sản phẩm sữa bột IMP, sữa đặc SCM, sữa nước UHT, và sữa chua DKY.

Kết quả này góp phần chứng minh cho nhận thức trước đây của Ban Giám Đốc về cơ cấu các nhóm sản phẩm. Các chiến lược bán hàng đã được điều chỉnh theo hướng chuyên sự tập trung từ nhóm sản phẩm sữa nước UHT, và sữa chua DKY sang các nhóm sản phẩm khác như sữa bột IMP, sữa đặc SCM.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Lợi ích của việc xây dựng mô hình tích hợp ABC-và-EVA thì vượt trên các mô hình xác định chi phí thông thường, đặc biệt đối với các công ty có chi phí vốn cao. Bên cạnh việc cung cấp thông tin phù hợp về chi phí chính xác với các mục tiêu tạo ra sự thịnh vượng cho Cổ đông, mô hình này còn có thể đo lường thành quả hoạt động của từng đối tượng chi phí cụ thể. Nó chỉ ra đối tượng chi phí nào không chỉ có thể thu hồi chi phí hoạt động, mà còn thỏa mãn mong đợi của các nhà đầu tư trong tỷ suất hoàn vốn dùng trong hoạt động kinh doanh. Sau khi thực thi hệ thống này, Ban Giám Đốc sẽ có thể công nhận các yếu tố, thành phần, quy trình, hay hoạt động kinh doanh nào là các kích tố giá trị thực sự, tác động mạnh lên tiềm năng tạo ra giá trị công ty. Ngay cả một việc cải tiến dù nhỏ cũng có thể đơm hoa cho một thành tích kinh doanh cao hơn.

Mô hình tích hợp ABC-và-EVA là phương pháp mới nhất trong quản lý chi phí. Giống như bất kỳ hệ thống mới nào, giai đoạn quan trọng nhất là đạt được sự ủng hộ của Ban Giám Đốc – nó phải được khởi xướng từ cấp cao nhất. Nhằm giúp cho thấy cam kết của họ đối với hệ thống mới, Ban Giám Đốc phải tập hợp một đội ngũ thực hiện có sức mạnh và tận tâm, đồng thời phải quyết định trước mức độ chính xác mong muốn mà hệ thống cần phải cung cấp từ đó hệ thống có thể sử dụng cho các mục tiêu đã định.

Tùy theo điều kiện thực tế của AIS, mà Ban Giám Đốc sẽ chọn lựa giữa tính chính xác hay sự thỏa hiệp giữa tính chính xác và chi phí của phép đo. Một AIS mạnh sẽ cho phép lựa chọn các kích cỡ chi phí hoạt động thích hợp nhất và tính toán giá trị chi phí vốn chính xác nhất cho mô hình tích hợp ABC-và-EVA.

Ngoài ra, trong điều kiện thực tế, các công ty cũng có thể áp dụng các phương pháp truyền thống như tác giả đã trình bày trong luận văn này.

KẾT LUẬN CHUNG VÀ NHỮNG ĐIỂM MỚI CỦA ĐỀ TÀI

Hội nhập toàn cầu là xu thế tất yếu, các doanh nghiệp Việt Nam muốn đứng vững trong chính nền kinh tế đang chuyển đổi mạnh mẽ của đất nước mình thì phải làm sao để có thể vận hành các hoạt động SXKD một cách hữu hiệu và hiệu quả. Các doanh nghiệp cần công nghệ, nhân lực và quản lý tiên tiến trên con đường phát triển của mình. Xây dựng và duy trì một hệ thống quản lý khoa học tiên tiến là một trong những vấn đề quan trọng mà các nhà quản lý cần phải quan tâm. KTQT là một công cụ “mới” phục vụ quản lý, giúp cho các doanh nghiệp trong quá trình triển khai các chiến lược hoạt động và đạt được mục đích của mình

Mô hình ABC và mô hình tích hợp ABC và EVA thì phức tạp và tất nhiên là tốn kém hơn các phương pháp truyền thống, vì vậy không phải bất cứ doanh nghiệp nào cũng đủ điều kiện áp dụng. Tuy nhiên, các phương pháp mà DLV – một công ty có tiềm lực tài chính vững mạnh đang sử dụng, vẫn khá đơn giản để các doanh nghiệp Việt Nam áp dụng trong thực tế. Ngoài ra, khi các doanh nghiệp không có đủ điều kiện áp dụng hay không muốn áp dụng mô hình tích hợp ABC và EVA thay thế hoàn toàn hệ thống định giá truyền thống, thì mô hình này vẫn có thể được dùng riêng biệt như là một hệ thống chỉ được thiết kế để thu thập thông tin chính xác hơn cho các quyết định quản trị.

