

ẢNH HƯỞNG CỦA CÁC NHÂN TỐ TỔ CHỨC ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN ABC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI NỘI ĐỊA

Đàm Phương Lan

Trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh thuộc Đại học Thái Nguyên

Email: landamphuong@tueba.edu.vn

Ngày nhận: 24/01/2017

Ngày nhận bản sửa: 28/3/2017

Ngày duyệt đăng: 25/5/2017

Tóm tắt:

Kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) là một phương pháp kế toán quản trị hiện đại, được phát triển vài thập kỷ gần đây với những lợi ích trong việc kiểm soát chi phí, đóng vai trò quan trọng trong quá trình ra quyết định. Thực tế đối với các doanh nghiệp Việt Nam, phương pháp ABC chưa thật sự được vận dụng triệt để. Bài báo phân tích ảnh hưởng của các nhân tố tổ chức đến việc vận dụng phương pháp này tại các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa thông qua mẫu khảo sát gồm 84 nhà quản lý các cấp, kế toán trưởng và kế toán chi phí thuộc 38 doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa khu vực đồng bằng sông Hồng và trung du miền núi phía Bắc. Kết quả phân tích cho thấy, việc vận dụng phương pháp kế toán ABC và thành công của phương pháp chịu sự ảnh hưởng từ các nhân tố: sự hỗ trợ từ các nhà quản lý cấp cao, liên kết đánh giá hiệu quả, sở hữu phi kế toán và đào tạo hệ thống ABC.

Từ khóa: Chi phí theo hoạt động (ABC), kế toán, nhân tố tổ chức, tác động, thức ăn chăn nuôi

Impacts of organizational factors on the application of activity based cost accounting method in domestic feedstuff enterprises

Abstract

Activity based cost (ABC) accounting is a modern management accounting method that provides benefits in cost control and thus plays crucial role in the decision-making process of executives. However, ABC has not been popular in Vietnamese enterprises. This paper analyzes the effects of organizational factors on the application of ABC in domestic feedstuff processing enterprises with the data from a survey with 84 managers at all levels, chief and CP Accountants of 38 domestic feedstuff processing companies in Red River Delta and Northern mountainous and midland area. It is shown from the results of the analysis that the use of the ABC method is both directly and indirectly influenced by factors such as senior managers' support, effectively evaluation, non-accounting ownership and ABC system training.

Key words: Activity based cost (ABC), Accounting, enterprises, feedstuff processing enterprises, impacts, organizational factors.

1. Giới thiệu

Thông tin kế toán chi phí (cost accounting – CP) chính xác đóng vai trò quan trọng để duy trì lợi thế cạnh tranh so với các đối thủ, đặc biệt đối với các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa Việt Nam trong điều kiện hiện nay. Được nhận định là

nước có tốc độ tăng trưởng về quy mô và sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp vào loại nhanh nhất thế giới, liên tục đạt 2 con số trong 20 năm qua, đưa sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp quy đổi từ 400.000 tấn năm 1993 lên 23,15 triệu tấn năm 2016, Việt Nam trở thành nước dẫn đầu ASEAN và thứ 10

thế giới. Tuy nhiên, với năng lực tự sản xuất của nhà máy trong nước có hạn, nên thị trường thức ăn chăn nuôi Việt Nam vẫn bị các doanh nghiệp nước ngoài thao túng. Chịu sức ép trên thị trường trước các đối thủ cạnh tranh có vốn đầu tư ngoại mạnh cả về vốn, công nghệ, khối doanh nghiệp nội địa vẫn luôn bị lép vế cả về thị phần và quyền tự chủ ngay trên sân nhà. Điều này đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp cần thay đổi chiến lược kinh doanh bằng việc tạo lập một hệ thống thông tin chi phí hiệu quả nhằm tăng khả năng kiểm soát chi phí.

Kế toán chi phí theo trên hoạt động (ABC) là một phương pháp kế toán quản trị được sử dụng để theo dõi, kiểm soát và đánh giá sự phân bổ của tất cả các thành phần của quá trình sản xuất kinh doanh bao gồm lao động, thời gian, chi phí và hiệu suất... với mục tiêu cung cấp các thông tin chính xác cho nhà quản trị trên cơ sở phân bổ các chi phí hoạt động cho các sản phẩm, dịch vụ thông qua các kích tố chi phí. ABC được coi là một sự đổi mới mạnh mẽ trong hệ thống kế toán quản trị, được nhiều doanh nghiệp trên thế giới lựa chọn, nhưng vẫn còn là khá mới mẻ với các doanh nghiệp Việt Nam. Trong giới hạn nghiên cứu của mình, tác giả chưa tìm thấy các nghiên cứu về việc vận dụng mô hình kế toán này trong các doanh nghiệp đặc thù tại Việt Nam, mặc dù đã có rất nhiều nghiên cứu lý thuyết thừa nhận về lợi ích của nó. Tuy nhiên, một kỹ thuật kế toán có thể được vận dụng thành công ở doanh nghiệp này, không có nghĩa nó cũng thành công ở một doanh nghiệp khác (Morakul và Wu, 2001). Mục tiêu của nghiên cứu này là xem xét sự ảnh hưởng đến việc vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC bằng cách sử dụng các nhân tố tổ chức trong bối cảnh các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa.

