

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI KHẢ NĂNG ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG (ABC) TRONG CÁC DOANH NGHIỆP DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

Trần Tú Uyên

Khoa Quản trị kinh doanh, Đại học Ngoại thương

Email: uyentt@ftu.edu.vn

Ngày nhận: 13/4/2016

Ngày nhận bản sửa: 13/7/2016

Ngày duyệt đăng: 25/11/2016

Tóm tắt:

Được định nghĩa như một phương pháp đo lường chi phí và hiệu suất hoạt động phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity Based Costing- ABC), đã trở thành một công cụ hữu hiệu cho các doanh nghiệp trong công tác quản trị chi phí. Khắc phục những nhược điểm của phương pháp kế toán truyền thống, phương pháp ABC từ khi ra đời đã có sức lan tỏa mạnh mẽ và được áp dụng nhiều ở các nước phát triển trong các lĩnh vực như dược phẩm, may mặc, ngân hàng. Tuy nhiên tại Việt Nam phương pháp ABC vẫn còn rất mới và chưa được áp dụng rộng rãi. Bài viết sẽ đi phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp thông qua việc điều tra các công ty Dược Phẩm tại Việt Nam. Từ đó đưa ra các giải pháp mang tính thực tiễn nhằm khuyến khích các doanh nghiệp tăng tỷ lệ áp dụng phương pháp kế toán ABC hơn nữa.

Từ khóa: Kế toán ABC, kế toán truyền thống (TSC), kế toán quản trị, trung tâm chi phí.

A study on the factors affecting the possibility of applying accounting method of ABC (Activity-Based Costing) in Vietnamese Pharmaceutical Companies

Abstract

Identified as a measuring methodology of cost and operational performance, activity – based costing (ABC), so far, has become an useful tool for manufacturing and service enterprises. Overcoming the disadvantages of traditional accounting methods, ABC methodology (since invented) has been strongly pervasive and well applied in the developed countries, in various areas such as Pharmaceuticals, Textiles and Banking. In Vietnam, however, the ABC approach has still been new and not yet widely applied. The article analyzes the factors that affect the application of the ABC method in the enterprises through the investigation of Vietnamese Pharmaceutical companies. Base on the results, some practical solutions are given to encourage enterprises to increase the rates of applying accounting method of ABC in the future.

Keywords: Activity-based costing (ABC), Traditional Costing Systems (TCS), Management Accounting (MA), Cost Center (CC).

1. Giới thiệu

Trong hệ thống ABC, tổng chi phí của một sản phẩm tương đương với chi phí nguyên liệu cộng với tổng chi phí các hoạt động giá trị gia tăng để sản xuất sản phẩm đó. Nói cách khác, phương pháp ABC mô tả việc sử dụng các nguồn lực công ty thông qua các

hoạt động và liên kết chi phí của các hoạt động đó với các đối tượng đầu ra như sản phẩm, khách hàng hay dịch vụ. Phương pháp này là một công cụ quản lý chi phí chiến lược, giúp doanh nghiệp xác định hoạt động nào tạo ra giá trị, hoạt động nào không tạo ra giá trị, từ đó không ngừng cải tiến quá trình kinh

doanh nhằm hạ giá thành sản phẩm, nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp.

ABC là một hệ thống đo lường chi phí, tập hợp và phân bổ chi phí của các nguồn lực vào các hoạt động dựa trên mức độ sử dụng các nguồn lực, sau đó chi phí của các hoạt động được phân bổ đến các đối tượng tính giá dựa trên mức độ sử dụng của chúng.

Ngày nay nhiều doanh nghiệp đã nâng tầm áp dụng ABC thành một hệ thống quản trị với tên gọi là hệ thống quản lý theo hoạt động (Activity Based Management, ABM) với cốt lõi của nó là ABC.

Chủ đề ABC đã được nghiên cứu rất nhiều trên thế giới, tuy nhiên tại Việt Nam chưa có nhiều nghiên cứu về lĩnh vực này. Các nghiên cứu tại Việt Nam mới dừng lại về giới thiệu chung về phương pháp ABC hoặc chỉ ra các ưu - nhược điểm của phương pháp ABC hoặc nghiên cứu áp dụng ABC tại một doanh nghiệp cụ thể. Bài viết sử dụng phương pháp phân tích tổng hợp số liệu, phương pháp thống kê và phương pháp nghiên cứu định lượng.

