

# CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH HIỆN ĐẠI TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY KHU VỰC PHÍA BẮC

PGS. TS. Phạm Đức Hiếu - Ths. Đào Thị Hương\*

*Bài viết xem xét ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại trong các doanh nghiệp (DN) may khu vực phía Bắc. Dựa trên dữ liệu thu thập thông qua khảo sát 174 DN may khu vực phía Bắc, nghiên cứu cho thấy có 5 nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị chi phí, giá thành hiện đại trong DN, đó là: Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT); Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT\_INFO); Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH\_PRD); Quy mô (SIZE) và Tỷ trọng chi phí chung (OVH). Trên cơ sở đó, bài viết đã có các hàm ý chính sách nhằm gia tăng việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc.*

• Từ khóa: kế toán quản trị chi phí, giá thành, doanh nghiệp may, nhân tố ảnh hưởng.

*The paper examines the factors that affect the application of modern cost and product cost management accounting and in garment enterprises in the Northern region. Using data collected in a survey of 174 garment enterprises in the North, the research shows that there are 5 factors affecting the application of innovative cost and product cost management accounting in enterprises. These factors are: Level of competitiveness in the market (COMPT); Support from administrators and the usefulness of cost information (MGT\_INFO); Technology and product features (TECH\_PRD); Scale (SIZE); and Overhead Cost Ratio (OVH). The article, therefore, suggests that the solution is to increase the use of cost management accounting, modern product costs in garment enterprises in the North.*

• **Keywords:** cost management accounting, product cost, garment enterprises, influencing factors.

Ngày nhận bài: 10/1/2019

Ngày chuyển phản biện: 13/1/2019

Ngày nhận phản biện: 20/1/2019

Ngày chấp nhận đăng: 22/1/2019

## 1. Đặt vấn đề

Sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ và thay đổi của môi trường sản xuất trong vài thập kỷ gần đây đã tác động đáng kể đến kế toán quản

trị chi phí, giá thành (KTQTCP) trong các DN. Các phương pháp KTQTCP truyền thống như kế toán theo công việc, đơn đặt hàng hay quá trình sản xuất đã bộc lộ nhiều hạn chế trong thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tin cậy cho các quyết định của nhà quản trị. Điều này thúc đẩy sự ra đời của các phương pháp KTQTCP hiện đại, như: kế toán chi phí theo mục tiêu (Target Costing - TC), kế toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing - ABC). Các phương pháp KTQTCP hiện đại với nhiều ưu điểm vượt trội đã từng bước được áp dụng ở nhiều DN có trình độ sản xuất và quản lý phù hợp.

Trong quá trình hội nhập với chuỗi sản xuất và cung ứng toàn cầu, ngành may Việt Nam nói chung, các DN may khu vực phía Bắc nói riêng đã mạnh dạn áp dụng nhiều công nghệ sản xuất và quản lý tiên tiến, đặc biệt là xu hướng chuyển sang áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại đang diễn ra mạnh mẽ. Tuy nhiên, cho tới nay có rất ít các nghiên cứu học thuật xem xét về vấn đề này. Vì thế, nghiên cứu này được thực hiện nhằm đánh giá ảnh hưởng của các nhân tố đến việc vận dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc. Kết quả của nghiên cứu là cơ sở cho các hàm ý chính sách nhằm thúc đẩy việc áp dụng các kỹ thuật quản trị chi phí, giá thành tiên tiến để nâng cao hiệu quả hoạt động của các DN may.

\* Trường ĐH Thương mại

Ngoài phần đặt vấn đề, phần tiếp theo của bài viết sẽ trình bày cơ sở lý thuyết và các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng KTQTCP hiện đại trên cơ sở tổng thuật các nghiên cứu tiền nhiệm. Phần thứ ba sẽ là phương pháp nghiên cứu, mô hình và các giả thuyết nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu được trình bày ở phần thứ tư và cuối cùng là các hàm ý chính sách và kết luận.

