

GIẢI PHÁP NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

TRẦN NGỌC HÙNG

*Khoa kế toán – kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp thành phố Hồ Chí Minh
tranngochung@iuh.edu.vn*

Tóm tắt. Thông tin kế toán quản trị (KTQT) dùng để phục vụ cho các quá trình lập kế hoạch, phân bổ nguồn lực, ra quyết định, điều chỉnh, giám sát và cải thiện hoạt động của doanh nghiệp. Mặc dù thông tin KTQT đóng vai trò rất thiết yếu trong xuyên suốt quá trình hỗ trợ ra quyết định cũng như giải quyết vấn đề, nhưng bản chất của thông tin không bao giờ trung lập, mà ít nhiều bị tác động bởi các nhân tố có nguồn gốc từ con người (Atkinson và ctg., 2012). Do đó trong quá trình tập hợp và sử dụng thông tin KTQT, chúng ta không những xem xét về khía cạnh các thuộc tính phân tích của thông tin KTQT, mà còn phải xem xét sự phản ứng cảm tính của các cá nhân đối với các thông tin KTQT được dùng để đánh giá, đo lường. Ngoài ra cơ sở hạ tầng để sản xuất ra thông tin KTQT cũng ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng thông tin KTQT. Dựa trên một số lý thuyết nền tảng về KTQT, bài báo sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng để nghiên cứu mức độ tác động của các nhân tố đến chất lượng của thông tin KTQT trong các doanh nghiệp Việt Nam bao gồm: phong cách lãnh đạo, trình độ nhân viên kế toán cũng như hệ thống thông tin KTQT, từ đó đề ra các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng thông tin KTQT trong các doanh nghiệp Việt Nam.

Từ khóa: chất lượng thông tin KTQT, phong cách lãnh đạo, trình độ nhân viên kế toán, hệ thống thông tin KTQT, doanh nghiệp Việt Nam (DNVN)

QUALITY OF MANAGEMENT ACCOUNTING INFORMATION – THE GAP BETWEEN THEORY AND PRATICAL IN VIETNAMESE ENTREPRISES

Abstract. Managerial accounting information being used to support the process of planning, resources allocating, making decision, adjusting, monitoring and improving the business activities. Even though it plays a vital role throughout the process of making decision and solving problems, but the nature of information is never neutral due to the impact by the human factors (Atkinson et al., 2012). So, in process of collecting and using the managerial accounting information, we should not only consider its analytical aspects but also emotional react from whom being evaluated by using managerial accounting information. Basing on theories of management accounting, this paper use some methods including qualitative and quantitative methods in order to find out the impact of factors including leadership, qualification of accountants, accounting information system to the quality of management accounting information in Vietnamese enterprises.

Key words. quality of management accounting information, leadership, qualification of accountants, accounting information system, Vietnamese enterprises

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Ngày nay các tổ chức kinh tế không còn được dẫn dắt, điều hành bởi các phương pháp truyền thống dựa trên trực giác, kinh nghiệm hay sự tài ba của nhà lãnh đạo như trước nữa. Đây là xu hướng tất yếu của quá trình phẳng hóa, do sự cạnh tranh toàn cầu mang lại một áp lực cạnh tranh ngày càng gia tăng giữa các doanh nghiệp, bắt nguồn từ sự phức tạp hóa của các yêu cầu về hàng hóa của khách hàng, của các yếu tố phức tạp trong sản xuất, của sự gia tăng không ngừng phát triển về kỹ thuật internet ... Điều này dẫn đến nhu cầu phát sinh hoạt động cung cấp thông tin nhằm kết nối giữa các bên điều hành cũng như thừa hành trong doanh nghiệp, và dần dần vai trò của hệ thống thông tin kế toán (HTTTKT) trở thành một phần tất yếu trong quá trình quản lý điều hành doanh nghiệp. Để trả lời được các câu hỏi liên quan đến hoạt động điều hành doanh nghiệp như: doanh nghiệp có đủ tiền để nộp thuế/ trả nhà cung ứng hay không? Chi phí sản xuất của một loại sản phẩm/ dịch vụ của doanh nghiệp sản xuất là bao nhiêu? Mặt hàng nào/ bộ phận sản xuất nào đang sinh lời nhiều nhất ...vv.. đòi hỏi không chỉ nhà quản trị phải có đủ năng lực để xác

định và yêu cầu thông tin cần thiết, mà còn đòi hỏi bản thân hệ thống thông tin phải có đủ khả năng đáp ứng việc cung cấp các loại thông tin đó. Thông tin kế toán trở thành một “loại nguyên liệu thô” có thể được mua hoặc tự cung cấp trong quá trình điều hành, và rõ ràng chất lượng của thông tin sẽ ảnh hưởng đến sản phẩm đầu ra là các quyết định của các nhà quản trị trong quá trình điều hành doanh nghiệp. Do đó việc nghiên cứu và tìm ra giải pháp nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán nói chung và chất lượng thông tin kế toán quản trị trong doanh nghiệp nói riêng ngày càng trở nên cấp thiết và có ý nghĩa sống còn đối với doanh nghiệp, giúp cho doanh nghiệp nâng cao vị thế cạnh tranh trên thị trường.

2. TỔNG QUAN LÝ THUYẾT

Theo Stair và Reynolds (2010) thì hệ thống thông tin kế toán là nơi tập hợp, xử lý dữ liệu để cung cấp các thông tin hữu ích nhằm hỗ trợ các quyết định có liên quan đến khách hàng, nhân viên, nhà cung ứng ... Sự thành công trong việc vận dụng hệ thống thông tin kế toán có thể đo lường qua các đặc tính thể hiện của hệ thống như linh hoạt, hiệu quả, khả năng có thể truy cập và kịp thời. Và nghiên cứu cũng chỉ ra rằng chất lượng của HTTKT sẽ ảnh hưởng đến chất lượng của thông tin kế toán. Khi đánh giá một HTTKT có chất lượng, có thể thấy từ những đặc điểm của HTTKT như tính linh hoạt, tính thực tiễn, khả năng sử dụng, hội nhập, tính khả dụng ...

