

---

# NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN Ý ĐỊNH ÁP DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC VIỆT NAM

**Hoàng Thị Bích Ngọc**

*Trường Đại học Thương mại*

*Email: bichngocdhtm@tmu.edu.vn*

**Vũ Thị Kim Anh**

*Trường Đại học Công đoàn*

*Email: kimanhvt@dncd.edu.vn*

Mã bài: JED - 508

Ngày nhận bài: 17/12/2021

Ngày nhận bài sửa: 29/03/2022

Ngày duyệt đăng: 26/05/2022

## **Tóm tắt**

Mục tiêu chính của nghiên cứu này là đánh giá sự ảnh hưởng của các nhân tố đến ý định áp dụng kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC) tại các trường Đại học Việt Nam. Để đạt được mục tiêu này, chúng tôi đã sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng được thực hiện qua khảo sát 266 đối tượng là kế toán và kế toán trưởng tại 60 trường Đại học Việt Nam. Với công cụ phân tích hồi quy Binary, nghiên cứu cho thấy, ý định áp dụng kế toán ABC tại các trường đại học Việt Nam bị ảnh hưởng lớn nhất là nhận thức về lợi ích áp dụng ABC và chất lượng công nghệ thông tin nhưng cũng sẽ gặp rào cản lớn bởi nhận thức bất lợi khi áp dụng ABC. Kết quả nghiên cứu cũng đưa ra các định hướng nhằm tăng cường sự ủng hộ và đẩy mạnh việc áp dụng kế toán ABC tại trường đại học Việt Nam trong thời gian tới.

**Từ khoá:** Áp dụng, kế toán chi phí dựa trên hoạt động, đại học, ý định hành vi.

**Mã JEL:** I28, M10, M40, M41

## **Factors Affecting the intention to apply Activity-Based Costing in universities in Vietnam**

### **Abstract**

The main aim of the study is to investigate the factors that affect the adoption of Activity-Based Costing (ABC) in the universities in Vietnam. To achieve this aim, we used a quantitative research method conducted by surveying 266 accountants and chief accountants at 60 Vietnamese universities. Through the Binary regression analysis tool, the study showed that the intention to apply ABC in Vietnamese universities is most affected by the perception of the benefits of applying ABC and the quality of information technology, but also will face a big barrier because of perceived disadvantages when applying ABC. From the research results, discussions and policy recommendations have been presented to strengthen the support and promote the adoption of ABC in Vietnamese universities in the coming time.

**Keywords:** Adoption, Activity-Based Costing, Universities, behavior intention.

**JEL Code:** I28, M10, M40, M41

---

## 1. Giới thiệu

Được Kaplan và Cooper giới thiệu từ những năm 1987, kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - ABC) đã làm thay đổi những quan điểm về tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí đối với việc ra quyết định của các nhà quản trị (Kaličanin và Knežević, 2013). Kế toán ABC giúp đơn vị tăng hiệu quả hoạt động và khả năng cạnh tranh. Kế toán ABC giúp nhà quản lý xác định giá thành và định giá sản phẩm dịch vụ chính xác hơn. Nghiên cứu của của Pham & cộng sự (2020) và Kaličanin & Knežević, (2013) khẳng định rõ hơn đã khẳng định kế toán ABC cung cấp thông tin cho đơn vị tập trung vào những nhóm khách hàng và thị trường có lợi nhất cho đơn vị để tăng khả năng cạnh tranh. Chính vì vậy, kế toán được xem như một công cụ quan trọng trong kế toán quản trị của các doanh nghiệp. Kể từ khi được giới thiệu, kế toán ABC đã thu hút sự chú ý của nhiều học giả và những người hành nghề kế toán. Dần dần, kế toán ABC đã thâm nhập vào các tổ chức phi lợi nhuận bao gồm các cơ sở giáo dục. Nghiên cứu về kế toán ABC chủ yếu được áp dụng trong lĩnh vực sản xuất, sau đó phát triển sang lĩnh vực dịch vụ và khu vực công (Bjørnenak & Mitchell, 2002).