2. Cơ sở lý luận và tổng quan nghiên cứu

2.1. Cơ sở lý luận

Các công trình nghiên cứu về phương pháp kế toán ABC và các nhân tố tác động đến sự thành công của việc vận dụng ABC hầu hết tập trung vào các lý thuyết sau:

2.1.1. Lý thuyết bất định

Lý thuyết bất định đã được áp dụng để nghiên cứu kế toán quản trị từ giữa năm 1970, trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của doanh nghiệp. Theo quan điểm của lý thuyết bất định, kế toán quản trị được coi là thành phần của cơ cấu tổ

chức. Việc thông qua lý thuyết bất định để nghiên cứu kế toán quản trị là quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa hệ thống kế toán cụ thể với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức. Không thể có một hệ thống kế toán quản trị duy nhất áp dụng cho tất cả các tổ chức, hoặc có thể thỏa mãn tất cả các tình huống diễn ra trong một tổ chức. Hệ thống này cần phải có năng lực thích nghi với tất cả những thay đổi về môi trường, cạnh tranh, cơ cấu tổ chức hay công nghệ (Otley, 1980). Lý thuyết bất định cũng khẳng định rằng, các yếu tố tổ chức như sự ủng hộ của quản lý các cấp, hệ thống đào tạo... đóng một vai trò quan trọng trong việc thiết kế và thực hiện một hệ thống kiểm soát quản lý (Chenhall, 2003).

2.1.2. Lý thuyết xã hội học

Lý thuyết xã hội học nghiên cứu giải thích cách thức mà các tổ chức được thành lập thông qua sự tương tác giữa con người, tổ chức và xã hội. Covaleski & cộng sự kết luận rằng sự phù hợp với xã hội về hành vi của một tổ chức sẽ quyết định sự tồn tại và mức độ hiệu quả sản xuất của tổ chức đó (Covaleski & cộng sự, 1996). Theo lý thuyết xã hội học, hệ thống kế toán quản trị không chỉ là vấn đề mang tính nội bộ của một doanh nghiệp, mà nó chịu tác động ảnh hưởng trong một bối cảnh xã hội chung, không chỉ liên quan đến việc giải quyết các mối quan hệ nội bộ, mà còn bị tác động bởi các chế độ, chính sách vĩ mô của Nhà nước.

2.1.3. Lý thuyết tâm lý

Lý thuyết tâm lý được giới thiệu bởi tác giả Mary Parker Pollet, với quan điểm nhấn mạnh vai trò của con người trong tổ chức, góp phần làm tăng hiệu quả của quản trị. Các tác giả nghiên cứu về lý thuyết này cho rằng, hoạt động của con người phụ thuộc nhiều vào các yếu tố tâm lý xã hội. Khi hành vi cá nhân phù hợp với mục tiêu của tổ chức, các tổ chức phát triển thịnh vượng. Lý thuyết tâm lý được áp dụng trong nghiên cứu kế toán quản trị trong các quá trình lập ngân sách, kiểm soát và ra quyết định (Birnberg & cộng sự, 2007).

2.2. Tổng quan nghiên cứu

Nhận thức được tầm quan trọng của việc xác định các yếu tố có thể ảnh hưởng đến thành công của ABC, các nhà nghiên cứu đã tập trung nghiên cứu các biến kỹ thuật, biến tổ chức và hành vi. Anderson tiến hành một cuộc điều tra dài về quy trình ABC trong General Motor (GM) từ 1986 đến 1993. Trong nghiên cứu của mình, ông phân chia ABC thành bốn

giai đoạn chính: bắt đầu, chấp nhận, thích nghi và vận dụng. Ông nhận thấy rằng các yếu tố tổ chức, như hỗ trợ quản lý hàng đầu và đào tạo hệ thống ABC ảnh hưởng đến các giai đoạn khác nhau của ABC một cách đáng kể (Anderson, 1995).

Để đánh giá mức độ hài lòng của nhân viên liên quan đến việc thực hiện ABC và nhận thức của họ về các yếu tố tác động đến mức độ hài lòng chẳng hạn như sự hỗ trợ của quản lý cấp cao; sở hữu phi kế toán; đào tạo, liên kết với hệ thống đánh giá hoạt động; sự đầy đủ nguồn lực, chất lượng thông tin... McGowan & Klammer đã tiến hành khảo sát 53 nhân viên từ 4 địa điểm ở Hoa Kỳ và thấy sự hài lòng của nhân viên với việc triển khai ABC là tích cực (McGowan & Klammer, 1997) Kết quả này cũng tương đồng với kết luận trong một nghiên cứu về tác động của các nhân tố tổ chức đến hiệu quả của phương pháp ABC tại các công ty sản xuất và thương mại ở Anh (Al-Omiri & Drury, 2007)

Trong số các nhân tố đã được các nghiên cứu trước chứng minh có mức độ ảnh hưởng tới quyết định vận dụng một phương pháp kế toán quản trị hiện đại, gồm: quy mô doanh nghiệp, mức độ cạnh tranh, sự hỗ trợ từ các nhà quản lý cấp cao và tính đa dạng của sản phẩm (Brown & cộng sự, 2004; Ahmadzadeh & cộng sự, 2011), đặc biệt sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao được xác định là một phần của các nhân tố ngữ cảnh có ảnh hưởng tích cực đến vận

