

YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KHẢ NĂNG VẬN DỤNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN ABC: NGHIÊN CỨU TRƯỜNG HỢP CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

FACTORS AFFECTING THE ABILITY TO APPLY THE ABC ACCOUNTING METHOD: A CASE STUDY IN VIETNAMESE ENTERPRISES

Nguyễn La Soa^{1*}

TÓM TẮT

Nghiên cứu này đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC). Dữ liệu được thu thập từ nhà quản trị các cấp của 162 doanh nghiệp là khách hàng của các doanh nghiệp kiểm toán độc lập. Áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng, đánh giá thực trạng phân bổ chi phí tại các doanh nghiệp hiện nay và các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Kết quả nghiên cứu đã cho thấy, nhà quản trị chưa thực sự hài lòng với phương pháp phân bổ chi phí hiện tại ở các doanh nghiệp; khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC chịu ảnh hưởng bởi sáu yếu tố: (i) Chiến lược kinh doanh; (ii) Nguồn lực tài chính; (iii) Trình độ nguồn nhân lực; (iv) Đặc điểm sản xuất kinh doanh; (v) Đặc điểm tổ chức quản lý và (vi) Văn hoá doanh nghiệp. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất một số khuyến nghị giúp các doanh nghiệp vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, nâng cao lợi thế cạnh tranh trong xu thế hội nhập.

Từ khóa: chi phí; phương pháp kế toán ABC; quản trị chi phí; Việt Nam

ABSTRACT

The study was conducted for the purpose of evaluating factors affecting the ability to successfully apply the ABC accounting methods. Data were collected from managers at 162 companies being clients of independent auditors. Basing on quantitative research method, the current state of cost allocation and factors affecting the ability to successfully apply the ABC accounting method were investigated. The results indicate that managers are not really satisfied with the current cost allocation methods. In addition, the ability to successfully apply the ABC accounting method is influenced by six factors: (i) business strategy of the enterprise; (ii) Financial resources of the enterprise; (iii) Qualification of human resource; (iv) Business characteristics of the enterprise; (v) Organization and management characteristics of the enterprise; (vi) Corporate culture. Through findings, some recommendations are given to improve the ability to successfully apply the ABC accounting method in the future, helping Vietnamese firms to enhance their competitive advantage in the integration trend.

Keywords: costs; ABC accounting methods; cost management; Vietnam

¹Khoa Kế toán-Kiểm toán, Đại học Công nghiệp Hà Nội

*E-mail: soanguyen310383@gmail.com

Ngày nhận bài: 10/01/2018

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 11/05/2018

Ngày chấp nhận đăng: 15/06/2018

CHỮ VIẾT TẮT

ABC: Activity Based Costing (Kế toán chi phí dựa trên hoạt động)

KTQTCP: Kế toán quản trị chi phí

1. GIỚI THIỆU

Toàn cầu hoá, hội nhập kinh tế quốc tế và tự do hóa thương mại đã và đang là xu thế của nền kinh tế thế giới đương đại. Quá trình hội nhập ngày càng sâu, rộng và hiệu quả của Việt Nam với kinh tế thế giới đã đem lại những thành tựu to lớn cho đất nước nói chung cũng như các doanh nghiệp nói riêng. Doanh nghiệp Việt Nam có nhiều cơ hội hơn để tham gia vào thị trường toàn cầu, hội nhập sâu hơn vào thị trường tài chính thế giới, tiếp cận với các luồng vốn đầu tư nước ngoài. Tuy nhiên, mức độ cạnh tranh ngày càng gay gắt hơn, các doanh nghiệp không chỉ cạnh tranh với nhau ở trong nước mà còn cạnh tranh với các doanh nghiệp nước ngoài. Trước bối cảnh đó, thông tin KTQTCP đóng vai trò quan trọng, là công cụ chủ yếu giúp nhà quản trị thực hiện các chức năng điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, đồng thời thiết lập căn cứ khoa học cho các hoạt động trong tương lai.

Như vậy, thông tin KTQTCP là một trong những “vũ khí” quan trọng, giúp doanh nghiệp tạo được lợi thế cạnh tranh trong thời kỳ hội nhập. Do đó, áp lực đặt ra cho kế toán trong việc cung cấp các thông tin chi phí hữu ích, xác định đúng và đầy đủ chi phí sản xuất ngày càng trở nên thiết yếu. Trước tình hình đó, nhiều doanh nghiệp đã và đang triển khai vận dụng phương pháp kế toán ABC bởi tính ưu việt của phương pháp này. Tuy nhiên, mức độ thành công khi vận dụng phương pháp này vào thực tế ở các doanh nghiệp có sự khác nhau tương đối. Chính vì vậy, nghiên cứu này được thực hiện với mục đích xem xét, đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, từ đó, đề xuất định hướng và một số giải pháp nhằm hoàn thiện công tác KTQTCP nói chung và việc vận dụng phương pháp kế toán ABC nói riêng.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU

Cơ sở lý thuyết

Các quan điểm nghiên cứu về phương pháp kế toán ABC đều cho rằng, phương pháp kế toán ABC nhấn mạnh đến các hoạt động như là những đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Chi phí các hoạt động này sau đó sẽ được phân bổ cho những đối tượng tính giá thành theo số lượng các hoạt động mà đối tượng đã sử dụng (Oseifuah, 2014). Phương pháp kế toán ABC khắc phục được nhược điểm của phương

pháp tính giá truyền thống, cung cấp thông tin linh hoạt và hữu ích hơn cho các nhà quản trị ra quyết định. Phương pháp kế toán ABC không chỉ hướng đến mục tiêu tính chính xác giá thành để cung cấp thông tin cho kế toán tài chính mà còn đặt ra mục tiêu cung cấp thông tin chi phí cho các nhà quản trị ra quyết định (Ruhanita và Daing, 2006). Mặc dù, có khá nhiều ưu điểm vượt trội so với phương pháp truyền thống, tuy nhiên, thực tế cho thấy, mức độ thành công của các doanh nghiệp khi áp dụng phương pháp này chỉ ở mức tương đối. Để giải thích mức độ thành công khi vận dụng phương pháp này, tác giả lập luận trên cơ sở vận dụng các lý thuyết sau:

Lý thuyết bất định (lý thuyết ngẫu nhiên). Theo Spekle (2003), các yếu tố bất định tác động đến thiết kế của doanh nghiệp đồng thời tác động đến các công cụ kỹ thuật của kế toán quản trị. Nói cách khác, một hệ thống kế toán quản trị thích hợp với doanh nghiệp phụ thuộc vào đặc điểm doanh nghiệp và môi trường doanh nghiệp đó đang hoạt động. Điều này cho thấy, không thể xây dựng một mô hình khuôn mẫu về vận dụng các phương pháp kế toán cho tất cả các doanh nghiệp. Có nghĩa là việc lựa chọn vận dụng phương pháp kế toán ABC đạt hiệu quả phải thích hợp với từng doanh nghiệp, với môi trường bên trong và bên ngoài mà doanh nghiệp đó đang hoạt động. Lý thuyết này được nhiều học giả lựa chọn khi nghiên cứu về các yếu tố bất định tác động đến sự vận dụng và triển khai phương pháp kế toán ABC vào doanh nghiệp, điển hình như: Anderson (1999), Khalid (2005), Majid và Ali (2013). Hầu hết các nghiên cứu đều cho rằng mức độ thành công khi vận dụng phương pháp kế toán ABC vào các doanh nghiệp khác nhau thì có sự khác nhau, đồng thời mức độ thành công khi vận dụng vào một doanh nghiệp nhưng ở các giai đoạn phát triển khác nhau cũng có sự khác nhau. Các yếu tố tác động đến mức độ thành công khi vận dụng phương pháp kế toán ABC gồm: môi trường kinh doanh, công nghệ, cơ cấu tổ chức, chiến lược và văn hoá của doanh nghiệp.

Lý thuyết đại diện cho rằng, quan hệ giữa các cổ đông và người quản lý doanh nghiệp là quan hệ đại diện - hay quan hệ uỷ thác (Spekle, 2003). Cả hai bên đều muốn tối đa hóa lợi ích của mình, do đó, có cơ sở để tin rằng người quản lý doanh nghiệp sẽ không luôn hành động vì lợi ích tốt nhất cho người chủ, tức là các cổ đông. Từ đó, xung đột sẽ phát sinh khi thông tin không đầy đủ và bất cân xứng giữa chủ thể và đại diện trong doanh nghiệp, vì cả hai bên có lợi ích khác nhau. Do đó, mức độ vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC sẽ phụ thuộc vào mối quan hệ giữa chủ doanh nghiệp, nhà quản trị và nhà đầu tư bên ngoài, cụ thể như: cơ chế đãi ngộ, cơ chế giám sát, sự phân quyền.

Lý thuyết xã hội học tập trung vào việc làm thế nào để tổ chức được thành lập thông qua tương tác giữa con người, tổ chức và xã hội. Covalski và cộng sự (1996), cho rằng sự tồn tại của một tổ chức yêu cầu phải phù hợp với xã hội về hành vi có thể chấp nhận được để đạt hiệu quả sản xuất cao. Theo đó, hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp không chỉ là vấn đề mang tính nội bộ của doanh

nh nghiệp mà còn chịu ảnh hưởng trong một bối cảnh xã hội chung, liên quan đến các chế độ, chính sách hiện hành và giải quyết các mối quan hệ với người lao động trong doanh nghiệp. Vì vậy, mục tiêu của doanh nghiệp đặt ra phải nằm trong mục tiêu chung mà xã hội chấp nhận được, điều này phù hợp với xu hướng phát triển bền vững và lợi ích của doanh nghiệp phải gắn với lợi ích chung của xã hội. Cũng theo lý thuyết này, khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố: quyền lực chính trị xã hội, chế độ, chính sách xã hội và phương thức giải quyết lợi ích của người lao động.

Mối quan hệ giữa chi phí và lợi nhuận: Lý thuyết quan hệ chi phí - lợi ích chỉ ra rằng, lợi ích có được từ việc các thông tin kế toán được cung cấp phải được xem xét trong mối quan hệ với chi phí dùng để tạo ra và cung cấp thông tin đó. Như vậy, mức độ vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC phải được xem xét giữa lợi ích tăng thêm khi thực hiện phân bổ chi phí theo phương pháp kế toán ABC mang lại cho doanh nghiệp và xã hội và chi phí tăng thêm mà doanh nghiệp và xã hội phải bỏ ra khi vận dụng phương pháp này (Covalski và cộng sự, 1996).