□ **Đóng góp mới của đề tài:**

Qua tìm hiểu và phân tích những vấn đề mang tính lý luận về quản lý chi phí theo mô hình ABC và mô hình EVA và mô hình tích hợp ABC-và-EVA; và tìm hiểu thực tế mô hình kế toán quản trị tại DLV, đề tài “Xây dựng mô hình tích hợp ABC-và-EVA trong quản lý chi phí tại công ty DLV” đã tập trung vào tìm hiểu yếu tố kỹ thuật, và sự thích hợp của các mô hình này gắn với nội dung kế toán quản trị của một doanh nghiệp, nhằm tổng kết và đề xuất được các phương pháp kỹ thuật đơn giản và dễ áp dụng trong thực tế với mong muốn không những DLV mà còn các doanh nghiệp Việt Nam có định hướng vận dụng thông tin chi phí trong bảo toàn chi phí hoạt động và chi phí vốn kết hợp với các đối tượng chi phí.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

TÀI LIỆU TIẾNG VIỆT

1. Kế toán quản trị. Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại Học Kinh Tế TP HCM. NXB Thống Kê

TÀI LIỆU TIẾNG ANH

2. Anthony A. Atkinson / Rajiv D. Banker/ Robert S. Kaplan / S. Mark Young, Management Accounting. Third Edition. Prentice Hall International, Inc
3. Robert S. Kaplan/ Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting. Third Edition. Prentice Hall International, Inc
4. Charles T. Horngern/ Srikant M.Datar/ George Foster, Cost Accounting – A Managerial Emphasis. Eleventh Edition. Prentice Hall International, Inc
5. ACCA, Financial Information for Management. BPP Professional Education 2005/2006
6. Implementing Activity-Based Costing
7. James R. Martin, chapter 7: ACTIVITY BASED PRODUCT COSTING
8. Cooper, R., 1988, "The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What Is an ABC System?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 45-54
9. Hubbell, W. W., 1996, "Combining Economic Value Added and Activities-Based Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 1, No. 10, pp. 18-29
10. Hubbell, W. W., 1996, "A Case Study in Economic Value Added and Activities-Based Management," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 10, pp. 20-29

11. Roztocki, N. and Needy, K. L., (forthcoming), "Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing," *Engineering Management Journal*
12. Stewart, G. B., 1991, *The Quest for Value: A Guide for Senior Managers*, Harper Business, New York, NY
13. Deepak Mohan & Hemantkumar Patil, Activity Based Costing for Strategic Decisions Support. Wipro Technologies
14. Metin Rehanoglu, Activity Based Costing : Advantages and disadvantages. Ankara University
15. Narcyz Roztocki / Kim LaScola Needy, How to Design and Implement an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System. University of Pittsburgh roztocki@pitt.edu / kneedy@engrng.pitt.edu
16. Chapter 1: Absorption/Variable Costing and Cost-Volume-Profit Analysis.
<http://www.torringtonsupply.com>
17. Chapter 2: Relevant Costing. <http://www.torringtonsupply.com>
18. Blocher/ Chen/ Cokins and Lin (2005), *Cost management – A strategic emphasis*. Third edition. Mc Graw Hill Irwin, UK
19. ABC in SAP R/3
20. Free MBA Library: http://www.managementhelp.org/finance/fp_fnce/fp_fnce.htm
21. Tom Pryor, Simplify Your ABC. ICMS, Inc
22. <http://www.kiemtoan.com.vn>

CÁC PHỤ LỤC

- ❖ **Phụ lục 1: liệt kê các tài khoản chi phí quản lý chung được mở rộng chi tiết hơn nhiều so với hệ thống tài khoản VAS**