Hệ thống KTQT là một hệ thống thông tin nơi tạo ra các thông tin để đáp ứng yêu cầu của các nhà quản trị nhằm mục đích tạo ra giá trị và quản lý các nguồn lực. Nó góp phần tạo nên một hệ thống thông tin rộng khắp toàn DN, bao gồm các thông tin thường xuyên cũng như các thông tin phục vụ cho các mục đích đặc biệt như đánh giá, đo lường, hoạch định, kiểm soát một hoặc nhiều loại sản phẩm, dịch vụ nào đó. Chính vì vậy, hệ thống thông tin KTQT không thể có khả năng đáp ứng được toàn bộ các yêu cầu về thông tin của các nhà quản trị để ra quyết định, thay vào đó những thông tin này có thể phải tìm kiếm từ những nguồn khác, thậm chí là bên ngoài DN (Langfield-Smith 2012, 6-9).

Theo Newstrom và Davis (2002) cho rằng lãnh đạo là quá trình ảnh hưởng và hỗ trợ người khác làm việc một cách hăng say để đạt được các mục tiêu chung. Tương tự như vậy, Rue và Byars (2007) thì cho rằng lãnh đạo là khả năng ảnh hưởng người khác, làm cho họ sẵn sàng tuân theo sự hướng dẫn hay tuyệt đối tôn trọng quyết định của mình. Và từ đó khái niệm lãnh đạo chuyển đổi được định nghĩa là sự lãnh đạo truyền cảm hứng làm cho mọi người làm việc hăng say hơn để từ đó đạt thành tích cao hơn (Schermerhorn, 2002). Phong cách lãnh đạo chuyển đổi đã phát triển hơn nửa thế kỷ qua và là một trong những mô hình lãnh đạo có ảnh hưởng nhất được Burns mô tả từ năm 1978. Theo đó, lãnh đạo chuyển đổi được mô tả là quá trình trong đó “những người lãnh đạo và những người dưới quyền tác động lẫn nhau làm tăng lên những mức độ của đạo đức và động viên”. Do đó, Burns (1978), đã cho rằng lãnh đạo chuyển đổi như là “gắn bó chặt chẽ với các giá trị bậc cao hơn”. Các nghiên cứu sau này đã chỉ ra các nhân tố của phong cách lãnh đạo chuyển đổi bao gồm: sự ảnh hưởng, truyền cảm hứng, kích thích trí tuệ, quan tâm cá nhân. Các nhà lãnh đạo chuyển đổi là những người thu hút người khác bằng chính uy tín, đặc điểm của cá nhân mình, là người biết đề cao sự thông minh, lễ phép cũng như biết giải quyết vấn đề một cách cẩn thận, biết phát triển, kích thích và truyền cảm hứng đến cấp dưới đạt được những kết quả vượt trội so với mong đợi bằng cách khơi gợi những mức nhu cầu cao hơn của họ, xây dựng lòng tin và đặt lợi ích tổ chức lên trên lợi ích cá nhân (Mejia và ctg., 2004, Bertocci, 2009, Robbin và Judge, 2011)

Khi bàn về chất lượng của thông tin kế toán, theo ACCA (ACCA-2013) thì các đặc điểm của thông tin kế toán được đánh giá là tốt nên bao gồm: thích hợp (với mục đích của nhà quản trị sử dụng thông tin); hoàn chỉnh (bao gồm tất cả các thông tin cần thiết cho nhà quản trị để hoàn chỉnh công việc của mình một cách đúng đắn); chính xác (chính xác đủ cho mục đích sử dụng thông tin và không cần thiết phải chính xác cho tất cả các tiểu tiết một cách vô nghĩa); rõ ràng (rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng); đáng tin cậy (thông tin phải được đánh giá là đáng tin cậy đối với nhà quản trị sử dụng thông tin đó, mặc dù có thể không chắc chắn trong một vài hoàn cảnh); truyền đạt được thông tin; khối lượng vừa phải; kịp thời (kịp lúc để ra quyết định); là kênh giao tiếp và chi phí có được thông tin phải thấp hơn lợi ích do thông tin mang lại.

Bản thân thông tin kế toán vốn không có giá trị nội tại, mà giá trị chỉ đạt được trong quá trình sử dụng thông tin đó để ra quyết định. Do đó theo góc nhìn của Diaconu (2002) thì chất lượng của thông tin kế toán được xem xét dưới hai thông số: sự tiện ích của thông tin kế toán mang lại và chi phí bỏ ra để đạt được thông tin đó. Và cũng theo tác giả thì khi đánh giá về thông tin được tạo ra, cung cấp bởi KTQT và hữu ích đối với người sử dụng thì chúng có các đặc điểm sau đây:

- *phản ánh thực tại kinh tế một cách chính xác;*
- *thích hợp với người sử dụng thông tin;*
- *được cung cấp trong quá trình hoạt động thực tế;*
- *chính xác; và*
- *dễ hiểu.*

Trong các nghiên cứu gần đây về các nhân tố ảnh hưởng đến hệ thống thông tin nói chung và HTTKT nói riêng, các tác giả như Cho và ctg. (2011), Hassan và ctg. (2012) đã chỉ ra rằng nhân tố phong cách lãnh đạo chuyển đổi (transformational leadership) đã có tác động lên sự thành công của việc vận dụng HTTKT cũng như ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán. Ngoài ra khi tiến hành nghiên cứu tại ngành công nghiệp hàng không của Malaysia vào 2012, Hassan và ctg. (2012) cũng chỉ ra rằng nhân tố phong cách lãnh đạo chuyển đổi có tác động lên việc vận dụng hệ thống thông tin KTQT và từ đó tác động gián tiếp đến chất lượng thông tin KTQT.