Đặc biệt, bài viết sẽ dùng phương pháp khảo sát thực tế dựa trên việc xây dựng bảng câu hỏi, phát phiếu điều tra và phỏng vấn chuyên sâu tới toàn bộ 187 doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đang là thành viên của Hiệp hội doanh nghiệp dược Việt Nam và tổng hợp kết quả điều tra, thông qua phần mềm thống kê SPSS để phân tích, đánh giá các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC trong tính chi phí và giá thành tại các công ty dược phẩm đang niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

Dựa vào kết quả của các nghiên cứu điều tra tại một số nước trên thế giới kết hợp với điều kiện thực tế tại Việt Nam, tác giả đề xuất mô hình hồi quy các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng phương pháp ABC trong kế toán chi phí. Đây cũng là một trong những bài viết đầu tiên tại Việt Nam về xây dựng mô hình nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng phương pháp ABC trong ngành Dược phẩm.

Mục tiêu của bài viết là hệ thống hóa lý thuyết về phương pháp ABC, xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ABC trong ngành dược và đề xuất một số kiến nghị giúp tăng khả năng áp dụng ABC trong các công ty dược tại Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

2.1. Tổng quan nghiên cứu

Mặc dù trên thế giới đã có rất nhiều nghiên cứu

về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp kế toán ABC. Tuy nhiên việc nghiên cứu về phương pháp này ở Việt Nam chỉ dừng lại ở việc nghiên cứu lý thuyết hoặc thử nghiệm áp dụng tại một doanh nghiệp mà chưa đi sâu nghiên cứu, trả lời cho câu hỏi tổng quát về đặc điểm các doanh nghiệp áp dụng ABC. Một số nghiên cứu trước đây trên thế giới đã cho thấy ngành dược phẩm có tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC rất cao do các đặc điểm về sản phẩm, quy trình,... rất phù hợp áp dụng phương pháp này. Như theo nghiên cứu của Clarke & Steven (1999) đã điều tra các công ty tại Ai-len, kết quả điều tra cho thấy đa số các công ty áp dụng ABC là các công ty về dược phẩm, các công ty về y tế.

Kế thừa và phát triển dựa trên các nghiên cứu trước đây trên thế giới, trong bài nghiên cứu này tác giả sẽ nghiên cứu các đặc điểm được cho là có sự ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC bao gồm: quy mô doanh nghiệp, đầu tư nước ngoài, sự đa dạng sản phẩm, tỷ lệ chi phí gián tiếp, năng lực cạnh tranh, mức độ quan trọng của thông tin chi phí và mức độ tự động hóa.

Về quy mô, đã có rất nhiều nghiên cứu chỉ ra mối liên hệ giữa quy mô doanh nghiệp và khả năng áp dụng phương pháp ABC như Innes & Mitchell (1995), Bjornenak (1997), Van Nguyen & Brooks (1997), Krumwiede (1998) Clarke & Steven (1999). Về đầu tư nước ngoài, Clarke & Steven (1999) đã tiến hành điều tra các doanh nghiệp tại Ireland, kết quả điều tra cho thấy các 14% công ty đa quốc gia tại Irắc đã áp dụng phương pháp kế toán ABC nhiều hơn các công ty trong nước (5%). Bjornenak (1997) đã nghiên cứu mối quan hệ của sự đa dạng của sản phẩm với việc áp dụng phương pháp ABC. Bjornenak đã chia số lượng sản phẩm của các công ty thành 4 nhóm: nhóm 1: 1-10 sản phẩm, nhóm 2: 11-100 sản phẩm, nhóm 3: 101-1000 sản phẩm, nhóm 4: trên 1000 sản phẩm. Về tỷ lệ chi phí sản xuất chung, theo kết quả nghiên cứu của Fawzi Abdalla Abusalama (2008), tác giả phân chia tỷ lệ chi phí sản xuất chung theo 3 nhóm: tỷ lệ nhỏ (5%-25%), tỷ lệ trung bình (25-45%), tỷ lệ cao (45-60%). Trong một nghiên cứu của Khandwalla (1972) cho rằng hiện nay môi trường kinh doanh được đặc trưng bởi sự cạnh tranh toàn cầu khốc liệt. Ngoài những yếu tố trên, mức độ quan trọng của thông tin chi phí và mức độ tự động hóa cũng có thể ảnh hưởng tới quyết định áp dụng ABC của doanh nghiệp (Cooper & Kaplan, 1988; Estrin, 1994).