Kể từ khi Việt nam tham gia vào Hiệp định chung về Thương mại và Dịch vụ (General Agreement on Trade and Services-GATS) thị trường giáo dục Việt nam được tiếp cận tự do đối với bao gồm tất cả các loại sản phẩm giáo dục trong nước và quốc tế. Tuy nhiên, quá trình này cũng tạo ra nhiều áp lực cạnh tranh cho các trường đại học Việt nam, dẫn đến nhiều sự thay đổi trong giáo dục đại học của Việt nam như: sự gia tăng chi phí, sự đa dạng của dịch vụ đào tạo, tỷ lệ chi phí gián tiếp cao mà mức tiêu thụ nguồn lực không đồng đều giữa các đối tượng và các hoạt động... buộc các trường đại học cần phải cân nhắc đến việc thay đổi hệ thống kế toán chi phí. Sumrall (2019) cho rằng việc xác định giá thành dịch vụ đào tạo với giả định tất cả các khóa học cần các hoạt động như nhau và với mức độ như nhau, chi phí chung chỉ cần phân bổ dựa trên một cơ sở duy nhất. Do đó, việc xác định giá thành dịch vụ đào tạo cho từng ngành, từng chương trình,... là chưa chính xác. Với những lợi ích vượt trội của mình so với kế toán truyền thống trong phân bổ chi phí, kế toán ABC là một phương pháp kế toán tập hợp những thông tin tài chính và phi tài chính gắn liền với những hoạt động cần thiết trong đơn vị để xác định chi phí cấu thành nên giá của các đối tượng chịu phí, trên cơ sở sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ nhằm phân tích và giải thích mối quan hệ nhân quả giữa các nguồn lực trong đơn vị với các đối tượng chịu phí theo mục tiêu của đơn vị. Vì vậy, kế toán ABC được coi là giải pháp hữu ích nhằm cung cấp thông tin chi phí minh bạch, rõ ràng hơn trợ giúp cho nhà quản lý đưa ra quyết định phân bổ và kiểm soát hiệu quả việc sử dụng nguồn lực cũng như các quyết định về hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày càng gay gắt.

Nghiên cứu này được thực hiện nhằm xác định các yếu tố ảnh hưởng đến ý định áp dụng kế toán ABC tại các trường Đại học Việt Nam và đề xuất các giải pháp để thúc đẩy việc áp dụng kế toán ABC tại các trường Đại học Việt Nam trong thời gian tới.

Cấu trúc của nghiên cứu như sau: phần đầu giới thiệu về việc áp dụng kế toán ABC trong các tổ chức, tiếp theo là phát triển giả thuyết nghiên cứu. Phần thứ ba trình bày phương pháp nghiên cứu bao gồm thang đo lường và mẫu nghiên cứu. Sau đó, kết quả nghiên cứu trong phần thứ tư. Cuối cùng, phần thứ năm kết thúc bài báo và khuyến nghị.

## 2. Cơ sở lý thuyết và mô hình nghiên cứu

### 2.1. Cơ sở lý thuyết

Kế toán ABC được coi là cách thức thay đổi với các kỹ thuật và phương pháp hiện đại của kế toán quản trị được áp dụng thành công ở khu vực công cũng như các trường đại học (Cropper & Cook, 2000; Dražić & Dragija, 2012). Nghiên cứu của Sumrall (2019) đã chỉ ra rằng việc áp dụng kế toán ABC trong các trường đại học trên thế giới nhận được ít sự quan tâm. Tuy nhiên, trong nghiên cứu này, Sumrall (2019) lại chỉ ra trong khoảng thời gian từ 2000-2019 đã có nhiều dự án nghiên cứu về kế toán ABC theo phương pháp nghiên cứu tình huống được thực hiện trong các trường đại học tại Anh như (Cropper & Roger Cook, 2000.), tại Úc (Ellis, 2003), tại Malaysia (Ismail, 2010). Tiếp theo, nghiên cứu của Madwe & cộng sự (2020) về các

nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ABC trong 6 trường cao đẳng nghề tại KwaZulu-Natal, Nam Phi bằng cách tiếp cận dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên để xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố về nhận thức, cấu trúc tổ chức và các nhân tố về kỹ thuật đến việc áp dụng ABC tại các trường này. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng thiếu sự ủng hộ của nhà quản lý cấp cao, cấu trúc chi phí và nhân tố kỹ thuật là rào cản cho việc áp dụng kế toán ABC trong các 6 trường cao đẳng nghề tại Nam Phi. Nghiên cứu của Sumrall (2019) về sự lan tỏa của kế toán ABC trong các trường đại học tại Úc đã đóng góp đáng kể vào vào sự hiểu biết bằng khám phá về các nhân tố động lực thúc đẩy và rào cản đến việc áp dụng ABC tại các trường đại học tại Úc. Nghiên cứu chỉ ra rằng việc áp dụng kế toán ABC chịu ảnh hưởng bởi tính qui mô của các trường đại học, sự hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao và các chuyên gia kế toán. Bên cạnh đó, thời gian và chi phí cũng được cho là những lý do chính lý giải cho việc không áp dụng ABC tại các trường đại học tại Úc. Nghiên cứu các về áp dụng kế toán ABC trong các trường đại học đặc biệt trong bối cảnh tại các quốc gia có nhiều thay đổi về môi trường kinh tế và chính sách giáo dục như ở Việt nam nhằm bổ sung những hiểu biết về áp dụng cần tiếp tục được thực hiện.

Các quan điểm về ý định áp dụng kế toán ABC dựa trên các lý thuyết khác nhau phổ biến là: lý thuyết ngẫu nhiên (Al-omiri, 2003; Rankin, 2016), lý thuyết thể chế, lý thuyết sự đổi mới và quản trị chiến lược (Gosselin, 1997). Các lý thuyết có thể được sử dụng độc lập hoặc kết hợp ví dụ nghiên cứu của Rankin (2016) sử dụng kết hợp lý thuyết đổi mới và quản trị chiến lược, nghiên cứu của Al-omiri (2003), Aldukhil (2012) sử dụng kết hợp giữa lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết đổi mới... Trong mô hình nghiên cứu của Ajzen (1991) trên nền tảng lý thuyết hành vi có kế hoạch (Theory of Planned Behavior - TPB) đã đề cập đến ý định hành vi, được quyết định bởi thái độ đối với hành vi và các quy chuẩn xã hội xoay quanh việc thực hiện hành vi. Lý thuyết về ý định hành vi được bắt nguồn từ lý thuyết hành động hợp lý lần đầu tiên được giới thiệu bởi Ajzen & Fishbein (1975) trong lĩnh vực tâm lý xã hội để giải thích nguyên nhân dẫn tới “Ý định hành vi” của cá nhân. Ajzen & Fishbein (1975) cho rằng “Thái độ” của một cá nhân chịu sự ảnh hưởng bởi hai yếu tố đó là thái độ cảm tính từ việc khám phá “Niềm tin đối với kết quả hành động” và thái độ chắc chắn đối với việc “Đánh giá kết quả hành động”. Kế thừa lý thuyết hành động hợp lý của Ajzen & Fishbein (1975), lý thuyết hành vi có kế hoạch của Ajzen (1991) cho rằng hành vi của cá nhân bị kiểm soát bởi ý chí của chính bản thân họ. Trong mô hình lý thuyết TPB, nhân tố trung tâm để giải thích hành vi chính là ý định hành vi, nghĩa là hành vi thực tế được dự báo và giải thích bởi ý định hành vi. Ý định hành vi chịu tác động bởi ba nhân tố, trong đó hai nhân tố “Thái độ” và “Chuẩn mực chủ quan” kế thừa thuyết hành động hợp lý. Nhân tố thứ ba có ảnh hưởng đến ý định của con người là “Nhận thức về kiểm soát hành vi” phản ánh việc con người dễ dàng hay khó khăn khi thực hiện hành vi và việc thực hiện hành vi đó có kiểm soát được hay không. Lý thuyết TPB đã được vận dụng rộng rãi để giải thích nhiều loại hành vi ở các lĩnh vực khác nhau trong các bối cảnh nghiên cứu khác nhau bằng cách bổ sung các nhân tố mới. Ajzen (1991) cho rằng, TPB có thể được bổ sung hay điều chỉnh bằng cách đưa thêm vào các nhân tố mới, miễn là các nhân tố này có đóng góp vào việc giải thích cho ý định hành vi. Vận dụng lý thuyết TPB vào nghiên cứu ý định áp dụng kế toán ABC tại các trường Đại học Việt nam như sau:

*Về thái độ*, có thể thấy thái độ của người áp dụng kế toán ABC sẽ ảnh hưởng đến hành vi áp dụng kế toán ABC nếu người trả lời cho rằng việc này sẽ mang lại những lợi ích gì, ngược lại, nếu cho rằng việc áp dụng không có tác động tích cực, người thực hiện sẽ có xu hướng không thực hiện.

*Nhận thức về áp lực xã hội*: đây là nhân tố mang tính cộng đồng, cụ thể là áp lực từ môi trường công việc, có thể là từ lãnh đạo cấp cao cho đến lãnh đạo trực tiếp phòng ban, hoặc từ đồng nghiệp của người thực hiện hoặc áp lực cộng đồng sẽ có thể ảnh hưởng đến người có ý định thực hiện hành vi.

*Nhận thức về sự kiểm soát*: Theo Ajzen (1991) sự kiểm soát hành vi là nhận thức về những nguồn lực sẵn có và khả năng nắm bắt thời cơ khi thực hiện một hành vi cụ thể. Khi người thực hiện hành vi cho rằng họ có nhiều nguồn lực cũng như khả năng nắm lấy cơ hội, và cảm nhận ít có những trở ngại, thì sự nhận thức về kiểm soát của họ đối với hành vi càng lớn. Nguồn lực và khả năng nắm bắt cơ hội có thể hiểu là nguồn lực về tài chính, về con người, về cơ sở vật chất.

---

## 2.2. Giả thuyết và mô hình nghiên cứu

Các giả thuyết nghiên cứu trong bài viết dựa theo lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB). Thông qua ý nghĩa của các yếu tố trong mô hình TPB bài viết giải thích sự ảnh hưởng của các nhân tố đến sự ủng hộ áp dụng kế toán ABC tại các trường Đại học Việt nam. Thành phần “Ý định áp dụng kế toán ABC tại các trường Đại học Việt nam” được gắn với thành phần “ý định hành vi” trong mô hình TPB. Cụ thể các giả thuyết trong mô hình được đề xuất như sau:

### 2.2.1. Nhận thức lợi ích khi áp dụng kế toán ABC

Al-Omiri & Drury (2007) cho rằng tính hữu ích của thông tin chi phí là một trong những nhân tố đảm bảo sự thành công và duy trì triển khai kế toán ABC. Các thông tin chi tiết về quá trình sản xuất kinh doanh rất quan trọng đối với các đơn vị, kế toán ABC có thể cung cấp thông tin về bất kỳ sản phẩm, dịch vụ một cách chính xác và chi tiết nhất, điều này sẽ hỗ trợ nhà quản trị trong các quyết định giảm chi phí hay các chính sách về giá, xa hơn nữa là các quyết định mang tính chiến lược dài hạn. Nghiên cứu của Hoang & cộng sự (2020) đã chỉ ra rằng kế toán ABC cung cấp khả năng hiển thị cho chi phí bằng cách chi tiết hóa các hoạt động của tổ chức và chi phí tương ứng của các hoạt động đó. Vì vậy, giả thuyết thứ nhất được đặt ra như sau:

*H1: Nhận thức về lợi ích khi áp dụng kế toán ABC có ảnh hưởng tích cực đến ý định áp dụng kế toán ABC.*

### 2.2.2. Nhận thức bất lợi khi áp dụng kế toán ABC

Mặc dù kế toán ABC có nhiều ưu điểm so với mô hình phân bổ chi phí truyền thống, nhưng vẫn có những nhược điểm gây khó khăn khi áp dụng. Huynh & cộng sự (2014) đã chỉ ra nhược điểm của kế toán ABC như sau: Thứ nhất, để thực hiện kế toán ABC các đơn vị phải thu thập và phân tích chi phí của nhiều hoạt động khác nhau; Thứ hai là ABC cần nhiều người điều khiển chi phí hơn mô hình truyền thống, việc xác định chi phí thường phức tạp; Thứ ba, kế toán ABC đòi hỏi trình độ năng lực của nhân sự kế toán và người quản lý là rất cao. Kaplan & Anderson (2004) cho rằng lý do khác tạo ra trở ngại cho việc áp dụng và triển khai kế toán ABC là sự hài lòng với hệ thống chi phí hiện có, việc triển khai kế toán ABC có liên quan đến chi phí cao, thiếu thời gian để tiến hành đánh giá việc áp dụng kế toán ABC, nhận thức về sự không phù hợp của kế toán ABC để cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn, thiếu hỗ trợ và quan tâm của quản lý cấp cao, thiếu các chuyên gia tư vấn và phát sinh chi phí rất cao trong việc thuê các chuyên gia tư vấn. Giả thuyết thứ hai được đề cập:

*H2: Nhận thức bất lợi khi áp dụng kế toán ABC ảnh hưởng tiêu cực đến ý định áp dụng kế toán ABC.*

### 2.2.3. Nhận thức áp lực cạnh tranh và công việc khi áp dụng kế toán ABC

Đối với nhân tố Nhận thức thách thức hay chính là áp lực cạnh tranh và áp lực công việc, đặt trong bối cảnh việc áp dụng kế toán ABC thì người thực hiện hành vi sẽ bị tác động bởi môi trường công việc, có thể là từ lãnh đạo cấp cao cho đến lãnh đạo trực tiếp phòng ban, hoặc từ đồng nghiệp của người thực hiện hay áp lực từ sự cạnh tranh với các đối thủ khác. Nghiên cứu của Pham & cộng sự (2020) cho thấy áp lực từ những người đồng nghiệp, quản lý, lãnh đạo có tác động đáng kể đến ý định áp dụng ABC, khi những người làm kế toán ngày càng nhận ra sự lan tỏa của kế toán ABC, họ càng có nhu cầu nâng cao kiến thức chuyên môn về kế toán ABC để có thể sẵn sàng áp dụng.

Nhiều nghiên cứu trước đây đã xác định một kết quả tích cực mối quan hệ giữa sự cạnh tranh trên thị trường và việc sử dụng hệ thống kế toán quản trị. Về chi phí sản phẩm dịch vụ, nó được đề xuất rằng khi có mức độ cạnh tranh, các đơn vị nên thực hiện kế toán ABC (Kaplan & Anderson, 2004; Pham & cộng sự, 2020). Do đó, nó có thể mong đợi rằng một tổ chức phải đối mặt với mức độ cao cạnh tranh sẽ xem xét việc áp dụng kế toán ABC. Vì vậy, các trường Đại học Việt Nam sẽ phải đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt. Giả thuyết được đặt ra là:

*H3: Nhận thức áp lực cạnh tranh và công việc khi áp dụng kế toán ABC ảnh hưởng tiêu cực đến ý định áp dụng ABC.*