Tài khoản VAS		Tài khoản Friesland Foods		
Số hiệu	Tên tài khoản	Số hiệu	Tên tài khoản	Trđồng
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40100	Lương nhân viên & chuyên gia	17,110
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40101	Lương nhân viên & chuyên gia - kích lệ động viên	1,713
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40102	Lương nhân viên & chuyên gia - tiền thưởng	1,011
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40110	Lương nhân viên thời vụ	1,159
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40120	Lương ngoài giờ	1,262
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40130	Phúc lợi nhân viên	207
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40200	Quỹ hưu trí	1,328
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40202	Chi trả nghỉ việc	1,068
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40210	Chi trả nhân viên bảo vệ địa phương	283
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40220	Quỹ dự phòng nhân viên	1,303
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40240	Thuế thu nhập trả thay nhân viên	1,284
6421	Chi phí nhân viên quản lý	44115	Tiền ăn nhân viên	794
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40400	Hội thảo và huấn luyện	1,050
6421	Chi phí nhân viên quản lý	40410	Huấn luyện và phát triển nhân viên	954
6422	Chi phí vật liệu quản lý	40720	Chi phí liên quan đến chuyên gia	594
6422	Chi phí vật liệu quản lý	40440	Tuyển dụng	21
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42330	Chi phí ERP vùng	777
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42340	Cơ sở dữ liệu máy tính	101
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42500	Phụ tùng thay thế - phòng thí nghiệm	8
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42510	Phụ tùng thay thế - bảo trì và sửa chữa	756
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42520	Phụ tùng thay thế - DDP	44
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42700	Chất tẩy rửa	591
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42710	Cung ứng khác	258
6422	Chi phí vật liệu quản lý	42720	Cung ứng khác - đồng phục và ủng	199
6422	Chi phí vật liệu quản lý	43110	Hao hụt hàng hóa	161
6422	Chi phí vật liệu quản lý	43120	Hao hụt hàng hóa - giảm giá	139
6422	Chi phí vật liệu quản lý	43510	Hao hụt trong kiểm soát chất lượng	87
6422	Chi phí vật liệu quản lý	43530	Thử mẫu	133
6422	Chi phí vật liệu quản lý	43811	Xăng dầu (xe cộ)	467

6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	45100	Văn phòng phẩm	214
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49000	Chi phí khấu hao TSCĐ - đất đai	461
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49100	Chi phí khấu hao TSCĐ - văn phòng	1,651
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49200	Chi phí khấu hao TSCĐ - nhà xưởng & máy móc thiết bị	9,095
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49300	Chi phí khấu hao TSCĐ - thiết bị phòng thí nghiệm	562
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49400	Chi phí khấu hao TSCĐ - thiết bị văn phòng	1,729
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49500	Chi phí khấu hao TSCĐ - xe cộ	800
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	49600	Chi phí khấu hao TSCĐ - khác	83
6425	Thuế, phí và lệ phí	49800	Chi phí khấu hao TSCĐ - vô hình	231
6425	Thuế, phí và lệ phí	45810	Thuế khác	5
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45820	Thuế phạt	2
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	40700	Chi phí nhà ở	839
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	41600	Thuê xe cộ	-
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	41610	Thuê máy móc	1,751
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	41611	Thuê xe nâng hàng	44
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	41620	Thuê ngoài khác	54
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44120	Dịch vụ bảo vệ	24
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44130	Chi phí an toàn môi trường	5
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44140	Dọn vệ sinh/ làm vườn	263
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44150	Xử lý nước thải	20
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44500	Bảo hiểm sức khỏe nhân viên	123
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44510	Bảo hiểm - tài sản	542
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44511	Bảo hiểm - kinh doanh	400
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44512	Bảo hiểm - xe cộ	66
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44520	Bảo hiểm - khác	2
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44700	Điện thoại điện tín	951
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	44710	Bưu phẩm	139
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45110	Tạp chí	59
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45120	Hội phí	21
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45300	Phí ngân hàng	67
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45310	Phí hội họp	112
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45320	Tiện ích	719
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45321	Điện	1,024
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45322	Nước	66
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45323	Gas	90