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



2.2. Phương pháp nghiên cứu

Căn cứ vào các nghiên cứu tại các nước, các tác giả đã xây dựng mô hình nghiên cứu mối quan hệ giữa việc áp dụng phương pháp kế toán ABC với các nhân tố tại các công ty Dược phẩm Việt Nam như Hình 1.

$$\begin{aligned} \ln[\text{Prob}(Y=1)/(1-\text{Prob}(Y=1))] = & b_0 + \\ & b_1\text{QUYMO} + b_2\text{DAUTU} + b_3\text{CHIPHI} \\ & + b_4\text{DADANG} + b_5\text{CANHTRANH} + \\ & b_6\text{THONGTIN} + b_7\text{TUDONGHOA} + e \quad (1) \end{aligned}$$

Trong đó:

Y: Biến phụ thuộc, nhận hai giá trị 1 (thể hiện khả năng doanh nghiệp áp dụng ABC) và 0 (thể hiện khả năng doanh nghiệp không áp dụng ABC).

QUYMO: Là quy mô của doanh nghiệp được đo bằng số lượng lao động được chia làm 6 mức. Mức 1: Doanh nghiệp có số lượng lao động dưới 10 (lao động) được mã hóa là 1. Mức 2: Doanh nghiệp có số lượng lao động từ 10 – 200 (lao động) được mã hóa là 2. Mức 3: Doanh nghiệp có số lượng lao động từ 200 – 300 (lao động) được mã hóa là 3. Mức 4: Doanh nghiệp có số lượng lao động từ 300 – 500 (lao động) được mã hóa là 4. Mức 5: Doanh nghiệp có số lượng lao động từ 500 – 1000 (lao động) được mã hóa là 5. Mức 6: Doanh nghiệp có số lượng lao động 1000 (lao động) được mã hóa là 6.

DAUTU: Là mức độ áp dụng của các doanh nghiệp với vốn đầu tư nước ngoài. Các doanh nghiệp không có vốn đầu tư nước ngoài được mã hóa là 0. Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài được mã hóa là 1.

DADANG: Sự đa dạng của sản phẩm, được phân chia làm 6 mức. Nhận giá trị bằng 1 nếu chỉ có một sản phẩm, nhận giá trị bằng 2 nếu có từ 2 đến 10 sản phẩm. Nhận giá trị bằng 3 nếu sản xuất từ 11 đến 50 sản phẩm, bằng 4 nếu số lượng sản phẩm từ 51 đến 100 sản phẩm, bằng 5 nếu từ 101 đến 1000 sản phẩm, nhận giá trị bằng 6 nếu trên 1000 sản phẩm.

CHIPHI: Cấu trúc chi phí của doanh nghiệp, thể hiện bằng tỷ lệ phần trăm chi phí chung trên tổng chi phí của doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp sản xuất là chi phí sản xuất chung trên giá vốn hàng bán. Đối với doanh nghiệp thương mại là tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý trên tổng chi phí có bao gồm cả giá vốn hàng bán, được chia làm 3 mức: 5-20% tương ứng giá trị mã hóa 1, từ 20-35% nhận giá trị 2, từ 35-50% nhận giá trị 3 (căn cứ trên kết quả khảo sát chi phí này dao động từ 5-50%).

CANHTRANH: Năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp, được đánh giá qua 5 yếu tố trong mối quan hệ với chiến lược Marketing của các công ty Dược. Hai yếu tố là cạnh tranh chất lượng và cạnh tranh

giá được phân loại về các mức độ Cực kì quan trọng mã hóa là 1, Rất quan trọng mã hóa là 2, Quan trọng mã hóa là 3, Ít quan trọng mã hóa là 4, Không quan trọng mã hóa là 5.

THONG TIN: Là mức độ quan trọng của thông tin chi phí đối với doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp có mức độ tương đối quan trọng được mã hóa là 1, Rất quan trọng được mã hóa là 2, Cực kỳ quan trọng là 3.

TUDONGHOA: Là áp dụng ABC của các doanh nghiệp có mức độ tự động hóa phân theo các mức. Doanh nghiệp có mức độ tự động hóa thấp được mã hóa là 1. Doanh nghiệp có mức độ tự động hóa cao được mã hóa là 2. Doanh nghiệp có mức độ tự động hóa hoàn toàn được mã hóa là 3.

e: Sai số ngẫu nhiên.