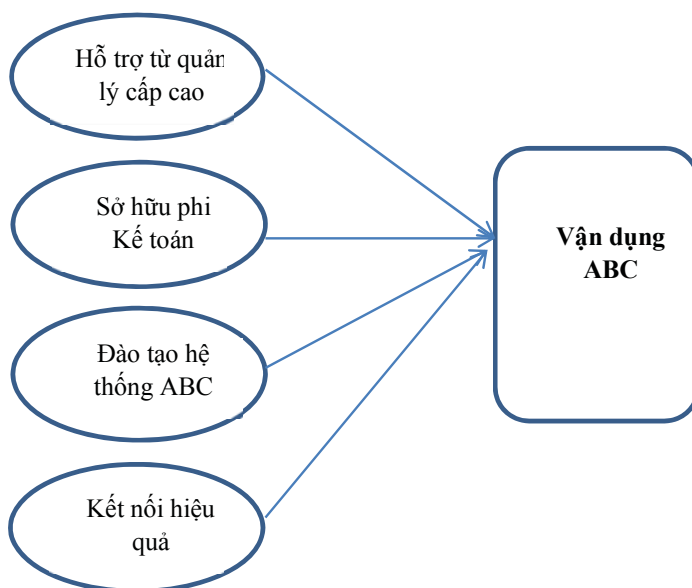
dụng một hệ thống. Đồng quan điểm như vậy là kết quả nghiên cứu của Byrne trong trường hợp thiếu sự tham gia của các cấp quản lý (Byrne, 2011).

Được giới thiệu ở Châu Á muộn hơn nhưng những phương pháp quản lý hiện đại như ABC cũng được đưa vào vận dụng. Tupmongkol nghiên cứu đánh giá quá trình thực hiện hệ thống ABC trong các doanh nghiệp ở Thái Lan, đặc biệt doanh nghiệp nhà nước, nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng tới việc thực hiện để đưa ra các đề xuất cải tiến hệ thống. Kết quả nghiên cứu cũng đã chỉ ra sự tác động tích cực của các nhân tố: sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao, hệ thống máy tính, giáo dục và đào tạo, đội ngũ thực hiện hệ thống ABC... tới khả năng vận dụng ABC trong các doanh nghiệp này (Tupmongkol, 2008).

Nghiên cứu về việc chấp nhận và vận dụng phương pháp ABC, tác giả Fadzil & Rababa, đã tiến hành một cuộc khảo sát về sự thay đổi của kế toán quản trị, đặc biệt là sự chấp nhận chuyển đổi sang phương pháp ABC ở Jordan bằng cách sử dụng thống kê mô tả và phân tích hồi quy để phân tích dữ liệu. Kết quả cho thấy các yếu tố tạo điều kiện thuận lợi và thúc đẩy việc thực hiện phương pháp ABC gồm: sở hữu phi kế toán, mức độ đầu tư công nghệ thông tin và sự hỗ trợ của quản lý cấp cao (Fadzil & Rababah, 2012).

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về phương pháp ABC cũng như các nhân tố ảnh hưởng tới sự vận

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Nguồn: tác giả tổng hợp

dụng mô hình này trong thực tế không nhiều. Điển hình là nghiên cứu gần đây của tác giả Nguyễn Việt Hưng khi phân tích thực trạng vận dụng mô hình ABC trong các doanh nghiệp một cách hạn chế tại Việt Nam với 6 nhân tố, trong đó nổi bật là 3 nhân tố: sự hạn chế về kiến thức cũng như đào tạo về ABC, thiếu sự ủng hộ của quản lý cấp cao và thiếu nguồn lực (Nguyễn Việt Hưng & Trần Thế Ba, 2016). Một số nghiên cứu khác được thực hiện tại các doanh nghiệp đặc thù như: Dược phẩm (Trần Tú Uyên, 2016); các công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán (Đào Thị Thu Giang & Trần Tú Uyên, 2016) phân tích khả năng vận dụng phương pháp ABC của các loại hình doanh nghiệp này theo khía cạnh các nhân tố kỹ thuật, nhân tố hành vi và văn hóa của doanh nghiệp.

3. Câu hỏi và các giả thuyết nghiên cứu

3.1. Câu hỏi nghiên cứu

Đối tượng chính của nghiên cứu này là sự tác động của các nhân tố tổ chức đến việc vận dụng phương pháp kế toán ABC trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa thuộc khu vực miền Bắc Việt Nam.

Để đạt được mục tiêu, câu hỏi nghiên cứu được đặt ra “Các nhân tố tổ chức có ảnh hưởng như thế nào đến việc vận dụng phương pháp ABC trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa thuộc khu vực miền Bắc Việt Nam?”

Mô hình nghiên cứu được đề xuất, kế thừa và chọn lọc trên cơ sở các nghiên cứu trước (Gowan & Klammer, 1997; Fadzil & Rababah, 2012).

3.2. Các giả thuyết nghiên cứu

Hỗ trợ từ quản lý cấp cao: vai trò của các nhà quản lý cấp cao được xác định trong việc hoạch định các chính sách, ra các quyết định, giám sát thực hiện, đảm bảo sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp. Để hỗ trợ cho việc vận dụng thành công hệ thống ABC, các nhà quản lý cần duy trì tất cả các nguồn lực cần thiết để thực hiện hệ thống, như: các tài sản, thiết bị, phần mềm và nguồn nhân lực. Hỗ trợ từ quản lý cấp cao được coi là yếu tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến sự thành công của ABC theo nhiều nghiên cứu (Taba, 2005; Chongruksut, 2002; Liu & Pan, 2007). Mục tiêu của tổ chức, chiến lược cạnh tranh, cũng như các nguồn lực (vốn, thời gian và năng lực) có thể bị ảnh hưởng bởi sự hỗ trợ quản lý hàng đầu (Shields, 1996). Xuất phát từ điều đó, mối quan hệ này sẽ được nghiên cứu với giả thuyết:

H_1 : Sự hỗ trợ từ quản lý cấp cao có tác động tích cực đối với việc vận dụng phương pháp ABC

Sở hữu phi kế toán: được hiểu là mức độ liên quan và tham gia của các bộ phận phi kế toán (các bộ phận khác bộ phận kế toán) như: bộ phận kỹ thuật, bộ phận sản xuất, marketing... trong việc vận dụng hệ thống ABC.