Tại Việt Nam gần đây có một số nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán nói chung. Theo Huỳnh (2012) khi tiến hành nghiên cứu về việc xác định và kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng chất lượng thông tin kế toán trong môi trường ứng dụng hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp (ERP) tại các doanh nghiệp Việt Nam đã chỉ ra 6 nhân tố mới ảnh hưởng chất lượng thông tin kế toán trong môi trường ERP tại các doanh nghiệp Việt Nam và mức xếp hạng ảnh hưởng của chúng lần lượt là: (1) Năng lực Ban quản lý và kiến thức nhà tư vấn triển khai; (2) Kinh nghiệm, phương pháp nhà tư vấn triển khai & chất lượng dữ liệu; (3) Chất lượng phần mềm kế toán; (4) Thử nghiệm và huấn luyện nhân viên; (5) Kiểm soát đảm bảo hệ thống ERP tin cậy; Và (6) Chính sách nhân sự và quản lý thông tin cá nhân. Bên cạnh đó cũng có nghiên cứu chỉ ra rằng phong cách lãnh đạo chuyển đổi làm tăng sự tin nhiệm cũng như gia tăng sự gắn kết trong tổ chức (Lê, 2013).

Tóm lại, chất lượng thông tin rất quan trọng đối với người dùng. Thông tin nhận được càng chất lượng thì có thể dẫn đến những quyết định có chất lượng hơn. Các nghiên cứu trước cho thấy các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán, đó là phong cách lãnh đạo chuyển đổi cũng như HTTKT. Các mô tả trong các nghiên cứu cho thấy có sự tác động tích cực giữa phong cách lãnh đạo chuyển đổi và chất lượng của các HTTKT, và từ đó ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán.

3. NỘI DUNG, PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để thực hiện nghiên cứu định tính, tác giả tiến hành *Phỏng vấn sâu* để tìm hiểu các chủ đề cụ thể xoay xung quanh việc xác định các nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong DN tại Việt Nam, nhằm thu thập đến mức tối đa thông tin về chủ đề đang nghiên cứu. Từ đó tác giả có thể hiểu biết sâu về một số vấn đề và tình huống cụ thể, thông qua đó có thể đem lại một cách nhìn sâu sắc về hiện tượng đang quan tâm. Để thực hiện điều này, tác giả tiến hành thảo luận và trao đổi trực tiếp với các chuyên gia có kinh nghiệm trong lĩnh vực KTQT.

Việc thu thập thông tin được thực hiện thông qua bảng câu hỏi được tác giả chuẩn bị từ trước nhằm yêu cầu các chuyên gia cho biết ý kiến về các nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong các DN Việt Nam. Sau khi tổng hợp ý kiến chuyên gia, tác giả sẽ tiến hành đối chiếu với các kết quả tổng hợp nghiên cứu có liên quan trên thế giới và sẽ thảo luận với các chuyên gia để đi đến thống nhất cao về việc bổ sung, hiệu chỉnh và giữ lại những nhân tố được cho là phù hợp nhất đối với đặc thù của các DN Việt Nam cũng như môi trường văn hóa, bối cảnh kinh tế xã hội Việt Nam. Cuối cùng tác giả sẽ tổng hợp các ý kiến và gửi email cho các thành viên tham dự để thống nhất ý kiến lần cuối, từ đó làm cơ sở để hoàn thiện các thành phần của bảng câu hỏi cũng như thang đo các nhân tố. Bảng câu hỏi nhằm đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến chất lượng thông tin KTQT trong các DN tại Việt Nam trước khi gửi đến các DN để khảo sát sẽ được tham khảo ý kiến các chuyên gia một lần nữa để kiểm tra lại và thống nhất về ngôn ngữ trình bày. Tất cả các biến quan sát trong bảng câu hỏi (thành phần thang đo) đều sử dụng thang đo Likert 5 bậc với *việc lựa chọn số 1 là hoàn toàn không đồng ý* với phát biểu và *việc lựa chọn số 5 là hoàn toàn đồng ý* với phát biểu.

Dựa vào các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước đây trên thế giới về các nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong DN, có thể tóm một số nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong DN như: chất lượng của HTTKT, phong cách lãnh đạo chuyển đổi, trình độ nhân viên kế toán trong DN. Sau khi trao đổi bằng các kỹ thuật phỏng vấn sâu và xin ý kiến chuyên gia, kết quả thảo luận

về mô hình đề xuất ban đầu về nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong DN Việt Nam và các tiêu chí đo lường được tổng hợp như sau:

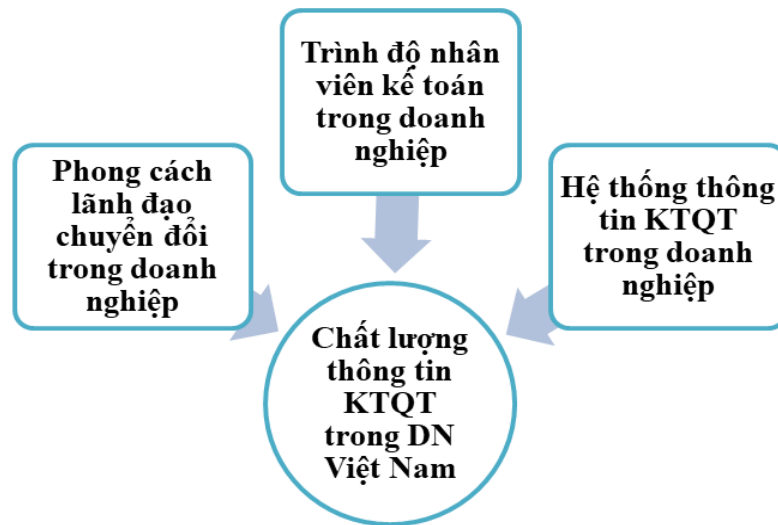
- **Nhân tố phong cách lãnh đạo chuyển đổi:** trong các nghiên cứu gần đây về các DN Việt Nam có đề cập đến nhân tố văn hóa DN được xem như là một phao cứu sinh cho DN lúc gặp khó khăn khủng hoảng. Điều này nói lên phần nào tầm quan trọng của văn hóa DN trong hoạt động kinh doanh, ngoài ra cũng đã phản ánh được xu hướng quan tâm đến việc xây dựng văn hóa tại các DN. Và theo các chuyên gia thì thông tin KTQT cũng chịu ảnh hưởng bởi văn hóa DN bởi vì khi vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT đòi hỏi có sự hiểu biết và đồng thuận từ các phòng ban, nhân viên trong DN. 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 KTQT. Do đó việc lãnh đạo DN chọn phong cách lãnh đạo chuyển đổi không những có thể truyền cảm hứng, kích thích trí tuệ cho nhân viên để đạt được những kết quả vượt trội so với mong đợi bằng cách khơi gợi những mức nhu cầu cao hơn của họ, xây dựng lòng tin và đặt lợi ích tổ chức lên trên lợi ích cá nhân ... tất cả những điều này sẽ tác động tích cực lên thông tin KTQT.