6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45340	Chi phí vận chuyển khác	766
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45610	Kiểm toán - bên ngoài	4
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45630	Phí tư vấn	1,281
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	45640	Phí legal (tiền giả, đăng kiểm xe)	23
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	46190	Chiêu đãi khách hàng	241
6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	47100	Chi phí khác	-
6428	Chi phí bằng tiền khác	48100	Nghiên cứu thị trường	4,868
6428	Chi phí bằng tiền khác	40600	Luyện tập thể thao và phản ứng	13
6428	Chi phí bằng tiền khác	40610	Chăm sóc y tế	6
6428	Chi phí bằng tiền khác	40730	Phí thay thế	124
6428	Chi phí bằng tiền khác	41100	Thuê văn phòng vùng	501
6428	Chi phí bằng tiền khác	41110	Thuê kho	322
6428	Chi phí bằng tiền khác	42100	Bảo trì và sửa chữa -văn phòng	330
6428	Chi phí bằng tiền khác	42110	Bảo trì và sửa chữa -máy móc thiết bị	4,482
6428	Chi phí bằng tiền khác	42120	Bảo trì và sửa chữa -thiết bị phòng thí nghiệm	65
6428	Chi phí bằng tiền khác	42130	Bảo trì và sửa chữa -thiết bị văn phòng	31
6428	Chi phí bằng tiền khác	42140	Bảo trì và sửa chữa -xe cộ	249
6428	Chi phí bằng tiền khác	42150	Bảo trì và sửa chữa -phần cứng máy tính	177
6428	Chi phí bằng tiền khác	42160	Bảo trì và sửa chữa -TSCĐ khác	0
6428	Chi phí bằng tiền khác	42170	Bảo trì và sửa chữa -phần mềm máy tính	668
6428	Chi phí bằng tiền khác	43500	Chi phí phòng kiểm soát chất lượng	574
6428	Chi phí bằng tiền khác	43800	Đi công tác - trong nước	1,370
6428	Chi phí bằng tiền khác	43810	Đi công tác - ngoài nước	531
6428	Chi phí bằng tiền khác	44110	Chi phí hoạt động căn tin	196
6428	Chi phí bằng tiền khác	45330	Quyên góp	1,071
6428	Chi phí bằng tiền khác	45360	Hợp tác quảng cáo của tập đoàn	1,050
6428	Chi phí bằng tiền khác	45410	Chiêu đãi - nội bộ	490
6428	Chi phí bằng tiền khác	46100	Nợ xấu	-
6428	Chi phí bằng tiền khác	46130	Trợ cấp hoạt động NPP	6,452
6428	Chi phí bằng tiền khác	46142	Trợ cấp hoạt động khác	1,061
6428	Chi phí bằng tiền khác	46170	Quảng cáo trên xe tải	204
6428	Chi phí bằng tiền khác	46180	Chương trình phát triển đội ngũ bán hàng cho NPP	112
6428	Chi phí bằng tiền khác	46200	Trợ cấp xe tải nhỏ và sơn xe	105
			Cộng	84,436

❖ Phụ lục2: liệt kê các trung tâm chi phí tại DLV

STT	Mã	Trung tâm chi phí
1	110	Tổng hợp
2	120	Nhân sự
3	130	Dịch vụ tổng hợp
4	150	Đảm bảo chất lượng kinh doanh
5	160	Tuyển dụng
6	170	Huấn luyện
7	180	An toàn môi trường
8	210	Tài chính & hành chính
9	220	Kế toán tài chính
10	230	Thông tin
11	240	Kế toán quản trị
12	250	Ngân quỹ
13	310	Tiếp thị thương mại
14	320	Tiếp thị tiêu dùng
15	330	Hành chính Kinh Doanh
16	340	Bán hàng miền Đông
17	350	Bán hàng miền Tây
18	360	Bán hàng TPHCM
19	370	Bán hàng miền Trung
20	380	Bán hàng miền Bắc
21	390	Bán hàng yaourt CY
22	400	Bán hàng Toàn quốc
23	410	Bán hàng dùng ngay
24	420	Dinh dưỡng
25	430	Phát triển sản phẩm mới

26	510	Hành chính Sản xuất
27	511	Dự án
28	520	Sản xuất Tổng hợp
29	521	Nhận sữa tươi
30	530	Kiểm soát chất lượng
31	550	Kỹ thuật
32	570	Mua hàng
33	580	Kế hoạch hậu cần
34	590	Kho
35	620	Sản xuất can
36	630	Dây chuyền chế biến sữa đặc SCM
37	631	Dây chuyền đóng gói sữa đặcSCM
38	640	Dây chuyền sữa bột IMP hộp thiếc
39	641	Dây chuyền sữa bột IMP hộp giấy
40	650	Dây chuyền chế biến sữa nước UHT
41	651	Dây chuyền đóng gói sữa nước UHT
42	660	Dây chuyền chế biến yaourt CY
43	661	Dây chuyền đóng gói yaourt CY
44	670	Dây chuyền chế biến sữa chua DKY
45	671	Dây chuyền đóng gói sữa chua DKY
46	680	Dây chuyền đóng gói sữa chai
47	810	Phát triển ngành sữa DDP
48	820	Thu mua sữa tươi
49	830	Trung tâm làm lạnh
50	840	Nông trại chăn nuôi bò sữa

❖ Phụ lục 3: liệt kê 183 hoạt động và quy tắc sắp xếp đến các hoạt động khác trong phương pháp tiếp cận nhiều bước. 70 hoạt động chính là các hoạt động được phân bổ sau cùng đến các sản phẩm.