Tổng quan nghiên cứu

Tại các quốc gia phát triển, phương pháp kế toán ABC đã nhận được sự quan tâm của cả nhà khoa học và nhà quản trị doanh nghiệp. Lợi ích của phương pháp kế toán ABC và những tác động của nó đối với hiệu quả kinh tế của doanh nghiệp đã thúc đẩy nhiều nghiên cứu thực nghiệm và được coi là một trong những công cụ kế toán, quản lý hiệu quả nhất ở các nước phát triển (Ahadi và Azar, 2016). Ngoài những nghiên cứu về lý thuyết, nghiên cứu về cách thức ứng dụng thực tế phương pháp kế toán ABC của doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực khác nhau, các nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC cũng được các học giả quan tâm (Angelopoulos và Pollalis, 2017), điển hình như: Anderson (1999), đã tiến hành đánh giá hệ thống xác định chi phí theo hoạt động tại General Motor, dữ liệu phỏng vấn được thu thập từ 21 doanh nghiệp. Từ đó, đã chỉ ra hai nhóm yếu tố ảnh hưởng đến quá trình triển khai, vận dụng phương pháp kế toán ABC, đó là: nhóm yếu tố có tính chất tổ chức (như: sự hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao, sự bồi dưỡng, đào tạo để áp dụng hệ thống xác định chi phí theo hoạt động); nhóm yếu tố có tính chất bối cảnh (như: mức độ cạnh tranh, sự phù hợp của các quyết định của nhà quản trị, sự thích nghi của hệ thống hiện hành). Khalid (2005), cũng đã tiến hành khảo sát các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ, từ đó, chỉ ra hai nhóm yếu tố ảnh hưởng đến sự thành công của phương pháp kế toán ABC, đó là: nhóm yếu tố thuộc tổ chức (như: sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao, chủ sở hữu không phải là kế toán, sự đào tạo nhân viên); nhóm yếu tố thuộc bối cảnh (như: tính hữu ích của thông tin chi phí, sự hiện diện của công nghệ thông tin và quy mô của doanh nghiệp). Majid và Sulaiman (2008), đã nghiên cứu vận dụng phương pháp kế toán ABC vào các doanh nghiệp đa quốc gia ở Malaysia, từ đó chỉ ra những lợi ích của việc vận dụng phương pháp này. Nghiên cứu đã cho

thấy, mặc dù phương pháp kế toán ABC không được sử dụng rộng rãi nhưng là công cụ hữu ích để cải thiện hiệu quả của doanh nghiệp. Các yếu tố cần thiết để đảm bảo vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, đó là: cơ cấu tổ chức doanh nghiệp cần được thiết kế theo mô hình nằm ngang trong đó quy trình sản xuất được phân chia thành các hoạt động; những người nắm giữ trọng trách trong dự án ABC phải có đủ năng lực và hiểu biết sâu rộng về công nghệ thông tin; thông tin chi phí về các hoạt động; sự ủng hộ của nhà quản trị và các cổ đông. Fei và Isa (2010), đã chỉ ra các yếu tố: hành vi, tổ chức và kỹ thuật là những yếu tố chính quyết định sự thành công của phương pháp kế toán ABC. Ngoài ra, các yếu tố: vai trò của văn hoá và cấu trúc của tổ chức cũng ảnh hưởng đáng kể đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của doanh nghiệp. Upping và Oliver (2011), đã thực hiện khảo sát 78 trường đại học công lập ở Thái Lan, kết quả cho thấy 49,21% các trường đều trả lời “việc vận dụng phương pháp kế toán ABC là cần thiết và mang lại hiệu quả trong quản trị tài chính”; đồng thời cũng chỉ ra việc thiếu phần mềm thích hợp, khó thu thập dữ liệu và trình độ của nhân viên kế toán là rào cản chính đối với việc vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Majid và Ali (2013), đã chứng minh, ngay cả trong doanh nghiệp sản xuất nhỏ thì khả năng bóp méo chi phí sản phẩm là có thật nếu như vận dụng phương pháp tính chi phí truyền thống, vì vậy đã đề xuất vận dụng phương pháp kế toán ABC vào các doanh nghiệp sản xuất thép; nghiên cứu cũng đã chỉ ra các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng phương pháp kế toán ABC, đó là: tỷ trọng chi phí, quy trình sản xuất, chủng loại sản phẩm, các loại nguyên liệu đầu vào, thành phẩm, bán sản phẩm tồn kho.

Ở Việt Nam, các nghiên cứu liên quan đến phương pháp kế toán ABC chủ yếu là nghiên cứu về lý thuyết và thử nghiệm áp dụng tại một số doanh nghiệp. Một số nghiên cứu điển hình về vấn đề này như: Anh (2012), nghiên cứu các yếu tố tác động đến phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trong các doanh nghiệp, đó là: yếu tố thuộc hành vi và tổ chức, yếu tố có tính chất kỹ thuật, yếu tố thuộc cấu trúc doanh nghiệp và yếu tố thuộc văn hóa doanh nghiệp. Tuy nhiên, các yếu tố ảnh hưởng trong mô hình nghiên cứu chưa được tác giả kiểm định để kiểm tra mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố đến vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Uyen (2016), cũng đã nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng phương pháp kế toán ABC trong quản trị chi phí tại các doanh nghiệp đang niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Nghiên cứu cũng đã chỉ ra các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC, đó là: tổng doanh thu, sự đa dạng của sản phẩm và cấu trúc chi phí. Tuy nhiên, nghiên cứu này cũng chỉ dừng lại ở việc đánh giá có hay không có mối tương quan giữa các yếu tố đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC mà chưa đo lường được với mức doanh thu ở mức nào, cấu trúc chi phí với tỷ lệ như thế nào thì doanh nghiệp có thể vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC.

Như vậy, mặc dù trên thế giới và ở Việt Nam đã có khá nhiều nghiên cứu về yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận

dụng thành công phương pháp kế toán ABC vào các loại hình doanh nghiệp khác nhau, tuy nhiên, các nghiên cứu về yếu tố tác động đến sự thành công của việc vận dụng phương pháp này chủ yếu được thực hiện ở các nước phát triển, chỉ có một số nghiên cứu được thực hiện ở các nước đang phát triển và đặc biệt là ở Việt Nam. Các nghiên cứu ở Việt Nam về vấn đề này dừng lại ở việc đánh giá có hay không mối quan hệ tương quan giữa các yếu tố mà chưa đo lường được mức độ ảnh hưởng cụ thể như thế nào. Trước xu thế mở cửa và cạnh tranh toàn cầu, đòi hỏi các doanh nghiệp Việt Nam cần xem xét vận dụng các phương thức quản trị chi phí hiện đại nhằm tạo lợi thế. Do đó, nghiên cứu về yếu tố tác động đến sự thành công của phương pháp kế toán ABC ở các doanh nghiệp Việt Nam là thực sự cần thiết. Vì vậy, nghiên cứu này được thực hiện nhằm tìm hiểu và đánh giá mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, trên cơ sở kế thừa các nghiên cứu trước đây.