## 2. Cơ sở lý thuyết và các nhân tố ảnh hưởng tới áp dụng KTQTCP hiện đại trong DN

### 2.1. Cơ sở lý thuyết

#### *Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingent theory)*

Lý thuyết này được nhiều nhà nghiên cứu lựa chọn để xem xét các nhân tố tác động đến vận dụng và triển khai các kỹ thuật KTQT vào DN (Waterhouse & Tiessen, 1978; Otley, 1980; Nicolaou, 2000; Gerdin & Greve, 2004). Lý thuyết ngẫu nhiên cho rằng hệ thống kế toán trong một đơn vị được tổ chức phụ thuộc vào bản chất của môi trường kinh doanh, công nghệ sử dụng, quy mô, cơ cấu tổ chức, chiến lược và văn hóa của đơn vị đó.

Lý thuyết ngẫu nhiên nghiên cứu KTQTCP, giá thành trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của DN. Điều này cho thấy không thể xây dựng một mô hình KTQTCP khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các DN mà việc vận dụng KTQTCP vào DN phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô DN, trình độ công nghệ sản xuất và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn, thích hợp với môi trường bên trong và bên ngoài mà DN đó đang hoạt động.

#### *Lý thuyết đại diện (Agency theory)*

Lý thuyết đại diện là một trong những lý thuyết quan trọng trong kế toán. Lý thuyết đại diện giải thích vì sao phải áp dụng KTQTCP trong DN, và KTQTCP cần cung cấp những thông tin gì để đảm bảo lợi ích cho các nhà đầu tư và các cổ đông. Ngoài ra, lý thuyết đại diện cũng là cơ sở để xây dựng các báo cáo nội bộ trong DN, các báo cáo đánh giá trách nhiệm nhà quản trị, phù hợp với hệ thống phân quyền trong các DN.

Theo Healy và Palepu (2001) hợp đồng giữa nhà quản trị với nhà đầu tư, thỏa thuận thù lao và tiền thưởng của nhà quản trị, giải pháp dung hòa lợi ích giữa nhà quản trị DN với lợi ích của nhà đầu tư bên ngoài thường dẫn tới yêu cầu sử dụng thông tin được cung cấp bởi KTQTCP như: dự toán chi

phí, thông tin kiểm soát chi phí, phân bổ các nguồn lực... để đánh giá sự tuân thủ những cam kết trong hợp đồng và đánh giá nhà quản trị DN có quản lý tốt các nguồn lực của công ty hay không.

#### *Lý thuyết quan hệ lợi ích - chi phí (Cost benefit theory)*

Lý thuyết này nghiên cứu hành vi ra quyết định dựa trên các lợi ích mang lại trừ đi những chi phí có liên quan... nếu lợi ích vượt xa các chi phí bỏ ra thì một phương án hay hành động sẽ được lựa chọn (Stuart, 2010).

Lý thuyết quan hệ lợi ích - chi phí tác động đến việc vận dụng KTQTCP như: mức chi phí đầu tư cho việc áp dụng KTQTCP hiện đại và lợi ích do việc áp dụng mang lại. Với DN có quy mô siêu nhỏ, nhu cầu thông tin quản trị đơn giản thì việc đầu tư một bộ máy KTQTCP cồng kềnh với hàng loạt các công cụ kỹ thuật KTQTCP phức tạp sẽ không phù hợp do lợi ích mang lại từ việc vận dụng KTQTCP không tương xứng với chi phí bỏ ra. Ngược lại, đối với một DN có quy mô vừa và lớn, cần các thông tin phức tạp hơn để ra quyết định thì việc đầu tư một khoản chi phí tương thích cho hệ thống KTQTCP ở trình độ cao là điều chấp nhận được.

### 2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng KTQTCP hiện đại trong DN

Đã có nhiều nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng các phương pháp KTQTCP ở các nước phát triển, những nhân tố được xác định phổ biến bao gồm: quy mô doanh nghiệp, mức độ cạnh tranh của thị trường, sự hỗ trợ từ nhà quản lý... Tuy nhiên, xu hướng tác động của các nhân tố là không hoàn toàn giống nhau giữa các nghiên cứu.