Các nghiên cứu trước đã chỉ ra rằng, nhân tố quan trọng khiến cho hệ thống ABC bị thất bại chính là thiếu sự đóng góp của những người có liên quan, chẳng hạn như các cổ đông, các quản lý sản xuất (Malmi, 1997). Tác giả cũng nhấn mạnh rằng nhà quản lý ở các bộ phận phi kế toán nên chia sẻ ý kiến với đội ngũ ABC trước khi vận dụng, cũng như thông tin kế toán từ hệ thống ABC cũng cần được chia sẻ với các bộ phận khác, điều đó sẽ đóng góp vào thành công của ABC. Năm 1992, Cooper & cộng sự khảo sát 8 công ty để điều tra lý do các công ty gặp khó khăn và chậm trễ trong việc sử dụng ABC để ra quyết định mặc dù họ đang áp dụng một phương pháp kỹ thuật cao trong giai đoạn thiết kế. Họ nhận thấy rằng trong hầu hết các công ty này, chỉ có nhân viên kế toán giữ được quyền sở hữu ABC. Họ gợi ý rằng nếu nhân viên kế toán không tham gia vào giai đoạn đầu của việc triển khai ABC, ABC có thể được thực hiện hiệu quả hơn (Maelah & Ibrahim, 2006).

Giả thuyết H_2 được thiết lập:

H_2 : Sở hữu phi kế toán có ảnh hưởng tích cực tới việc vận dụng ABC

Liên kết đánh giá hiệu quả: đánh giá hiệu quả được hiểu là mức độ sử dụng thông tin của hệ thống ABC. Liên kết đánh giá hiệu quả có ảnh hưởng đến sự thành công của hệ thống ABC. Bởi, nếu các doanh nghiệp liên kết dữ liệu và thông tin từ hệ thống ABC để đánh giá hiệu quả, điều đó sẽ tác động đến thái độ của các nhân viên. Khi các nhà quản lý cấp cao thực hiện tốt việc đánh giá, người lao động sẽ nhận thức được tầm quan trọng của sự khuyến khích, động viên và đánh giá hiệu quả công việc, từ đó thúc đẩy ham muốn về công việc và tính hiệu quả của công việc. Vì vậy, họ có thể được động viên và kích thích để thực hiện ABC khi có mối liên hệ giữa hệ thống ABC và đánh giá hiệu suất, đặc biệt là họ cảm thấy rằng hệ thống ABC có thể chứng minh hiệu suất công việc của họ (Shields và McEwen, 1996). Giả thuyết H_3 như sau:

H_3 : Liên kết đánh giá hiệu quả có tác động tích

cực đến việc vận dụng ABC

Đào tạo hệ thống ABC: là quá trình quan trọng giúp nhân viên có kiến thức, kỹ năng, chia sẻ kinh nghiệm và có thể chấp nhận để làm việc hiệu quả. Khi nhân viên có kiến thức và kỹ năng, họ sẽ giảm thiểu được thời gian cho công việc, tăng năng suất lao động. Vì vậy đào tạo được coi là sự cần thiết cho việc vận dụng một hệ thống kế toán quản trị mới hiện đại trong doanh nghiệp như ABC. Đào tạo hệ thống ABC đòi hỏi sự chính xác và đầy đủ về ABC để chuyển giao kiến thức, kỹ năng, năng lực, mục tiêu, lợi ích và sự hữu ích cho các nhân viên tham gia vận dụng hệ thống ABC. Đào tạo có thể làm cho việc triển khai ABC đạt được mức thành công cao nhất (Krumwiede, 1998; Shields, 1995; McGowan & Klammer, 1997). Đào tạo có thể tạo ra sự tự tin trong việc vận dụng ABC và thiết lập quyền sở hữu phi kế toán, tạo điều kiện cho sự cải tiến liên tục của nhân viên (Chongruksut, 2002). Trên cơ sở đó, giả thuyết H₄ được thiết lập:

H₄: Đào tạo hệ thống ABC có ảnh hưởng tích cực đến việc vận dụng ABC

4. Phương pháp nghiên cứu

4.1. Mẫu nghiên cứu

Theo số liệu từ Hội Chăn nuôi Việt Nam, hiện nay cả nước có 207 nhà máy chế biến thức ăn chăn nuôi, trong đó có 144 nhà máy thuộc các doanh nghiệp nội địa. Phần lớn tập trung ở khu vực phía Bắc, đồng bằng Sông Hồng và Bắc Trung Bộ (67,4%). Các doanh nghiệp khối nội có đến 45% có quy mô công suất nhỏ (dưới 30.000 tấn/năm), tập trung phần hơn ở khu vực Đồng bằng Sông Cửu Long. Nghiên cứu được thực hiện trên cơ sở khảo sát. Đối tượng khảo sát được lựa chọn là nhà quản lý các cấp, kế toán trưởng hoặc trưởng (phó) phòng phụ trách kế toán thuộc 38 nhà máy được lựa chọn ngẫu nhiên trong danh sách 84 nhà máy chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa thuộc khu vực Đồng bằng sông Hồng và trung du, miền núi phía Bắc. Mẫu khảo sát đảm bảo tính đại diện cho các loại hình doanh nghiệp như doanh nghiệp tư nhân (23,7%), công ty cổ phần (47,4%) và công ty TNHH (28,9%)... chủ yếu thuộc quy mô vừa và lớn. Số phiếu khảo sát phát ra 126 phiếu, số phiếu thu về 92 phiếu. Quá trình làm sạch dữ liệu, loại bỏ các phiếu không đủ dữ liệu phân tích, tác giả sử dụng 84 phiếu cho nghiên cứu của mình.