Qua những nghiên cứu về việc áp dụng phương pháp ABC trên thế giới và những lý do cho việc áp dụng/không áp dụng phương pháp này tại các doanh nghiệp mà các nghiên cứu đó đã đưa ra, bảng khảo sát bao gồm 26 câu, liên quan đến những yếu tố đã đề cập để khảo sát thực tế tại Việt Nam. Các câu hỏi được thiết kế nhằm giải quyết các giả thuyết liên quan đến các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ABC như sau:

H1: Doanh nghiệp quy mô lớn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

H2: Công ty có vốn đầu tư nước ngoài có xu hướng áp dụng phương pháp kế toán ABC nhiều hơn công ty không có vốn đầu tư nước ngoài.

H3: Công ty có số lượng sản phẩm lớn có xu hướng áp dụng ABC cao hơn.

H4: Doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí gián tiếp cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

H5: Doanh nghiệp đối mặt với áp lực cạnh tranh cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

H6: Mức độ quan trọng của thông tin chi phí tăng thì doanh nghiệp có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

H7: Doanh nghiệp có mức độ tự động hóa cao hơn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

2.3. Thu thập số liệu

Để thu thập số liệu các tác giả sử dụng bảng hỏi. Bảng hỏi bao gồm 26 câu hỏi, được chia làm 2 nhóm chính. Nhóm thứ nhất bao gồm các câu hỏi từ 1-13 nhằm tìm hiểu những thông tin cụ thể về công ty như quy mô công ty, loại hình doanh nghiệp, cấu trúc chi

phí và văn hóa doanh nghiệp. Những câu hỏi này liên quan đến các yếu tố tác động đến khuynh hướng áp dụng ABC đã đề cập ở trên.

Nhóm thứ hai được thiết kế để điều tra trạng thái áp dụng ABC. Câu 14-26 liên quan đến kiến thức về ABC và trạng thái áp dụng ABC, sự phối hợp trong việc áp dụng ABC, lý do áp dụng, mức độ thành công, tầm quan trọng và những khó khăn khi áp dụng ABC, lý do không áp dụng, từ chối áp dụng và không xem xét đến việc áp dụng ABC.

Khảo sát được tiến hành trong giai đoạn tháng 5 năm 2015 đến tháng 8 năm 2015, được gửi cho 187 công ty được phẩm tại Việt Nam.

3. Kết quả điều tra

Số bảng khảo sát được hồi đáp là 71 trên tổng số bảng khảo sát gửi đi là 187 (tương đương với 38 %). Trong việc nghiên cứu này, vấn đề người được khảo sát bỏ qua dữ liệu là vấn đề rất khó tránh khỏi. Có thể liệt kê lại như sau:

Trong tổng số 71 bảng hỏi được hồi đáp, có 15 bảng hồi đáp không phù hợp hoặc chưa được hoàn thành đầy đủ:

- 6 (tương đương 3,21%) bảng hồi đáp này không trả lời phần 1, câu 3 và 4 liên quan đến số lượng nhân viên và doanh thu hàng năm. Một số hồi đáp cũng không hoàn thiện câu số 6 và câu số 11 liên quan đến chiến lược cạnh tranh và cấu trúc chi phí của doanh nghiệp.

- 3 (tương đương 1,60%) bảng hồi đáp này không hoàn thiện phần 2, hoặc để trống phần lớn.

- 6 (tương đương 3,21%) bảng hồi đáp không được trả lời.

3.1. Quy mô doanh nghiệp

Sau khi loại trừ 15 bản khảo sát không hợp lệ, cuối cùng còn 56 bản khảo sát hợp lệ. Trong bài nghiên cứu, trạng thái áp dụng ABC được chia ra làm 5 mức độ áp dụng toàn bộ, áp dụng một phần, đang xem xét áp dụng, loại bỏ sau khi xem xét và chưa hề xem xét. Tuy nhiên do số lượng các câu trả lời nhận được (56 doanh nghiệp) là nhỏ nên dẫn đến trường hợp tồn tại nhiều ô có giá trị quan sát quá nhỏ hoặc bằng 0 khiến kiểm định Chi square bị sai lệch, không còn đáng tin cậy. Do đó tác giả chỉ sử dụng thang đo 2 mức (áp dụng và không áp dụng).