#### *Quy mô doanh nghiệp*

Theo các chuyên gia nhận xét thì nhân tố quy mô tác động đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN cả về khả năng lẫn nội dung. Trong một khảo sát các công ty được thực hiện bởi Naranjo-Gil (2009) cho thấy các DN lớn có khuynh hướng áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại như ABC nhiều hơn các DN nhỏ. Việc vận dụng này được mở rộng dần sang các DN vừa và rất ít các DN nhỏ áp dụng các phương pháp hiện đại. Các công ty có dòng sản phẩm lớn hơn và mức độ cạnh tranh cao hơn sẽ sử dụng KTQTCP ở mức độ lớn hơn (Lin et al., 2001). Điều này có thể diễn giải theo

xu hướng là một khi DN lớn mạnh về mặt quy mô như doanh số bán hàng tăng, hay là mở rộng thị trường dẫn đến số lượng nhân viên tăng hoặc phát triển kinh doanh thêm ngành nghề làm số lượng phòng ban tăng thêm thì dẫn đến nhu cầu cần phải có các công cụ quản lý kinh tế phù hợp hơn bằng việc vận dụng các kỹ thuật KTQTCP hiện đại để có được thông tin phục vụ ra quyết định tốt hơn.

#### **Sự hỗ trợ từ các nhà quản lý và văn hóa DN**

Sự hỗ trợ của quản lý DN có liên quan tích cực tới việc chấp nhận các phương pháp KTQTCP hiện đại như ABC, Target Costing... Theo Brown et al (2004), Cohen và các cộng sự (2005), thiếu sự quan tâm, hỗ trợ từ nhà quản lý là một trong những lý do khiến các DN không chấp nhận hệ thống quản trị chi phí hiện đại. Trong cùng một kết quả nghiên cứu, Majid và Sulaiman (2008) giải thích rằng sự hỗ trợ của người đứng đầu DN là rất quan trọng cho sự thành công của việc áp dụng KTQTCP hiện đại như ABC. Quả thực có tỷ lệ thành công rất lớn khi có sự hỗ trợ từ nhà quản lý, sự đồng thuận từ các phòng ban và nhân viên DN vì khi đó những người thực hiện và triển khai áp dụng các phương pháp KTQTCP hiện đại được hỗ trợ và có quyền truy cập vào tất cả các tài liệu cần thiết trong suốt các giai đoạn khác nhau của việc áp dụng và triển khai hệ thống. Bên cạnh đó sự hỗ trợ chia sẻ thông tin qua lại lẫn nhau giữa các nhân viên, giữa cấp trên và cấp dưới cũng là tiền đề tốt cho việc vận dụng KTQTCP hiện đại.

#### **Sự hữu ích của thông tin chi phí**

Môi trường sản xuất hiện đại, linh hoạt với nhiều thay đổi, nhu cầu thông tin về các sản phẩm sản xuất ngày càng tăng, khi đó áp dụng KTQTCP hiện đại có thể cung cấp thông tin về bất kỳ sản phẩm nào một cách chính xác và chi tiết. Điều này sẽ hỗ trợ cho quá trình ra quyết định liên quan đến cắt giảm chi phí và chính sách giá cả (Ismail, 2010). Ngoài ra, hệ thống này cũng hỗ trợ các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định và lập kế hoạch trong ngắn hạn và dài hạn. Thông tin chi tiết như vậy cũng có thể cải thiện hiệu quả quy trình kiểm soát và giám sát chi phí chung bằng cách xác định nguồn chi phí.

#### **Tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp)**

Chi phí chung trong KTQTCP truyền thống đã trở thành gánh nặng tăng thêm chi phí cho sản phẩm sản xuất, nó ảnh hưởng đến vấn đề tính toán chi phí thực tế của sản phẩm (Brown et al., 2004;

Kaplan & Cooper, 1998; Bijornena, 1997; Baker, 1994). Hơn nữa, Kaplan và Cooper (1998) khuyến cáo rằng các công ty có chi phí chung cao nên sử dụng hệ thống kế toán chi phí phức tạp hơn, chẳng hạn như hệ thống ABC vì nó sẽ giúp các công ty này tránh lãng phí chi phí do khả năng phân bổ chi phí đầu vào cho sản phẩm sẽ chính xác hơn. Thêm vào đó, Vieira và Hoskin (2004); Majid và Sulaiman (2008) coi chi phí chung của một tổ chức là yếu tố hỗ trợ trong việc áp dụng các phương pháp phân bổ chi phí hiện đại. Các công ty có nhiều chi phí chung hơn trong sản xuất các sản phẩm có xu hướng thích nghi với các hệ thống quản trị chi phí hiện đại hơn là các công ty có chi phí chung thấp.