4.2. Thang đo

Nghiên cứu sử dụng thang đo Likert 5 mức độ (từ 1 - hoàn toàn không đồng ý đến 5 - hoàn toàn đồng ý)

ý) để đo lường các biến. Các biến trong mô hình được xây dựng trên cơ sở kết quả của các nghiên cứu trước.

Hỗ trợ từ quản lý cấp cao (QLCC) được đo lường bằng 4 biến trên cơ sở các khía cạnh về vật chất thiết bị, tinh thần, sự khích lệ cũng như mức độ tham gia hệ thống ABC (Baird & cộng sự, 2007).

Sở hữu phi kế toán (PKT) được đo lường bởi mức độ liên quan và tham gia của các bộ phận phi kế toán. Các biến quan sát gồm: mức độ liên quan, mức độ tham gia, mức độ dữ liệu được các kế toán viên chia sẻ (Chongruksut & Brooks, 2005).

Liên kết đánh giá hiệu quả (LK) được đo lường bởi 4 quan sát, đánh giá mức độ liên kết giữa hệ thống ABC với việc đo lường hiệu quả, nhân tố ảnh hưởng tới những cam kết và mong muốn của người lao động (Chongruksut & Brooks, 2005).

Đào tạo hệ thống ABC (ĐT) sử dụng 4 quan sát để đo lường, các quan sát này thể hiện kiến thức, sự hiểu biết và mục tiêu chấp nhận, vận dụng ABC như: mức độ đào tạo trong các giai đoạn của ABC, lợi ích của đào tạo.

Vận dụng hệ thống ABC được kế thừa các nghiên cứu trước với 5 quan sát: sự hài lòng về thông tin CP, chức năng kiểm soát CP của hệ thống ABC (Anderson & Young, 1999).

4.3. Phương pháp xử lý dữ liệu

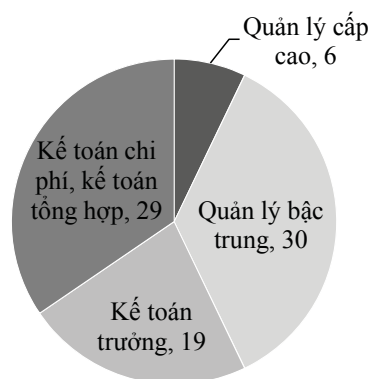
Bài báo tiến hành phân tích dữ liệu theo trình tự sau: bước 1 – chuẩn bị thông tin; bước 2 – thống kê mô tả; bước 3 – đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's alpha (hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan biến – tổng $\geq 0,3$); bước 4 – phân tích nhân tố khám phá EFA, sử dụng phương pháp trích nhân tố Principal Component Analysis (PCA) với phép quay vuông góc Varimax, xác định số lượng các nhân tố bằng tiêu chí Eigenvalues để xác định số lượng nhân tố. Với các điều kiện: kiểm định Barlett có $p < 5\%$, hệ số KMO nằm trong khoảng từ 0,5 đến 1; bước 5 – phân tích mô hình hồi quy tuyến tính.

5. Kết quả nghiên cứu

5.1. Kết quả thống kê mô tả về đối tượng tham gia khảo sát

Kết quả thống kê (Hình 2) cho thấy trong tổng số 84 đối tượng tham gia khảo sát, có 6 người là quản lý cấp cao, có tầm nhìn chiến lược, giữ vai trò quan trọng trong việc xây dựng các chiến lược

Hình 2: Thống kê đối tượng khảo sát

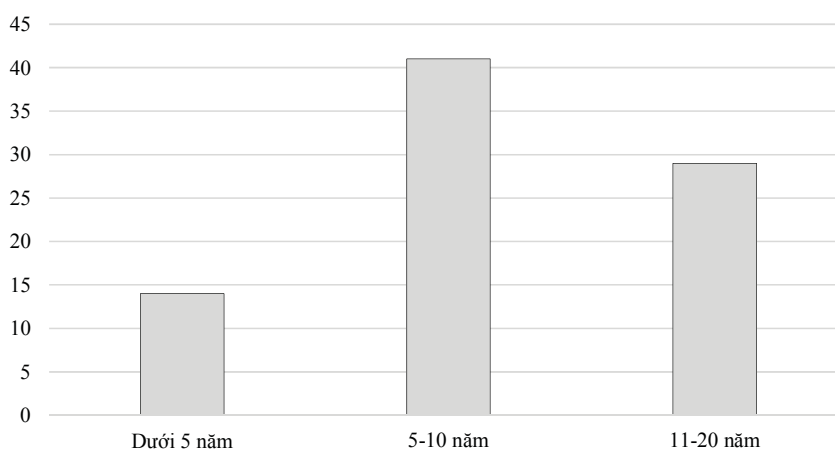


Nguồn: Kết quả khảo sát

kinh doanh, phát triển doanh nghiệp. Số đông là các trưởng phó phòng, ban hay quản lý phân xưởng (quản lý bậc trung), chiếm tỷ trọng 35,7%, đây là nhóm đối tượng có ảnh hưởng quan trọng đến việc triển khai hệ thống ABC trong doanh nghiệp. 48 người có chuyên môn về kế toán, trong đó có 19 kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán (22,6%), số còn lại là các kế toán tổng hợp hoặc kế toán chi phí tại các nhà máy, doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi. Các đối tượng tham gia khảo sát đều là những người hiểu rõ vai trò của hệ thống thông tin chi phí đối với việc ra quyết định, đặc biệt là thông tin chi phí từ hệ thống kế toán quản trị hiện đại như ABC.

