

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA Ở VIỆT NAM

VÕ VĂN NHỊ¹, NGUYỄN THỊ HUYỀN TRÂM²

¹Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh

²Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật Thành phố Hồ Chí Minh
nhi_vo1958@yahoo.com

Tóm tắt. Mục đích của bài báo này là nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Trên cơ sở khảo sát, phân tích, xử lý, đánh giá các kết quả đã thu được đề xuất một số giải pháp nhằm nâng cao việc áp dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa để tăng khả năng cạnh tranh trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế. Nghiên cứu thực hiện phân tích 129 mẫu khảo sát tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam. Phương pháp nghiên cứu kết hợp định tính và định lượng. Kỹ thuật phân tích bao gồm thống kê mô tả, kiểm tra độ tin cậy thang đo, phân tích EFA, hồi quy tuyến tính. Có hai nhân tố có tác động tích cực đến vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam, gồm: Cạnh tranh trên thị trường và Công nghệ tiên tiến.

Từ khóa. Doanh nghiệp nhỏ và vừa, phương pháp kế toán quản trị, nhân tố ngẫu nhiên, nhân tố thể chế.

FACTORS AFFECTING THE APPLICATION OF COST MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE AT SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES IN VIETNAM

Abstract. The purpose of this paper is to identify the factors that affect the application of cost management accounting practice (CMAP) in small- and medium-sized enterprises in Vietnam. Based on the survey, analysis, processing, and evaluation of the obtained results, some solutions are proposed to improve the application of CMAP in small and medium enterprises for increasing competitiveness in the context of international economic integration. The study carried out an analysis of 129 survey samples in small and medium enterprises in Vietnam. The research method is a combination of qualitative and quantitative ones. Analytical techniques include descriptive statistics, scale reliability testing, EFA analysis, linear regression. The result shows that there are two factors that positively impact on the application of CMAP for small and medium enterprises in Vietnam: Market competition and Advanced technology.

Keywords. Small and medium enterprises, management accounting methods, random factors, institutional factors.

1. GIỚI THIỆU

1.1 Sự cần thiết của đề tài

Các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNVVN) luôn chiếm đa số trong tổng số DN ở hầu hết các quốc gia, là một lực lượng nòng cốt trong nền kinh tế ở các quốc gia trên thế giới (Mitchell và Reid, 2000). Ở Việt Nam, số lượng DNNVV chiếm tỷ lệ 97% tổng số DN trên cả nước và tạo ra khoảng 60% việc làm cho người lao động. Hàng năm khối DN này còn đóng góp khoảng 45% vào GDP cả nước và gần 30% tổng số thu ngân sách Nhà nước (Tạp chí Tài chính kỳ 1 tháng 11/2019). Những con số trên cho thấy DNNVV đóng vai trò cực kỳ quan trọng trong nền kinh tế và là động lực tăng trưởng kinh tế ở Việt Nam.

Rất nhiều nghiên cứu trước đây cũng đã khẳng định rằng các phương pháp KTQT là một công cụ quan trọng mà nhà quản trị có thể áp dụng để quản lý DN một cách hiệu quả (Ghosh và Chan, 1997; Mitchell và Reid, 2000). Hơn nữa, trong các DNNVV thì phương pháp KTQT còn đóng vai trò như một hệ thống cung cấp thông tin (Reid và Smith, 2002). Bên cạnh đó, các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính có sẵn nhờ áp dụng các phương pháp KTQT còn cho phép các DN tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường, đối phó tốt hơn với sự thay đổi của môi trường kinh tế để tồn tại và phát triển (Mia và Clarke, 1999; Reid và Smith, 2002).

1.2 Xác định các vấn đề nghiên cứu

Từ những nhận định trên cho thấy việc áp dụng các phương pháp KTQT vào hoạt động kinh doanh sẽ mang lại nhiều lợi ích cho DN, cho nên, tăng cường nghiên cứu về các phương pháp KTQT trong DNNVV ở Việt Nam là một vấn đề cực kỳ quan trọng. Chính vì vậy, tác giả lựa chọn đề tài “Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc sử dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất quy mô vừa ở Việt Nam” để thực hiện.

1.3 Mục tiêu nghiên cứu

Qua nghiên cứu này, tác giả muốn tìm hiểu xem các nhân tố ngẫu nhiên và nhân tố thể chế cụ thể nào có ảnh hưởng đến mức độ sử dụng các phương pháp KTQT chi phí trong các DN sản xuất quy mô vừa của Việt Nam.