6 mức quy mô ban đầu được chia lại thành ba nhóm do một số ô trong ma trận Crosstabulation ban đầu có số quan sát bằng 0, cụ thể tại Bảng 1.

Kết quả ở Bảng 1 cho thấy trong các doanh nghiệp

Bảng 1: Quy mô doanh nghiệp và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Quy mô nhỏ	Quy mô vừa	Quy mô lớn	Tổng
Không áp dụng	17 94,44%	18 85,71%	4 23,53%	39 69,64%
Áp dụng	1 5,56%	3 14,29%	13 76,47%	17 30,36%
Tổng	18 100%	21 100%	17 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 2: Kết quả kiểm định cho nhóm Quy mô

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	24,902	0,000
Cramer's V	0,667	0,000

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

đã áp dụng có 76,47% doanh nghiệp là quy mô lớn, trong khi chỉ có 5,56% doanh nghiệp quy mô nhỏ áp dụng ABC. Đã có 14,29% doanh nghiệp quy mô vừa cũng đang tiến hành áp dụng ABC. Như vậy, các doanh nghiệp có quy mô lớn hơn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

Giá trị Chi-square (24,902) cho thấy mối quan hệ giữa số lượng nhân viên và việc áp dụng ABC là rất đáng kể ($p\text{-value}=0,000$). Hệ số Cramer's $V=0,667$ chứng tỏ mối quan hệ giữa hai biến khá chặt chẽ. Như vậy, chúng ta chấp nhận giả thuyết H1.

3.2. Đầu tư nước ngoài

Bảng 3: Vốn đầu tư nước ngoài và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Không có vốn đầu tư nước ngoài	Có vốn đầu tư nước ngoài	Tổng
Không áp dụng	29 74,36%	10 58,82%	39 69,64%
Áp dụng	10 26,64%	7 41,18%	17 30,36%
Tổng	39 100%	17 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 4: Kết quả kiểm định cho nhóm Đầu tư nước ngoài

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	1,352	0,245
Cramer's V	0,155	0,245

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 5: Số lượng sản phẩm và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Ít đa dạng	Đa dạng	Rất đa dạng	Tổng
Không áp dụng	11 91,67%	21 95,45%	7 31,82%	39 69,64%
Áp dụng	1 8,33%	1 4,55%	15 68,18%	17 30,36%
Tổng	12 100%	22 100%	22 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 6: Kết quả kiểm định cho nhóm Số lượng sản phẩm

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	24,574	0,000
Cramer's V	0,662	0,000

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Có tới 41,18% doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài áp dụng ABC trong khi chỉ có 26,64% doanh nghiệp không có vốn đầu tư nước ngoài áp dụng ABC. Như vậy, các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn hẳn các doanh nghiệp không có vốn đầu tư nước ngoài.

Tuy nhiên, giá trị của Chi-Square nhỏ (1,352) chứng tỏ không có mối liên hệ đáng kể giữa việc áp dụng ABC và loại hình doanh nghiệp ($p\text{-value}=0,245$). Giả thuyết H2 bị bác bỏ.

3.3. Sự đa dạng về sản phẩm

Do tồn tại các ô có số quan sát bằng không, mức độ đa dạng sản phẩm được chia lại thành ba nhóm:

- Nhóm ít đa dạng: 1-10 sản phẩm (gộp nhóm 1 và 2 ban đầu).
- Nhóm đa dạng: 11-100 sản phẩm (gộp nhóm 3 và 4 ban đầu).
- Nhóm rất đa dạng: trên 101 sản phẩm (gộp nhóm 5 và 6 ban đầu).

Kết quả được phản ánh trong Bảng 5 có thể thấy các doanh nghiệp có số lượng sản phẩm đa dạng có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

Mặt khác, Bảng 6 phản ánh mối liên hệ đáng kể giữa mức độ đa dạng sản phẩm và việc áp dụng ABC (giá trị Chi square lớn (24,574), mức ý nghĩa cao ($p\text{-value}=0,000$)). Hệ số Cramer's V= 0,662 chứng tỏ hai biến có mối quan hệ khá chặt chẽ. Như vậy giá

Bảng 7: Cấu trúc chi phí và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Tỷ lệ thấp	Tỷ lệ trung bình	Tỷ lệ cao	Tổng
Không áp dụng	19 82,61%	16 80,00%	4 30,77%	39 69,64%
Áp dụng	4 17,39%	4 20,00%	9 69,23%	17 30,36%
Tổng	23 100%	20 100%	13 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 8: Kết quả kiểm định nhóm Cấu trúc chi phí