#### **Sản phẩm đa dạng, linh hoạt và phức tạp**

Theo Schoute (2011) và Abusalama (2008), sự đa dạng của sản phẩm cũng là nhân tố chính trong việc áp dụng các hệ thống kế toán chi phí hiện đại như ABC. Các công ty có sản phẩm đa dạng, phạm vi sản xuất rộng và phức tạp thì các biến dạng chi phí phát sinh từ các hệ thống chi phí truyền thống càng cao. Tính đa dạng sản phẩm được các nhà nghiên cứu và chuyên gia nhận định bao gồm: đa dạng về khối lượng sản xuất, đa dạng về kích thước, đa dạng về vật chất. Các nhà nghiên cứu như Cooper và Kaplan (1988), Chen và các cộng sự (2001), Alsaeed (2003), Brown và cộng sự (2004), Chongruksut và Brooks (2006) đã tìm thấy cùng một kết quả và tuyên bố rằng các công ty đa dạng và linh hoạt trong sản phẩm sản xuất có nhiều khả năng sử dụng hệ thống ABC. KTQTCP truyền thống không theo dõi chính xác một số lượng lớn chi phí chung vì các chi phí này rất đa dạng dẫn đến ảnh hưởng không tốt tới các quyết định về giá.

#### **Mức độ cạnh tranh của thị trường**

Doanh nghiệp trong một thị trường cạnh tranh cao hơn thì tỷ suất lợi nhuận thấp và do đó yêu cầu phải có thông tin chi phí chính xác để cải thiện biên lợi nhuận cho DN. Mức độ cạnh tranh có thể được đánh giá bằng số lượng đối thủ cạnh tranh và tỷ lệ doanh thu xuất khẩu, các công ty có tỷ lệ doanh số xuất khẩu lớn có khả năng cạnh tranh cao hơn các công ty chỉ hoạt động ở thị trường nội địa. Một số nhà nghiên cứu như Al-Omiri và Drury (2007), Guilding và Mcmanus (2002), Simons (1990), Cooper (1988), đã lưu ý rằng các tổ chức hoạt động trong môi trường cạnh tranh cao có nhu



cầu lớn về các hệ thống kế toán chi phí phức tạp để cho phép họ ước tính chính xác chi phí của các sản phẩm và dịch vụ cung cấp cho khách hàng.

### Công nghệ và phương thức sản xuất

Yếu tố công nghệ có tầm ảnh hưởng quan trọng được các nhà nghiên cứu khẳng định. Abdel-Maksoud và cộng sự (2005), Kader và Luther (2008) cho rằng mức độ vận dụng KTQTCP hiện đại tương đối phức tạp trong các DN có đầu tư lớn vào công nghệ sản xuất và quản lý tiên tiến. Ahmad (2012) khi nghiên cứu về các DN nhỏ và vừa ở Malaysia đã kết luận rằng nhân tố công nghệ và kỹ thuật có ảnh hưởng lớn đến việc tổ chức KTQT trong các loại hình DN này. Trong đó, yếu tố kỹ thuật liên quan đến quy mô sản xuất, công suất của máy móc, mức độ tự động hóa, các bộ phận phục vụ và kiểm soát sản xuất... ảnh hưởng đến việc áp dụng các kỹ thuật tiên tiến của KTQTCP.

### 3. Phương pháp, mô hình và giả thuyết nghiên cứu

Nghiên cứu định lượng được thực hiện với mẫu khảo sát thu thập thông tin từ các DN may khu vực phía Bắc theo nguyên tắc chọn mẫu ngẫu nhiên và phi ngẫu nhiên để đảm bảo các phiếu khảo sát hợp lệ. Với 174 bảng hỏi đưa vào xử lý dữ liệu thông qua phần mềm SPSS nghiên cứu tiến hành kiểm định các thang đo, phân tích nhân tố khám phá, thực hiện hồi quy tuyến tính và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.

Trên cơ sở lý thuyết và tổng kết các nghiên cứu tiền nhiệm, mô hình nghiên cứu gồm 7 nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía

Bắc Việt Nam được xây dựng như sau: (1) Quy mô doanh nghiệp; (2) Công nghệ sản xuất; (3) Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và văn hóa DN; (4) Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định; (5) Tỷ lệ chi phí chung (chi phí gián tiếp); (6) Sản phẩm đa dạng, linh hoạt phức tạp và (7) Mức độ cạnh tranh của thị trường.

