

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN ABC TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

Trần Tú Uyên

Khoa Kế toán Kiểm toán, Đại học Ngoại thương

Email: uyentt@ftu.edu.vn

Ngày nhận: 24/6/2018

Ngày nhận bản sửa: 10/6/2018

Ngày duyệt đăng: 05/01/2019

Tóm tắt:

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. Sau quá trình nghiên cứu đặc điểm của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm tại Việt Nam, tác giả nhận thấy việc áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing - ABC) phù hợp và sẽ mang lại lợi ích cho các doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp sản xuất dược. Nghiên cứu đã tìm ra 4 nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp sản xuất dược Việt Nam thông qua mô hình hồi quy nhị phân binary logistic. Trên cơ sở đó, tác giả đưa ra các giải pháp nhằm nâng cao trạng thái áp dụng phương pháp ABC trong quản trị chi phí tại các công ty sản xuất dược phẩm Việt Nam.

Từ khóa: Kế toán ABC, hồi quy nhị phân binary logistic, quản trị chi phí, kế toán truyền thống (TSC).

Factors Influencing the Possibility of Applying Accounting Method of Activity-Based Costing by Binary Logistic Regression Model

Abstract:

While developed countries have established modern cost and management accounting methods, which provide favorable information for managers, in Vietnam, specifically pharmaceutical firms are currently applying traditional cost management accounting. After researching and studying the characteristics of Vietnamese listed pharmaceutical firms, the author finds that the application of Activity Based Costing System (ABC) is likely to be the appropriate method to bring significant benefits to businesses, especially pharmaceutical manufacturers. Four factors that influence the application of ABC method in Vietnam pharmaceutical firms by Binary Logistic Regression Model have been found out. Based on the findings, some solutions can be proposed for enhancing the applicability of ABC in cost management of Vietnamese pharmaceutical firms.

Keywords: Activity-based cost accounting, binary logistic regression model, cost management, traditional costing system (TSC).

1. Đặt vấn đề

Việt Nam đang bước vào ngưỡng cửa hội nhập kinh tế với các nước trên thế giới, chúng ta đang ký kết rất nhiều hiệp định thương mại song phương với rất nhiều quốc gia khác nhau, điều này vừa là cơ hội vừa là thách thức cho các doanh nghiệp. Để thành công trong môi trường cạnh tranh gay gắt như hiện nay, các doanh nghiệp phải thích ứng nhanh chóng và sản xuất ra được những sản phẩm có chất lượng với mức chi phí thấp. Một trong những phương pháp giúp nhà quản trị có thể hiểu biết sâu sắc hơn về các hoạt động của doanh nghiệp, cung cấp thông tin chi tiết về cơ cấu chi phí sản phẩm để đưa ra những quyết định một cách chính xác đó là phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (phương pháp ABC).

Cho đến nay, có rất nhiều nghiên cứu chỉ ra phương pháp ABC có nhiều ưu điểm nổi bật so với phương pháp truyền thống như: Phương pháp ABC phân bổ cả chi phí sản xuất và ngoài sản xuất vào sản phẩm, kết quả là phương pháp ABC sẽ tính được giá thành chính xác hơn phương pháp truyền thống. Ngoài việc xác định chính xác chi phí, ABC còn giúp doanh nghiệp xác định được hoạt động nào tạo ra giá trị, hoạt động nào không tạo ra giá trị để từ đó không ngừng cải tiến quá trình kinh doanh nhằm hạ giá thành sản phẩm dịch vụ, nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, phương pháp ABC sử dụng nhiều đối tượng phân bổ chi phí, phụ thuộc vào số lượng hoạt động trong quy trình

sản xuất chứ không phải một hệ số toàn công ty hay số giai đoạn (bộ phận) trong quy trình như phương pháp truyền thống.