Điều này cũng tương thích với các nghiên cứu trước đây của Alper Erserim (2012) đã chỉ ra rằng nhân tố văn hóa DN có tác động đến khả năng vận dụng KTQT trong các DN nói chung và thông tin KTQT nói riêng.

- **Nhân tố trình độ nhân viên kế toán DN:** nguồn lực nhân sự luôn đóng một vai trò quan trọng đối với chất lượng công việc trong các DN nói chung cũng như chất lượng thông tin KTQT nói riêng. Do đó trong quá trình vận dụng KTQT vào DN tất nhiên chất lượng thông tin KTQT cũng sẽ chịu ảnh hưởng bởi nguồn lực nhân sự, mà cụ thể là trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán. Đây là lực lượng nòng cốt trong việc triển khai và vận dụng KTQT, nên nếu trình độ chuyên môn về KTQT không đáp ứng yêu cầu sẽ khiến cho việc vận dụng KTQT trong DN sẽ không thực hiện được, hoặc thực hiện nhưng không hiệu quả, dẫn đến chất lượng thông tin KTQT không đạt được yêu cầu đề ra.

Kết quả bàn luận này tương thích với nghiên cứu trước đây của Ismail & King (2007), McClery & ctg. (2004). Theo kết quả này thì trình độ nhân viên kế toán càng cao dẫn đến khả năng thành công cao khi vận dụng KTQT trong doanh nghiệp, cũng như ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT. Xét về khía cạnh này hầu hết các chuyên gia đều đồng tình, tuy nhiên khi vận dụng vào môi trường Việt Nam thì vấn đề trình độ của nhân viên kế toán DN được đo lường như thế nào lại cần phải xem xét kỹ lưỡng. Do vậy bên cạnh hệ thống bằng cấp do các trường Đại học, Cao đẳng (chuyên nghiệp và dạy nghề) phát hành thì các chứng chỉ nghề nghiệp đặc thù của ngành kế toán như chứng chỉ Kế toán trưởng, CPA, ACCA, CMA ...vv.. cũng cần được đưa vào xem xét thêm. Vì vậy kết quả thảo luận thống nhất sử dụng các biến quan sát liên quan đến bằng cấp bao gồm bằng cử nhân, chứng chỉ trung cấp, cao đẳng nghề trong nước và chứng chỉ kế toán – kiểm toán quốc tế để phục vụ đo lường trình độ nhân viên kế toán trong DN.

- **Nhân tố chất lượng hệ thống thông tin KTQT:** vì hệ thống thông tin KTQT là nơi tạo ra và cung cấp các thông tin để đáp ứng yêu cầu của các nhà quản trị, nên rõ ràng là chất lượng thông tin KTQT phụ thuộc vào chất lượng của hệ thống thông tin KTQT. Và để nâng cao vị thế cạnh tranh trên thị trường, các DN có xu hướng ngày càng đầu tư mạnh để nâng cấp, cải thiện hệ thống thông tin nói chung và hệ thống thông tin KTQT nói riêng. Một ví dụ minh chứng thể hiện qua các số liệu thống kê của PwC khi thực hiện khảo sát có tên “Công nghiệp 4.0: Xây dựng công ty kỹ thuật số” vào năm 2016. Với sự tham gia của 2.000 DN trên 26 quốc gia, kết quả thu được cho thấy tỉ lệ phần trăm kỹ thuật số hóa của những DN này sẽ tăng từ 33% lên 72% trong vòng 5 năm tới; ngoài ra các DN này còn dành 5% doanh thu để đầu tư vào kỹ thuật số hóa.



Nguồn: tác giả tổng hợp

Sau đó tác giả tiến hành xây dựng các thang đo và các biến quan sát sử dụng thang điểm Likert (5 mức độ) nhằm xác định những nhân tố tác động đến chất lượng thông tin KTQT trong các DN Việt Nam, bao gồm 04 thang đo với 20 biến đặc trưng trong đó có 15 biến độc lập và 05 biến phụ thuộc.

Bảng 1: Thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin KTQT

Thang đo phong cách lãnh đạo chuyển đổi trong DN và các biến (nội dung câu hỏi) (Diaconu, P., 2002, Robbin và Judge, 2011)
<ul style="list-style-type: none"> • Khả năng ảnh hưởng • Khả năng truyền cảm hứng • Khả năng kích thích trí tuệ • Sự quan tâm cá nhân
Thang đo hệ thống thông tin kế toán trong DN và các biến (nội dung câu hỏi) (Baltzan and Phillip, 2008)
<ul style="list-style-type: none"> • Khả năng cho người sử dụng truy cập • Tính sẵn có của hệ thống • Khả năng phục hồi của hệ thống • Tính linh động của hệ thống • Độ tin cậy của hệ thống • Khả năng mở rộng dung lượng của hệ thống • Tính khả dụng của hệ thống
Thang đo trình độ của nhân viên kế toán DN và các biến (nội dung câu hỏi) (Ismail and King, 2007; McChlery et al., 2004)
<ul style="list-style-type: none"> • Nhân viên kế toán có trình độ từ trung cấp, cao đẳng nghề • Nhân viên kế toán có trình độ từ cử nhân kế toán trở lên • Nhân viên kế toán có các chứng chỉ về kế toán chuyên nghiệp trong nước (kế toán trưởng, giám đốc tài chính) • Nhân viên kế toán có các chứng chỉ về kế toán chuyên nghiệp quốc tế (ACCA, CMA ...)
Thang đo chất lượng thông tin KTQT trong DN tại Việt Nam và các biến (nội dung câu hỏi) (Diaconu, 2002)
<ul style="list-style-type: none"> • Khả năng phản ánh thực tại kinh tế một cách chính xác • Tính thích hợp với người sử dụng thông tin • Được cung cấp trong quá trình hoạt động thực tế • Độ chính xác • Tính dễ hiểu.

