

# Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ chấp nhận áp dụng phương pháp chi phí dựa trên cơ sở hoạt động tại TP. Hồ Chí Minh

VŨ THANH LONG

## Tóm tắt

Bài viết đánh giá ảnh hưởng của các nhân tố thuộc về công nghệ và tổ chức tác động đến mức độ chấp nhận áp dụng phương pháp chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (Activity-based costing - ABC) trong các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh. Kết quả nghiên cứu cho thấy, có 3 nhân tố thuộc tổ chức (Quy mô; Hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao; Hỗ trợ của đội dự án nội bộ) và 2 nhân tố thuộc công nghệ (Sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm; Lợi ích cân xứng) tác động đáng kể và có ý nghĩa thống kê đến mức độ chấp nhận áp dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh.

**Từ khóa:** ABC, công nghệ, tổ chức, mức độ chấp nhận

## Summary

This paper assesses the impact of technological and organizational factors on the adoption of Activity-based costing (ABC) in manufacturing enterprises in Ho Chi Minh City. The fruits reveal three organizational factors (Scale; Support of senior managers; Support of internal project team) and two technological factors (Diversity and complexity of products; Proportional benefits) that create a dramatic and statistically significant impact on the acceptance of the application of the ABC method in the aforementioned enterprises.

**Keywords:** ABC, technology, organization, level of acceptance

## GIỚI THIỆU

ABC cũng đã được nghiên cứu từ nhiều góc độ khác nhau trong một thời gian khá lâu ở nhiều nước. Đến nay, lý thuyết về ABC đã được bổ sung rất nhiều. Các nghiên cứu đã lập luận rằng, các tổ chức có được lợi ích thông qua ABC tăng hiệu quả hoạt động là rất rõ ràng. Tuy nhiên, nhiều nghiên cứu cũng nhận thấy rằng, mức độ chấp nhận áp dụng ABC vẫn được coi là thấp (Maeland và Ibrahim, 2007). Cùng với xu hướng đó, hiện nay tại Việt Nam, số lượng doanh nghiệp sản xuất chấp nhận áp dụng ABC vẫn còn rất thấp. Thực tiễn cho thấy, hiện có ít nghiên cứu xem xét các nhân tố thực sự quan trọng tác động đến mức độ chấp nhận ABC.

## CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### Cơ sở lý thuyết

#### Khái niệm mức độ chấp nhận áp dụng ABC

Sự phát triển của các nghiên cứu về chấp nhận ABC bắt đầu từ nghiên cứu điển hình của Anderson (1995). Theo đó, nghiên cứu đã sử dụng khái niệm về chấp nhận sự đổi mới và quy trình các giai đoạn thực hiện sự đổi mới dựa trên lý thuyết về đổi mới hệ thống thông tin (Kwon và Zmud, 1987).

Cùng hướng nghiên cứu, Gosselin (1997) đã chỉ ra 3 cấp độ chấp nhận lý hoạt động: AA, ACA, ABC.

\* Trường Đại học Văn Hiến

Ngày nhận bài: 25/01/2020, Ngày phản biên: 12/02/2020; Ngày duyệt đăng: 19/02/2020

(i) Mức độ thấp nhất của quản trị hoạt động là: AA (Activity Analysis) bao gồm việc xác định các hoạt động và quy trình thực hiện nhằm chuyển đổi nguyên liệu, nhân công và các nguồn lực tài nguyên khác thành đầu ra;

(ii) ACA (Activity Cost Analysis) cao cấp hơn AA khi nó được dùng để xác định chi phí của từng hoạt động và các nhân tố khiến chi phí bị thay đổi;

(iii) ABC là cấp độ nâng cấp tiếp theo để theo dõi chi phí cho các sản phẩm và dịch vụ thông qua việc xác định các nhóm chi phí hoạt động đồng nhất, cũng như áp dụng tính tổng chi phí cho chúng dựa trên đo lường các hoạt động được tiêu thụ bởi các sản phẩm và dịch vụ đó. ABC rất quan trọng đối với các đơn vị kinh doanh đang tìm cách đo lường chi phí sản phẩm/dịch vụ với mục đích đưa ra quyết định về sản phẩm/dịch vụ một cách đúng đắn. Đây là mức độ quản trị chi phí tối ưu và hiệu quả nhất.