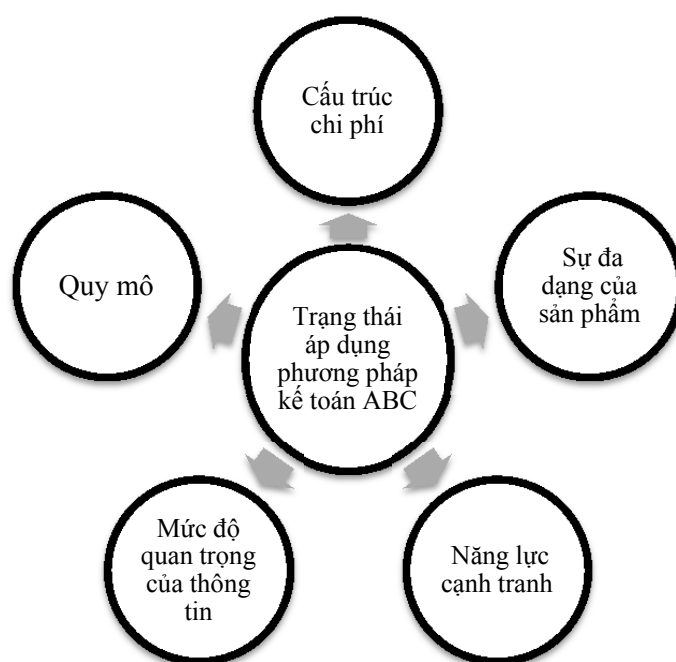
Trong những năm gần đây, ngành dược đang gặp các áp lực cạnh tranh cả bên trong lẫn bên ngoài đã khiến lợi nhuận của ngành giảm xuống. Đặc biệt, khi cuộc cách mạng công nghệ 4.0 đã bắt đầu diễn ra thì cuộc cạnh tranh giành lợi nhuận giữa các doanh nghiệp lại trở nên khốc liệt hơn bao giờ hết. Từ năm 2014 đến nay các chỉ tiêu tăng trưởng ngành như chỉ số lợi nhuận ròng trên vốn chủ sở hữu (return on equity -ROE) giảm chỉ còn 19,6% (so với mức trên 25% giai đoạn 2010-2013) trong khi đó chỉ số thu nhập trên mỗi cổ phiếu (earning per share-EPS) đã giảm từ 7,000 bình quân xuống còn 5,200 vào tháng 2 năm 2018 (Bộ Y tế, 2018). Ngoài ra, sản xuất trong ngành dược có những đặc thù riêng như quy trình sản xuất phức tạp, trải qua nhiều công đoạn sản xuất, sản phẩm đa dạng, có tính cạnh tranh cao, yêu cầu thông tin về chi phí chính xác. Sản xuất chủ yếu bằng máy móc với tiêu chuẩn vệ sinh cao, luôn yêu cầu truy xuất nguồn gốc và quản lý hạn sử dụng chặt chẽ và đặc biệt đòi hỏi tính chuẩn xác vô cùng cao. Người tiêu dùng luôn luôn đòi hỏi những sản phẩm có chất lượng tốt nhưng với giá tiền phải hợp lý. Vì vậy việc nghiên cứu về kế toán chi phí đặc trong ngành dược ở thời kỳ cách mạng số để có thể đưa ra các giải pháp giúp các doanh nghiệp quản trị chi phí sản xuất tốt hơn, tăng hiệu quả kinh doanh, vượt qua khó khăn trong giai đoạn hiện nay là việc

Bảng 1: Tổng hợp các nghiên cứu so sánh phương pháp ABC và phương pháp truyền thống

Nghiên cứu	Quan điểm
Johnson & Kaplan (1987), Phạm Duy (2006), Quang Khải (2006), = Trần Đức Nam (2009), Đào Thị Thu Giang (2014)	Phương pháp truyền thống phù hợp với những năm 1920, khi mà chi phí nhân công chiếm tỷ lệ cao trong tổng chi phí.
Innes & Mitchell (1995)	Phương pháp ABC sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ chi phí, giúp phân bổ chi phí chính xác hơn, giúp nhà quản trị ra quyết định chính xác hơn.
Horngren & cộng sự (1997) Johnson & Kaplan (1987)	Phương pháp ABC phân bổ cả chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất vào giá thành sản phẩm, cung cấp bức tranh về chi phí toàn diện hơn.
Cooper & Kaplan (1988) Kock 1995	Phương pháp truyền thống chỉ cung cấp mức chi phí, phương pháp ABC còn cung cấp cả hoạt động tạo nên chi phí, dẫn tới kiểm soát chi phí tốt hơn.
Mishra & Vaysman (2001)	Phương pháp ABC 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

Nguồn: Tác giả tổng hợp.

Hình 1: Mô hình các nhân tố ảnh hưởng tới trạng thái áp dụng ABC



Nguồn: Tác giả xây dựng.

làm cần thiết.

Sau quá trình nghiên cứu và tìm hiểu các đặc điểm của các doanh nghiệp được phẩm Việt Nam, tác giả nhận thấy việc áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động ABC phù hợp cho các doanh nghiệp được, nghiên cứu nhằm đạt được 3 mục tiêu cụ thể sau: Xây dựng mô hình kinh tế lượng nhằm tìm ra các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động trong các Công ty Dược phẩm Việt Nam; Thông qua kết quả chạy mô hình hồi quy nhị phân binary logistic, tìm ra các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC và trả lời câu hỏi: Liệu các doanh nghiệp được có phù hợp với việc áp dụng phương pháp kế toán ABC hay không; Dựa vào các kết quả điều tra và

chạy mô hình đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện việc áp dụng phương pháp ABC cho các công ty đã áp dụng và các giải pháp nhằm nâng cao trạng thái áp dụng đối với các công ty chưa áp dụng.

2. Tổng quan các nghiên cứu trước đây

Đến nay, có rất nhiều tài liệu cũng như công trình nghiên cứu về phương pháp ABC tại nhiều quốc gia trên thế giới (Bảng 1).

Phương pháp ABC đã được ra đời từ rất lâu và cũng được áp dụng thành công rất nhiều tại các quốc gia trên thế giới, nhưng tại Việt Nam chưa có nhiều nghiên cứu chuyên sâu về phương pháp này. Dưới đây tác giả xin được tóm tắt một số nghiên cứu nổi bật tại Việt Nam về phương pháp ABC.