Nguồn: tác giả tổng hợp

4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU, THẢO LUẬN

Tác giả tiến hành gửi 200 bảng câu hỏi khảo sát đến các DN Việt Nam và thu về được 169 bảng trả lời câu hỏi. Kết quả sau khi thu thập và loại bỏ các phiếu khảo sát không đạt yêu cầu (vd. phiếu không điền đầy đủ thông tin ..vv..), còn lại 160 phiếu đạt yêu cầu.

Mục đích của đợt khảo sát là nhằm đo lường mức độ tác động của các nhân tố đến chất lượng thông tin KTQT trong các DN Việt Nam, do vậy đối tượng của đợt khảo sát này là các DN đã, đang vận dụng KTQT. Mỗi một DN được gửi 01 phiếu với đối tượng trả lời được xác định hoặc là Trưởng/phó các phòng ban kế toán, tài chính hoặc thành viên Ban Giám đốc có hiểu biết về lĩnh vực KTQT.

4.1. Kết quả phân tích mô hình dựa trên phân tích nhân tố khám phá

Với kết quả KMO thu được bằng 0,704 (thỏa mãn tiêu chí $0,5 \leq KMO \leq 1$), nên kết luận là phân tích yếu tố là thích hợp với dữ liệu thực tế, ngoài ra các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện do $Sig. = 0,000 \leq 0,5$ (Đình Phi Hồ, 2012).

Bảng 2: Bảng kết quả hệ số KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.704
Approx. Chi-Square		1386.559
Bartlett's Test of Sphericity	Df	105
	Sig.	.000

Tiếp tục kiểm định phương sai trích (% cumulative variance) của các yếu tố, ta thấy trong Bảng tổng phương sai được giải thích (Total Variance Explained), phương sai cộng dồn của các yếu tố (cumulative %) là 70,75%, thỏa mãn tiêu chuẩn phương sai trích phải > 50% (Hair 2009, theo Đình Phi Hồ 2012). Điều này có nghĩa là 70,75% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát (thành phần của Factor). Ngoài ra, theo Gerbing và Anderson (1988), 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). 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 4 nhân tố đại diện đảm bảo được tiêu chuẩn có Eigenvalue > 1.

Bảng 3: Bảng tổng phương sai được giải thích

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	4.629	30.860	30.860	4.629	30.860	30.860	3.877	25.845	25.845
2	2.919	19.462	50.322	2.919	19.462	50.322	2.568	17.119	42.964
3	1.853	12.353	62.675	1.853	12.353	62.675	2.142	14.277	57.241
4	1.212	8.077	70.752	1.212	8.077	70.752	2.027	13.511	70.752
5	.850	5.667	76.420						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Sau khi rút trích 15 biến quan sát thành 04 nhóm nhân tố đại diện (04 thang đo) và thang đo chất lượng TTKTQT, tiến hành kiểm định độ tin cậy và tiến hành loại bớt các biến quan sát không đạt yêu cầu, kết quả còn lại 05 thang đo với 18 biến đặc trưng có kết quả phân tích đáp ứng độ tin cậy của thang đo (Cronbach Alpha) là lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3.

Bảng 4: Bảng kiểm định thang đo bằng hệ số tin cậy Cronbach Alpha

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach Alpha nếu loại biến này
Thang đo Phong cách lãnh đạo trong doanh nghiệp (LEADERSHIP), Alpha = 0,888				
LEAD1	13.07	4.706	.856	.843

LEAD2	13.84	3.957	.829	.840
LEAD3	13.11	4.687	.736	.863
SKILL2	12.70	4.337	.725	.866
INFO3	12.98	5.012	.553	.901
Thang đo Phong cách lãnh đạo trong doanh nghiệp bổ sung (LEADERSHIP-1), Alpha = 0,844				
LEAD4	6.69	2.015	.668	.822
SKILL1	6.91	1.514	.812	.677
INFO2	6.65	1.927	.665	.824
Thang đo Hệ thống thông tin kế toán trong DN (INFORMATION), Alpha = 0,764				
INFO5	2.96	.577	.623	.
INFO7	2.96	.741	.623	.
Thang đo Trình độ nhân viên kế toán DN (SKILL), Alpha = 0,670				
SKILL3	6.21	1.841	.540	.571
SKILL4	5.91	1.690	.526	.549
INFO6	6.29	.885	.535	.633
Thang đo Chất lượng thông tin KTQT trong DN (QUALITY), Alpha = 0,829				
QUAL1	13.94	4.833	.631	.795
QUAL2	14.04	4.439	.681	.779
QUAL3	13.90	4.481	.678	.780
QUAL4	13.77	4.871	.471	.842
QUAL5	13.88	4.538	.695	.776

Bên cạnh đó, theo kết quả kiểm định, R^2 hiệu chỉnh (Adjusted R Square) là 0,523, có nghĩa là 52,3% sự thay đổi về chất lượng của thông tin KTQT tại các DN tại Việt Nam được giải thích bằng 03 biến đại diện độc lập còn lại.

Bảng 5: Bảng tóm tắt mô hình (Model Summary^b)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.731 ^a	.535	.523	.69080799	.535	44.546	4	155	.000	1.629

a. Predictors: (Constant), REGR factor score 1 for analysis 4, REGR factor score 1 for analysis 1, REGR factor score 1 for analysis 2, REGR factor score 1 for analysis 3

b. Dependent Variable: REGR factor score 1 for analysis 5

Ngoài ra các biến độc lập này có Sig. = 0,000 (< 0,05) do đó các biến độc lập có tương quan với biến phụ thuộc.