Giả thuyết nghiên cứu

Bảng 1. Giả thuyết nghiên cứu

Giả thuyết	Miêu tả	Kỳ vọng
H ₁	Mối liên hệ giữa mức độ phức tạp của đặc điểm sản xuất kinh doanh và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+
H ₂	Mối liên hệ giữa mức độ trao quyền cho nhà quản trị các cấp và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+
H ₃	Mối liên hệ giữa trình độ nguồn nhân lực và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+
H ₄	Mối liên hệ giữa nguồn lực tài chính của doanh nghiệp và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+
H ₅	Mức độ chi tiết của chiến lược kinh doanh và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+
H ₆	Văn hoá hỗ trợ trong doanh nghiệp và khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	+

Dựa vào tổng quan các nghiên cứu được trình bày ở trên, tác giả tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của các doanh nghiệp Việt Nam (bảng 1), cụ thể:

Đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp:

Anderson (1999), Majid và Ali (2013), đã chỉ ra rằng doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm có tính chất khác biệt nhau, chủng loại sản phẩm đa dạng, kích thước phong phú thì nhu cầu thông tin chi phí để phục vụ cho kiểm soát kinh doanh của nhà quản trị càng cao, cả về số lượng và chất lượng. Hơn nữa, quy trình sản xuất càng phức tạp thì việc xác định đúng và đủ chi phí phát sinh càng khó. Do đó, kế toán cần tìm đến những công cụ tiên tiến và hữu ích hơn. Vì vậy, khả năng vận dụng phương pháp kế toán ABC thành công ở mức độ cao hơn. Và ngược lại, với doanh nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm, quy trình sản xuất đơn giản thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC là rất thấp. Do đó, tác giả đưa ra giả thuyết H1: Đặc điểm sản xuất kinh doanh càng phức tạp thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao.

Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp: Anderson (1999), đã chỉ ra các nhóm yếu tố liên quan đến tổ chức quản lý, gồm: sự hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao, sự bồi dưỡng, đào tạo để áp dụng hệ thống xác định chi phí theo hoạt động ảnh hưởng và ảnh hưởng mạnh mẽ đến sự thành công của phương pháp kế toán ABC. Khalid (2005), cũng chỉ ra rằng sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao, quá trình đào tạo và sự đầy đủ của nguồn lực là yếu tố quan trọng giải thích sự thành công của phương pháp kế toán ABC. Theo Majid và Sulaiman (2008), các yếu tố thuộc tổ chức (như: sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, đào tạo nhân viên hay chủ sở hữu không phải là kế toán) ảnh hưởng đến từng giai đoạn của quá trình ứng dụng phương pháp kế toán

ABC. Upping và Oliver (2011), đã xác định các yếu tố thuộc tổ chức quản lý ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, gồm: quy mô và mô hình tổ chức, số cấp quản trị, mức độ uỷ quyền và trách nhiệm, tập trung hay phân quyền, số lượng các bộ phận, mức độ hiện đại của thiết bị quản lý hiện có, số lượng các nhân viên quản trị và giám sát. Do đó, giả thuyết H2 như sau: Tổ chức quản lý theo hình thức trao quyền càng nhiều cho nhà quản trị các cấp thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao.

Trình độ nguồn nhân lực của doanh nghiệp: Anderson (1999), Upping và Oliver (2011), Majid và Ali (2013), đều cho rằng, trình độ đào tạo của nhà quản trị các cấp và đặc biệt là

Bảng 2. Thang đo lường các khái niệm nghiên cứu

TT	Nội dung	Mã hoá
I	Đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp	C
	Mức độ phong phú của sản phẩm sản xuất	C1
	Mức độ khác biệt giữa các loại sản phẩm	C2
	Mức độ chi phí sản xuất phát sinh chiếm trong tổng chi phí	C3
	Mức độ đa dạng của chi phí phát sinh	C4
	Mức độ phức tạp của nguồn gốc phát sinh chi phí	C5
II	Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp	O
	Mức độ hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao	O1
	Mức độ tin tưởng của chủ sở hữu với nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp	O2
	Mức độ đa dạng của các cấp quản trị	O3
	Mức độ phân quyền giữa nhà quản trị các cấp	O4
	Mức độ uỷ quyền và trách nhiệm cho nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp	O5
	Tỷ lệ nhân viên quản lý, giám sát so với tổng nhân viên trong doanh nghiệp	O6
III	Trình độ nguồn nhân lực	N
	Mức độ được đào tạo về lý thuyết liên quan đến phương pháp kế toán ABC	N1
	Ý thức học hỏi kinh nghiệm từ các doanh nghiệp phát triển	N2
	Nhận thức về tầm quan trọng của phương pháp kế toán ABC	N3
	Nhu cầu vận dụng thông tin do phương pháp kế toán ABC cung cấp	N4
IV	Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp (P)	P
	Khả năng bố trí thời gian cho đào tạo và đào tạo lại nhân viên	P1
	Khả năng cung cấp chi phí để thực hiện đào tạo	P2
	Khả năng đáp ứng về phần mềm hỗ trợ thực hiện	P3
	Khả năng đáp ứng về ngân sách để thực hiện	P4
V	Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp (S)	S
	Mức độ sẵn sàng với chiến lược thay đổi cấu trúc chi phí, hướng về định phí	S1
	Mức độ sẵn sàng với chiến lược phát triển cạnh tranh về lợi thế	S2
	Mức độ sẵn sàng với chiến lược phát triển mới	S3
VI	Văn hoá doanh nghiệp	L
	Mức độ hỗ trợ của nhà quản trị các cấp với nhân viên trong doanh nghiệp	L1
	Mức độ hỗ trợ lẫn nhau giữa các nhân viên trong doanh nghiệp	L2
	Sự đồng thuận về mục tiêu phát triển của doanh nghiệp	L3
	Tâm lý sẵn sàng thay đổi phương pháp kế toán mới	L4
	Mức độ tin tưởng với các quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp	L5
VII	Khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC	A
	Khả năng vận dụng thông tin chi phí để nâng cao chất lượng các quyết định	A1
	Khả năng có thể nhận diện các hoạt động trong doanh nghiệp	A2
	Khả năng thực hiện tập hợp chi phí phát sinh theo từng hoạt động	A3
	Khả năng lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của từng hoạt động	A4
	Khả năng vận dụng công nghệ thông tin để thực hiện công tác kế toán	A5