Baird (2007) lưu ý rằng, các đơn vị kinh doanh có thể áp dụng quản lý hoạt động ở bất kỳ cấp độ nào, tùy thuộc vào tình hình của họ. Cụ thể hơn, theo Baird (2007), các đơn vị kinh doanh có thể chấp nhận mức độ quản lý hoạt động thấp hơn (AA hoặc ACA), mà không tiến hành ABC.

#### Các nhân tố tác động đến mức độ chấp nhận

##### Nhân tố thuộc tổ chức

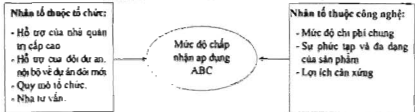
Đó là những nhân tố liên quan đến quy trình và môi trường trong tổ chức. Sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao, hỗ trợ của đội dự án, quy mô tổ chức và sự hữu ích của các nhà tư vấn là các nhân tố thuộc tổ chức được xem xét trong nghiên cứu này (Bjørnenak, 1997; Clarke et al, 1997; Van Nguyen và Brooks, 1997; Booth và Giacobbe, 1998).

##### Các nhân tố thuộc công nghệ

- Tỷ lệ chi phí chung: Các nghiên cứu về ABC đã lập luận rằng, chi phí chung đang trở thành một thành phần ngày càng lớn trong chi phí sản phẩm. Điều này dẫn đến sự không chính xác vốn có trong các hệ thống chi phí dựa trên khối lượng truyền thống và các hệ thống này trở nên có vấn đề. Do đó, ABC là một phương pháp phân bổ chi phí chung chính xác hơn, là một hệ thống chi phí tốt hơn cho các công ty đương đại (Cooper, 1988; Drury, 1989; Mitchell, 1994).

- Sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm: Những người đề xướng ban đầu của ABC

HÌNH: MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU ĐỀ XUẤT



Nguồn: Tác giả đề xuất

BẢNG 1: KẾT QUẢ PHÂN TÍCH CHẤT LƯỢNG THANG ĐO BẢNG HÊ SỐ CRONBACH'S ALPHA

Nhân tố	Cronbach's Alpha	Số lượng DN (N)	Cronbach's Alpha	Nhân tố
Hỗ trợ cấp cao	0.831	127	0.901	Tỷ lệ chi phí chung
Quy mô	0.913		0.845	Sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm
Hỗ trợ của đội dự án nội bộ	0.877		0.985	Lợi ích cân xứng
Nhà tư vấn	0.917		0.846	Mức độ chấp nhận

Nguồn: Tính toán của tác giả

cho rằng, sự phức tạp và tính đa dạng của sản phẩm cao đã làm tăng sự không chính xác của chi phí phát sinh từ các hệ thống chi phí truyền thống (Cooper, 1988).

- Lợi ích cân xứng: Kwon và Zmud (1987) đã định nghĩa lợi ích cân xứng là "mức độ của sự đổi mới được coi là cung cấp nhiều lợi ích cho tổ chức hơn những đổi mới khác hoặc việc giữ nguyên như lúc không đổi mới. Những lợi ích chi phí này có thể phản ánh tính hợp lý về mặt kinh tế và tính chính đáng về xã hội hay chính trị". Do đó, lợi ích cân xứng có thể có cả lợi nhuận kinh tế và các nhân tố xã hội.

Trên cơ sở tổng hợp các lý thuyết liên quan, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu như Hình.