Bảng 6: Bảng phân tích phương sai (ANOVA^a)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	85.032	4	21.258	44.546	.000 ^b
	Residual	73.968	155	.477		
	Total	159.000	159			

a. Dependent Variable: REGR factor score 1 for analysis 5

b. Predictors: (Constant), REGR factor score 1 for analysis 4, REGR factor score 1 for analysis 1, REGR factor score 1 for analysis 2, REGR factor score 1 for analysis 3

Và do phân tích thông qua EFA nên không có hiện tượng đa cộng tuyến (Collinearity Diagnostics). Tiếp tục kiểm định hệ số hồi quy chỉ có 3 trong 4 biến có mức ý nghĩa (Sig.) nhỏ hơn 0,01 là biến F1, F3, và F4. Riêng biến F2 có Sig. = 8,882 > 0,01 nên không có ý nghĩa đối với biến phụ thuộc QUAL.

Sử dụng kiểm định Spearman để kiểm tra giữa từng biến độc lập có ý nghĩa thống kê với giá trị tuyệt đối của số dư được chuẩn hóa (Absolute of Standardized residuals, ABS). Tiêu chuẩn đánh giá: khi các hệ số tương quan hạng Spearman có mức ý nghĩa > 0,05 thì có thể kết luận là phương sai của phần dư không thay đổi. Theo kết quả nghiên cứu thì các biến F1, F3 và F4 có Sig. lần lượt là 0,056; 0,690 và 0,427 (>0,05) như vậy kiểm định Spearman cho biết phương sai phần dư của 03 biến này không đổi và có ý nghĩa về mặt nghiên cứu.

Ta có thể xác định mức độ tác động của các biến độc lập thông qua các hệ số hồi quy chuẩn hóa như sau:

Bảng 7: Bảng vị trí quan trọng của các yếu tố

Biến độc lập	Giá trị tuyệt đối	%
F4	0,462	45,29
F3	0,313	30,69
F1	0,245	24,02
Tổng số	1,020	100

Dựa trên kết quả số liệu tổng hợp từ các phiếu khảo sát, ta có các kết quả đạt được sau khi kiểm định hồi quy được trình bày ở phần trên, phương trình hồi quy mới phản ánh mối tương quan giữa “*Chất lượng thông tin KTQT và các nhân tố tác động trong các DN Việt Nam*” được kết luận như sau:

$$\text{Chất lượng thông tin KTQT} = 0.16 + 0,462 (\text{Trình độ nhân viên kế toán trong DN}) + 0,313 (\text{Hệ thống thông tin KTQT trong DN}) + 0,245 (\text{Phong cách lãnh đạo chuyên đổi trong DN})$$

Theo kết quả kiểm định thì biến F4, F3 và F1 có hệ số lần lượt là 0,462, 0,313 và 0,245 quan hệ cùng chiều với biến QUAL (là biến *Chất lượng thông tin KTQT trong DN*). Tức là khi DN đánh giá các nhân tố “Trình độ nhân viên kế toán trong DN”, “Hệ thống thông tin KTQT trong DN” và “Phong cách lãnh đạo chuyên đổi trong DN” tăng thêm 1 điểm thì đánh giá chất lượng thông tin KTQT trong DN sẽ tăng thêm tương ứng là 0,462 điểm, 0,313 điểm hay 0,245 điểm (tương ứng với các hệ số tương quan chưa chuẩn hóa).

Như vậy ba nhân tố đại diện bao gồm Trình độ nhân viên kế toán trong DN (SKILL), Hệ thống thông tin KTQT trong DN (INFO) và Phong cách lãnh đạo chuyên đổi trong DN (LEAD) lần lượt đóng góp 45,29%, 30,69 và 24,02% vào việc tác động làm gia tăng chất lượng thông tin KTQT trong DN tại Việt Nam.

Tuy vậy, mô hình với 03 nhân tố đại diện nhưng chỉ phản ánh được 70,75% vấn đề nghiên cứu có nghĩa là sẽ còn có những nhân tố khác, biến quan sát khác có thể cũng ảnh hưởng đến việc gia tăng chất lượng thông tin KTQT trong DN nhưng chưa được nghiên cứu này bao quát hết trong mô hình nghiên cứu hiện tại do giới hạn về phạm vi, thời gian và loại hình doanh nghiệp được khảo sát đã nêu ra ở phần mở đầu. Qua kết quả hồi qui chứng tỏ vai trò của các yếu tố trong việc tác động đến chất lượng thông tin KTQT được phân định thứ bậc rõ rệt. Vì thế, giải pháp nhằm tăng cường chất lượng thông tin KTQT phải dựa vào kết quả kiểm định các nhân tố ảnh hưởng nhưng cần được điều chỉnh qua thời gian khi giá trị vị thế của các nhân tố trên có sự thay đổi theo thời gian, không gian và điều kiện kinh tế, chính trị.

4.2. Thảo luận về kết quả nghiên cứu

a. Đối với trình độ nhân viên kế toán trong DN

Kết quả của nghiên cứu này cũng phù hợp với một số nghiên cứu trước đây trên thế giới như: McClery và ctg., 2004, Kamilah Ahmad, 2012 cũng như đã được chứng minh qua lý thuyết bất định. Trong DN sự hiện diện của các nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn là một nhân tố quan trọng tác động đến chất lượng thông tin KTQT. Thông thường trong các DN lớn thường có các phòng ban kế toán/tài chính chuyên biệt, do đó họ thường có xu hướng tuyển dụng những nhân viên kế toán có đủ trình độ chuyên môn để thực hiện những báo cáo cũng như thực hiện những tư vấn chuyên nghiệp. Ngược lại, ở những DN nhỏ thì có sự nghi ngờ rằng không phải hầu hết các DN này đều thuê mướn các nhân viên kế toán có

đủ trình độ chuyên môn nên chất lượng báo cáo KTQT còn ít nhiều hạn chế (Kamilah Ahmad, 2012). Các nghiên cứu trước đó cũng chỉ ra rằng có sự tương thích giữa việc hiện diện của các nhân viên kế toán chuyên nghiệp với mức độ hiểu biết cao về vận dụng KTQT trong DN; hay sự hiện diện của các nhân viên kế toán chuyên nghiệp trong DN giúp cho sự phát triển của việc vận dụng KTQT trong DN, từ đó gián tiếp tác động đến chất lượng thông tin trong báo cáo KTQT trong DN (McChlery et al., 2004). Việc các biên quan sát trong thang đo của nhân tố trình độ nhân viên kế toán trong doanh nghiệp cũng phân loại rõ về trình độ của nhân viên từ bậc học cử nhân trở lên, hoặc là được đào tạo bài bản thêm từ các hiệp hội kế toán chuyên nghiệp trong và ngoài nước; có thể xuất phát từ nội dung giảng dạy, đào tạo có hay không các môn học liên quan đến nội dung KTQT.