Hình 3 thể hiện số năm công tác của các đối tượng khảo sát ở vị trí hiện tại, số đông có thâm niên ở vị trí hiện tại từ 5 – 10 năm (chiếm 48,8%), 14 người có thâm niên ở vị trí hiện tại dưới 5 năm chủ yếu

Hình 3: Thâm niên theo vị trí hiện tại



Nguồn: Kết quả khảo sát

là các kế toán viên và quản lý phân xưởng. Nhìn chung các đối tượng khảo sát đều có tinh thần trách nhiệm trong công việc, đủ kinh nghiệm và nghiêm túc trong việc tham gia khảo sát phục vụ nghiên cứu.

5.2. Kiểm định các biến đặc trưng và thang đo

Kết quả phân tích nhân tố khám phá cho thấy cả 20 quan sát đều thích hợp đối với mỗi thang đo vì Cronbach's Alpha các biến có giá trị từ 0,829 đến 0,888 (lớn hơn 0,6) và hệ số tương quan biến tổng của các quan sát >0,3 thể hiện độ tin cậy của thang đo. Bảng 1 chi tiết giá trị trung bình mean, độ lệch chuẩn (standard deviation) cũng như hệ số Cronbach's Alpha.

5.3. Phân tích EFA

Theo kết quả Bảng 2, kiểm định KMO và Barlett's trong phân tích nhân tố cho thấy hệ số KMO = 0,800 (thuộc khoảng 0,5 – 1), giá trị kiểm định Barlett' có mức ý nghĩa sig = 0,000 < 0,05 cho thấy phân tích nhân tố EFA là thích hợp. Tại mức Eigenvalues 1,151 > 1, phân tích nhân tố đã trích được 4 nhân tố với phương sai trích là 71,975% > 50% và các hệ số tải nhân tố đều > 0,5.

Sau khi phân tích nhân tố EFA, thang đo của các thành phần không có sự xáo trộn biến quan sát giữa các thành phần, do đó tên gọi các thành phần ban đầu vẫn được giữ nguyên (Bảng 3).

5.4. Phân tích mô hình hồi quy tuyến tính

Kết quả hồi quy cho thấy hệ số R bình phương hiệu chỉnh (Adjusted R Square) là 0,766, điều này có nghĩa là độ chính xác hay độ thích hợp của mô

Bảng 1. Phân tích nhân tố và thống kê mô tả

<i>Construct/item</i>	<i>Corrected Item-</i>				
	<i>Total</i>	<i>Mean</i>	<i>S.D</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>
	<i>Correlation</i>				
Hỗ trợ từ QLCC (QLCC) $\alpha = 0,874$					
<i>Nhà QLCC đảm bảo thời gian và những cam kết nỗ lực thực hiện ABC</i>	.685	3.62	.79	2	5
<i>QLCC cung cấp đầy đủ nguồn lực để thực hiện ABC</i>	.698	3.61	.64	2	5
<i>QLCC kết nối hiệu quả sự hỗ trợ cho hệ thống ABC</i>	.968	3.68	.84	2	5
<i>QLCC đề ra mục tiêu rõ ràng, chia sẻ thông tin ABC cho người thiết kế và sử dụng</i>	.815	3.71	.75	2	5
Sở hữu phi kế toán (PKT) $\alpha = 0,829$					
<i>Các bộ phận phi kế toán được cam kết sử dụng thông tin ABC</i>	.715	3.61	.73	2	5
<i>Đội ngũ vận dụng hoạt động theo chức năng chéo</i>	.752	3.65	.69	2	5
<i>KT viên chia sẻ quyền sở hữu thông tin với các thành viên khác</i>	.830	3.60	.79	2	5
Liên kết đánh giá hiệu quả (LK) $\alpha = 0,845$					
<i>Trong ABC, các hoạt động mang lại hiệu quả cao được nhận diện và khen thưởng</i>	.781	3.73	.80	2	5
<i>Dữ liệu ABC được sử dụng để đánh giá hiệu quả</i>	.749	3.79	.71	2	5
<i>Hệ thống khen thưởng trong công ty được thiết kế để khuyến khích nhân viên thực hiện ABC</i>	.638	3.79	.66	2	5
<i>Trong ABC, hiệu quả được gắn trực tiếp với lợi ích tài chính cho nhân viên</i>	.870	3.86	.76	3	5
Đào tạo hệ thống ABC (ĐT) $\alpha = 0,869$					
<i>Đào tạo đầy đủ đội ngũ thiết kế ABC</i>	.780	3.71	.86	2	5
<i>Đào tạo đầy đủ đội ngũ vận dụng ABC</i>	.805	3.80	.79	2	5
<i>Đào tạo đội ngũ sử dụng ABC</i>	.745	3.70	.82	2	5
<i>Các kiến thức về ABC hữu ích và có thể cung cấp cho hệ thống</i>	.824	3.69	.71	2	5
Vận dụng ABC $\alpha = 0,888$					
<i>Nói chung, ABC tốt cho công ty</i>	.795	3.79	.75	2	5
<i>ABC là công cụ quản lý CP tốt</i>	.786	3.64	.67	2	5
<i>Lợi ích của ABC cao hơn CP tạo lập hệ thống</i>	.780	3.75	.73	2	5
<i>Hỗ trợ cho ABC là điều cần thiết, đúng đắn đối với công ty</i>	.785	3.76	.75	2	5
<i>Nếu được quyết định, tôi ủng hộ việc vận dụng ABC</i>	.810	3.85	.90	2	5

Nguồn: Số liệu khảo sát của tác giả (2017)

hình là 76,6% (có nghĩa 76,6% độ biến thiên của VANDUNG được giải thích bởi các biến: sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, đào tạo hệ thống ABC, sở hữu phi kế toán và liên kết đánh giá hiệu quả. 23,4% còn lại được giải thích bởi các biến khác). Kết quả phân tích ANOVA cho Sig. = 0.000 < 0.05 chứng tỏ mô hình hồi quy được xây dựng phù hợp với dữ liệu thu

được từ đối tượng khảo sát.