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

sự hiểu biết về phương pháp kế toán ABC ảnh hưởng mạnh mẽ đến khả năng vận dụng thành công phương pháp này. Bajus và Stasova (2014), cũng cho rằng trình độ của nguồn nhân lực, đặc biệt là nguồn nhân lực kế toán trong doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng đáng kể đến khả năng xử lý các tình huống về phân tích các hệ thống, tách biệt các đối tượng chi phí theo hoạt động hay các vấn đề liên quan đến tính chi phí cho mỗi hoạt động hoặc phân bổ. Do vậy, giả thuyết H3: Trình độ nguồn nhân lực càng cao thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao.

Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp: Upping và Oliver (2011), Majid và Ali (2013), cho rằng để triển khai vận dụng phương pháp kế toán mới thì vấn đề về tổ chức huấn luyện cho toàn doanh nghiệp phải được thực hiện, do đó, cần có đầy đủ nguồn lực về thời gian, kinh phí để thực hiện việc này. Bajus và Stasova (2014), cho rằng khi tiến hành triển khai phân bổ chi phí theo phương pháp kế toán ABC cần có sự phân tích định lượng, điều này đòi hỏi phải trang bị máy tính để xử lý, và phần mềm phải được viết riêng cho doanh nghiệp theo đặc thù hoạt động sản xuất kinh doanh. Do đó, giả thuyết H4: Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp càng mạnh thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao

Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp: Khalid (2005), cho rằng khi tỷ trọng phần định phí chiếm tương đối lớn trong tổng chi phí của doanh nghiệp thì nhu cầu sử dụng phương pháp kế toán ABC càng được đề cao để đảm bảo tính chính xác và hữu ích của thông tin chi phí cung cấp cho mục tiêu ra quyết định. Upping và Oliver (2011), cũng cho rằng doanh nghiệp hoạt động trong môi trường cạnh tranh càng cao, chiến lược tạo lợi thế càng được chú trọng thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao. Majid và Ali (2013), đã chỉ ra mối liên hệ mật thiết giữa phát triển các sản phẩm mới, thị trường mới và nhu cầu vận dụng phương pháp kế toán ABC. Do đó, giả thuyết H5: Chiến lược kinh doanh càng được xây dựng cụ thể, chi tiết, linh hoạt thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao.

Văn hoá doanh nghiệp: Anderson (1999), Bajus và Stasova (2014), đã chỉ ra rằng các biến quan sát của yếu tố văn hoá doanh nghiệp (văn hoá hỗ trợ và văn hoá quản lý theo mục tiêu) ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Do đó, giả thuyết H6: Các doanh nghiệp có văn hoá hỗ trợ càng mạnh thì khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC càng cao.

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Áp dụng phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả đã xây dựng thang đo các biến được thể hiện ở bảng 2. Sử dụng thang đo Likert 5 điểm (từ 1 điểm tương ứng với mức độ Rất thấp cho đến 5 điểm tương ứng với mức độ Rất tốt) để đo lường đánh giá mức độ thành công khi vận dụng phương pháp kế toán ABC.

Áp dụng phương pháp nghiên cứu điều tra, đối tượng khảo sát là các giám đốc tài chính, kế toán trưởng và kế toán tổng hợp tại các doanh nghiệp có am hiểu về các

phương pháp quản trị hiện đại, đặc biệt, nghiên cứu hướng đến các doanh nghiệp là khách hàng của kiểm toán độc lập. Thời gian khảo sát từ tháng 1/2017 đến tháng 3/2017. Số phiếu khảo sát phát ra là 385 phiếu, thu về 236 phiếu, số phiếu hợp lệ được đưa vào nghiên cứu là 162 phiếu. Phiếu khảo sát sơ bộ được xây dựng và gửi đến đối tượng khảo sát thông qua ứng dụng Google biểu mẫu (truy cập tại: <https://docs.google.com>).

Áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng, kiểm định thang đo về độ tin cậy, độ hội tụ và độ phân biệt thông qua hệ số Cronbach Alpha và phân tích yếu tố khám phá (EFA). Mô hình hồi quy tuyến tính đa biến (Multiple Regression Analysis) được sử dụng để khẳng định sự ảnh hưởng của các yếu tố đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Kiểm định hệ số hồi quy (Coefficients), mức độ phù hợp của mô hình (Adjusted R Square, ANOVA), hiện tượng đa cộng tuyến (Multiple Collinearity), hiện tượng tự tương quan của phần dư (Autocorrelation) được thực hiện để xác định mức độ ảnh hưởng, tính phù hợp của mô hình và xây dựng phương trình hồi quy về mối quan hệ giữa biến phụ thuộc với biến độc lập.

4. KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

4.1. Đánh giá thực trạng công tác phân bổ chi phí ở các doanh nghiệp

Bảng 3. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

	Tiêu thức	SL	Tỷ lệ %
Cơ cấu loại hình của mẫu nghiên cứu	Sản xuất	73	45,06
	Thương mại	35	21,60
	Dịch vụ	41	25,31
	Xây dựng	9	5,56
	Nông-Lâm-Thủy sản	4	2,47
	Tổng	162	100,00
Phân bổ chi phí đang sử dụng ở doanh nghiệp	Sản lượng sản xuất, tiêu thụ	40	24,69
	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	41	25,31
	Chi phí nhân công trực tiếp	43	26,54
	Số giờ máy lao động	30	18,52
	Sử dụng nhiều hơn 1 tiêu thức	8	4,94
	Tổng	162	100,00
Mức độ hài lòng với tiêu thức phân bổ chi phí đang sử dụng	Rất hài lòng	4	2,47
	Hài lòng	82	50,62
	Cần cải tiến	72	44,44
	Không hài lòng	4	2,47
	Tổng	162	100,00

Kết quả thống kê mô tả mẫu nghiên cứu (bảng 3) cho thấy, loại hình kinh doanh của các doanh nghiệp trong điều tra khảo sát, gồm: sản xuất, thương mại, dịch vụ, xây dựng, nông-lâm-thủy sản, trong đó, doanh nghiệp sản xuất, dịch vụ và thương mại chiếm phần lớn tỷ lệ trong mẫu nghiên cứu (tỷ lệ tương ứng lần lượt là 45,06%; 25,31%; 21,60%). Về cơ bản, các doanh nghiệp hiện đang sử dụng một tiêu thức để phân bổ cho toàn bộ chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ, như: phân bổ theo sản lượng sản phẩm sản xuất hoặc tiêu thụ trong kỳ (chiếm 24,69%), phân bổ theo tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phát sinh trong kỳ (chiếm 25,31%), theo tổng chi phí nhân công trực tiếp phát sinh

trong kỳ (chiếm 26,54%), theo số giờ máy lao động trong kỳ (chiếm 18,52%) và đặc biệt có 8/162 doanh nghiệp (chiếm 4,94%) đã sử dụng nhiều hơn một tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ, và được căn cứ lựa chọn là phụ thuộc và nguồn gốc phát sinh chi phí đó. Kết quả thống kê về mức độ hài lòng với tiêu thức phân bổ chi phí đang sử dụng cho thấy, có 4/162 doanh nghiệp (chiếm 2,47%) không hài lòng với phương pháp phân bổ chi phí hiện tại; có 44,44% doanh nghiệp mong muốn được cải tiến phương pháp mới để đảm bảo độ chính xác của thông tin chi phí.

4.2. Đánh giá độ tin cậy và giá trị của thang đo

Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo (bảng 4) thông qua kiểm định Cronbach Alpha 06 thang đo biến độc lập với 27 biến quan sát trong mô hình nghiên cứu cho thấy, có 02 biến quan sát bị loại bỏ, 25 biến còn lại đạt chuẩn; thang đo biến phụ thuộc gồm 05 biến quan sát và cả 05 biến đều đảm bảo độ tin cậy. Như vậy, mô hình nghiên cứu gồm 06 thang đo biến độc lập với 25 biến quan sát và 01 thang đo biến phụ thuộc với 05 biến quan sát được đưa vào để thực hiện phân tích yếu tố khám phá ở bước tiếp theo. Kích thước mẫu nghiên cứu là 162 lớn hơn năm lần so với số lượng biến quan sát sử dụng trong nghiên cứu, do đó mẫu nghiên cứu phù hợp để thực hiện phân tích yếu tố khám phá (Nguyễn, 2013).

Bảng 5. Kết quả phân tích độ tin cậy, EFA biến phụ thuộc

KMO and Bartlett's Test				
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,786		
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1341,258		
	df	105		
	Sig.	0,000		
Biến quan sát	Ký hiệu	Trọng số yếu tố ³	Độ tin cậy tổng hợp	Phương sai trích
Khả năng vận dụng thông tin chi phí để nâng cao chất lượng của các quyết định	A1	0,795	0,812	56,3%
Khả năng có thể nhận diện các hoạt động trong DN	A2	0,807		
Khả năng thực hiện tập hợp chi phí phát sinh theo từng hoạt động	A3	0,786		
Khả năng lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của từng hoạt động	A4	0,818		
Khả năng vận dụng công nghệ thông tin để thực hiện công tác kế toán	A5	0,679		

³Đọc ở Bảng Component Matrix

Bảng 4. Kết quả kiểm định độ tin cậy, EFA của biến độc lập

Khái niệm	Biến quan sát	Rotated Component Matrix						Độ tin cậy tổng hợp ¹	Phương sai trích ²
		Component							
		1	2	3	4	5	6		
Đặc điểm sản xuất kinh doanh	C1	0,904						0,735	30,018%
	C3	0,821							
	C4	0,749							
	C5	0,619							
Đặc điểm tổ chức quản lý	O1		0,826					0,782	44,900%
	O2		0,780						
	O4		0,712						
	O5		0,703						
	O6		0,624						
Trình độ nguồn nhân lực	N1			0,698				0,736	54,027%
	N2			0,676					
	N3			0,624					
	N4			0,615					
Nguồn lực tài chính	P1				0,771			0,697	61,972%
	P2				0,743				
	P3				0,701				
	P4				0,665				
Chiến lược kinh doanh	S1					0,769		0,667	68,628%
	S2					0,703			
	S3					0,603			
Văn hoá doanh nghiệp	L1						0,778	0,713	73,806%
	L2						0,764		
	L3						0,704		
	L4						0,685		
	L5						0,601		