Bảng 2: Quy mô doanh nghiệp và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Nhỏ	Vừa	Lớn	Tổng
Không áp dụng	22 95,65%	18 85,71%	4 33,33%	44 78,57%
Áp dụng	1 4,35%	3 14,29%	8 66,67%	12 21,43%
Tổng	23 100,00%	21 100,00%	12 100,00%	56 100,00%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 3: Kết quả kiểm định 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.

Phạm Duy (2006) và Quang Khải (2006) là những nghiên cứu đầu tiên về kế toán chi phí theo hoạt động (Activity based costing - ABC) tại Việt Nam. Tuy nhiên, những nghiên cứu này chỉ mới dừng lại ở việc giới thiệu những lý thuyết cơ bản nhất về phương pháp kế toán ABC cùng với các ưu nhược điểm của phương pháp này. Trần Đức Nam (2009), Bùi Thị Minh Hải (2012) là các nghiên cứu khác hoàn thiện hơn, cung cấp thêm những kiến thức căn bản cho độc giả về phương pháp này.

Đào Thị Thu Giang (2014) đã dựa trên nghiên cứu định tính nhằm mô tả thực trạng và dựa vào lý thuyết của nước ngoài để nêu ra các nhân tố phù hợp với khả năng áp dụng phương pháp kế toán ABC trong các doanh nghiệp tại Việt Nam.

Nguyễn Việt Hưng (2016) đã nghiên cứu chỉ ra các nguyên nhân cản trở vận dụng phương pháp phân bổ theo mức độ hoạt động vào các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam. Bài nghiên cứu tập chung xác định và đánh giá tác động của những nhân tố ảnh hưởng tiêu cực trong việc vận dụng phương pháp ABC vào doanh nghiệp Việt Nam. Ngoài việc chứng minh có 9 nhân tố ảnh hưởng tiêu cực đến việc vận dụng phương pháp ABC, bài nghiên cứu đem đến một số ý tưởng để việc áp dụng phương pháp ABC thành công trong thực tế, nâng cao hiệu quả quản lý.

Nhìn chung, các nghiên cứu trước đây tại Việt Nam đều đưa ra các lý thuyết, vận dụng phương pháp ABC vào một số doanh nghiệp cụ thể tại Việt Nam nhưng chưa có nghiên cứu định lượng cụ thể cho một ngành được, vì vậy bài viết này sẽ lấp đầy

khoảng trống nghiên cứu đó.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Xây dựng mô hình nghiên cứu

Đã có nhiều các nghiên cứu chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC. Anderson (1995) đã chỉ ra 6 nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC. Taha & cộng sự (2011) đã xây dựng mô hình gồm 5 nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC gồm quy mô doanh nghiệp, sự đa dạng sản phẩm, tỷ lệ chi phí gián tiếp, mức độ quan trọng của thông tin chi phí, ngành nghề kinh doanh. Căn cứ vào tình hình thực tế tại Việt Nam kết hợp với các nghiên cứu khác trong và ngoài nước, tác giả xây dựng mô hình gồm 5 nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp ABC tại các công được phẩm bao gồm: quy mô doanh nghiệp, sự đa dạng sản phẩm, tỷ lệ chi phí gián tiếp, năng lực cạnh tranh, mức độ quan trọng của thông tin chi phí, cụ thể như sau:

Quy mô doanh nghiệp

Các nghiên cứu chỉ ra mối liên hệ giữa quy mô doanh nghiệp và trạng thái áp dụng phương pháp ABC có thể kể đến là Innes & Mitchell (1995), Bjornenak (1997), Van Nguyen & Brooks (1997). Theo các kết quả điều tra này, các công ty có quy mô lớn có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn các công ty có quy mô nhỏ. Theo kết quả điều tra của Clarke (1992), 18% trong số các công ty có doanh thu 50 triệu đồng đô la Mỹ (USD)/năm áp dụng ABC, trong khi con số này chỉ là 4% đối với các công có doanh thu nhỏ hơn 10 triệu USD. Căn cứ vào các nghiên

Bảng 4: Số lượng sản phẩm và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Ít đa dạng	Đa dạng	Rất đa dạng	Tổng
Không áp dụng	13 86,67%	20 86,96%	11 61,11%	44 78,57%
Áp dụng	2 13,33%	3 13,04%	7 38,89%	12 21,43%
Tổng	15 100,00%	23 100,00%	18 100,00%	56 100,00%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 5: 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.

cứ trên tác giả xây dựng giả thuyết sau:

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

Sự đa dạng của sản phẩm

Bjornenak (1997) đã nghiên cứu mối quan hệ của sự đa dạng của sản phẩm với việc áp dụng phương pháp ABC. Bjornenak chia số lượng sản phẩm của các công ty thành 4 nhóm: Nhóm 1 gồm 1-10 sản phẩm; nhóm 2 gồm 11-100 sản phẩm; nhóm 3 gồm 101-1000 sản phẩm; nhóm 4 có trên 1000 sản phẩm. Kết quả điều tra cho thấy các công ty có nhiều sản phẩm áp dụng phương pháp ABC nhiều hơn. Cụ thể đối với các công ty áp dụng phương pháp kế toán ABC nhóm 4 chiếm 34%, trong khi nhóm 1 chỉ là 15%. Từ những kết quả này, tác giả xem xét giả thuyết sau:

H2: Công ty có số lượng sản phẩm lớn có xu hướng áp dụng ABC cao hơn.