Mã	Nội dung hoạt động	Quy tắc sắp xếp lại và phân bổ đến	Tiêu thức phân bổ
A11001	Điều hành kinh doanh hàng ngày	Tiếp thị & bán hàng, 521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A11002	Thư ký và hành chánh	A11001	
A11003	Lái xe	A11001	
A12001	Tham gia hoạt động điều hành kinh doanh	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A12002	Tính lương và phúc lợi	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A12003	Dịch vụ văn phòng: xin giấy phép, đăng ký xe, visa	A12001	
A12004	Tuyển dụng và huấn luyện nhân viên quản lý	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A13001	Quản lý hành chánh	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A13002	Bảo vệ	Tất cả các hoạt động	Diện tích
A13003	Dịch vụ: đưa thư, tiếp tân, phục vụ...	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A13004	Dọn vệ sinh và làm vườn	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A15001	Quản lý quy trình làm việc	A11001	
A15002	Thuế	A21003	
A15003	Bảo hiểm	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Hợp đồng bảo hiểm
A15004	Kiểm toán hoạt động	A11001	
A16001	Tuyển dụng	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Số nhân viên
A17001	Huấn luyện	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A17002	Phát triển nhân viên	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên
A18001	An toàn lao động và môi trường	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Số nhân viên
A18002	Chăm sóc sức khỏe	Tất cả các hoạt động	Số nhân viên

A18003	Quản lý dự án an toàn môi trường	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Số nhân viên
A21001	Phân tích kinh tế, chi phí và định giá	Tiếp thị & bán hàng: A31xxx -> A40xxx	Thời gian tiêu tốn
A21002	Chuẩn bị và phân tích các báo cáo	A31xxx -> A40xxx, 521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A21003	Quản trị hoạt động và dự án	A32xxx, bán hàng vùng, 521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A21004	Hoạch định chiến lược tài chính	ICT A23xxx	Thời gian tiêu tốn
A22001	Quản lý phôi trả và nguyên vật liệu	Mua hàng: A57xxx	Số đơn hàng
A22002	Quản lý phôi thu và thành phẩm	Hành chánh Kinh Doanh: A33xxx	Số đơn hàng
A22003	Chuẩn bị và phân tích các báo cáo	Kế toán quản trị: A24xxx	Thời gian tiêu tốn
A23001	Dịch vụ Helpdesk	Tất cả các hoạt động	số người sử dụng users
A23002	Quản trị mạng	Tất cả các hoạt động	số người sử dụng users
A23003	Bảo trì hệ thống (phần cứng, networking, ..)	Tất cả các hoạt động	số người sử dụng users
A23004	Bảo trì hệ thống (các ứng dụng)	Tất cả các hoạt động	số người sử dụng users
A23005	Phát triển dự án ICT	Tất cả các hoạt động	số người sử dụng users
A24001	Chuẩn bị và phân tích các báo cáo sản xuất	A521x, 6xxx, 8xxx	Thời gian tiêu tốn
A24002	Chuẩn bị và phân tích các báo cáo MIS	A31xxx -> A40xxx	Thời gian tiêu tốn
A24003	Chuẩn bị và phân tích các báo cáo tổng hợp	A21002	
A24004	Kế toán sổ cái	A24xxx	Thời gian tiêu tốn
A25001	Quản lý ngân quỹ	A22xxx	Thời gian tiêu tốn
A31001	Thiết lập điều khoản bán hàng cho NPP	Tiếp thị tiêu dùng và bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A31002	Thiết lập chương trình tiếp thị thương mại	Tiếp thị tiêu dùng và bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A31003	Phát triển kênh bán hàng mới	Tiếp thị tiêu dùng và bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A31004	Nghiên cứu, đạt tri thức, ý kiến chuyên gia về xây dựng hệ thống	Tiếp thị tiêu dùng và bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A32001	Phát triển kế hoạch sản phẩm mới	Sản phẩm	Doanh thu
A32002	Quản lý nhãn hiệu	Sản phẩm	Doanh thu