Để xác định những nhân tố nào trong 7 nhóm nhân tố trên ảnh hưởng đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc, 07 giả thuyết nghiên cứu cần kiểm định với mối tương quan giữa biến phụ thuộc và biến độc lập được trình bày dưới đây.

**Bảng 1: Tương quan giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập (nhân tố)**

Biến	Giải thích	Mã hóa các biến	Quan hệ với việc vận dụng KTQTCP hiện đại trong DN
Y	Áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại	APP	
X1	Quy mô DN	SIZE	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X2	Sự ủng hộ từ nhà quản lý và văn hóa DN	MGT	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X3	Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định	INFO	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X4	Công nghệ sản xuất	TECH	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X5	Tỷ lệ chi phí chung	OVH	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X6	Sản phẩm đa dạng và linh hoạt	PRD	Ảnh hưởng thuận chiều (+)
X7	Mức độ cạnh tranh	COMPT	Ảnh hưởng thuận chiều (+)

Phân tích ảnh hưởng của 7 nhân tố này đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại tại các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam là phân tích hồi quy, theo phương trình dự kiến sau:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + a_5X_5 + a_6X_6 + a_7X_7 + e$$

Trong đó:

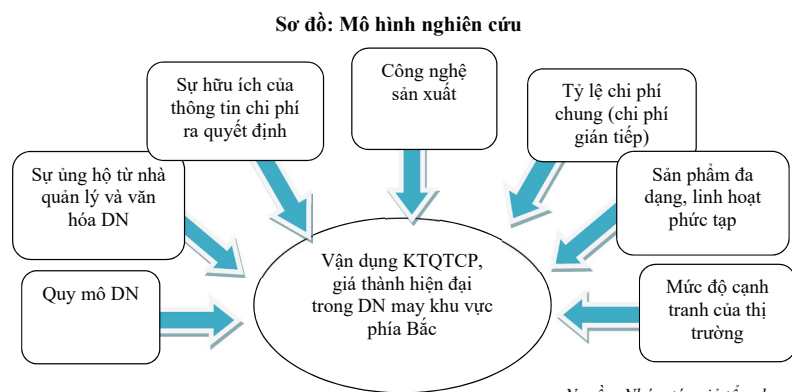
$a_i$  được gọi là hệ số hồi quy, hay thể hiện mức độ tác động của nguyên nhân  $i$  đến  $Y$ .

$e$  được xem là phần dư của hàm hồi quy hay mức độ tác động bởi các nhân tố khác chưa được tìm thấy. Nếu mô hình phân tích được thiết lập phù hợp thì giá trị phần dư rất nhỏ, ngược lại thì nghiên cứu đã bỏ qua những biến có ảnh hưởng đáng kể hoặc trong mô hình có những biến không phù hợp.

### 4. Kết quả nghiên cứu

#### Kiểm định các thang đo

Kết quả phân tích cho thấy thang đo các nhân tố có hệ số Cronbach's



Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Alpha tổng hợp lần lượt là: Nhân tố X1 - Quy mô DN (0,845); X2 - Sự ủng hộ từ nhà quản lý và văn hóa DN (0,828); X3 - Sự hữu ích của thông tin chi phí ra quyết định (0,848); X4 - Công nghệ sản xuất (0,825); X5 - Tỷ lệ chi phí chung (0,894); X6 - Sản phẩm đa dạng, phức tạp (0,835); và thang đo X7 - Mức độ cạnh tranh của thị trường (0,883). Thang đo biến Y - Vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại có hệ số Cronbach Alpha bằng 0,901. Như vậy, các biến quan sát và phụ thuộc của mô hình đều có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,6 và tương quan biến tổng lớn hơn 0,3 nên được đánh giá thang đo đạt chuẩn.

**Phân tích nhân tố khám phá**

Trong nghiên cứu này, phương pháp phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA) được sử dụng để thu nhỏ dữ liệu, rút gọn thành những nhân tố có nghĩa hơn. Cụ thể, khi đưa tất cả 22 thuộc tính của 7 biến độc lập vào phân tích, các thuộc tính có thể có liên hệ với nhau. Khi đó, chúng sẽ được gom thành các nhóm biến có liên hệ để xem xét và trình bày dưới dạng các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

Để phân tích EFA các biến nghiên cứu cần được đánh giá qua chỉ số Kaiser - Meyer - Olkin (KMO), đây là kiểm định để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố dựa trên mẫu khảo sát.