#### Phương pháp nghiên cứu

Tác giả đã gửi 200 bảng câu hỏi đến các doanh nghiệp sản xuất có quy mô vừa và lớn trên địa bàn TP. Hồ Chí Minh. Kết quả nhận được 129 phiếu khảo sát (109 phiếu trên Google Document, còn lại là 20 phiếu được khảo sát trực tiếp), trong đó có 3 phiếu bị loại do không hợp lệ. Do đó, số lượng quan sát còn lại để đưa vào phân tích là 126 phiếu. Dữ liệu thu được từ phiếu sẽ được nhập vào phần mềm chuyên dụng SPSS 20.0 (Bài viết sử dụng cách viết số thập phân theo chuẩn quốc tế).

#### KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

##### Kiểm định Cronbach's Alpha

Kết quả Bảng 1 cho thấy, 20 thang đo của 7 biến độc lập và 3 thang đo của biến phụ thuộc đều có hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3 và hệ số tin cậy Cronbach's Alpha đều lớn hơn 0.6. Vì vậy, tất cả 8 biến nghiên cứu, với 23 thang đo đều đáp ứng được độ tin cậy và được đưa vào phân tích ở bước tiếp theo.

##### Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Kết quả kiểm định Bartlett (Bảng 2) cho thấy, giữa các biến trong tổng thể có mối tương quan với nhau (Sig. = 0.000). Đồng thời, hệ số KMO = 0.56 > 0.5 Chứng tỏ phân tích nhân tố để nhóm các biến lại với

BẢNG 2: HỆ SỐ KMO VÀ KIỂM ĐỊNH BARTLETT

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0.56
Bartlett's Test of Sphericity	Approx Chi-Square	2420.67
	Df	190
	Sig.	0.000

BẢNG 3: MA TRẬN XOAY

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
QM2	.924						
QM1	.894						
QM3	.826						
QM4	.798						
DDPT1		.892					
DDPT3		.864					
DDPT2		.798					
DDPT4		.593					
TEAM1			.918				
TEAM2			.904				
TEAM3			.850				
HTCC1				.902			
HTCC3				.885			
HTCC2				.708			
LI1					.973		
LI2					.965		
TV2						.946	
TV1						.914	
TL2							.926
TL1							.920

BẢNG 4: THÔNG SỐ THỐNG KÊ TRONG MÔ HÌNH HỒI QUY

Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa		t	Sig.	Thông kê đa cộng tuyến	
	B	Sai số	Beta				Tolerance	VIF
(Constant)	-1.131E-16	.049			.000	1.00		
Quy mô	.455	.049	.455	9.267	.000	1.000	1.000	1.000
Đa dạng và phức tạp	.634	.049	.634	12.91	.000	1.000	1.000	1.000
Hỗ trợ của đội dự án	.204	.049	.204	4.151	.000	1.000	1.000	1.000
Hỗ trợ từ nhà quản trị cấp cao	.189	.049	.189	3.860	.000	1.000	1.000	1.000
Lợi ích cân xứng	.151	.049	.151	3.081	.003	1.000	1.000	1.000
Nhà tư vấn	-.074	.049	-.074	-1.504	.135	1.000	1.000	1.000
Tỷ lệ chi phí chung	-.031	.049	-.031	-.636	.526	1.000	1.000	1.000

Nguồn: Tính toán của tác giả

nhau là thích hợp và dữ liệu phù hợp cho việc phân tích. Sau khi chạy Fixed number of factors cho thấy, phương sai trích là 84.320% > 50% đạt yêu cầu. Với phương pháp rút trích Principal components và phép xoay Varimax, có 7 nhân tố được rút trích ra từ các biến quan sát. Điều này cũng có nghĩa là 7 nhân tố rút trích ra thể hiện khả năng giải thích được 84.320% sự thay đổi của biến phụ thuộc trong tổng thể.