Dựa trên mục tiêu tổng quát nêu ở trên, nghiên cứu này xác định hai mục tiêu chính:

1. Nhận diện nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến việc sử dụng phương pháp KTQT chi phí trong các DN sản xuất quy mô vừa của Việt Nam.
2. Kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến việc sử dụng các phương pháp KTQT chi phí trong các DN sản xuất quy mô vừa của Việt Nam.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT, KHUNG NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1 Cơ sở lý thuyết và mô hình đề xuất

Scapens (1991) nhận định rằng không có một khái niệm chuẩn về KTQT vì một số khái niệm thì khái quát đến mức không thể áp dụng cho một đối tượng cụ thể, một số khái niệm thì lại quá hẹp chỉ chuyên về một vài mảng hoạt động hoặc một vài khía cạnh của KTQT. Vì vậy, khái niệm KTQT đã được phát biểu dựa trên ba trường phái chính, đó là phát triển từ các khái niệm của (1) Viện KTQT Hoa Kỳ (IMA), (2) Kế toán quản trị công chứng Anh quốc (CIMA) và (3) Hiệp hội kế toán quốc tế (IFAC).

Năm 2008, IMA (IMA,2008,1) lại định nghĩa KTQT là: “... một nghề chuyên nghiệp có liên quan đến việc tham gia vào quá trình ra quyết định, đề ra kế hoạch và hệ thống thực hiện, đồng thời cung cấp những báo cáo tài chính chuyên nghiệp, giúp các nhà quản trị kiểm soát trong việc tạo lập và thực hiện chiến lược của tổ chức”. Sự thay đổi nhận thức về khái niệm KTQT của IMA phản ánh xu hướng thay đổi vai trò của KTQT từ định hướng chấp hành và thực hiện đến vai trò là một trong những đối tác kinh doanh chiến lược. KTQT ngày càng thể hiện vai trò là một nhân tố của chiến lược kinh doanh nhằm giúp các tổ chức quản trị kết quả hoạt động của mình, từ khâu lập kế hoạch và dự toán, quản trị rủi ro, kiểm soát nội bộ, đến lập báo cáo tài chính vào những thời điểm có sự thay đổi lớn, và thể hiện vai trò chuyên gia trong các phương pháp quản trị chi phí (IMA, 2008).

Theo CIMA (CIMA,1987,10) thì KTQT là việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị nhằm các mục đích: xây dựng các chính sách, hoạch định và kiểm soát các hoạt động của DN, ra quyết định dựa trên nhiều lựa chọn, chuẩn bị báo cáo tài chính cho các nhóm đối tượng bên ngoài như cổ đông, chủ nợ, các cơ quan thuế... Những thông tin này phải đáp ứng các vấn đề sau: (1) Thiết lập các kế hoạch dài hạn để đảm bảo hoàn thành các mục tiêu dài hạn; (2) Thiết lập các kế hoạch ngắn hạn như lập dự toán, kế hoạch lợi nhuận; (3) Ghi chép các hoạt động thực tế của DN bao gồm kế toán tài chính và kế toán chi phí; (4) Kiểm soát tài chính với những hành động hiệu chỉnh để đảm bảo các hoạt động thực tế trong tương lai đi đúng hướng; (5) Đạt được mục tiêu và kiểm soát tài chính; (6) Rà soát và báo cáo các hoạt động của hệ thống như kiểm toán nội bộ, kiểm toán quản trị.

Theo khái niệm mới về KTQT của IFAC (2002) thì “...KTQT hướng về các quá trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả những nguồn lực của tổ chức, giúp hỗ trợ các nhà quản lý hoàn thành nhiệm vụ gia tăng giá trị cho khách hàng cũng như cổ đông” (Langfield-Smith và cộng sự, 2009,6).

Theo luật kế toán Việt Nam, KTQT được định nghĩa là “... việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.” (Luật kế toán, khoản 3, điều 10).

Tuy nhiên, theo góc nhìn của tác giả thì xét dưới góc độ giao thoa giữa hai phân hệ KTTC và KTQT, giữa các môn khoa học về quản trị tài chính doanh nghiệp, phân tích hoạt động kinh doanh và KTQT, chúng ta có thể xem KTQT là môn khoa học kết hợp và giao thoa giữa một số nội dung của KTTC, quản trị tài chính DN và phân tích hoạt động kinh doanh nhằm đáp ứng nhu cầu quản trị ngày càng được nâng cao và đa dạng của DN. Hay nói cách khác, KTQT bao hàm phần dữ liệu quá khứ của KTTC, các dữ liệu của

quản trị tài chính doanh nghiệp về các chỉ số tài chính và các chỉ số phi tài chính, các phương pháp, kỹ thuật phân tích hiệu quả hoạt động, phân tích hoạt động kinh doanh kết hợp với xây dựng dự báo, kế hoạch về các thông tin quản trị cho hoạt động tương lai của DN.

Phương pháp kế toán quản trị.