**Bảng 2: Kết quả KMO và Bartlett's cho mẫu nghiên cứu**

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.853
Approx. Chi-Square		3629.120
Bartlett's Test of Sphericity	df	231
Sig.		.000

**Bảng 3: Bảng tổng phương sai trích của mẫu nghiên cứu**

Component	Total Variance Explained								
	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	10.691	48.598	48.598	10.691	48.598	48.598	5.276	23.982	23.982
2	2.682	12.193	60.791	2.682	12.193	60.791	3.948	17.945	41.927
3	1.511	6.867	67.658	1.511	6.867	67.658	3.076	13.980	55.907
4	1.252	5.691	73.349	1.252	5.691	73.349	3.066	13.939	69.845
5	<b>1.016</b>	<b>4.619</b>	<b>77.968</b>	<b>1.016</b>	<b>4.619</b>	<b>77.968</b>	<b>1.787</b>	<b>8.123</b>	<b>77.968</b>
6	.745	3.384	81.352						
7	.664	3.020	84.372						
8	.574	2.607	86.979						
9	.442	2.008	88.987						
10	.421	1.915	90.902						
11	.314	1.426	92.328						
12	.254	1.157	93.484						
13	.246	1.119	94.604						
14	.215	.979	95.582						
15	.214	.974	96.556						
16	.186	.846	97.402						
17	.144	.652	98.055						
18	.121	.550	98.604						
19	.093	.423	99.028						
20	.087	.397	99.425						
21	.070	.320	99.744						
22	.056	.256	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

**Bảng 4: Bảng ma trận xoay**

	Rotated Component Matrix <sup>a</sup>				
	Component				
COMPT3	.854				
COMPT2	.808				
COMPT4	.792				
COMPT1	.542				
MGT3		.753			
MGT1		.736			
MGT2		.706			
INFO1		.677			
INFO2		.624			
INFO3		.589			
TECH3			.798		
PRD1			.694		
TECH2			.663		
TECH1			.660		
PRD3			.652		
PRD2			.622		
SIZE3				.762	
SIZE2				.744	
SIZE1				.710	
OVH2					.838
OVH3					.782
OVH1					.598

Extraction Method: Principal Component Analysis.  
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.  
a. Rotation converged in 8 iterations.

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Với kết quả thu được chỉ số KMO bằng 0,853 (thỏa mãn tiêu chí  $0,5 \leq KMO \leq 1$ ), ngoài ra các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện do  $Sig. = 0,000 \leq 0,5$  nên kết luận là phương pháp EFA có thể sử dụng được với dữ liệu thực tế.

Phương sai trích (% cumulative variance) của các nhân tố được trình bày trong bảng tổng phương sai (Bảng 3), phương sai cộng dồn của các yếu tố (cumulative %) là 77,97%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích > 50%. Điều này có nghĩa 5 nhân tố của mô hình giải thích được 77,97% biến thiên của dữ liệu. Nên kết luận mô hình EFA là phù hợp. Ngoài ra, các nhân tố có Eigenvalue < 1 sẽ không có tác dụng tóm tắt thông tin tốt hơn biến gốc (biến tiềm ẩn trong các thang đo trước khi EFA) (Gerbing và Anderson,

Bảng 5: Bảng hệ số tương quan giữa các biến trong mô hình Correlations

		Correlations					
		APP	COMPT	MGT_INFO	SIZE	TECH_PRD	OVH
APP	Pearson Correlation	1	.506**	.744**	.520**	.702**	.509**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	174	174	174	174	174	174
COMPT	Pearson Correlation	.506**	1	.560	.340	.632	.731
	Sig. (2-tailed)	.000		.160	.090	.072	.320
	N	174	174	174	174	174	174
MGT_INFO	Pearson Correlation	.744**	.560	1	.593	.765	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000	.160		.410	.521	.000
	N	174	174	174	174	174	174
SIZE	Pearson Correlation	.520**	.340	.593	1	.598	.471
	Sig. (2-tailed)	.000	.090	.410		.102	.320
	N	174	174	174	174	174	174
TECH_PRD	Pearson Correlation	.702**	.632	.765	.598	1	.545
	Sig. (2-tailed)	.000	.072	.521	.102		.095
	N	174	174	174	174	174	174
OVH	Pearson Correlation	.509**	.731	.551**	.471	.545	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.320	.000	.320	.095	
	N	174	174	174	174	174	174