#### Phân tích EFA

Kết quả phân tích EFA (Bảng 3) cho thấy, hệ số tải nhân tố (Factor Loading) của các biến đều lớn hơn 0.5 và hiệu số giữa các thành phần trong cùng nhân tố đều lớn hơn 0.3. Kết quả các nhóm nhân tố được gom lại thành 7 nhóm với 20 biến quan sát, cụ thể như sau:

- Nhóm 1 (nhân tố Quy mô) gồm 4 biến: QM1, QM2, QM3, QM4.

- Nhóm 2 (nhân tố Đa dạng và phức tạp của sản phẩm) gồm 4 biến: DDPT1, DDPT2, DDPT3, DDPT4.

- Nhóm 3 (nhân tố Đội dự án nội bộ) gồm 3 biến: TEAM1, TEAM2, TEAM3.

- Nhóm 4 (nhân tố Hỗ trợ cấp cao) gồm 3 biến: HTCC1, HTCC2, HTCC3.

- Nhóm 5 (nhân tố Lợi ích cân xứng) gồm 2 biến: LI1, LI2.

- Nhóm 6 (nhân tố Tư vấn) gồm 2 biến: TV1, TV2.

- Nhóm 7 (nhân tố Tỷ lệ chi phí chung) gồm 2 biến: TL1, TL2.

#### Kiểm định hồi quy bội

Để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ chấp nhận áp dụng ABC trong các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh, mô hình tương quan tổng thể có dạng

$$ADOPT = F(QM, DDPT, TEAM, HTCC, LI, TV, TL).$$

Trong đó:

ADOPT: Biến phụ thuộc (mức độ chấp nhận áp dụng ABC).

Biến độc lập: (1) QM: Quy mô doanh nghiệp; (2) DDPT: Đa dạng và phức tạp của sản phẩm; (3) TEAM: Hỗ trợ của đội dự án nội bộ; (4) HTCC: Hỗ trợ từ nhà quản trị cấp cao; (5) LI: Lợi ích cân xứng; (6) TV: Nhà tư vấn; (7) TL: Tỷ lệ chi phí chung.

Việc xem xét trong các nhân tố độc lập, nhân tố nào thật sự tác động đến mức độ chấp nhận áp dụng ABC sẽ được thực hiện bằng mô hình hồi quy tuyến tính sau:

$$ADOPT = b_0 + b_1QM + b_2DDPT + b_3TEAM + b_4HTCC + b_5LI + b_6TV + b_7TL$$

Kết quả từ Bảng 4 cho thấy, các biến độc lập, gồm: QM, DDPT, TEAM, HTCC, LI có giá trị Sig. nhỏ hơn 0.5 thể hiện độ tin cậy cao và có ý nghĩa thống kê. Ngoài ra, hệ số VIF của các hệ số Beta đều nhỏ hơn 10 và số Tolerance đều > 0.5 cho thấy không có hiện tượng đa cộng tuyến xảy ra.

Phương trình hồi quy có dạng:

$$ADOPT = -1.131E-16 + .455*QM + .634*DDPT + .204*TEAM + .189*HTCC + .151*LI - .074*TV - .031*TL$$

#### Đánh giá mức độ phù hợp của mô hình hồi quy đa biến

Kết quả Bảng 5 cho thấy, giá trị hệ số tương quan là 0.846 > 0.5. Do vậy, đây là mô hình thích hợp để sử dụng đánh giá mối quan hệ giữa biến phụ thuộc và biến độc lập. Ngoài ra, hệ số xác định của mô hình hồi quy R<sup>2</sup> hiệu chỉnh là 0.699. Nghĩa là mô hình hồi quy tuyến tính đã xây dựng phù hợp với dữ liệu 69.9%. Điều này cho thấy, 69.9% sự biến thiên của biến phụ thuộc là do tác động của các biến độc lập QM, DDPT, TEAM, HTCC, LI. Kiểm định Durbin-Watson = 1.38 trong khoảng 1 < D < 3, nên không có hiện tượng tương quan của các phần dư.