Cấu trúc chi phí hay tỷ lệ chi phí gián tiếp

Nghiên cứu của Booth & Giacobbe (1997) chỉ ra rằng các công ty có tỷ lệ chi phí gián tiếp cao hơn có xu hướng quan tâm tới phương pháp ABC hơn. Tuy nhiên, nghiên cứu này không tìm hiểu liệu sau đó các công ty này có thực sự áp dụng phương pháp ABC hay không. Clarke (1992) chỉ ra rằng các công ty có tỷ lệ chi phí gián tiếp nhỏ trong tổng số chi phí ít quan tâm tới việc áp dụng phương pháp ABC.

Vân Nguyễn & Brooks (1997) đã xem xét tỷ lệ chi phí gián tiếp trong tổng chi phí giữa các công ty áp dụng phương pháp ABC và các công ty không

áp dụng phương pháp ABC. Nghiên cứu đã giả định rằng các công ty có tỷ lệ chi phí gián tiếp trong tổng chi phí của các công ty thuộc nhóm 1 (là nhóm đã áp dụng hoặc có ý định áp dụng ABC) sẽ cao hơn tỷ lệ này trong các công ty thuộc nhóm 2 (là những công ty không có ý định áp dụng phương pháp ABC). Áp dụng T-test cho kết quả là không có sự khác nhau đáng kể giữa hai nhóm này (t-value = -,48). Từ các nghiên cứu này tác giả đã xây dựng giả thuyết sau:

H3: Doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí gián tiếp cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

Năng lực cạnh tranh

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, cạnh tranh không chỉ về giá cả mà còn về chất lượng, tính đa dạng, linh hoạt của sản phẩm, và thời gian đáp ứng. Những vấn đề cạnh tranh tăng lên khiến các doanh nghiệp phải tập trung vào chức năng sản xuất như một vấn đề chiến lược quan trọng, tạo nên lợi thế cạnh tranh. Cạnh tranh sẽ được đo bằng hai cách là cạnh tranh về chất lượng và cạnh tranh về giá. Căn cứ vào nghiên cứu này tác giả đưa ra giả thuyết sau:

H4: Doanh nghiệp đối mặt với áp lực cạnh tranh cao có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

Mức độ quan trọng của thông tin chi phí

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 theo nghiên cứu của Cooper & Kaplan

Bảng 6: 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	21 91,30%	18 78,26%	5 50,00%	44 78,57%
Áp dụng	2 8,70%	5 21,74%	5 50,00%	12 21,43%
Tổng	23 100,00%	23 100,00%	10 100,00%	56 100,00%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 7: 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.

(1988). Căn cứ vào các nghiên cứu này tác giả đưa ra giả thuyết sau:

H5: Mức độ quan trọng của thông tin chi phí tăng doanh nghiệp có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

$$\ln[\text{Prob}(Y=1)/(1-\text{Prob}(Y=1))] = b_0 + b_1 \cdot \text{QUYMO} + b_2 \cdot \text{CHIPHI} + b_3 \cdot \text{DADANG} + b_4 \cdot \text{CANHTRANH} + b_5 \cdot \text{THONGTIN} + e \quad (1)$$

Trong đó:

Y: Biến phụ thuộc, nhận hai giá trị 1 (nếu doanh nghiệp áp dụng ABC) và 0 (nếu 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 (Taha, 2011).

Mức 1: Doanh nghiệp có số lượng lao động dưới 10 (lao động) được mã hóa là 1. Tương tự các mức 2, 3, 4, 5, 6 tương ứng với số lượng lao động là 11-200, 201-300, 301-500, 501-1000 và trên 1000 lao động.

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 (Taha, 2011): 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 35-50%).

DADANG: Sự đa dạng của sản phẩm, được phân

chia làm 6 mức (Taha, 2011): Nhận giá trị bằng 1 nếu chỉ có từ 1 đến 10 sản phẩm, nhận giá trị bằng 2 nếu có từ 10 đến 50 sản phẩm. Nhận giá trị bằng 3 nếu sản xuất từ 50 đến 100 sản phẩm, bằng 4 nếu số lượng sản phẩm từ 100 đến 200 sản phẩm, bằng 5 nếu từ 200 đến 300 sản phẩm, nhận giá trị bằng 6 nếu trên 300 sản phẩm.

CANHTRANH: Năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp được xem xét theo hai yếu tố là cạnh tranh chất lượng và cạnh tranh giá, được phân loại về các mức độ: ít quan trọng mã hóa là số 1, quan trọng mã hóa là số 2, rất quan trọng mã hóa là số 3.

THONGTIN: Là mức độ quan trọng của thông tin chi phí đối với doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp có mức độ quan trọng ít được mã hóa là 1, quan trọng được mã hóa là 2, rất quan trọng là 3.

e: Sai số ngẫu nhiên

Qua những nghiên cứu về việc áp dụng phương pháp ABC trên thế giới kết hợp với thực trạng ở Việt Nam, tác giả đã xây dựng Bảng hỏi 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 trên.