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 6: Bảng hệ số hồi quy

		Coefficients <sup>a</sup>					Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF
		B	Std. Error	Beta				
1	(Constant)	.597	.215		2.779	.006		
	COMPT	.028	.068	.122	.321	.004	.364	2.747
	MGT_INFO	.470	.082	.458	5.714	.000	.368	2.715
	SIZE	.032	.055	.039	.591	.055	.547	1.829
	TECH_PRD	.301	.091	.284	3.304	.001	.320	3.124
	OVH	.081	.068	.090	1.180	.040	.403	2.479

Nguồn: Kết quả phân tích của nhóm tác giả

1988). Vì thế, các nhân tố chỉ được rút trích tại Eigenvalue > 1 và được chấp nhận khi tổng phương sai trích  $\geq 50\%$ . Kết quả nghiên cứu này có 5 nhân tố đại diện đảm bảo được tiêu chuẩn có Eigenvalue > 1.

Với phương pháp rút trích và phép quay theo cách ấn định số nhân tố cần trích, có 05 nhân tố được rút trích ra từ các biến quan sát bao gồm các nhân tố: Mức độ cạnh tranh của thị trường (COMPT); Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí (MGT\_INFO); Công nghệ và đặc thù sản phẩm (TECH\_PRD); Quy mô doanh nghiệp (SIZE) và Tỷ lệ chi phí chung (OVH) có tác động đến vận dụng các phương pháp KTQTCP, giá thành hiện đại vào các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam.

### Phân tích tương quan

Bảng 5 cho thấy tất cả các giá trị Sig. = 0,000 < 0,05 do đó các biến độc lập có tương quan với biến phụ thuộc. Trong đó biến MGT\_INFO

tương quan mạnh nhất với biến APP với hệ số Pearson = 0,744. Biến OVH có tương quan yếu nhất với APP với hệ số Pearson = 0,509.

### Kiểm định hệ số hồi quy

Để nhận diện được mô hình hồi quy phù hợp với nghiên cứu, tác giả lần lượt thử nghiệm mối quan hệ tuyến tính giữa biến phụ thuộc APP và các biến độc lập COMPT, MGT\_INFO, SIZE, TECH\_PRD, OVH.

### Phương trình hồi quy:

$$APP = 0,597 + 0,028*COMPT + 0,470*MGT\_INFO + 0,302*SIZE + 0,301*TECH\_PRD + 0,81*OVH + e$$

Trong đó: APP là biến phụ thuộc; COMPT, MGT\_INFO, SIZE, TECH\_PRD, OVH là biến độc lập.

+ Mô hình có 4 biến COMPT, MGT\_INFO, TECH\_PRD và OVH có Sig. < 0,01, do đó các biến này có ý nghĩa thống kê với

biến APP, độ tin cậy 99%.

+ Riêng biến (SIZE) Sig. = 0,55 có ý nghĩa thống kê ở mức  $\alpha = 0,1$  (với độ tin cậy 90%).

+ Các biến độc lập có tác động dương (cùng chiều) lên biến phụ thuộc.

Sau khi tiến hành các phép tính toán và ước lượng các hệ số hồi quy, giá trị kiểm định thống kê t và giá trị xác suất (Bảng 5), các giả thuyết nghiên cứu được kiểm định với kết quả như sau: Giả thuyết sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí; Công nghệ và đặc thù sản phẩm sản xuất; Tỷ lệ chi phí chung trong tổng chi phí cao; Mức độ cạnh tranh của thị trường càng cao có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận ở mức ý nghĩa 5%. Giả thuyết quy mô doanh nghiệp có ảnh hưởng thuận chiều với biến APP được chấp nhận với mức ý nghĩa 10%.

**5. Kết luận và hàm ý chính sách**

Kết quả phân tích EFA cho thấy việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam bị chi phối bởi 5 nhóm nhân tố đại diện. Theo kết quả ước lượng chuẩn hóa mô hình lý thuyết, thì 5 nhân tố này giải thích được 60,2% sự tác động đến khả năng vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc Việt Nam, còn lại 29,8% bị thất thoát bởi các nhân tố khác chưa được phát hiện ra bởi nghiên cứu này.

Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc là khác nhau. Trong đó nhân tố ảnh hưởng lớn nhất là MGT\_INFO (hệ số Beta chuẩn hóa 0,458); sau đó là TECH\_PRD (0,284); COMPT (0,122); OVH (0,090) và có ảnh hưởng ít nhất trong nhóm nhân tố khám phá là SIZE (0,039).

Để gia tăng tính khả thi của việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại các DN cần phải lưu ý một số giải pháp liên quan đến tác động từ các nhóm nhân tố đã được chứng minh qua khảo sát như sau:

- Sự hỗ trợ từ nhà quản lý và tính hữu ích của thông tin chi phí là nhân tố ảnh hưởng lớn nhất đến khả năng vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại trong các DN may khu vực phía Bắc. Vì vậy cần cải thiện trình độ quản lý, thay đổi nhận thức về tính hữu ích của KTQTCP, giá thành cho các nhà quản lý DN may. Khi các nhà quản lý DN may hiểu và đánh giá được lợi ích do việc vận dụng KTQTCP, giá thành mang lại thì họ sẽ mạnh dạn đầu tư để vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại cũng như khuyến khích, động viên hoặc chỉ đạo nhân viên trong quá trình triển khai. Từ đó tạo ra sự đồng thuận vì mục tiêu chung của DN là cải thiện chất lượng thông tin KTQT về chi phí, giá thành sản phẩm.

- Mức độ cạnh tranh trên thị trường, công nghệ và đặc thù sản phẩm là những nhân tố tác động khá lớn đến việc vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Khi DN may đầu tư cho máy móc, thiết bị và đẩy mạnh áp dụng công nghệ mới sẽ tạo áp lực cho việc áp dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Việc đầu tư máy móc, thiết bị hiện đại cũng là cơ sở giúp DN cải thiện trình độ cạnh

tranh trên thị trường, đồng thời cũng là nhân tố làm thay đổi quy mô DN. Vì thế, công nghệ sản xuất là những nhân tố vừa thúc đẩy, vừa tạo áp lực cho việc chuyển sang áp dụng KTQT chi phí, giá thành hiện đại.

- DN càng lớn càng dễ thành công khi vận dụng KTQTCP hiện đại. Với những DN may có quy mô lớn sẽ có đủ nguồn lực để vận dụng KTQTCP, giá thành hiện đại. Những DN may có quy mô vừa và nhỏ có thể thông qua hợp nhất hoặc liên kết để hỗ trợ cho nhau. Chính sự liên kết sẽ làm cho DN may có quy mô vừa và nhỏ có tầm vóc mới, đáp ứng đủ yêu cầu về tài chính, nguồn lực cần thiết cho triển khai áp dụng các phương pháp quản trị hiện đại trong đó có KTQTCP.

- Sự gia tăng chi phí chung do sử dụng công nghệ mới trong sản xuất gây ra sự thay đổi trong cơ cấu chi phí và do đó làm cho hệ thống chi phí truyền thống đang sử dụng không còn hiệu quả. KTQTCP, giá thành hiện đại giúp DN có nhiều lựa chọn phân bổ chi phí chung để xác định giá thành chính xác và giá bán phù hợp nhất. Mỗi phương pháp chi phí mục tiêu hay ABC có ưu và nhược điểm riêng, dựa trên quy trình sản xuất và đặc thù hoạt động mà các DN may có thể áp dụng linh hoạt.

**Tài liệu tham khảo:**

Abusalama, F., (2008). "Barriers to Adopting Activity-Based Costing Systems (ABC). An Empirical Investigation using Cluster Analysis", Thesis, Dublin Institute of Technology.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988) "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, vol. 69(10): 20-27.

Gebril Elagili (2015) "Adoption Factors for the implementation of ABC: A case study of the Lybian Cement industry" University of Salford, Salford, UK.

Nguyễn Đình Thọ (2012), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh thiết kế và thực hiện*, Nhà xuất bản Lao động - Xã hội.

Nguyễn Trọng Hùng (2016), "Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam", *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Trường ĐH Kinh tế TP.HCM.

Trần Tú Uyên (2017), "Áp dụng phương pháp kế toán theo hoạt động (ABC) để tính chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty được phẩm niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam", *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Trường ĐH Ngoại thương.