

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC NGOẠI THƯƠNG**

-----\*\*\*-----

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ**

**ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN THEO HOẠT ĐỘNG (ABC)  
ĐỂ TÍNH CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÁC  
CÔNG TY DƯỢC PHẨM NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG  
CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

**Chuyên ngành: Quản trị kinh doanh**

**Mã số: 62.34.01.02**

**TRẦN TÚ UYÊN**

Người hướng dẫn khoa học

**PGS. TS. Nguyễn Thị Quy  
PGS.TS. Đào Thị Thu Giang**

**HÀ NỘI – 2017**

## LỜI CAM ĐOAN

*Tác giả xin cam đoan rằng:*

- Luận án tiến sĩ kinh doanh này do chính tác giả nghiên cứu và thực hiện.

- Các thông tin, số liệu sử dụng trong Luận án này hoàn toàn trung thực chính xác và có căn cứ.

- Lập luận, phân tích, đánh giá, kiến nghị được đưa ra dựa trên quan điểm cá nhân và nghiên cứu của tác giả Luận án, không có sự sao chép của bất cứ tài liệu nào đã được công bố.

- Tác giả cam đoan đây là công trình nghiên cứu độc lập và hoàn toàn chịu trách nhiệm về những nhận xét đã đưa ra trong Luận án.

Tác giả Luận án

**Trần Tú Uyên**

## LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin gửi lời cảm ơn sâu sắc tới **PGS.TS, Nguyễn Thị Quy** và **PGS.TS, Đào Thị Thu Giang** (Trường Đại học Ngoại thương) đã tận tình hướng dẫn tác giả trong suốt quá trình thực hiện và hoàn thành luận án.

Tác giả xin gửi lời cảm ơn đến khoa Kế toán-Kiểm toán, khoa Quản trị Kinh doanh, các nhà khoa học trong và ngoài trường Đại học Ngoại thương đã góp ý cho tác giả chỉnh sửa luận án trong quá trình nghiên cứu.

Đồng thời tác giả xin gửi lời cảm ơn tới Ban giám đốc, các kế toán trong các công ty dược phẩm niêm yết đã giúp đỡ tác giả trong quá trình điều tra, phỏng vấn, thực hiện thu thập phiếu điều tra.

Đặc biệt, tác giả xin gửi lời cảm ơn sâu sắc đến Ban Giám đốc và phòng kế toán, phòng thống kê **Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây** đã giúp đỡ tác giả rất nhiều trong việc tìm hiểu thực tế về quy trình sản xuất, cách tính giá thành theo các phương pháp tại công ty.

Cuối cùng, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến bố mẹ hai bên, chồng, các con, các em trong gia đình và các bạn bè, đồng nghiệp tại trường Đại học Ngoại thương đã giúp đỡ và động viên tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Tác giả Luận án

**Trần Tú Uyên**



## DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT TIẾNG VIỆT

STT	Kí hiệu	Từ đầy đủ
1	CNTT	Công nghệ thông tin
2	CP	Chi phí
3	CPKH	Chi phí khấu hao
4	CPSXDD	Chi phí sản xuất dở dang
5	DN	Doanh nghiệp
6	ĐVT	Đơn vị tính
7	GTSP	Giá thành sản phẩm
8	KTTC	Kế toán tài chính
9	KTQT	Kế toán quản trị
10	LĐT	Lao động trực tiếp
11	NCTT	Nhân công trực tiếp
12	NK	Nhập khẩu
13	NVL	Nguyên vật liệu
14	NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
15	QLDN	Quản lý doanh nghiệp
16	SX	Sản xuất
17	SXC	Sản xuất chung
18	SXKD	Sản xuất kinh doanh
19	SXKDD	Sản xuất kinh doanh dở dang
20	TSCĐ	Tài sản cố định
21	TTCK	Thị trường chứng khoán

## DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT TIẾNG ANH

STT	Từ viết tắt	Từ đầy đủ	Nghĩa
1	ABC	Activity Based Costing	Chi phí theo/dựa trên hoạt động
2	ABM	Activity Based Management	Quản lý theo hoạt động
3	ACA	Activity Cost Analysis	Phân tích chi phí hoạt động
4	AHP	Analytic Hierarchical Process	Quá trình phân tích thứ bậc
5	CVP	Cost – Volume – Profit	Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận
6	EPS.	Earning Per Share	Lãi cơ bản trên mỗi cổ phiếu
7	FDI	Foreign Direct Investment	Đầu tư trực tiếp nước ngoài
8	GDP	Gross Domestic Product	Tổng sản phẩm quốc nội
9	GMP	Good Manufacturing Practice	Thực hành sản xuất thuốc tốt
10	IAS	International Accounting Standard	Chuẩn mực kế toán quốc tế
11	JIT	Just In Time	Quản lý sản xuất tức thời
12	MOH costs	Manufacturing Overhead cost	Chi phí sản xuất chung
13	ROE	Return on equity	Lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu
14	TCS	Traditional Costing System	Hệ thống tính giá theo phương pháp truyền thống
15	TPP	Trans-Pacific Strategic Economic Partnership	Hiệp định Đối tác kinh tế xuyên Thái Bình Dương
16	TQM	Total Quality Management	Hệ thống quản trị chất lượng
17	VAS	Vietnamese Accounting Standards	Chuẩn mực kế toán Việt Nam
18	WHO	World Health Organization	Tổ chức y tế thế giới
19	WTO	World Trade Organization	Tổ chức Thương mại Thế giới

# LỜI MỞ ĐẦU

## 1. Lý do chọn đề tài, lĩnh vực nghiên cứu

Toàn cầu hóa kinh tế và tự do hóa thương mại hiện nay đang là một xu thế tất yếu và diễn ra ngày càng sâu rộng. Điều này đã tạo ra nhiều cơ hội nhưng cũng không ít thách thức cho sự tồn tại và phát triển của các doanh nghiệp Việt Nam. Các doanh nghiệp muốn hội nhập cần có trong tay công cụ quản lý kinh tế vững mạnh để cải thiện hiệu quả kinh doanh và nâng cao năng lực cạnh tranh của mình. Một trong những yếu tố then chốt để tăng năng lực cạnh tranh là kiểm soát chặt chẽ, hạch toán chính xác và đầy đủ chi phí. “Làm sao để xác định chi phí sản xuất một cách chính xác nhất”, “làm sao để quản trị chi phí một cách hiệu quả” là những câu hỏi không mới nhưng luôn là vấn đề hóc búa đối với nhà quản trị doanh nghiệp, đặc biệt khi giá thành là yếu tố căn bản quyết định lợi nhuận của sản phẩm. Hiện nay khi hầu hết các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam đều coi giá thành là cơ sở chính để xác định giá bán thì việc tính giá thành chính xác là điều kiện sống còn của mỗi doanh nghiệp.

Ngành dược phẩm Việt Nam là ngành có vị trí hết sức quan trọng xét cả về yếu tố kinh tế và xã hội. Ngành dược phẩm không những đáp ứng nhu cầu thiết yếu trong đời sống hàng ngày của nhân dân mà còn đóng góp một phần ngân sách không nhỏ vào nền kinh tế quốc gia. Tuy nhiên ngành dược đang phải đối mặt với áp lực cạnh tranh rất lớn, khi các quy định mới trong đấu thầu được áp dụng, các hãng dược nước ngoài sẽ được cung cấp thuốc bình đẳng với các doanh nghiệp trong nước. Do vậy mà thông tin về chi phí sẽ là kim chỉ nam giúp cho các nhà quản trị kiểm soát tốt chi phí để có thể cung cấp ra thị trường các sản phẩm với giá thành cạnh tranh, có ngân sách đầu tư cho hoạt động nghiên cứu và phát triển đồng thời có các quyết định về phân phối và Marketing phù hợp, kịp thời.

Trong khi các nước phát triển trên thế giới đã xây dựng phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại, cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị thì tại Việt Nam nói chung và trong các doanh nghiệp dược phẩm nói riêng vẫn áp dụng phương pháp kế toán chi phí truyền thống. Theo phương pháp kế toán này, chi phí gián tiếp được phân bổ dựa trên một tiêu thức nhất định, (ví dụ: phân bổ theo tỷ lệ chi phí nhân công trực tiếp). Cách phân bổ này phù hợp với phương thức sản xuất

truyền thống khi mà chi phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí nên việc phân bổ chi phí sản xuất chung không quan trọng, hơn nữa, nhân công trực tiếp là yếu tố quyết định đến việc tạo ra sản phẩm và là chi phí chính nên việc sử dụng tiêu thức này là hợp lý. Ngày nay, do tiến bộ của khoa học kỹ thuật, thay đổi đặc điểm quy trình sản xuất cũng như thay đổi trong kết cấu chi phí sản phẩm thì cần thiết phải có sự điều chỉnh phương pháp phân bổ chi phí cho phù hợp.