3.2. Thu thập số liệu

Để thu thập số liệu tác giả sử dụng Bảng hỏi gồm 30 câu, chia thành 3 nhóm, trong đó Khảo sát được tiến hành trong giai đoạn tháng 10 năm 2017 đến tháng 12 năm 2017, được gửi bằng thư tay tới kế toán trưởng 187 công ty được phẩm tại Việt Nam trên phạm vi cả nước, có địa chỉ rõ ràng theo cung

Bảng 8: Cạnh tranh chất lượng và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Ít quan trọng	Quan trọng	Rất quan trọng	Tổng
Chưa áp dụng	9	18	17	44
	0,8182	0,9	0,68	0,696
Đã áp dụng	2	2	8	12
	0,111	0,1	0,32	0,304
Tổng	11	20	25	56
	1	1	1	1

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 9: 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.

cấp của Hiệp hội Doanh nghiệp Dược Việt Nam năm 2017.

Để thu thập số liệu, các tác giả sử dụng bảng hỏi. Các câu hỏi khảo sát được chia làm 3 nhóm chính. Nhóm thứ nhất bao gồm các câu hỏi từ câu 1 đến câu 11 nhằm tìm hiểu những thông tin cụ thể về công ty như lĩnh vực kinh doanh, số lượng sản phẩm, quy trình sản xuất, cấu trúc chi phí, tầm quan trọng của thông tin chi phí, chiến lược cạnh tranh của các doanh nghiệp dược. Trong đó câu số 11 chi tiết tìm hiểu chi tiết về trạng thái áp dụng phương pháp ABC.

Nhóm thứ hai (câu 12-27) được thiết kế để điều tra công tác kế toán chi phí tại các doanh nghiệp niêm yết chưa áp dụng phương pháp ABC, nguyên nhân và những khó khăn gây cản trở trong việc áp dụng ABC, lý do không áp dụng, từ chối áp dụng và không xem xét đến việc áp dụng ABC.

Nhóm thứ ba (28-30) điều tra các doanh nghiệp đang áp dụng ABC về trạng thái áp dụng ABC, sự phối hợp trong việc áp dụng ABC, lý do áp dụng, mức độ thành công, những khó khăn khi áp dụng ABC.

4. Kết quả nghiên cứu

Số bảng khảo sát nhận được là 71 trên tổng số 187 được gửi đi (tương đương với 38%). Trong đó có 56 bảng hợp lệ. Trong 56 doanh nghiệp trả lời có 12 doanh nghiệp có áp dụng phương pháp ABC, trong đó có 11 doanh nghiệp mới đang áp dụng thí điểm, chỉ có 1 doanh nghiệp là công ty cổ phần dược phẩm Hà Tây là đã áp dụng phương pháp kế toán ABC

trong một vài mảng. Căn cứ trên kết quả chạy phần mềm SPSS mối quan hệ của các nhân tố tác động tới việc áp dụng phương pháp ABC được thể hiện cụ thể như sau:

Quy mô doanh nghiệp

Trong bài nghiên cứu, trạng thái áp dụng ABC được chia ra làm 2 nhóm chính là áp dụng và chưa áp dụng. Tuy nhiên, để phân tích sâu hơn thực trạng áp dụng trong câu hỏi số 11 tác giả đã đề cập đến 6 mức độ là: áp dụng toàn bộ, áp dụng một phần, áp dụng thí điểm (xếp vào nhóm áp dụng), đang xem xét áp dụng, loại bỏ sau khi xem xét và chưa hề xem xét (được xếp vào nhóm không áp dụng).

Như vậy, bảng phân tích Crosstabulation cho biến quy mô ban đầu là ma trận 2x6, bao gồm 2 mức đo trạng thái áp dụng ABC (có hoặc không) và 6 mức đo quy mô doanh nghiệp (số lượng nhân viên). Tuy nhiên, một số ô trong ma trận có số quan sát bằng 0. Những giá trị bằng 0 này được nhấn mạnh bởi Siegel & Castellan (1988) là sẽ làm biến dạng giá trị của Chi-Square. Do vậy, bảng ma trận này được thu hẹp lại bằng cách điều chỉnh các mức quy mô. Cụ thể:

- Quy mô nhỏ (dưới 200 lao động) được gộp bởi 2 mức quy mô 1 và 2 ban đầu.
- Quy mô vừa (từ 200-500 lao động) được gộp lại bởi mức quy mô 3 và 4 ban đầu.
- Quy mô lớn (trên 500 lao động) được gộp lại bởi mức quy mô 5 và 6 ban đầu.