Để thực hiện các chức năng của KTQT như trên, có một vài kỹ thuật KTQT (Nishimura, 2002) hoặc đôi khi một số nhà nghiên cứu gọi là phương pháp KTQT (Phadoongsitthi, 2003) hoặc các công cụ KTQT (Drury và cộng sự, 1993) hoặc thậm chí gọi là các khái niệm KTQT (Yoshikawa, 1979) đã được tạo ra. Thực ra các nhà nghiên cứu thường sử dụng các khái niệm này thay thế cho nhau nhưng đều hàm ý cùng một vấn đề. Trong nghiên cứu này, tác giả chủ yếu sử dụng thuật ngữ phương pháp KTQT.

Phương pháp KTQT truyền thống và Phương pháp KTQT hiện đại.

Kể từ trước năm 1950, sự tồn tại của KTQT đã được công nhận là tài liệu trong IMAPS 1 (International Management Accounting Practices No.1).

Từ năm 1950 đến nay, KTQT đã trải qua một vài giai đoạn thay đổi. Nếu nhìn theo quan điểm về tốc độ phát triển của các phương pháp KTQT này, thì phương pháp KTQT đã phát triển đến mức tinh vi và phức tạp hơn nhiều so với ban đầu. Điều này đã dẫn đến các phương pháp KTQT cũ được gọi là phương pháp KTQT truyền thống và phương pháp KTQT mới là phương pháp KTQT tiên tiến hoặc phương pháp KTQT hiện đại, để phân biệt với phương pháp KTQT truyền thống.

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp KTQT

- **Cạnh tranh trên thị trường:** Các nghiên cứu của O'Regan và cộng sự (2008), Szychta (2002) đều chỉ ra rằng khi cạnh tranh trên thị trường tăng cao thì các DN cũng chú trọng nhiều hơn đến việc áp dụng các phương pháp KTQT trong hoạt động quản lý. **Do đó, giả thuyết H1 được đưa ra: Cạnh tranh trên thị trường tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.**

- **Nhân tố sự tham gia của chủ DN:** Các nghiên cứu của Collis và Jarvis (2002), Holmes và Nicholls (1989), Lybaert (1998) về mối quan hệ giữa việc sử dụng các phương pháp KTQT với sự tham gia của chủ DN cũng cho kết quả về một mối quan hệ tích cực. Do đó, giả thuyết H2 được đưa ra: Sự tham gia của chủ DN tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

- **Nhân tố công nghệ tiên tiến:** Dựa vào kết quả nghiên cứu về mối quan hệ tích cực giữa việc sử dụng các phương pháp KTQT với việc áp dụng công nghệ tiên tiến của Tayles và Drury (1994), Szychta (2002). Do đó, giả thuyết H3 được đưa ra: Công nghệ tiên tiến tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

- **Nhân tố trình độ của kế toán viên:** Tayles và Drury (1994), Collis và Jarvis (2002), McChlery và cộng sự (2004), Sousa và cộng sự (2006) đều chỉ ra rằng nhân viên kế toán có trình độ giáo dục cao thường áp dụng các phương pháp KTQT. Do đó, giả thuyết H4 được đưa ra: Trình độ của kế toán viên tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

- **Nhân tố bất chước:** Haverman (1993) nói rằng tính tương đồng do bắt chước là một quá trình mà các tổ chức thay đổi theo thời gian để trở nên giống các tổ chức khác trong môi trường hoạt động của chúng. Thông thường, khi gặp phải những tình huống không tiên lượng được thì các tổ chức thường bắt chước hành động của các tổ chức khác, vì vậy, có khả năng các DN sẽ bắt chước các phương pháp KTQT của những DN thành công để xử lý những tình huống bất ngờ mà DN phải đối phó. Do đó, giả thuyết H5 được đưa ra: Ảnh hưởng do bắt chước tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

- **Nhân tố cưỡng bức:** Theo DiMaggio và Powell (1983), tính tương đồng do cưỡng bức xảy ra là do cả áp lực chính thức và không chính thức mà một tổ chức áp đặt lên các tổ chức phụ thuộc vào nó hoặc do áp lực từ các đặc điểm văn hóa xã hội nơi mà tổ chức đó đang hoạt động. Vì vậy, để được xã hội công nhận và đón nhận sản phẩm của mình, DN sẽ cần nhiều thông tin để có thể đáp ứng các tiêu chuẩn đó, cho nên khả năng sẽ áp dụng phương pháp KTQT để tăng hiệu quả hoạt động. Do đó, giả thuyết H6 được đưa ra: Ảnh hưởng do cưỡng bức tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

- **Nhân tố quy phạm:** DiMaggio và Powell (1983) cho rằng sự tương đồng mang tính quy phạm chủ yếu bắt nguồn từ sự chuyên nghiệp hóa vì nghề nghiệp cũng phải chịu những áp lực cưỡng bức và bắt chước. Ông cũng cho rằng các nhà quản lý và nhân viên chủ chốt trong một tổ chức cùng học một trường đại học và có một số đặc điểm chung thì có xu hướng giải quyết các vấn đề theo cách tương tự nhau. Do đó, giả thuyết H7 được đưa ra: Ảnh hưởng do quy phạm tác động cùng chiều (+) với việc sử dụng hệ thống chi phí.