Sau quá trình nghiên cứu và tìm hiểu các đặc điểm của các doanh nghiệp dược phẩm niêm yết Việt Nam, tác giả nhận thấy việc áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC- Activity Based Costing) phù hợp và có khả năng sẽ mang lại lợi ích không nhỏ cho các doanh nghiệp. Với phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động ABC (còn gọi là phương pháp kế toán ABC hay phương pháp ABC), chi phí sẽ được theo dõi một cách cụ thể cho từng hoạt động gắn liền với từng loại sản phẩm, vì thế thông tin chi phí cung cấp bởi phương pháp ABC có mức độ chính xác cao hơn, các doanh nghiệp xác định được giá thành chính xác hơn. Mặt khác, phương pháp ABC còn giúp doanh nghiệp quản trị theo hoạt động, từ đó xác định sản phẩm nào tạo ra giá trị, sản phẩm nào không tạo ra giá trị giúp cải tiến quá trình, nâng cao năng lực cạnh tranh cho của mình. Chính vì những lý do trên tác giả chọn đề tài: “*Áp dụng phương pháp kế toán theo hoạt động (ABC) để tính chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty Dược phẩm niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*” làm đề tài cho Luận án của mình.

## **2. Tổng quan về tình hình nghiên cứu**

### **2.1. Tình hình nghiên cứu ở nước ngoài**

Đến nay có rất nhiều tài liệu cũng như công trình nghiên cứu về phương pháp ABC tại nhiều quốc gia trên thế giới. Các nghiên cứu này xoay quanh 5 vấn đề chính: *thứ nhất*, so sánh phương pháp ABC và phương pháp truyền thống; *thứ hai*, tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC trong một ngành hay một quốc gia; *thứ ba*, các lợi ích và khó khăn mà phương pháp ABC mang lại; *thứ tư*: các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp này, *thứ năm*, các nghiên cứu về ABC trong một doanh nghiệp cụ thể (case study). Sau đây Luận án sẽ trình bày mục đích và hiệu quả đạt được của từng nghiên cứu cụ thể.



*Trước hết, các nghiên cứu so sánh phương pháp ABC và phương pháp truyền thống có thể kể đến là nghiên cứu của Cooper và Kaplan (1988) mô tả ABC như một hệ thống có thể vẽ một bức tranh về giá thành sản phẩm hoàn toàn khác so với phương pháp truyền thống. Những khác biệt này phát sinh do phương pháp ABC tiếp cận tinh vi hơn để tách chi phí sản xuất tại nhà máy, chi phí của công ty, và các chi phí khác của doanh nghiệp, các chi phí này bước đầu sẽ tập hợp vào từng hoạt động sau đó phân bổ tới từng sản phẩm.*

Innes and Mitchell (1993) cho rằng phương pháp ABC đã khắc phục được những nhược điểm về sự không chính xác trong tính toán của các phương pháp kế toán truyền thống và đây là một tiến bộ đáng kể về cách tính chi phí. Cũng theo hai nhà nghiên cứu này phương pháp ABC đã cung cấp một phương pháp cơ bản để tính toán chi phí của sản phẩm, điều này mang lại lợi ích không chỉ cho nhà quản lý mà còn cho cả khách hàng. Ngoài ra, so với phương pháp truyền thống phương pháp ABC còn cung cấp mức độ đóng góp của từng hoạt động vào quá trình sản xuất giúp nhà quản trị dễ dàng ra quyết định cắt giảm hay đẩy mạnh hoạt động hơn.