b. Đối với HTTTKT trong DN

Hiện nay nền công nghiệp đang chuyển mình sang cuộc cách mạng 4.0, nên xu hướng đầu tư cho công nghệ ngày càng phổ biến. Việc lựa chọn cho mình một HTTTKT phù hợp với nhu cầu và khả năng về chi phí đầu tư là một điều mà doanh nghiệp cần cân nhắc kỹ. Rõ ràng với việc có đầy đủ các công nghệ hiện đại cùng các kỹ thuật phân tích, công cụ KTQT tiên tiến sẽ là một lợi thế không hề nhỏ trong quá trình hội nhập toàn cầu cho các DN Việt Nam.

c. Đối với phong cách lãnh đạo chuyển đổi trong DN

Các nghiên cứu trước đây trên thế giới và lý thuyết bất định cũng đã chỉ ra rằng nhân tố văn hoá DN có ảnh hưởng nhiều đến việc vận dụng và tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp nói chung.

Với đặc thù riêng của nền văn hoá lúa nước, và lịch sử hình thành các DN Việt Nam phần lớn có xuất xứ từ hộ kinh doanh nhỏ lẻ gia đình, nên việc vận dụng phong cách lãnh đạo chuyển đổi trong doanh nghiệp Việt Nam hoàn toàn khả thi. Tuy nhiên cũng cần lưu ý là biến quan sát – Sự quan tâm cá nhân – không thể hiện mối tương quan với chất lượng thông tin KTQT. Thay vào đó, cần lưu ý hơn về việc lãnh đạo truyền cảm hứng, sử dụng ảnh hưởng của mình để kích thích sự phát triển cá nhân, gắn kết mục tiêu với tập thể ... sẽ làm cho quá trình vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT diễn ra suôn sẻ hơn, và từ đó sẽ giúp nâng cao được thông tin KTQT để hỗ trợ quá trình ra quyết định trong doanh nghiệp.

5. GỢI Ý CÁC GIẢI PHÁP NHẪM NÂNG CAO CHẤT LƯỢNG THÔNG TIN KTQT TẠI CÁC DN VIỆT NAM

5.1. Đối với các trường đại học Việt Nam và các hiệp hội nghề nghiệp

Với việc các trường đại học hiện nay tại Việt Nam ngày càng quan tâm nhiều đến vấn đề hội nhập quốc tế thì việc đổi mới nội dung, phương pháp giảng dạy là điều tất yếu. Đối với chuyên ngành kế toán – kiểm toán, một trong những nội dung giảng dạy cần tăng cường là các môn học về KTQT cũng như KTQT chiến lược nhằm giúp các sinh viên làm quen với việc vận dụng các kỹ thuật KTQT sau này. Qua khảo sát sơ bộ chương trình dạy học về bộ môn KTQT tại một số trường đại học như ĐH Công nghiệp TP HCM; ĐH Tài chính Marketing, ĐH Công nghiệp thực phẩm TP HCM, ĐH Công nghệ TPHCM ... hầu hết đều chưa đưa môn KTQT chiến lược vào nội dung giảng dạy, và số lượng tín chỉ của môn KTQT cũng chỉ mức khiêm tốn từ 3-5 tín chỉ cho 2-3 học phần. Bên cạnh việc gia tăng số lượng tín chỉ của bộ môn KTQT tại các trường đại học, việc đầu tư các trung tâm mô phỏng và đưa vào các tình huống kinh doanh thực tế sẽ giúp cho sinh viên hình dung và làm quen với việc vận dụng kiến thức và các công cụ KTQT để giải quyết các tình huống kinh doanh trong thực tế. Các trường đại học Việt Nam cũng cần mạnh dạn kết hợp, khuyến khích các doanh nghiệp Việt Nam đặt hàng tư vấn các tình huống quản trị phát sinh trong thực tiễn kinh doanh, nhằm giúp tạo ra nhiều tình huống và mô hình kinh doanh cho sinh viên có tư liệu học tập phong phú.

5.2. Đối với các DN Việt Nam

Qua các khảo sát sơ bộ trước đây như Toàn (2010) thì nhìn chung đa số các đối tượng được khảo sát đều cho rằng kế toán quản trị có vai trò quan trọng đối với quản trị trong DNNVV, tỷ lệ : 71.3%. Tuy nhiên, đối với các công ty có quy mô vốn nhỏ, hoạt động kinh doanh đơn giản (loại DN siêu nhỏ) thì chưa nhận thức được vai trò của kế toán quản trị, chiếm tỷ lệ: 13.6%. Ngoài ra khi tác giả tiến hành khảo sát tại 350 DNNVV Việt Nam vào 2016 thì kết quả cho thấy chỉ có 130 DN trong tổng số 310 DN trả lời xác nhận có vận dụng KTQT ở các mức độ khác nhau (chiếm tỷ lệ 41.9%); và trong số 130 DN xác nhận có vận dụng KTQT tại DN thì loại hình DN quy mô vừa chiếm tỷ trọng áp đảo đến 63.1% (tương ứng với 82 DN), kế tiếp là DN nhỏ với tỷ lệ 30.8% (tương ứng với 40 DN). Số DN siêu nhỏ có vận dụng KTQT chiếm tỷ lệ cực kỳ khiêm tốn với tỷ lệ 6.2% (tương ứng với 8 DN). Điều này xuất phát từ một số lý do