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	12,136	0,002
Cramer's V	0,466	0,002

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 9: Cạnh tranh chất lượng và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Ít quan trọng	Quan trọng	Rất quan trọng	Tổng
Không áp dụng	8 88,9%	20 90,9%	11 44,0%	39 69,6%
Áp dụng	1 11,1%	2 9,1%	14 56,0%	17 30,4%
Tổng	9 100%	22 100%	25 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 10: Kết quả kiểm định cho nhóm Cạnh tranh chất lượng

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	14,059	0,001
Cramer's V	0,501	0,001

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

thuyết H3 được chấp nhận.

3.4. Cấu trúc chi phí

Do tỷ lệ chi phí chung của các doanh nghiệp dao động từ 5% đến 50% nên các câu trả lời được chia thành 3 mức: Tỷ lệ thấp (5% đến 20%), Tỷ lệ trung bình (trên 20% đến 35%) và Tỷ lệ cao (trên 35% đến 50%). Bảng chéo crosstabulation được thể hiện trong Bảng 7.

Như vậy, khi tỷ lệ chi phí sản xuất chung tăng thì tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC cũng tăng.

Kiểm định Chi-bình phương cho kết quả 12,136 và p-value=0,002 chứng tỏ cấu trúc chi phí có ảnh hưởng trong việc áp dụng ABC tại Việt Nam. Hệ số Cramer's V= 0,466 cho thấy mối quan hệ là tương đối chặt chẽ. Giả thuyết H4 được chấp nhận.

3.5. Năng lực cạnh tranh

5 yếu tố của cạnh tranh được đánh giá trong mối quan hệ với chiến lược Marketing của các công ty Được. Trong đó, chất lượng và giá nổi bật lên là hai yếu tố quan trọng nhất trong chiến lược Marketing bởi vậy bài nghiên cứu sẽ tập trung phân tích hai yếu tố này.

3.5.1. Cạnh tranh chất lượng

Việc phân loại mức độ cạnh tranh được phân loại lại thành ba nhóm:

- Nhóm Rất quan trọng: Gộp nhóm 1 và 2 ban đầu.
- Nhóm Quan trọng: Gộp nhóm 3 và 4 ban đầu.
- Nhóm Ít quan trọng: Gộp nhóm 5 và 6 ban đầu.

Kết quả được mô tả trong Bảng 9

Bảng 9 cho thấy các doanh nghiệp đánh giá cạnh tranh chất lượng là Rất quan trọng có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn các doanh nghiệp đánh giá cạnh tranh chất lượng là Ít quan trọng và Quan trọng.

Kiểm định Chi-bình phương cho kết quả 14,059 và p-value=0,001 chứng tỏ cạnh tranh về chất lượng có ảnh hưởng trong việc áp dụng ABC tại Việt Nam. Hệ số Cramer's V= 0,501 cho thấy mối quan hệ là tương đối chặt chẽ. Giả thuyết H51 được chấp nhận: Các doanh nghiệp đối mặt với cạnh tranh cao về chất lượng có xu hướng áp dụng ABC cao hơn.

3.5.2. Cạnh tranh giá

Cạnh tranh về giá được phân loại lại thành ba loại giống như cạnh tranh về chất lượng

Kết quả được mô tả trong Bảng 11

Kiểm định Chi-bình phương cho kết quả 12,745 và p-value=0,002 chứng tỏ cạnh tranh giá có ảnh

Bảng 11: Kết quả kiểm định cho nhóm Cạnh tranh giá

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	12,745	0,002
Cramer's V	0,477	0,002

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 12: Thông tin chi phí và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Tương đối quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng	Tổng
Không áp dụng	12 92,3%	17 85,0%	10 43,5%	39 69,6%
Áp dụng	1 7,7%	3 15,0%	13 56,5%	17 30,4%
Tổng	13 100%	20 100%	23 100%	56 100%

Nguồn: Theo kết quả điều tra

hường trong việc áp dụng ABC tại Việt Nam. Hệ số Cramer's V= 0,477 cho thấy mối quan hệ là khá chặt chẽ. Giả thuyết H5 được chấp nhận: Các doanh nghiệp đối mặt với cạnh tranh cao về giá có xu hướng áp dụng ABC cao hơn.