Kết quả Bảng 2 có thể thấy 66,67% doanh nghiệp

Bảng 10: Thông tin chi phí và trạng thái áp dụng ABC

Nhóm	Ít quan trọng	Quan trọng	Rất quan trọng	Tổng
Không áp dụng	7 87,50%	26 74,29%	11 84,62%	44 78,57%
Áp dụng	1 12,50%	9 25,71%	2 35,29%	12 21,43%
Tổng	8 100,00%	35 100,00%	13 100,00%	56 100,00%

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

Bảng 11: Kết quả kiểm định nhóm thông tin chi phí

Chỉ tiêu	Giá trị	Mức ý nghĩa
Chi-Square	1,04	0,5945
Cramer's V	0,136	0,5945

Nguồn: Theo kết quả điều tra.

quy mô lớn đã tiến hành áp dụng ABC, trong khi chỉ có 4,35% 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 có thể thấy 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 quy mô doanh nghiệp và trạng thái áp dụng phương pháp ABC.

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: 10-50 sản phẩm (gộp nhóm 1 và 2 ban đầu), nhóm đa dạng: 50-150 sản phẩm (gộp nhóm 3 và 4 ban đầu), nhóm rất đa dạng: trên 150 sản phẩm (gộp nhóm 5 và 6 ban đầu). Kết quả thu được tại Bảng 4.

Như vậy các doanh nghiệp có số lượng sản phẩm

đa dạng có xu hướng áp dụng ABC nhiều hơn.

Kết quả Bảng 5 cho thấy có 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.

Cấu trúc chi phí

Do tỷ lệ chi phí chung của các doanh nghiệp dao động từ 10% đến 35% nên các câu trả lời được chia thành 3 mức: Tỷ lệ thấp (10% đến 20%), tỷ lệ trung bình (trên 20% đến 30%) và tỷ lệ cao (trên 30% đến 35%) (Bảng 6).

Do đó khi tỷ lệ chi phí sản xuất chung tăng thì tỷ lệ áp dụng phương pháp ABC cũng tăng.

Kiểm định Chi-Square cho kết quả 12,136 và $p\text{-value} = 0,002$ chứng tỏ cấu trúc chi phí có ảnh hưởng trong việc áp dụng ABC tại các doanh nghiệp được Việt Nam. Hệ số Cramer's $V = 0,466$ cho thấy mối quan hệ giữa cấu trúc chi phí và trạng thái áp dụng ABC.

Bảng 12: Kết quả chạy hồi quy nhị phân Binary Logistic

	(1)	(2)
QUYMO	0,003*** (0,001)	0,003** (0,002)
CHIPHI	0,227*** (0,067)	0,129** (0,061)
DADANG	0,008** (0,003)	0,010*** (0,003)
CANHTRANHCHATLUONG	0,301* (0,160)	
CANHTRANHGIA		1,605* (0,863)
THONGTIN	-0,788 (0,775)	-0,671 (0,611)
_cons	-16,129** (7,317)	-11,624* (6,891)
N	56	56
pseudo R^2	0,646	0,729

Sai số chuẩn ở trong ngoặc: * $p < 0,10$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,01$.

Nguồn: Tổng hợp kết quả điều tra.

Bảng 13: Tổng hợp kết quả nghiên cứu

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

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra.

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 Dược. 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. Như vậy giả thuyết H4 được chia thành H_{41} và H_{42} .

Cạnh tranh về 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 8.

Bảng 8 có thể 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-square 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 có mối quan hệ giữa cạnh tranh về chất lượng với việc áp dụng ABC.

Tương tự kết quả Kiểm định Chi-bình phương cạnh tranh về giá cho kết quả 12,745 và p-value = 0,002 chứng tỏ cạnh tranh giá có ảnh hưởng trong việc áp dụng ABC tại Việt Nam. Hệ số Cramer's V = 0,477 cho thấy mỗi có mối quan hệ giữa cạnh tranh về giá với việc áp dụng ABC.

Mức độ quan trọng của thông tin chi phí

Bảng 10 có thể thấy mức độ quan trọng của thông tin chi phí tăng thì tỷ lệ các doanh nghiệp áp dụng ABC cũng tăng. Tuy nhiên, quan sát giá trị Chi-

square trong Bảng 11 có thể thấy Chi-Square = 1,04 và p-value = 0,5945 chứng tỏ chưa có mối quan hệ giữa mức độ quan trọng của thông tin chi phí và việc áp dụng ABC của doanh nghiệp.

Sau khi kiểm định đơn biến bằng kiểm định Chi-square, tác giả tiến hành chạy hồi quy nhị phân binary logistic. Mô hình hồi quy binary logistic sử dụng biến phụ thuộc dạng nhị phân để ước lượng xác suất một sự kiện sẽ xảy ra với những thông tin của biến độc lập. Thông tin cần thu thập về biến phụ thuộc là một sự kiện nào đó có xảy ra hay không, biến phụ thuộc Y lúc này có hai giá trị 0 và 1, với 0 là không xảy ra sự kiện và 1 là có xảy ra (Spicer, 2004). Bảng 12 hiển thị hai kết quả dựa trên phân loại nhân tố cạnh tranh bằng hai cách là cạnh tranh về chất lượng và cạnh tranh về giá.