A32003	Xử lý khiếu nại về tiêu dùng	Sản phẩm	Doanh thu
A33001	Xử lý đơn hàng	Bán hàng vùng	Số đơn hàng
A33002	Xử lý khuyến mãi	A32xxx	
A33003	Xử lý và gởi hóa đơn cho khách hàng	Bán hàng vùng	Số đơn hàng
A33004	Quản lý vận chuyển	Bán hàng vùng	Số đơn hàng
A33005	Quản lý kho vùng	A37005, A38005	
A33006	Xử lý hàng trả về từ thị trường	Bán hàng vùng	Số lần trả hàng
A34001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Đông
A34002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu Miền Đông
A34003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Sản phẩm	Doanh thu Miền Đông
A34004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Đông
A35001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Tây
A35002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu Miền Tây
A35003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Sản phẩm	Doanh thu Miền Tây
A35004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Tây
A36001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu TPHCM
A36002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu TPHCM
A36003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Sản phẩm	Doanh thu TPHCM
A36004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu TPHCM
A37001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Trung
A37002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu Miền Trung
A37003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Sản phẩm	Doanh thu Miền

			Trung
A37004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Trung
A37005	Quản lý kho hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Trung
A38001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Bắc
A38002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu Miền Bắc
A38003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Sản phẩm	Doanh thu Miền Bắc
A38004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Bắc
A38005	Quản lý kho hàng	Sản phẩm	Doanh thu Miền Bắc
A39001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A39002	Quản lý nhà phân phối	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A39003	Quản lý đội ngũ bán hàng	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A39004	Quản lý tủ bày hàng	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A39005	Thực hiện các chương trình khuyến mãi	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A39006	Xử lý đơn hàng và giao hàng	Sản phẩm	Doanh thu yaourt
A40001	Chuẩn bị kế hoạch bán hàng	Bán hàng vùng	Số nhà phân phối
A40002	Quản lý nhà phân phối	Bán hàng vùng	Số nhà phân phối
A40003	Thu thập phản hồi từ thị trường	Bán hàng vùng	Số báo cáo
A40004	Quản lý đội ngũ bán hàng	Bán hàng vùng	Số nhân viên bán hàng
A40005	Lái xe	A40001~4	Thời gian tiêu tốn
A42001	Thiết lập quan hệ với tổ chức y tế và sức khỏe	Bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A42002	Bán hàng trực tiếp	Bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A42003	Xây dựng nhãn hiệu	Bán hàng vùng	Thời gian tiêu tốn
A43001	Chuẩn bị và phát triển các dự án NPD	A32xxx	

A43002	Thực hiện các nghiên cứu chất lượng	A32xxx	
A43003	Phát triển và kiểm tra sản phẩm mới	A32xxx	
A43004	Phát triển và kiểm tra bao bì	A32xxx	
A43005	Thực hiện các nghiên cứu số lượng	A32xxx	
A43006	Phát triển và kiểm tra sản phẩm điều chỉnh	A32xxx	
A43007	Đánh giá các nghiên cứu thị trường	A32xxx	
A43008	Các hoạt động NPD khác	A32xxx	
A43009	Các hoạt động phi NPD khác	A32xxx	
A43010	Các hoạt động NPD vùng	A32xxx	
A51001	Điều hành sản xuất hàng ngày	Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51002	Công việc quản lý hành chánh	Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51003	Lái xe	A51001	
A51101	Kế hoạch/ ngân sách đầu tư	A52xxx và Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51102	Chuẩn bị, thiết kế và định nghĩa dự án	A52xxx và Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51103	Nhận thức dự án	A52xxx và Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51104	Kiểm soát ngân sách dự án	A52xxx và Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A51105	Công việc quản lý hành chánh	A52xxx và Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A52001	Hoạt động quản lý và huấn luyện	Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A52002	Lập báo cáo sản xuất	Dây chuyền SX	Thời gian tiêu tốn
A52101	Nhận và đưa sữa tươi vào bồn	Sản phẩm	Sản lượng CME
A52102	Xử lý nhiệt và chuyển sữa tươi vào chế biến	Sản phẩm	Sản lượng CME
A62001	Sản xuất hộp thiết	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng + chất lượng nguyên liệu	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63002	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63003	Quy trình chế biến: lọc, đồng hóa... -> làm lạnh	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63004	Tạo mầm lactose	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63005	Kết tinh, thêm nước và ổn định	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63006	Lưu bán thành phẩm trong bồn và chuẩn hóa bồn	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa đặc SCM	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME

A63102	Rót sữa đặc vào hộp và dán nhãn	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A63103	Vô thùng sữa đặc và chất lên pallet	Sản phẩm sữa đặc SCM	Sản lượng CME
A64001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng nguyên liệu	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64002	Kiểm tra chất lượng nguyên liệu	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64003	Kiểm tra động lực, các thông số thiết bị và vô trùng hệ thống	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64004	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, hương liệu	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64101	Vận hành thiết bị đóng gói sữa bột	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64102	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa bột IMP	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64103	Kiểm tra chất lượng đóng gói và sự hoạt động + các thông số của thiết bị	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64104	Lấy mẫu chủ đích và ghi giờ chuyển QC	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64105	Vô thùng, dán nhãn và chất lên pallet	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A64106	Chuyển pallet sang khu vực kho, dùng máy và tiến hành vệ sinh thiết bị	Sản phẩm sữa bột IMP	Sản lượng CME
A65001	Chuẩn bị nguyên liệu, kiểm tra số lượng + chất lượng nguyên liệu	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65002	Kiểm tra động lực, các thông số thiết bị và vô trùng hệ thống	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65003	Quy trình chế biến: lọc, đồng hóa... -> làm lạnh	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65004	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước..và chuẩn hóa	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65005	Đồng nhất, khử trùng, làm lạnh và lưu trong bồn	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa tiệt trùng UHT	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65102	Rót hộp, dán ống hút và vào bao nhựa cho từng dây sữa nước	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME
A65103	Vô thùng sữa UHT và chất lên pallet	Sản phẩm sữa nước UHT	Sản lượng CME

A66001	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	Sản phẩm yaourt CY	Sản lượng CME
A66002	Chế biến yaourt: lên men, thêm hương liệu, màu sắc, làm lạnh, chuẩn hóa, đồng nhất, khử trùng và lưu trong bồn	Sản phẩm yaourt CY	Sản lượng CME
A66101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói yaourt	Sản phẩm yaourt CY	Sản lượng CME
A66102	Rót hộp và dán nhãn	Sản phẩm yaourt CY	Sản lượng CME
A66103	Vô khay và chất vào rổ yaourt	Sản phẩm yaourt CY	Sản lượng CME
A67001	Phối trộn nguyên liệu bột, bơ, đường, nước	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67002	Chế biến sản phẩm DKY: lên men, thêm	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67003	Làm lạnh và chuẩn hóa sữa chua	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67004	Đồng nhất, khử trùng, làm lạnh và lưu trong	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67101	Chuẩn bị kế hoạch đóng gói sữa chua DKY	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67102	Rót hộp, dán ống hút và vào bao nhựa cho	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A67103	Vô thùng sữa chua và chất lên pallet	Sản phẩm sữa chua DKY	Sản lượng CME
A53001	Kiểm định nguyên vật liệu thô và bao bì	A57001	
A53002	Kiểm định nước	A55003	
A53003	Kiểm định sản phẩm sữa đặc	Dây chuyền SX sữa đặc SCM	Số lệnh sản xuất
A53004	Kiểm định sản phẩm sữa bột	Dây chuyền SX sữa bột IMP	Số lệnh sản xuất
A53005	Kiểm định sản phẩm sữa nước	Dây chuyền SX sữa nước UHT	Số lệnh sản xuất
A53006	Kiểm định sản phẩm sữa chua	Dây chuyền SX sữa chua DKY	Số lệnh sản xuất
A53007	Kiểm định sản phẩm yaourt	Dây chuyền SX yaourt CY	Số lệnh sản xuất
A53008	Kiểm định nguyên vật liệu và sản phẩm khác	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A53009	Kiểm định vệ sinh/ môi trường	A18xxx	
A53010	Giám sát vi sinh và kiểm soát hoạt động	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A53011	Tạo men yaourt	Dây chuyền SX yaourt CY	Số lệnh sản xuất
A53012	Hoạt động quản lý	A53xxx	Thời gian tiêu tốn
A55001	Quản lý và thực hiện hoạt động bảo trì	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A55002	Quản lý và thực hiện hiệu chỉnh cân	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A55003	Quản lý và vận hành tiện ích	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A55004	Quản lý kho kỹ thuật	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A57001	Mua nguyên vật liệu thô và bao bì	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A57002	Mua hàng kỹ thuật	A55xxx	