Gần đây, Appah et al (2013) đã tiến hành nghiên cứu nhằm so sánh việc áp dụng phương pháp ABC và phương pháp truyền thống tại các doanh nghiệp sản xuất tại Nigeria. Tác giả đã gửi bảng hỏi tới kế toán trưởng của 40 doanh nghiệp sản xuất phía Tây Nam Nigeria. Kết quả điều tra cho thấy 60% doanh nghiệp cho rằng việc áp dụng phương pháp ABC hiệu quả hơn bởi kiểm soát chi phí tốt hơn, tăng khả năng cạnh tranh cho doanh nghiệp, tuy nhiên, 40% cho rằng so với phương pháp chi phí truyền thống, phương pháp ABC phức tạp và gia tăng chi phí thực hiện, đặc biệt đối với doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ. Nghiên cứu này đã điều tra toàn bộ các công ty sản xuất và bỏ qua tiêu chí quan trọng là đối với mỗi ngành sản xuất khác nhau hiệu quả áp dụng phương pháp ABC sẽ khác nhau.

*Nhóm nghiên cứu thứ hai có thể kể đến là các nghiên cứu về tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC trong một ngành hay một quốc gia. Năm 1995 Innes và Mitchell đã điều tra về tình hình áp dụng phương pháp ABC tại 1000 doanh nghiệp lớn nhất nước Anh. Nghiên cứu đã sử dụng Bảng hỏi gửi tới kế toán trưởng của 1000 doanh nghiệp lớn nhất tại Anh (theo xếp hạng của tạp chí Time) bằng đường bưu điện, trong đó gồm 940 công ty phi tài chính và 60 công ty tài chính. Theo kết quả điều*

tra, 33,2% tỷ lệ trả lời không hợp lệ, 66,8% phiếu trả lời là hợp lệ. Trong các phiếu trả lời hợp lệ có 21% các công ty đang sử dụng phương pháp kế toán ABC, 29,6% các công ty đang xem xét áp dụng phương pháp kế toán này, 13,3 % từ chối áp dụng ABC sau khi đã đánh giá về ABC, 36,1% không có ý định áp dụng ABC. Cũng theo kết quả điều tra việc áp dụng phương pháp ABC được đánh giá là có tác động tích cực tới các chỉ tiêu liên quan tới kế toán quản trị như giá trị cổ phiếu, hiệu quả kinh doanh, giảm chi phí và quản lý chi phí tốt hơn cũng là những ưu điểm được chứng minh trong các doanh nghiệp có áp dụng ABC tại Anh. Điều tra này không nghiên cứu các nhân tố hạn chế việc áp dụng phương pháp kế toán ABC.

Đến năm 1997, Bjornenak đã tiến hành điều tra mức độ phổ biến của việc áp dụng phương pháp kế toán ABC tại Na-uy bằng cách điều tra 132 công ty sản xuất lớn tại nước này, nghiên cứu đạt tỷ lệ trả lời là 75 công ty (tương đương 57%). Theo đó 30 công ty (tương đương 40%) đã áp dụng phương pháp ABC, 23 công ty (chiếm 31%) có tìm hiểu về ABC nhưng chưa áp dụng và 22 công ty (29%) không quan tâm tới phương pháp ABC. Ngoài ra nghiên cứu cũng tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng các nhân tố như cấu trúc chi phí, mức độ cạnh tranh, sự đa dạng của sản phẩm có mối quan hệ với việc áp dụng phương pháp ABC, trong khi đó không có sự khác biệt đáng kể về quy mô của doanh nghiệp giữa nhóm áp dụng ABC và nhóm không áp dụng ABC.

Một nghiên cứu khác về ABC được Nguyen và Brooks tiến hành vào năm 1997 (Nguyen and Brooks-1997) tại bang Victoria tại Úc. Nghiên cứu đã sử dụng Bảng hỏi gửi tới 350 doanh nghiệp sản xuất tại Úc với tỷ lệ trả lời là 120 công ty, chiếm tỷ lệ 34%. Theo kết quả điều tra chỉ có 15 công ty tương đương 12,5% số doanh nghiệp trả lời có áp dụng phương pháp kế toán ABC, 3 công ty (tương đương 2,5%) từ chối áp dụng phương pháp ABC, 10 công ty (8,3%) có ý định áp dụng phương pháp ABC trong tương lai, 92 công ty còn lại (tương đương 76,7%) không có ý định áp dụng ABC. Nghiên cứu cũng chỉ ra có sự khác biệt rõ ràng giữa các công ty áp dụng và không áp dụng ABC về sự đa dạng của sản phẩm, quy mô doanh nghiệp, mức độ cạnh tranh, trái lại không có sự khác biệt về sự đa dạng sản phẩm và