2.2 Khung lý thuyết và khung phân tích

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án này sẽ thực hiện theo khung nghiên cứu gồm có hai phần chính: khung lý thuyết và khung thực tiễn. Khung lý thuyết trình bày tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến chủ đề nghiên cứu và kết hợp với lý thuyết nền giúp nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp KTQT. Dựa trên các nhân tố được nhận diện này và phân tích những điểm đặc thù của DN Việt Nam quy mô nhỏ và vừa để xây dựng mô hình nghiên cứu sơ bộ. Khung thực tiễn gồm: (1) sử dụng ý kiến chuyên gia để tái khẳng định các nhân tố được nhận diện và thang đo của các khái niệm nghiên cứu cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là DNNVV tại Việt Nam và (2) sử dụng mẫu khảo sát để đánh giá giá trị của thang đo và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Khung lý thuyết và khung thực tiễn kết hợp chặt chẽ với nhau để có thể đưa ra các hàm ý nâng cao việc áp dụng phương pháp KTQT của DNNVV tại Việt Nam.

Theo phương pháp nghiên cứu được sử dụng ở trên thì quá trình thực hiện nghiên cứu sẽ trải qua bảy bước:

- Bước 1: Tổng quan các nghiên cứu trước về việc áp dụng các phương pháp KTQT để xác định khe hổng nghiên cứu và vấn đề nghiên cứu.
- Bước 2: Trên cơ sở khe hổng nghiên cứu và vấn đề nghiên cứu đã đặt ra, xác định mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu.
- Bước 3: Dựa vào các nghiên cứu trước, các lý thuyết nền để hệ thống hoá cơ sở lý thuyết về phương pháp KTQT và nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng phương pháp KTQT.
- Bước 4: Từ kết quả thực hiện ở bước 3, cộng với việc phân tích các điểm đặc thù của DNNVV tại Việt Nam, tiến hành xây dựng mô hình nghiên cứu, các giả thuyết nghiên cứu, và thang đo cho các khái niệm nghiên cứu.
- Bước 5: Thảo luận với chuyên gia để điều chỉnh các mô hình nghiên cứu và thang đo đo lường các khái niệm mà tác giả đã kế thừa từ các nghiên cứu trước.
- Bước 6: Thu thập dữ liệu thông qua bảng khảo sát sau khi điều chỉnh để phục vụ cho việc kiểm định mô hình nghiên cứu.
- Bước 7: Dữ liệu sau khi thu thập sẽ được làm sạch và xử lý. Sau đó, tiến hành phân tích kết quả nghiên cứu và đưa ra một số hàm ý chính sách liên quan đến việc áp dụng các phương pháp KTQT tại DNNVV Việt Nam.

2.3 Phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng

Luận án sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng để giải quyết các mục tiêu theo trình tự: trước tiên, tác giả thực hiện phương pháp nghiên cứu định tính, sau đó tác giả dùng phương pháp nghiên cứu định lượng để kiểm định lại mô hình nghiên cứu, cụ thể như sau:

- Phương pháp nghiên cứu định tính giúp nhận diện các nhân tố tác động đến việc áp dụng các phương pháp KTQT chi phí tại DN quy mô vừa trong lĩnh vực sản xuất ở Việt Nam. Thông qua phân tổng quan tài liệu, tác giả kế thừa phương pháp nghiên cứu, lý thuyết nền, kết quả nghiên cứu liên quan đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí và nhân tố tác động đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí. Tác giả sử dụng phương pháp GT (Grounded Theory) để phỏng vấn sâu các chuyên gia trong lĩnh vực này nhằm nhận diện các nhân tố tác động đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí tại DN sản xuất quy mô vừa ở Việt Nam, từ đó quyết định giả thuyết và mô hình nghiên cứu dự kiến. Kết quả từ phương pháp định tính sẽ giúp nhận diện biến độc lập, biến phụ thuộc, biến kiểm soát của mô hình, từ đó xem xét sự phù hợp của mô hình với đặc thù nền kinh tế Việt Nam.
- Phương pháp định lượng giúp đo lường mức độ tác động của các nhân tố độc lập đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí tại DN sản xuất quy mô vừa Việt Nam. Tác giả thu thập dữ liệu sơ cấp theo thang đo của mô hình nghiên cứu. Luận án sử dụng mô hình hồi quy tuyến tính đa biến để đo lường mức độ tác động của các nhân tố theo lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết thể chế đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí tại DN sản xuất quy mô vừa Việt Nam.

3. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN

3.1. Mức độ giải thích của mô hình

Bảng 1: Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,418 ^a	,175	,127	,7238330	1,273

a. Predictors: (Constant), QP, CT, TD, CN, CB, BC, CD

b. Dependent Variable: HTCP

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Trong *Bảng 1*, hệ số xác định của mô hình hồi quy R² điều chỉnh (Adjusted R Square) là 0,127 cho biết khoảng 12,7% sự biến thiên của hệ thống chi phí có thể được giải thích bởi các biến độc lập của mô hình (Green, 1991). Do đó chúng ta có thể suy ra rằng biến kết quả được giải thích yếu bởi các biến độc lập.

3.2. Mức độ phù hợp của mô hình

Bảng 2: ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	13,406	7	1,915	3,655	,001 ^b
	Residual	63,396	121	,524		
	Total	76,802	128			

a. Dependent Variable: HTCP

b. Predictors: (Constant), QP, CT, TD, CN, CB, BC, CD

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Trong *Bảng 2*, kết quả phân tích phương sai (ANOVA) với sig = 0.001 (Sig. ≤ 0,01) cho biết với mức tin cậy 99%, mô hình lý thuyết hoàn toàn phù hợp với bộ dữ liệu thực tế, có nghĩa là các biến độc lập có tương quan tuyến tính với biến phụ thuộc.

3.3. Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến

Kết quả kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến thông qua hệ số phóng đại phương sai VIF thể hiện trong *Bảng 3* cho thấy tất cả các thành phần nhân tố trong mô hình cho hệ số VIF đều nhỏ hơn rất nhiều so với chuẩn 10 chứng tỏ các nhân tố độc lập không có quan hệ chặt chẽ với nhau nên không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến (Hoàng Trọng & Mộng Ngọc (2008, 252)).

Bảng 3: Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Toler-ance	VIF
1	(Constant)	1,462	,569		2,567	,011		
	CT	,231	,088	,232	2,612	,010	,866	1,155
	CD	-,013	,110	-,011	-,118	,906	,823	1,215
	CN	,219	,095	,204	2,298	,023	,866	1,154
	TD	,018	,024	,062	,750	,455	,983	1,017
	BC	,169	,090	,165	1,883	,062	,888	1,127
	CB	,055	,080	,059	,688	,493	,924	1,082
	QP	-,093	,097	-,082	-,956	,341	,938	1,066

a. Dependent Variable: HTCP

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.4. Kiểm định tự tương quan

Theo Fomby T.B, Hill R.C, and Johnson S.R, (1984), thực hiện kiểm định d cải tiến, nếu 1<d<3 thì không có tự tương quan. Theo kết quả của *Bảng 1*, trị số thống kê Durbin-Watson d = 1,273. Kết luận rằng các phần dư không có hiện tượng tự tương quan.

3.5. Kiểm định phương sai của phần dư thay đổi.

Thực hiện mô hình hồi quy phụ ta có kết quả kiểm định như sau:

Bảng 5: Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,431 ^a	,186	,018	1,20834	2,159

a. Predictors: (Constant), CDSQUARE, QP, BC, CB, CTSQUARE, CN, TD, TICH, CBSQUARE, TDSQUARE, CT, CNSQUARE, BCSQUARE, QPSQUARE, CD

b. Dependent Variable: USQUARE_HTCP

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Theo *Bảng 5*, hệ số xác định của mô hình hồi quy R^2 điều chỉnh (Adjusted R Square) là 0.18. Ta có thể tính được hệ số White $nR^2 = 129(0,18) = 23,22$. Tra bảng phân phối Chi bình phương, với mức tin cậy 90%, số biến phụ thuộc của mô hình hồi quy phụ là 15, ta có giá trị tới hạn của Chi bình phương là 30,58. Kiểm định White (White, 1980), $nR^2 <$ giá trị tới hạn của Chi bình phương ($23,22 < 30,58$), có thể kết luận rằng phương sai phần dư không đổi.

3.6. Kiểm định hệ số hồi quy

Theo kết quả từ *Bảng 3*, các biến CD, TD, CB, QP, BC có $\text{Sig.} > 0.05$, vì vậy tương quan không có ý nghĩa với biến HTCP. Các biến CT, CN có $\text{Sig.} < 0.05$, vì vậy tương quan có ý nghĩa thống kê với biến HTCP ở mức tin cậy 95% trở lên.

Vậy phương trình hồi quy chuẩn hóa có dạng như sau:

$$\text{HTCP} = 0,232 \times \text{CT} + 0,204 \times \text{CN}$$

Kết quả kiểm định cho thấy hệ số hồi quy chuẩn hóa của biến CT và biến CN có giá trị P-value < 0.05 chứng tỏ người trả lời nhận thức rằng nhân tố cường độ cạnh tranh trên thị trường và công nghệ tiên tiến là những yếu tố dự báo quan trọng về việc sử dụng một hệ thống chi phí trong DN.