khách quan và chủ quan và cũng là hệ lụy kéo dài đến từ đội ngũ kế thừa. Xuất phát từ quan điểm là kế toán trong các DN Việt Nam chủ yếu để phục vụ công tác kê khai thuế, lập báo cáo tài chính ... nên dần dần trong quan điểm quản lý của đội ngũ kế toán hiện nay (thậm chí là đội ngũ quản lý trong các DN Việt Nam) vai trò cung cấp thông tin kế toán để hỗ trợ ra quyết định dần càng mờ nhạt và chưa được đánh giá đúng. Bên cạnh đó do còn hạn chế về mặt chi phí hoạt động nên các DN Việt Nam còn ngại đầu tư về cơ sở vật chất cho hệ thống thông tin kế toán nói chung và KTQT nói riêng. Điều này dẫn đến hệ quả là bộ phận kế toán chưa cung cấp được các thông tin kế toán có chất lượng cao hỗ trợ cho quá trình ra quyết định trong kinh doanh, và từ đó càng làm cho sự đánh giá về vai trò của KTQT càng lệch lạc, sai lầm. Do đó để thoát ra khỏi vòng luẩn quẩn, việc mạnh dạn đầu tư về cơ sở vật chất của hệ thống thông tin kế toán nói chung và KTQT nói riêng, bên cạnh việc đầu tư và bồi dưỡng, phát triển trình độ, kỹ năng của đội ngũ nhân viên kế toán cần được quan tâm đúng mức.

6. KẾT LUẬN

Việc triển khai vận dụng các kỹ thuật KTQT luôn là một biện pháp hữu hiệu để gia tăng tính hiệu quả kinh doanh của bất kỳ DN nào. Tuy nhiên chất lượng thông tin KTQT lại ảnh hưởng rất nhiều đến hiệu quả của việc hỗ trợ quá trình ra quyết định kinh doanh của DN. Do đó việc đầu tư xem xét kỹ mức độ tương thích của các nhân tố liên quan đến trình độ nhân viên kế toán, mức độ đầu tư cho hệ thống thông tin kế toán cũng như việc lựa chọn một phong cách lãnh đạo phù hợp với văn hoá doanh nghiệp sẽ giúp DN cải thiện được chất lượng thông tin KTQT và từ đó giúp cải thiện được hiệu quả kinh doanh tại DN mình.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Abdel-Kader, M. and Luther, R. , Management accounting practices in the British food and drinks industry, *British Food Journal*, vol. 108, no.5, pp. 336-357, 2006.
- [2] Alper Erserim, The impact of organization culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: A UK-based empirical analysis: an empirical research on industrial firm in Turkey, *Procedia – Social and behavioral Sciences*, vol. 62, pp.372-376, 2012.
- [3] Anthony A. Atkinson, Thorne and Hilton, Management accounting: information creating and managing value, 5th edition, *Mc. Graw Hill*.
- [4] Avolio, Bruce J., David A. Waldman, and Francis J. Yammarino. The Four I's of Transformational leadership. *Journal of European Industrial Training*, vol. 15, no. 4, pp. 9-16, 1991.
- [5] Bertocci, D.I, Leadership in Organizations: There is a difference between Leaders and Managers, *University Press of America, Lanham, Maryland, USA*, 2009.
- [6] CIMA. Management Accounting Official Terminology, *The Chartered Institute of Management Accountant*, 2005.
- [7] Cho, J., I. Park and Michel J.W, How does leadership affect information systems success? The role of transformational leadership, *Informational Management*, vol.48, 2011.
- [8] Deros, B.M, Yusof, S.M. and Salled, A.M, A benchmarking implementation framework for automotive manufacturing SMEs, *Benchmarking International Journal*, vol. 13, no. 4, pp. 36-43, 2006.
- [9] Diaconu, Paul, Managerial Accounting, *Economic Publishing, Bucharest*, 2002
- [10] Đinh Phi Hồ, Phương pháp nghiên cứu định lượng và những nghiên cứu thực tiễn trong kinh tế phát triển – Nông nghiệp, *NXB Phương Đông*, 2011.
- [11] Hassan, S., Jati., M.K.K and Lazan., A.M, Transformational leadership and the use of management accounting information system in airlines industry, *The proceeding 2012 of IEEE Symposium, Humanities, Science and Management Research, IEEE Kuala Lumpur Malaysia*, 2012.
- [12] IFAC. , International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts, *New York*, 1998.
- [13] Langfield-Smith, Thorne Hellen, Hilton Ronald W., Management Accounting: Information for creating and managing value, 5thed, *McGraw-Hill Irwin*, 2009.
- [14] Lê An Khang, Nghiên cứu phong cách lãnh đạo chuyên đổi: sự tin nhiệm và gắn kết tổ chức trong bối cảnh Việt Nam, *Tạp chí khoa học Trường Đại học Mở TP.HCM*, số 4, trang 32, 2013
- [15] Marriott, N. and Marriott, P., Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities, *Management Accounting Research*, vol.11, pp. 475-492, 2000.
- [16] Mejia, G.L.G, Balkin, D.B and Candy, R.L, Managing Human Resources, 4th ed., *Prentice Hall, USA*, 2004.

- [17] Newstrom, J.W and Davis, K., Organizational behavior: human behavior at work, 11th ed., *McGraw-Hill, New York, USA*, 2002.
- [18] Nguyễn Bích Liên, Xác định và kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng chất lượng thông tin kế toán trong môi trường ứng dụng hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp (ERP) tại các doanh nghiệp Việt Nam, Luận án tiến sĩ, 2012.
- [19] Phạm Ngọc Toàn, Xây dựng nội dung và tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam, Luận án tiến sĩ, 2010.
- [20] Robbin, S.P and Judge, T.A, Organizational behavior, 14th ed., *Prentice Hall, USA*, 2011.
- [21] Rue, L.W and Byars, L.L, Management skills and application, 12th ed., *McGraw-Hill, New York, USA*, 2007.
- [22] Schermerhon, J.R, Management 7th ed., *John Wiley and Sons, New York, USA*, 2002.
- [23] Tuan Zainun Tuan Mat, Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance, 2010.
- [24] Valančienė, L. and Gimžauskienė, E, Changing Role of Management Accounting: Lithuanian Experience Case Studies. ISSN 1392-2785, *Engineering Economics*, no. 5 p.55, 2007.

Ngày nhận bài: 23/02/2018

Ngày chấp nhận đăng: 25/12/2019