Các hệ số beta đều khác 0 và có mức ý nghĩa < 0.05 chứng tỏ các thành phần trên đều tham gia vào giải thích khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC.

Phương trình hồi quy dự đoán mức độ tác động của các nhân tố đến việc vận dụng phương pháp kế

Bảng 2. Phân tích nhân tố khám phá

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.800
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	636.45
	df	7
	Sig.	.000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.990	33.269	33.269	4.990	33.269	33.269	2.982	19.879	19.879
2	3.010	20.066	53.335	3.010	20.066	53.335	2.793	18.619	38.499
3	1.645	10.966	64.301	1.645	10.966	64.301	2.750	18.333	56.831
4	1.151	7.674	71.975	1.151	7.674	71.975	2.272	15.144	71.975

Nguồn: Số liệu phân tích của tác giả (2017)

Bảng 3. Ma trận xoay nhân tố

	Component			
	1	2	3	4
QLCC3	.892			
QLCC4	.835			
QLCC2	.779			
QLCC1	.767			
PKT4		.867		
PKT1		.834		
PKT2		.815		
PKT3		.756		
ĐT2			.815	
ĐT3			.811	
ĐT4			.742	
ĐT1			.735	
LK3				.836
LK2				.784
LK1				.749

Nguồn: Số liệu phân tích của tác giả (2017)

toán ABC của các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa khu vực miền bắc được xác định như sau:

$$VANDUNG = 2.917 + 0.305QLCC + 0.424PKT + 0.278ĐT + 0.349LK$$

Kết quả nghiên cứu cho thấy, cả 4 nhân tố: sự hỗ

trợ từ quản lý cấp cao, sở hữu phi kế toán, đào tạo hệ thống ABC và liên kết đánh giá hiệu quả có ý nghĩa thống kê và đều có mối tương quan tích cực, đáng kể đến việc vận dụng phương pháp kế toán trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa, trong đó nhân tố có tác động mạnh mẽ nhất là

Bảng 4. Phân tích hồi quy
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.882 ^a	.777	.766	.377

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	39.193	4	9.798	68.971	.000 ^b
	Residual	11.223	79	.142		
	Total	50.417	83			

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.917	.041		70.922	.000
	REGR factor score 1 for analysis 1	.305	.041	.392	7.383	.000
	REGR factor score 2 for analysis 1	.424	.041	.544	10.251	.000
	REGR factor score 3 for analysis 1	.278	.041	.356	6.711	.000
	REGR factor score 4 for analysis 1	.349	.041	.448	8.441	.000

Nguồn: Số liệu phân tích của tác giả (2017)

sở hữu phi kế toán.

6. Kết luận và khuyến nghị

Kế toán ABC được các nhà nghiên cứu và quản lý thừa nhận trong vai trò là một công cụ quản lý, đặc biệt trong lĩnh vực kiểm soát chi phí. Sự thành công hay thất bại của phương pháp phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố. Các kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra rằng, việc thiết kế và vận dụng một phương pháp kế toán trong doanh nghiệp đều chịu những tác động không nhỏ từ các yếu tố nội tại và môi trường xung quanh (Jusoh và Miryazdi, 2015). Các lý thuyết bắt đầu, lý thuyết xã hội học, lý thuyết tâm lý... được các tác giả vận dụng làm cơ sở cho các nghiên cứu thực tế của mình.

Việc tiếp cận với các kỹ thuật của kế toán quản trị hiện đại như ABC tại Việt Nam lại rất hạn chế bởi nhiều rào cản, trong đó phần lớn do tâm lý ngại thay đổi (Nguyễn Việt Hưng, 2016). Nghiên cứu này được coi là bước đệm để các doanh nghiệp sản xuất nói chung và các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa nói riêng thiết kế và vận dụng, hỗ trợ song song với phương pháp kế toán truyền thống

hiện tại nhằm đạt được một hệ thống thông tin chính xác, hiệu quả.

Để có thể thiết lập và vận dụng phương pháp kế toán ABC vào thực tiễn các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa với mức độ thành công cao, rất cần thiết có sự ủng hộ của quản lý các cấp, đặc biệt là quản lý cấp cao trong quyết định đổi mới hệ thống kế toán. Bên cạnh đó, một mô hình ABC với thiết kế thông tin và trách nhiệm không chỉ thuộc riêng bộ phận kế toán mà có sự tham gia của các bộ phận phi kế toán sẽ làm tăng thêm hiệu quả khi việc đánh giá được dựa trên cơ sở các thông tin do hệ thống ABC mang lại. Xuất phát từ thực tế, khi ABC được nhận định là lựa chọn tối ưu của rất nhiều doanh nghiệp, thì việc đào tạo một đội ngũ có kiến thức chuyên sâu về ABC, có khả năng thiết kế và vận hành mô hình này là điều kiện không thể thiếu, ảnh hưởng trực tiếp đến sự thành công của doanh nghiệp.