Cạnh tranh trên thị trường

Kết quả của nghiên cứu này cho thấy nhân tố cạnh tranh trên thị trường có mối quan hệ tích cực và có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng hệ thống chi phí. Nhân tố này phản ánh sự phức tạp của môi trường kinh doanh mà các DN đang hoạt động. Vì vậy, những kết quả này cho thấy các DN quy mô vừa nên tìm kiếm và phân tích thông tin về chi phí và đánh giá kết quả hoạt động chi tiết hơn khi DN phải đương đầu với môi trường cạnh tranh khốc liệt do các yếu tố bên ngoài và bên trong DN gây ra. Điều này có thể cho thấy việc ghi chép đầy đủ hồ sơ về chi phí sản xuất và đánh giá tiến độ thực hiện công việc hoặc đánh giá kết quả hoạt động sẽ giúp DN hành động khôn ngoan và nâng cao năng lực cạnh tranh. Ngoài ra, theo lý thuyết ngẫu nhiên, kết quả này là hợp lý vì khi cường độ cạnh tranh trên thị trường tăng lên thì có thể các DN quy mô vừa thận trọng hơn trong việc lập kế hoạch và kiểm soát các hoạt động kinh doanh trong DN để DN có thể tồn tại và cạnh tranh hiệu quả trên thị trường. Hơn nữa, trong bối cảnh cạnh tranh khốc liệt, các DN sẽ có khuynh hướng vận dụng tất cả những thông tin sẵn có và cũng có xu hướng sử dụng các phương pháp KTQT phức tạp để đo lường và đánh giá kết quả hoạt động.

Sự tham gia của chủ DN:

Kết quả của nghiên cứu này không tìm thấy mối quan hệ giữa việc áp dụng công nghệ tiên tiến trong các DN và hệ thống chi phí.

Công nghệ tiên tiến:

Kết quả cho thấy công nghệ tiên tiến có mối quan hệ tích cực và có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng hệ thống chi phí. Kết quả này có thể hàm ý rằng công nghệ tiên tiến là một nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến việc áp dụng các phương pháp KTQT chi phí trong các DN quy mô nhỏ. Ngoài ra, khi sử dụng công nghệ hiện đại thì các DN có thể sẽ tích hợp luôn cả hệ thống chi phí để có thể thu thập thông tin về chi phí nhưng không cần bỏ thêm vốn đầu tư cho hệ thống chi phí.

Nhân tố bất chước

Kết quả của nghiên cứu này không tìm thấy mối quan hệ giữa việc áp dụng công nghệ tiên tiến trong các DN và hệ thống chi phí.

Trình độ của nhân viên kế toán

Kết quả cho thấy nhân tố trình độ của nhân viên kế toán không có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng hệ thống chi phí.

Nhân tố cường bức

Kết quả cho thấy nhân tố cường bức không có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng hệ thống chi phí.

Nhân tố quy phạm

Kết quả cho thấy nhân tố quy phạm không có mối quan hệ có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng hệ thống chi phí.

4. KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý CHÍNH SÁCH

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu chính là xác định các nhân tố ngẫu nhiên được lựa chọn và nhân tố thể chế tác động đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí tại các DN sản xuất quy mô vừa của Việt Nam, đề tài đã tiến hành tổng quan lý thuyết, kết hợp với lý thuyết nền và những điểm đặc thù của DN sản xuất quy mô vừa để đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí.

Kết quả cho thấy mỗi nhân tố ngẫu nhiên hoặc nhân tố thể chế cụ thể nào đó sẽ có mức độ ảnh hưởng khác nhau đến việc một DN lựa chọn phương pháp KTQT chi phí nào để áp dụng vào hoạt động kinh doanh của họ. Trong bốn nhân tố ngẫu nhiên và ba nhân tố thể chế mà đề tài đã chọn để nghiên cứu, các nhân tố Cạnh tranh trên thị trường và Công nghệ tiên tiến có mối quan hệ tích cực và có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng một số phương pháp KTQT chi phí nhất định. Các nhân tố còn lại chưa tìm thấy mối quan hệ tích cực và có ý nghĩa thống kê với việc sử dụng một số phương pháp KTQT chi phí nhất định. Nhưng nhìn chung, có thể thấy rằng các doanh nghiệp quy mô vừa ở Việt Nam sử dụng phương pháp KTQT chi phí nhiều hơn khi DN của họ phải đối mặt với môi trường biến động bên trong hoặc ngoài DN. Từ kết quả nghiên cứu đạt được, tác giả đề xuất một số chính sách về mặt quản trị đối với hai nhân tố có tác động đến việc áp dụng phương pháp KTQT chi phí là “Cường độ cạnh tranh trên thị trường” và “Công nghệ tiên tiến” như sau:

- Cường độ cạnh tranh trên thị trường là một trong những nhân tố có mối quan hệ tích cực đến việc áp dụng các phương pháp KTQT chi phí trong các DN sản xuất quy mô vừa ở Việt Nam. Do đó, Chính phủ cần tiếp tục cải thiện môi trường kinh doanh để tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng cho các loại hình kinh doanh cũng như ngành nghề kinh doanh của DN, từ đó tạo nên áp lực cạnh tranh đối với các DN. Khi áp lực cạnh tranh tăng lên, để tồn tại và phát triển, các DN buộc phải chú ý đến hiệu quả hoạt động, từ đó DN sẽ có nhu cầu sử dụng nhiều thông tin nhằm hỗ trợ cho việc ra quyết định. Theo Kaplan (1986), “hệ thống kế toán chi phí hiện tại không đáp ứng được nhu cầu thông tin hữu ích cho hoạt động sản xuất, do vậy cần phải thay đổi để đáp ứng sự cạnh tranh ngày càng tăng”. Về phía Hiệp hội nghề nghiệp cần nâng cao vai trò và tầm quan trọng của mình trong bối cảnh hội nhập quốc tế bởi vì một trong các cam kết quan trọng khi Việt Nam gia nhập WTO là Nhà nước sẽ không can thiệp sâu vào hoạt động kinh doanh của DN. Chính vì vậy, ngoài việc đại diện bảo vệ quyền, lợi ích cho DN thì Hiệp hội còn phải góp phần xúc tiến thương mại, đầu tư, đào tạo nhân lực, tư vấn và chia sẻ kinh nghiệm, cung cấp các dịch vụ cần thiết khác cho DN... Để tạo điều kiện cho các DN tìm kiếm đối tác, thị trường, khách hàng đồng thời tạo áp lực cạnh tranh đối với các DN, Hiệp hội cần chủ động hội nhập kinh tế quốc tế, tìm kiếm cơ hội mở rộng hợp tác với các quốc gia trong khu vực và trên thế giới để, lúc này, áp lực cạnh tranh đối với các DN không còn trong phạm vi quốc gia mà đã nằm trong phạm vi toàn khu vực, toàn thế giới. Khi cường độ cạnh tranh tăng lên thì các DN sẽ có nhu cầu áp dụng nhiều phương pháp KTQT hơn để nâng cao năng lực cạnh tranh cho DN. Thêm vào đó, Hiệp hội cần xây dựng các khóa đào tạo về các khía cạnh kỹ thuật của các kỹ năng kinh doanh, tiếp thị và quản lý nhằm giúp các DN tích lũy kiến thức và nhận thức tốt hơn về những thuận lợi và khó khăn của nền kinh tế quốc tế hóa, chuẩn bị cho quá trình hội nhập sâu rộng vào nền kinh tế quốc tế. Khi DN có tầm nhìn và có kiến thức, DN sẽ chủ động áp dụng các phương pháp KTQT để tăng lợi thế cạnh tranh cho mình. Về phía cộng đồng doanh nghiệp, để tồn tại và phát triển bền vững, các DN cần chủ động hơn trong việc nâng cao khả năng cạnh tranh của mình trong bối cảnh hội nhập kinh tế. Chủ động học hỏi, tranh thủ cập nhật kiến thức về kinh doanh từ các nước tiên tiến thông qua các khóa đào tạo do hiệp hội tổ chức để nắm bắt xu hướng phát triển của thị trường trong nước và quốc tế, điều khiển hoạt động của DN nhằm đạt mục tiêu đề ra. Gia tăng kiến thức và nâng cao nhận thức về tầm quan trọng của các phương pháp KTQT trong việc điều hành hoạt động kinh doanh sẽ thúc đẩy DN áp dụng các phương pháp KTQT.

- Công nghệ tiên tiến là một trong những nhân tố có mối quan hệ tích cực đến việc áp dụng các phương pháp KTQT.