A57003	Mua hàng ICT	A23xxx	
A57004	Mua hàng khuyến mãi	A32xxx	
A57005	Mua hàng QC	A53xxx	
A57006	Mua hàng dịch vụ	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A57007	Bán phế liệu và dịch vụ khác	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58001	Lập kế hoạch nguyên vật liệu	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58002	Lập đơn hàng và theo dõi nhận hàng	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58003	Lập kế hoạch sản xuất tháng	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58004	Lập kế hoạch sản xuất tuần	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58005	Giám sát nhập hàng	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58006	Giám sát xuất hàng	Dây chuyền SX	Số lệnh sản xuất
A58007	Hoạt động quản lý	A58xxx	Thời gian tiêu tốn
A59001	Giao nhận và bảo quản nguyên liệu thô	A57001	
A59002	Giao nhận và bảo quản thành phẩm	Dây chuyền đóng gói	Số lệnh sản xuất
A59003	Hoạt động quản lý	A59001/2	Thời gian tiêu tốn
A80001	Dịch vụ hỗ trợ DDP	A521xx	
A80002	Thu mua sữa tươi	A521xx	
A80003	Kiểm tra chất lượng sữa tươi	A521xx	
A80004	Thanh toán tiền sữa tươi cho nông dân	A521xx	

A11002	Thư ký và hành chánh				x			x	x	x	x										x	x	x	x						
A11003	Lái xe				x			x	x	x	x										x	x	x	x						
A12001	Tham gia hoạt động điều hành kinh doanh				x	x															x	x								
A12002	Tính lương và phúc lợi																													
A12003	Dịch vụ văn phòng: xin giấy phép, đăng ký xe, visa																							x	x					
A12004	Tuyển dụng và huấn luyện nhân viên quản lý																							x	x					
A13001	Quản lý hành chánh				x							x	x											x	x					
A13002	Bảo vệ				x							x	x											x	x					
A13003	Dịch vụ: đưa thư, tiếp tân, phục vụ...												x	x										x	x					
A13004	Dọn vệ sinh và làm vườn												x	x											x					
A15001	Quản lý quy trình làm việc				x			x	x	x	x														x	x	x	x		
A15002	Thuế				x			x	x	x	x														x	x	x	x		
A15003	Bảo hiểm				x			x	x	x	x														x	x	x	x		
A15004	Kiểm toán hoạt động				x			x	x	x	x														x	x	x	x		
A16001	Tuyển dụng				x			x	x	x	x														x	x				
A17001	Huấn luyện																									x	x			
A17002	Phát triển nhân viên																									x	x			
A18001	An toàn lao động																										x	x		

	và môi trường																																			
A18002	Chăm sóc sức khỏe																																			

❖ Phụ lục 6: Miêu tả một phần hệ thống ma trận chi phí – hoạt động: *tính toán giá trị bằng tiền của các hoạt động (ngàn đồng)*

		Điều hành kinh doanh hàng ngày	Thư ký và hành chánh	Lái xe	Điều hành kinh doanh	Tính lương và phúc lợi	xin giấy phép, đăng ký xe, visa	huấn luyện nhân viên quản lý	Quản lý hành chánh	Bảo vệ	Dịch vụ: đưa thư, tiếp tân, phục vụ...	Dọn vệ sinh và làm vườn	Quản lý quy trình làm việc	Thuế	Bảo hiểm	Kiểm toán hoạt động	Tuyển dụng	Huấn luyện	Phát triển nhân viên	An toàn lao động và môi trường	Chăm sóc sức khỏe	Quản lý dự án an toàn môi trường	Phân tích kinh tế, chi phí và định giá
		A11001	A11002	A11003	A12001	A12002	A12003	A12004	A13001	A13002	A13003	A13004	A15001	A15002	A15003	A15004	A16001	A17001	A17002	A18001	A18002	A18003	A21001
A11001	Điều hành kinh doanh hàng ngày	543,885	697,179						1,154	3,854	4,518	5,912	181,097			83,131							
A11002	Thư ký và hành chánh					2,744			385	1,285	1,506	1,971					1,821	2,292		174			
A11003	Lái xe				3,430			481	1,606	1,883	2,463						2,277	2,864		218			
A12001	Tham gia hoạt động điều hành kinh doanh				2,058	336,010																	
A12002	Tính lương và phúc lợi																						
A12003	Dịch vụ văn phòng: xin giấy phép, đăng ký xe, visa				2,470																		
A12004	Tuyển dụng và huấn luyện nhân viên quản lý				1,235																		
A13001	Quản lý hành chánh				2,470												1,639	2,062		157			
A13002	Bảo vệ				7,889												5,236	6,588		501			
A13003	Dịch vụ: đưa thư, tiếp tân, phục vụ...				8,987												5,965	7,505		570			
A13004	Dọn vệ sinh và làm vườn				14,270												9,471	11,916		906			
A15001	Quản lý quy trình làm việc				4,322			606	2,023	2,372	3,104						2,868	3,609		274			