BẢNG 5: MỨC ĐỘ PHÙ HỢP CỦA MÔ HÌNH

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.846 <sup>a</sup>	.716	.699	.54887213	.716	42.418	7	118	.000	1.380

Nguồn: Tính toán của tác giả

## KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý CHÍNH SÁCH

### Kết luận

Như vậy, kết quả nghiên cứu đã chỉ ra 5 nhân tố chính gồm: 3 nhân tố thuộc tổ chức (Quy mô; Hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao; Hỗ trợ của đội dự án nội bộ) và 2 nhân tố thuộc công nghệ (Sự đa dạng và phức tạp của sản phẩm; Lợi ích cân xứng) tác động đến mức độ chấp nhận áp dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh.

### Hàm ý chính sách

Các doanh nghiệp sản xuất tại TP. Hồ Chí Minh cần áp dụng phương pháp ABC một cách mạnh mẽ hơn nữa nhằm tính giá thành sản phẩm, dịch vụ chính xác hơn để doanh nghiệp có thể cạnh tranh về giá với các đối thủ. Từ đó, nâng cao hiệu quả của việc ra quyết định của nhà quản trị. Tuy nhiên, khi quyết định

chấp nhận áp dụng ABC các doanh nghiệp cần quan tâm đến một số khía cạnh sau:

*Một là*, khi nhận thấy mức độ phức tạp và đa dạng của các sản phẩm cao và khả năng kiểm soát chi phí theo phương pháp truyền thống là không hiệu quả, thì doanh nghiệp nên mạnh dạn chuyển đổi sang phương pháp ABC. Ngược lại, mức độ đa dạng và phức tạp của các sản phẩm là không cao và với hệ thống chi phí hiện tại vẫn có thể kiểm soát được chi phí tốt, thì doanh nghiệp nên cân nhắc khi quyết định áp dụng ABC, bởi chi phí để thực hiện ABC là không nhỏ.

*Hai là*, quy mô của doanh nghiệp càng lớn, thì càng nên áp dụng ABC, vì doanh nghiệp có đủ nguồn lực và việc kiểm soát chi phí sẽ tốt hơn. Một sự không chính xác nhỏ trong đo lường chi phí ở doanh nghiệp lớn sẽ dẫn đến sự kém hiệu quả càng lớn theo quy mô của doanh nghiệp.

*Ba là*, doanh nghiệp cần đặc biệt quan tâm đến lợi ích kinh tế, mà phương pháp ABC mang lại, nói cách khác, chi phí để áp dụng ABC phải nhỏ hơn lợi ích, mà nó mang lại. □

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Anderson, S. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at General Motors, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, 8(1), 3-17
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations, *Accounting & Finance*, 47(4), 551-569
- Booth, P. and F. Giacobbe (1998). *The impact of demand and supply factors in the diffusion of accounting innovations: the adoption of activity-based costing in Australian manufacturing firms*. Paper presented at the Sixth Biennial Management Accounting Research Conference, University of NSW, Sydney
- Clarke, P. J., N. T. Hill and K. Stevens (1997). *Activity-based costing in Ireland: barriers to and opportunities for change*, Working paper (University College, Dublin)
- Cooper, R. (1988). The rise of activity-based costing - part one: what is an activity-based costing system?, *Journal of Cost Management*, 2, 41-48
- Drury, C. (1989). Activity-based costing, *Management Accounting*, 67, 60-66
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 22, 105-122
- Kwon, T. and R. Zmud (1987). Unifying the fragmented models of information systems implementation, in: R. Boland and R. Hirscheim, eds., *Critical Issues in Information*
- Maelah, R., & Ibrahim, D. N. (2007). Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry, *Investment Management and Financial Innovations*, 4(2), 113-124
- Mitchell, F. (1994). A commentary on the applications of activity-based costing, *Management Accounting Research*, 5, 261-277
- Van Nguyen, H., and A. Brooks (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing, *Asian Accounting Review*, 5, 1-18