pháp KTQT chi phí trong các DN sản xuất quy mô vừa ở Việt Nam. Vì vậy, tác giả đề xuất một số giải pháp để tăng cường áp dụng công nghệ tiên tiến trong DN như sau: *Về phía Chính phủ*, Chính phủ cần ưu tiên phân bổ nguồn lực ngân sách để hỗ trợ thực hiện các chương trình, đề án, nhiệm vụ khoa học và công nghệ nhằm khuyến khích các DN tăng cường áp dụng công nghệ tiên tiến. Hình thành mối liên kết chặt chẽ giữa DN với những tổ chức khoa học và công nghệ để thúc đẩy quá trình nghiên cứu và ứng dụng khoa học và công nghệ. Ngoài ra, Chính phủ cũng cần xây dựng cơ chế hỗ trợ nhập khẩu công nghệ mới, công nghệ tiên tiến để khuyến khích DN mạnh dạn đổi mới công nghệ. *Về phía Hiệp hội nghề nghiệp*, cần tổ chức thường xuyên các buổi tọa đàm, chia sẻ kinh nghiệm và những lợi ích thu được từ việc ứng dụng công nghệ tiên tiến. Ngoài ra, tiếp tục tổ chức những chương trình nhằm vinh danh các DN thành công do đã mạnh dạn đầu tư vào công nghệ tiên tiến trong hoạt động sản xuất kinh doanh để tạo động lực cho các DN khác. *Về phía DN*, các DN cũng cần chủ động nâng cao nội lực để có thể đứng vững trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng khốc liệt, để đương đầu với áp lực cạnh tranh các DN cần ở thế chủ động, không nên chỉ trông chờ vào chính sách, hỗ trợ của nhà quản lý mà cần phải xây dựng lộ trình để đầu tư cải tiến thiết bị sản xuất, công nghệ hóa, hiện đại hóa máy móc thiết bị, mạnh dạn từ bỏ các thiết bị lạc hậu. Khi các DN áp dụng công nghệ sản xuất tiên tiến thì họ sẽ chú ý đến các phương pháp KTQT hiện đại (Abdel-Kader, 2008).

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Abdel-Maksoud, A., Asada, T. and Nakagawa, M. (2008), 'Performance measures, managerial practices and manufacturing technologies in Japanese manufacturing firms: state-of-the-art', *International Journal Business Performance Management*, vol.10, no.1.
- CIMA (1987), 'Management Accounting Official Terminology', The Chartered Institute of Management Accountant.
- Collis, J. and Jarvis, R. (2002), 'Financial information and the management of small private companies', *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 9, no. 2, pp. 100-110.
- DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983), 'The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields', *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Ghosh, B.C. and Chan, Y.K. (1997), "Management accounting in Singapore - well in place?", *Managerial Auditing Journal*, vol. 12, no.1, pp. 16-18.
- Holmes, S. and Nicholls, D. (1989), 'Modelling the accounting information requirements of small businesses', *Accounting and Business Research*, vol.19, no.74, pp.143-150.
- IMA. (2008), 'Definition of Management Accounting', Institute of Management Accountant.
- Langfield-Smith K., Hellen Thorne, Hilton Ronald W., 2009, 'Management Accounting: Information for creating and managing value', 5th ed, McGraw-Hill Irwin.
- Lybaert, N. (1998), 'The information use in an SME: its importance and some elements of influence', *Small Business Economics*, vol. 10, no. 2, pp. 171-191.
- Lybaert, N. (1998), 'The information use in an SME: its importance and some elements of influence', *Small Business Economics*, vol. 10, no. 2, pp. 171-191.
- McChlery, S., Meechan, L. and Godfrey, A.D. (2004), 'Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises', *Research Executive Summaries Series. CIMA*, vol.1, no. 3.
- Mia, L. and Clarke, B. (1999), 'Market competition, management accounting systems and business unit performance', *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 137-58.

- Mitchell, F. and Reid, G.C. (2000), 'Editorial problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research', *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 385-390.
- O'Regan, N. and Sims, M.A. (2008), 'Leaders, loungers, laggards: The strategic planning-environment performance relationship re-visited in manufacturing SMEs', *Journal of Manufacturing Technology Management*, vol. 19, no. 1, pp. 6-21.,
- Phadoongsitthi, M. (2003), 'The role of management accounting in emerging economies: An empirical study of Thailand', Ph.D Thesis, University of Maryland, College Park.
- Reid, G.C., & Smith, J.A. (2000), 'The impact of contingencies on management accounting system development', *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
- Scapens, R.W. (1991), 'Management Accounting: A Review of Recent Developments', The Macmillan Press Ltd.
- Sousa, S.D., Aspinwall, E.M. and Rodrigues, A.G. (2006), 'Performance measures in English small and medium enterprises: survey results', *Benchmarking: An International Journal*, vol. 13, no. 1/2, pp. 120-134.
- Szychta, A. (2002), 'The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises', *Management Accounting Research*, vol.13, pp. 401-418.
- Tayles, M. and Drury, C. (1994), 'New manufacturing technologies and management accounting system: Some evidence of the perceptions of UK management accounting practitioners', *International Journal of Production Economics*, vol. 36, pp. 1-17.
- Trần Ngọc Hùng (2016), Luận án Tiến sĩ, Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam.

Ngày nhận bài: 24/12/2019

Ngày chấp nhận đăng: 13/03/2020