Phương trình được viết lại như sau:

$$\begin{aligned} & \ln[\text{Prob}(\text{Apdung}=1)/ (1-\text{Prob}(\text{Apdung}=1))] \\ &= -16,129 + 0,003 \cdot \text{QUYMO} + 0,227 \cdot \text{CHIPHI} \\ &+ 0,008 \cdot \text{DADANG} + 0,301 \cdot \text{CANHTRANH} - \\ &0,788 \cdot \text{THONGTIN} \quad (1a) \end{aligned}$$

Hoặc:

$$\begin{aligned} & \ln[\text{Prob}(\text{Apdung}=1)/ (1-\text{Prob}(\text{Apdung}=1))] \\ &= -11,624 + 0,003 \cdot \text{QUYMO} + 0,129 \cdot \text{CHIPHI} \\ &+ 0,010 \cdot \text{DADANG} + 1,605 \cdot \text{CANHTRANH} - \\ &0,671 \cdot \text{THONGTIN} \quad (1b) \end{aligned}$$

Kết quả kiểm định giá trị R^2 nhận được là 0,646 hoặc 0,729 cho thấy các biến độc lập trong mô hình đã giải thích được 64,6% hoặc 72,9% sự biến thiên của trạng thái áp dụng ABC tại các doanh nghiệp dược phẩm Việt Nam.

Kết quả chạy hồi quy nhị phân binary logistic đưa ra kết luận tại Bảng 13.

Ngoài việc kiểm định các nhân tố ảnh hưởng việc

áp dụng phương pháp ABC, kết quả điều tra cũng cho thấy:

Thứ nhất, mức độ áp dụng ABC tại các doanh nghiệp được Việt Nam chưa cao.

Tỷ lệ áp dụng ABC (21%) của các công ty được Việt Nam còn thấp. Mặc dù đã có ba doanh nghiệp áp dụng ABC vào tính giá thành sản phẩm tuy nhiên có tới 2/3 doanh nghiệp mới đang áp dụng thử nghiệm, chỉ có một doanh nghiệp duy nhất đã thực sự áp dụng phương pháp này.

Thứ hai, doanh nghiệp áp dụng phương pháp ABC chưa triệt để.

Doanh nghiệp đã tiến hành áp dụng phương pháp tính giá ABC cho từng sản phẩm dựa vào số liệu thu thập được theo từng tháng. Trong khi đó, nếu tận dụng một cách triệt để ABC, công ty hoàn toàn có thể tính giá sản phẩm theo từng lô sản xuất.

Thứ ba, chưa khai thác tối đa lợi ích của ABC.

Như đã đề cập về những ưu điểm của hệ thống ABC, theo những nghiên cứu thực tế trên thế giới thì những lợi ích thực tế mà các doanh nghiệp nhận thấy khi áp dụng ABC như quản trị chi phí tốt hơn, tăng khả năng cạnh tranh hỗ trợ các hoạt động cải thiện khác như quản lý chất lượng toàn diện (Total quality management - TQM) và hệ thống sản xuất tức thời (Just in time - JIT), cải thiện chất lượng sản phẩm thông qua việc thiết kế quy trình nhờ vào việc xác định được nguồn của thông tin chi phí. Tuy nhiên, khi áp dụng ABC, các doanh nghiệp sản xuất được phẩm Việt Nam chỉ mới dừng lại ở một số mục đích, chủ yếu là định giá sản phẩm, dự toán ngân sách và cắt giảm chi phí. Thông tin ABC dùng cho các mục đích quản trị khác như xây dựng hệ thống đánh giá và khen thưởng, các quyết định đầu tư, tái cấu trúc, ra các sáng kiến về chất lượng...hầu như không thấy được sử dụng.

5. Kết luận và kiến nghị

Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng, bài viết đã xây dựng mô hình 5 nhân tố và tìm ra 4 nhân tố tác động tới việc áp dụng phương pháp ABC của công ty sản xuất được phẩm đó là quy mô doanh nghiệp, cấu trúc chi phí, sự đa dạng của sản phẩm, năng lực cạnh tranh. Ngoài ra, nghiên cứu cũng chỉ ra đặc điểm của các công ty sản xuất được phẩm hoàn toàn phù hợp với việc áp dụng phương pháp ABC. Kết quả khảo sát cũng cho thấy gần 53% các doanh nghiệp trả lời tỷ lệ chi phí sản xuất chung sẽ tăng trong vòng 5 năm tới. Như vậy, các doanh

ng nghiệp sản xuất được phẩm đủ điều kiện để áp dụng phương pháp ABC. Để áp dụng phương pháp ABC hiệu quả hơn các doanh nghiệp nên:

Thứ nhất, khai thác triệt để lợi ích ABC, gắn ABC và ABM (Activity Based Management - Quản trị theo hoạt động).

Việc áp dụng ABC mới chỉ dừng lại chủ yếu ở việc cung cấp thông tin giá thành và kiểm soát chi phí. Tuy nhiên, các lợi ích khác như hỗ trợ các hoạt động như cải thiện hệ thống quản trị chất lượng (TQM), hệ thống quản lý sản xuất tức thời (JIT), cải tiến quy trình, chất lượng sản phẩm...hầu như chưa được ứng dụng. Công ty cần sử dụng thông tin của phương pháp ABC để kiểm soát phân bổ chi phí sản xuất chung và áp dụng ABM quản trị theo hoạt động để xác định và xóa bỏ những hoạt động tạo ra chi phí nhưng không tạo thêm giá trị sản phẩm, nhằm nâng cao hiệu quả quản trị tại doanh nghiệp sản xuất được phẩm.