3.6. Mức độ quan trọng của thông tin chi phí

Nhìn vào Bảng 12 có thể thấy mức độ quan trọng của thông tin chi phí tăng thì tỷ lệ các doanh nghiệp áp dụng ABC cũng tăng. Quan sát giá trị Chi-square trong bảng dưới đây có thể thấy Chi-Square = 12,837 và p-value=0,002 chứng tỏ có mối quan hệ giữa mức độ quan trọng của thông tin chi phí và việc áp dụng ABC của doanh nghiệp. Giả thuyết H6 được chấp nhận.

3.7. Mức độ tự động hóa

Quan sát giá trị Chi-square trong bảng có thể thấy Chi-Square = 22,489 và p-value=0,000 chứng tỏ có mối quan hệ giữa mức độ tự động hóa và việc áp dụng ABC của doanh nghiệp. Giả thuyết H7 được chấp nhận.

Kết quả chung về 5 giả thuyết được tóm tắt tại Bảng 15.

Bên cạnh các câu hỏi về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp kế toán ABC, kết quả trả lời các câu hỏi trong phần 2 được tóm tắt như sau:

Các doanh nghiệp áp dụng ABC một phần thừa nhận rất hài lòng hoặc khá hài lòng với hệ thống kế toán này bởi phương pháp này đã đem đến cho họ những thành công nhất định. Lợi ích rõ ràng mà ABC mang lại cho doanh nghiệp là việc cung cấp thông tin chính xác hơn về giá thành (4,47/5). Ngoài ra, ABC còn cung cấp thông tin chi tiết về cơ cấu chi phí của từng sản phẩm, giúp cho nhà quản lý có thể linh hoạt hơn trong việc lập kế hoạch ngân sách cũng như điều chỉnh các chính sách, chiến lược sản phẩm của doanh nghiệp, mang lại hiệu quả cho họ trong việc dự toán ngân sách ở mức độ cao (đạt mức hiệu quả 4,18/5).

Đối với các công ty chưa áp dụng phương pháp kế toán ABC, lý do các doanh nghiệp chọn trả lời trong đối phong phú. Đối với các doanh nghiệp đang cân

Bảng 13: Kết quả kiểm định nhóm thông tin chi phí

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	12,837	0,002
Cramer's V	0,479	0,002

Nguồn: Theo kết quả điều tra

Bảng 14: Kết quả kiểm định cho nhóm mức độ tự động hóa

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	22,489	0,000
Cramer's V	0,634	0,000

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 15: Tổng hợp kết quả nghiên cứu

Giả thuyết	Nội dung	Kết quả
H1	Doanh nghiệp quy mô lớn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.	Chấp nhận
H2	Công ty có vốn đầu tư nước ngoài có xu hướng áp dụng phương pháp kế toán ABC nhiều hơn công ty không có vốn đầu tư nước ngoài.	Không chấp nhận
H3	Công ty có số lượng sản phẩm lớn có xu hướng áp dụng ABC cao hơn.	Chấp nhận
H4	Doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí gián tiếp cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.	Chấp nhận
H5	Doanh nghiệp đối mặt với áp lực cạnh tranh cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.	Chấp nhận
H6	Mức độ quan trọng của thông tin chi phí tăng thì doanh nghiệp có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.	Chấp nhận
H7	Doanh nghiệp có mức độ tự động hóa cao hơn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.	Chấp nhận

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra)

nhắc áp dụng và các doanh nghiệp đã loại bỏ sau khi xem xét đều gặp một số khó khăn chung như sau khó khăn trong việc lựa chọn nguồn phát sinh chi phí và nhận diện các hoạt động, khó khăn trong phân bổ chi phí của các hoạt động tới các đối tượng tính phí, khó khăn trong việc phân chia nguồn lực cho các hoạt động, chi phí thực hiện cao. Đối với các doanh nghiệp không xem xét áp dụng, lý do tỷ lệ chi phí chung nhỏ là lý do phổ biến nhất được các doanh nghiệp đưa ra (62,5%), theo sau là sự hài lòng với hệ thống kế toán hiện tại (50%), quy trình sản xuất đơn giản, dễ theo dõi chi phí (33,33%), thiếu kiến thức về ABC (29,17%).