¹Đọc ở cột Cronbach's Alpha Bảng Reliability Statistics; ²Đọc ở cột Cumulative % thuộc Extraction Sum of Squared Loadings Bảng Total Variance Explained

Bảng 6. Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính đa biến

Coefficients ^a										
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics			
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF		
1	(Constant)	1,119	0,121		5,871	0,000				
	C	0,257	0,052	0,291	3,962	0,000	0,314	1,184		
	O	0,239	0,056	0,163	3,644	0,000	0,443	2,419		
	N	0,298	0,051	0,228	4,450	0,001	0,645	1,901		
	P	0,304	0,076	0,256	4,167	0,000	0,456	3,167		
	S	0,376	0,045	0,267	4,909	0,000	0,317	4,234		
	L	0,226	0,126	0,298	4,659	0,002	0,389	2,341		
^a Dependent Variable: Khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC (A)										
ANOVA ^b										
Model		Sum of Squares		Df	Mean Square	F	Sig.			
1	Regression	69,139		8	13,740	20,549	0,000 ^c			
	Residual	102,354		69	0,417					
	Total	171,493		77						
^a Predictors: (Constant): SXKD(C), TCQL(O), TĐNL(N), NLTC(P), CLKD(S), VHDN(L); ^b Dependent Variable: Khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC (A)										
Model Summary ^c										
Model	R	R ²	Adjusted R ²	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Watson
					R ² Change	F Change	df1	df2	Sig.F Change	
1	0,658 ^a	0,761	0,738	0,49031	0,759	23,216	8	162	0,000	1,835
^c Predictors: (Constant): SXKD(C), TCQL(O), TĐNL(N), NLTC(P), CLKD(S), VHDN(L)										

Kết quả phân tích yếu tố khám phá (EFA) cho biến độc lập thông qua kiểm định Bartlett và KMO cho thấy, kiểm định Bartlett's có giá trị là 1.313,038 với mức ý nghĩa Sig. bằng 0,000 (nhỏ hơn 0,05), bác bỏ giả thuyết các biến quan sát của biến độc lập không tương quan với nhau trong tổng thể. Như vậy, giả thuyết về mô hình nhân tố là không phù hợp sẽ bị bác bỏ. Điều này chứng tỏ dữ liệu dùng để nghiên cứu là hoàn toàn phù hợp. KMO có giá trị là 0,765 (lớn hơn 0,5), kích thước mẫu nghiên cứu là 162, do đó dữ liệu nghiên cứu phù hợp với phân tích EFA. Phân tích yếu tố khám phá EFA 05 biến quan sát của biến phụ thuộc (bảng 5) cho thấy, dữ liệu nghiên cứu hoàn toàn phù hợp để thực hiện hồi quy tuyến tính đa biến.

4.3. Xây dựng và kiểm định mô hình hồi quy

Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính đa biến (bảng 6) cho thấy, kiểm định hệ số hồi quy Coefficients cho giá trị t của các biến độc lập đầy đủ, kịp thời và tin cậy (giá trị Sig. đều nhỏ hơn 0,05) nên 06 biến độc lập tương quan và có ý nghĩa với biến phụ thuộc (Khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC) với độ tin cậy trên 98%. Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến (Multiple Collinearity) cho thấy, độ phóng đại phương sai (VIF) đều nhỏ hơn 10, vì vậy, không có hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình nghiên cứu. Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình (Adjusted R Square, ANOVA) cho thấy, giá trị F của các biến độc lập đầy đủ, kịp thời và tin cậy (giá trị Sig. đều nhỏ hơn 0,05). Biến phụ thuộc được giải thích bởi 06 biến độc lập và sự biến động của các biến độc lập (Đặc điểm sản xuất kinh doanh, Đặc điểm tổ chức quản lý, Trình độ nguồn nhân lực, Nguồn lực tài chính, Chiến lược kinh doanh, Văn hoá doanh nghiệp) giải thích được 73,8% thay đổi về khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC; đồng thời, sự

thay đổi của biến độc lập nếu gia tăng sẽ giải thích thêm được 76,1% biến phụ thuộc. Kiểm định hiện tượng tự tương quan của phần dư (Autocorrelation) cho kết quả, số quan sát n = 162, tham số k = 6, mức ý nghĩa 0,01 (99%); thống kê Durbin-Watson cho trị số thống kê dưới d_L = 1,543 và trị số thống kê trên d_U = 1,708, d_L = 1,708 < d = 1,835 < (4 - d_U = 2,292) như vậy, không có hiện tượng tự tương quan giữa các phần dư trong mô hình, mô hình có ý nghĩa.

4.4. Thảo luận

Qua thực hiện khảo sát, kết quả phân tích với mẫu nghiên cứu là 162, cỡ mẫu phù hợp với yêu cầu đặt ra. Phân tích dữ liệu mẫu thu được đã điều chỉnh được các biến quan sát cho nghiên cứu sau khi thực hiện đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach Alpha. Kết quả phân tích yếu tố khám phá EFA để đánh giá giá trị hội tụ và phân biệt của thang đo cho thấy, mô hình hoàn toàn phù hợp để thực hiện hồi quy tuyến tính đa biến. Các biến trong mô hình đều có tác động tích cực và mạnh mẽ đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của các doanh nghiệp Việt Nam. Cả sáu giả thuyết nghiên cứu H1, H2, H3, H4, H5, và H6 đều được chấp nhận. Phương trình hồi quy (1) được trình bày như sau.

$$A = 0.257 * C + 0.239 * O + 0.298 * N + 0.304 * P + 0.367 * S + 0.226 * L + 1.119 \quad (1)$$

Như vậy, thông qua kết quả nghiên cứu trên, khẳng định được rằng khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC của các doanh nghiệp Việt Nam chịu ảnh hưởng bởi 06 yếu tố, mức độ ảnh hưởng của các yếu tố xếp theo thứ tự giảm dần lần lượt là: (1) Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp; (2) Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp; (3) Trình độ nguồn nhân lực; (4) Đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp; (5) Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp; (6) Văn hoá doanh nghiệp.