Thứ hai, xây dựng hệ thống kế toán quản trị vững mạnh.

Kế toán quản trị chi phí hiện nay chưa được coi trọng đúng mức tại các doanh nghiệp sản xuất được phẩm. Để áp dụng phương pháp ABC đạt hiệu quả tốt, doanh nghiệp sản xuất được phẩm cần xây dựng hệ thống kế toán quản trị vững mạnh. Một hệ thống kế toán quản trị được áp dụng vào trong doanh nghiệp, vận hành đồng thời với hệ thống kế toán tài chính, ngoài sự hướng dẫn.

Thứ ba, thành lập nhóm chuyên viên phụ trách thực hiện phương pháp ABC.

Do việc lên kế hoạch và thực hiện áp dụng thành công phương pháp ABC tương đối phức tạp nên cần thành lập một nhóm các chuyên viên chuyên trách về ABC. Nhóm chuyên trách này bao gồm ít nhất 4 thành viên như sau: nhóm trưởng, kế toán chi phí, giám sát sản xuất, kỹ sư công nghệ.

Bài nghiên cứu cũng tồn tại hạn chế về số lượng các doanh nghiệp trả lời bảng hỏi, tỷ lệ phúc đáp là 30%, tỷ lệ các doanh nghiệp được áp dụng phương pháp ABC là thấp, mới có 21% các doanh nghiệp trả lời có áp dụng phương pháp ABC nhưng chỉ có một doanh nghiệp thực sự áp dụng. Các nghiên cứu trong tương lai nên khắc phục hạn chế này bằng cách có thể chọn nghiên cứu ở các ngành nghề khác.

Tài liệu tham khảo:

- Anderson, S.W. (1995), 'A Framework for assessing cost management systems change: The case of activity-based costing implementation at General Motors 1986- 1993', *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- Bjornenak, T. (1997), 'Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway', *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Booth, P. & Giacobbe, F. (1997), 'Activity-based costing in Australian manufacturing firms: Key survey findings', *Management Accounting Issues Report*, 5, 1-6.
- Bộ Y tế (2018), Quy hoạch tổng thể phát triển ngành dược Việt Nam đến năm 2020 và tầm nhìn đến năm 2030, Hà Nội.
- Bùi Thị Minh Hải (2012), 'Rào cản và khó khăn trong áp dụng kế toán chi phí theo hoạt động', *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 186, 59-64.
- Clarke, P. (1992), 'Management Accounting practices in Irish manufacturing businesses: A pilot study', *Irish Accounting and Finance Association Proceedings*, Irish Accounting and Finance Association, 17-34.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1998), *The Design of management Systems: Text and Cases*, 2nd edition, Prentice Hall International, INC.
- Đào Thị Thu Giang (2012), *Giáo trình kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Khoa học và Kỹ thuật, Hà Nội.
- Horngren, C.T., Datar, S.M. & Foster, G. (1997), *Cost accounting: A managerial emphasis*, 9th edition, Prentice Hall, International, Inc.
- Innes, J. & Mitchell, F. (1995), 'A survey of activity-based costing in the UK's largest companies', *Management Accounting Research*, 6(2), 137-153.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987), 'The rise and fall of management accounting', *Management Accounting*, 68(7), 22-31.
- 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.
- Kock, S. (1995), 'Implementation considerations for ABC systems in service firms: The unavoidable challenge', *Management Decision*, 33, 57- 63.
- Mishra, B. & Vaysman, I. (2001), 'Cost-system choice and incentives – Traditional Vs Activity-based costing', *Journal of Accounting Research*, 39(3), 619- 641.
- Nguyen, H.V. & Brooks, A. (1997), 'An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing', *Asian Review of Accounting*, 5(1), 1-18.
- Nguyễn Việt Hưng (2016), 'Các nguyên nhân cản trở vận dụng phương pháp phân bổ theo mức độ hoạt động vào các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam', *Tạp chí Khoa học Tài chính Kế toán*, 6, 68-74.
- Phạm Duy (2006), 'Kế toán chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing – ABC)', *Tạp chí Kế toán*, 69, 14-16.
- Quang Khải (2006), 'Hệ thống xác lập chi phí dựa trên hoạt động', *Tạp chí Kế toán*, 60, 25-27.
- Siegel, S. & Castellan, N.J (1988), *Nonparametric statistics for the behavioural sciences*, McGraw-Hill, New York.
- Spicer, J. (2004), *Making sense of multivariate data analysis*, Sage Publications, California, 123-151.
- Taha Ahmadzadeh, Hossien Etemadi & Ahmed Pifeh (2011), 'Exploration of factors influencing on choice the Activity-Based costing system in Iranian organizations', *International Journal of Bussiness Administration*, 2(1), 61-70.
- Trần Đức Nam (2009), 'Bàn thêm về phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động', *Tạp chí Kế toán*, 77, 12-14.