4. Kết luận và kiến nghị

Kết quả khảo sát và phân tích cho thấy việc áp dụng phương pháp kế toán ABC không phụ thuộc vào loại hình doanh nghiệp (có hay không có vốn đầu tư nước ngoài) nhưng lại có mối liên hệ với quy mô doanh nghiệp, cấu trúc chi phí biểu hiện bằng tỷ lệ chi phí chung trên tổng chi phí, năng lực cạnh

tranh, mức độ đa dạng của sản phẩm mức độ quan trọng của thông tin chi phí và mức độ tự động hóa.

Thứ nhất, phương pháp ABC là một công cụ kế toán chi phí hữu ích cho các doanh nghiệp áp dụng, mang lại những ưu thế vượt bậc mà phương pháp kế toán chi phí truyền thống không thể đáp ứng được. Cụ thể, những ưu thế đó bao gồm: việc định giá sản phẩm/dịch vụ chính xác hơn, giúp cho nhà quản lý có thể linh hoạt hơn trong việc lập kế hoạch ngân sách cũng như điều chỉnh các chính sách, chiến lược sản phẩm của doanh nghiệp, giúp nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp bằng cách loại bỏ những hoạt động không có đóng góp vào giá trị sản phẩm, cắt giảm chi phí, cải tiến sản phẩm...

Thứ hai, các doanh nghiệp được Việt Nam đã biết đến và áp dụng phương pháp này. Tỷ lệ các công ty được phỏng vấn Việt Nam áp dụng phương pháp ABC vào tính giá thành sản phẩm là tương đối cao tuy nhiên hầu hết chỉ ở dạng mảng hoặc thí điểm ở một vài sản phẩm chứ chưa áp dụng cho toàn doanh

ngành.

Thứ ba, khả năng áp dụng phương pháp ABC tại Việt Nam phụ thuộc vào khá nhiều yếu tố, trong đó bao gồm các yếu tố chính: quy mô doanh nghiệp, cấu trúc chi phí của doanh nghiệp, áp lực cạnh tranh mà doanh nghiệp phải đối mặt, tầm quan trọng của thông tin chi phí trong doanh nghiệp, sự đa dạng về sản phẩm/ dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp, và các vấn đề về chuyên môn/kỹ thuật.

Thứ tư, để áp dụng kế toán ABC thành công các doanh nghiệp cần chú trọng phát triển kế toán quản trị, xây dựng nhóm chuyên trách về ABC, áp dụng mô hình ABC đơn giản nhằm tiết kiệm chi phí và

hạn chế rào cản chuyên môn/kỹ thuật...

Bên cạnh những kết quả được của việc phân tích kết quả trả lời bảng khảo sát, nghiên cứu này còn một số hạn chế nhất định, đối tượng khảo sát mới là các công ty được Việt Nam. Hình thức điều tra qua thư điện tử nên tỷ lệ trả lời khảo sát là chưa cao. Các nhân tố đưa vào mô hình mới là 7 biến, các nghiên cứu sau có thể đưa thêm các biến khác như sự đáng tin cậy của hệ thống chi phí (Cooper & Kaplan, 1988), sự gia tăng của chi phí gián tiếp (Kaplan, 1988), số lượng trung tâm chi phí (Cooper, 1988; Bjornak, 1997)...

Tài liệu tham khảo

- Bjornak, T. (1997), 'Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway', *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Clarke, P. & Stevens, K. (1999), *Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for, change, Critical perspectives on Accounting*, 10th edition, Elsevier B.V, Pennsylvania, USA, 443-468.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.S., Morrissey, E. & Oehm, R.M. (1988), *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action: Implementation Experiences at eight Companies*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Estrin, T. L. (1994), 'Is ABC suitable for your company?', *Management Accounting*, 75(10), 40.
- Fawzi Abdalla Abusalama (2008), *Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): an Empirical Investigation Using Cluster Analysis*, Dublin Institute of Technology, Aungier St, Dublin 2, Ai-len.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1995), 'A Survey of Activity-Based Costing in the UK's largest companies', *Management Accounting Research*, 6(2), 137-153.
- Khandwalla, P.N., (1972), 'The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls', *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- Krumwiede, K. (1998), 'The Implementation Stages of Activity Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors', *Journal of Management Research*, 10, 239-77.
- Mitchell, F., (1994), 'A Commentary on the Applications of Activity-Based Costing', *Management Accounting Research*, 5, 261-277.
- Van Nguyen, H., & Brooks, A., (1997), 'An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing', *Asian Accounting Review*, 5, 1-18.