5. KẾT LUẬN

Từ kết quả nghiên cứu trên, để vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, tác giả khuyến nghị các doanh nghiệp cần tập trung vào những yếu tố ảnh hưởng đến quá trình thực hiện phương pháp này, cụ thể như sau:

Thứ nhất, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp có mức độ ảnh hưởng mạnh nhất, do đó cần xem xét các yếu tố nội tại (yếu tố nào thúc đẩy sự phát triển và ngược lại); có chiến lược hướng về cấu trúc chi phí, chiến lược cạnh tranh theo lợi thế (về giá, dịch vụ đi kèm), chiến lược sản phẩm mới.

Thứ hai, nguồn lực tài chính của doanh nghiệp cũng có mức độ ảnh hưởng đáng kể, vì vậy, cần đánh giá đúng năng lực tài chính hiện tại của doanh nghiệp, chuẩn bị đầy đủ nguồn lực về kinh phí, thời gian. Khi thực hiện phương pháp này, cần thực hiện phân tích định lượng, do vậy, phải trang bị máy tính và phần mềm phù hợp với đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp.

Thứ ba, trình độ nguồn nhân lực, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, đặc điểm tổ chức quản lý và văn hoá của doanh nghiệp cũng là những yếu tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC. Vì vậy, khi vận dụng phương pháp này, cần có sự phân tích, đánh giá các yếu tố đó để có sự điều chỉnh hợp lý, đem lại hiệu quả cao nhất cho doanh nghiệp.

Áp dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng, nghiên cứu đã phân tích, đánh giá, đo lường mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC, đó là: Chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp; Nguồn lực tài chính của doanh nghiệp; Trình độ nguồn nhân lực; Đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp; Đặc điểm tổ chức quản lý của doanh nghiệp; Văn hoá doanh nghiệp. Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đã đề xuất một số khuyến nghị nhằm hoàn thiện và thúc đẩy khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC cho các doanh nghiệp Việt Nam trong tương lai. Tuy nhiên, nghiên cứu còn một số hạn chế như: mẫu nghiên cứu (chưa phủ đều và số lượng chưa nhiều), do đó kết quả nghiên cứu suy ra cho tổng thể có độ tin cậy chưa cao, mức độ các yếu tố trong mô hình nghiên cứu giải thích sự biến động của khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC chưa cao, chứng tỏ còn có các yếu tố khác ảnh hưởng đến khả năng vận dụng thành công phương pháp kế toán ABC nhưng chưa được đưa vào mô hình trong nghiên cứu này. Đây chính là những gợi mở cho các nghiên cứu tiếp theo trong tương lai./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. Ahadi, A. and Azar, S.F., (2016). The study of the possibility of using activity-based costing system (ABC) (Case Study: General Directorate of Roads and Urban Development of East Azerbaijan Province). *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, Vol. 3, No. 6, 2016: 1-8.

[2]. Anderson, S.W. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issue 7, October 1999: 525-559.

[3]. Angelopoulos, M.K. and Pollalis, Y., (2017). Activity Based Costing (ABC) as a tool for Lean Transformation: The Case of the Greek Power Public Corporation (PPC). Online at <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/78848/>

[4]. Anh, N.H. (2012). Discuss the factors affecting the cost-of-activity methodology used in companies. *Journal of economics and Development*, 7/2012: 35-39.

[5]. Bajus, R. and Stasova, L., (2014). Implementation of the ABC model in a Company Dealing With Extraction of Raw Materials. *Business Management and Education*, 12(2): 228-244.

[6]. Covalieski, M.A., Dirsmith, M.W., Samuel and Sajay, (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research; Sarasota* 8 (1996): 1-35.

[7]. Fei, Z.Y. and Isa, C.R., (2010). Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 1, No. 2, August, 2010: 144 -150.

[8]. Khalid, A. (2005). Activity-based costing in Saudi Arabia's largest 100 firms in 2003. *Journal of American Academy of Business, Cambridge*, 6(2): 285-292.

[9]. Majid, J.A. and Sulaiman, M., (2008). Implementation of activity-based costing in Malaysia: A case study of two companies. *Asian Review of Accounting*, 16(1): 39-55.

[10]. Majid, N.A. and Ali, S., (2013). Feasibility Study for Implementation of an Activity - Based Costing System in Alloy Steel Industries. *International Journal of Reach in Commerce, IT and Management*, 10(3): 96-101.

[11]. Oseifuah, E.K., (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 2014 – Citeseer

[12]. Ruhanita, M. and Daing, N. I., (2006). Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations - the case of Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 7(1): 70-101.

[13]. Spekle, R.F., (2003). Towards a Transaction Cost Theory of Management Control. ERIM Report Series Reference No. ERS-2002-06-FandA.

[14]. Tho, N.D., (2013). Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh: Thiết kế và thực hiện. Nhà xuất bản Lao động xã hội.

[15]. Upping, P. and Oliver, J., (2011). Factors influencing management accounting change: A case of Thai public universities. *Indonesian Management and Accounting Research* Vol. 10, No. 02: 1-22.

[16]. Uyen, T.T., (2016). A study on the factors affecting the possibility of applying accounting method of ABC in Vietnamese Pharmaceutical Companies. *Journal of economics and Development*, 11/2016: 94 -103.