Mặc dù đã đạt được những giá trị nhất định, nghiên cứu này vẫn dừng lại ở mức độ thăm dò và tư vấn cho các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa tham khảo vì những hạn chế. Hạn chế

này được nhìn nhận trên khía cạnh so sánh giữa lợi ích mang lại khi vận dụng một phương pháp kế toán quản trị hiện đại như ABC và các chi phí phải bỏ ra. Bởi việc vận hành một hệ thống ABC đòi hỏi sự kết hợp bởi nhiều nguồn lực, trong đó có vốn, trong khi nguồn lực tài chính được đánh giá là một hạn chế so với rất nhiều doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi nội địa nói riêng. Đây cũng là một hướng nghiên cứu trong tương lai, với mục tiêu tiếp cận các phương pháp kế toán và quản trị hiện đại cho các doanh nghiệp.

Tài liệu tham khảo

- Ahmadzadeh, T., Etemadi, H. & Pifeh, A. (2011), 'Exploration of factors influencing on choice the activity-based costing system in Iranian organizations', *International Journal of Business Administration*, 2(1), 61-70.
- Al-Omiri, Mohammed & Drury, Colin (2007), 'Organizational and behavioral factors influencing the adoption and success of ABC in the UK', *Cost Management*, 21(6),38-48.
- Anderson, S.W. (1995), 'A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993', *Journal of Management Accounting Research*, 7(Fall), 1-51.
- Anderson, S.W. & Young, S.M. (1999), 'The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems', *Accounting, organizations and society*, 24, 525-559.
- Baird, Kevin, Harrison, Graeme & Reeve, Robert (2007), 'Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors', *Accounting & Finance*, 47(1), 47-67.
- Birnberg, J.G., Luft, J. & Shields, M.D. (2007), *Psychology theory in management accounting research*, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G. and Shields, M.D. (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford.
- Brown, David A., Booth, Peter & Giacobbe, Francesco (2004), 'Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia', *Accounting & Finance*, 44(3), 329-356.
- Byrne, Suzanne (2011), 'What determines ABC success in mature sites?', *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 259-277.
- Chenhall, R.H. (2003), 'Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future', *Accounting Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chongruksut, W. (2002), 'The adoption of ABC in Thailand', PhD dissertation, Victoria University.
- Chongruksut, Wiriya & Brooks, A. (2005), 'The adoption and implementation of activity-based costing in Thailand', *Asian review of accounting*, 13(2), 1-17.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. & Samuel, S. (1996), 'Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories', *Journal of Management Accounting Research*, 8(1), 1-35.
- Đào Thị Thu Giang & Trần Tú Uyên (2016), 'Áp dụng phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động cho các công ty niêm yết tại thị trường chứng khoán Việt Nam', *Phát triển Kinh tế*, 27(2), 76-89.
- Fadzil Faudziah Hanim Bt & Rababah Abedalqader (2012), 'Management accounting change: ABC adoption and implementation', *Journal of Accounting and Auditing*, 2012, 1-17.
- Jusoh, R. & Miryazdi, S.M. (2015), 'The influence of technological and environmental factors on the diffusion of activity-based costing in Iran', *Tékhne*, 13(2), 95-109.
- Krumwiede, R. (1998), 'The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors', *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Liu, Lana Y.J. & Fei, Pan (2007), 'The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach', *The British Accounting Review*, 39(3),249-264.
- Maelah Ruhanita & Daing Nasir Ibrahim (2006), 'Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations-the case of Malaysia', *International Journal of Business and Society*, 7(1), 70-101.
- Malmi, Teemu (1997), 'Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization', *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480.

- McGowan, Annie S. & Klammer, Thomas P. (1997), 'Satisfaction with activity-based cost management implementation', *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.
- Morakul, Supitcha & Wu, Frederick H (2001), 'Cultural influences on the ABC implementation in Thailand's environment', *Journal of Managerial Psychology*, 16(2), 142-158.
- Nguyễn Việt Hưng (2016), 'Những nhân tố cản trở đến vận dụng phương pháp phân bổ CP ước tính theo mức độ hoạt động vào các DN Việt Nam', Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- Nguyễn Việt Hưng & Trần Thế Ba (2016), 'Nhân tố ảnh hưởng đến sự hạn chế vận dụng mô hình ABC trong kế toán quản trị tại các DN Việt Nam', *Phát triển & Hội nhập*, 31(41), 55-60.
- Otley, D.T. (1980), 'The Contingency Theory of Management Achievement and Prognosis' Accounting', *Organisations and Society*, 5(4), 413-428.
- Shields, M.D. (1995), 'An empirical analysis of firms: implementation experiences with activity based costing', *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-164.
- Shields, M.D & McEwen, M.A (1996), 'Implementing activity-based costing systems successfully', *Journal of Cost Management*, Winter, 15-22.
- Shields, Michael D. (1996), 'Implementing activity-based costing systems successfully', *Journal of Cost Management*, (9), 15-22.
- Taba, Lucas Makomane (2005), *Measuring the successful implementation of Activity Based Costing (ABC) in the South African post office*, South African.
- Trần Tú Uyên (2016), 'Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng phương pháp kế toán CP theo hoạt động trong các DN Dược phẩm Việt Nam', *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, Số Đặc biệt, 94-103.
- Tupmongkol, Thana (2008), *An empirical study of the factors of the activity-based costing (ABC) implementation in Thailand: four case studies in Thai state enterprises (TSEs)*, Northumbria University.