### 2.2.4. Nhóm nhân tố nhận thức về kiểm soát hành vi khi áp dụng kế toán ABC

Đối với nhân tố nhận thức về sự kiểm soát, cụ thể trong bối cảnh áp dụng kế toán ABC, Theo Elagili (2015) cần phải có sự đầu tư rất lớn về tiền bạc, hệ thống công nghệ và đào tạo nhân sự, tất cả những yếu tố này có thể hiểu là nguồn lực của đơn vị, tức là có liên quan đến nhân tố nhận thức về sự kiểm soát trong mô hình TPB, và có tác động đến ý định áp dụng kế toán ABC, đặc biệt, điều khiến đơn vị sẽ phải cân nhắc rất nhiều chính là số tiền đầu tư ban đầu. Vì vậy, thành phần “Nhận thức về sự kiểm soát hành vi” của mô hình TPB được nhóm tác giả gắn với các nhân tố: Sự ủng hộ của nhà quản lý cấp cao; Đào tạo nguồn nhân lực kế toán và chất lượng của hệ thống công nghệ thông tin.

#### 2.2.5. Nhân tố nhận thức về sự ủng hộ của nhà quản lý cấp cao

Vai trò của nhà quản lý cấp cao trong việc triển khai kế toán ABC đã được nhiều tác giả nghiên cứu (Aldukhil, 2012; Madwe & cộng sự, 2020; Phạm & cộng sự, 2020). Nhà quản lý cấp cao là những người trực tiếp sử dụng thông tin từ kế toán ABC để phục vụ cho hoạt động ra quyết định. Sự ủng hộ của nhà quản lý được thể hiện cụ thể như: hiểu biết về vai trò của phương pháp ABC, cung cấp đầy đủ các nguồn lực (tài chính, thời gian, nhân sự...) cho việc triển khai; xây dựng mục tiêu phù hợp; sử dụng thông tin của kế toán ABC trong việc kết nối và đánh giá hiệu quả... Chính vì thế, với sự giúp sức của nhà quản lý cấp cao thì tỷ lệ áp dụng thành công của kế toán ABC vào đơn vị sẽ tăng đáng kể (Brown & cộng sự, 2004; Madwe & cộng sự, 2020). Vì vậy, giả thuyết được đặt ra:

H4: Nhận thức về sự ủng hộ của nhà quản lý cấp cao ảnh hưởng tích cực đến ý định áp dụng kế toán ABC

#### 2.2.6. Nhân tố nhận thức đào tạo nguồn nhân lực kế toán

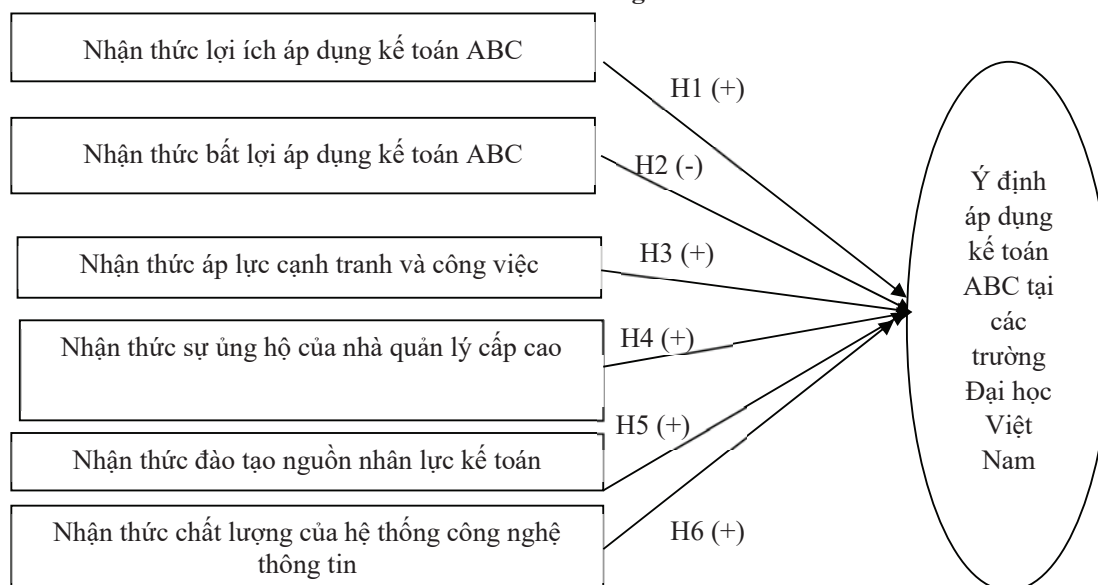
Kế toán là những người trực tiếp triển khai và ứng dụng kế toán ABC vào đơn vị. Theo Madwe & cộng sự (2020) kỹ thuật vận dụng có thể là kỹ thuật cản trở chủ yếu trong việc vận dụng kế toán ABC trong nhà trường. Do đó, kế toán phải thường xuyên được đào tạo và được huấn luyện kiến thức mới có thể áp dụng và sử dụng kế toán ABC một cách hợp lý và chính xác nhất vào trong các công việc của các đơn vị. Vì vậy, giả thuyết:

H5: Nhận thức về đào tạo nguồn nhân lực kế toán ảnh hưởng tích cực đến ý định áp dụng kế toán ABC

#### 2.2.7. Nhân tố nhận thức chất lượng của hệ thống công nghệ thông tin

Trong thời đại kỹ nguyên số hiện nay, đơn vị nào có hệ thống công nghệ thông tin tốt sẽ rất thuận lợi cho việc áp dụng kế toán ABC. Mức độ phức tạp của hệ thống chi phí được lựa chọn nên được thực hiện dựa

**Hình 1. Mô hình nghiên cứu**



Nguồn: Nhóm nghiên cứu đề xuất.

trên chi phí so với tiêu chí lợi ích. Các hệ thống chi phí phức tạp trở nên có lợi hơn khi chi phí thu thập và xử lý dữ liệu giảm (Cropper & Cook, 2000). Do đó, mức độ công nghệ thông tin có thể đóng một vai trò quan trọng trong việc ảnh hưởng đến thiết kế hệ thống chi phí. Các tổ chức với hệ thống thông tin chất lượng cao có thể cung cấp dữ liệu chi tiết để người dùng dễ dàng truy cập các thông tin liên quan đến trình điều khiển chi phí của các hệ thống chi phí phức tạp. Nói chung, các đơn vị có cơ sở dữ liệu dùng chung theo dõi dữ liệu hoạt động chi tiết cần thiết cho phân tích nguồn lực và hoạt động có thể thực hiện và duy trì kế toán ABC dễ dàng hơn (Anderson & Young, 1999). Vì vậy:

*H6: Nhân tố nhận thức chất lượng của hệ thống công nghệ thông tin ảnh hưởng tích cực đến ý định áp dụng kế toán ABC*

Từ tổng quan nghiên cứu trên, mô hình nghiên cứu được đề xuất như Hình 1.

### 3. Phương pháp nghiên cứu

Trong nghiên cứu này, tác giả thực hiện phương pháp nghiên cứu định lượng được thực hiện bằng cách gửi bảng câu hỏi trực tiếp hoặc trực tuyến đến cá nhân là kế toán trưởng và các nhân viên kế toán tại các trường Đại học Việt Nam là những người trực tiếp tham gia vào việc thiết kế và thực hành hệ thống kế toán tại các đơn vị. Thời gian tiến hành khảo sát từ ngày 20 tháng 09 năm 2021 đến ngày 30 tháng 10 năm 2021. Số lượng bảng hỏi điều tra được phát ra là 350, thu về là 280, tuy nhiên số phiếu sử dụng được là 266 phiếu. Trong nghiên cứu định lượng, tác giả dùng phương pháp lấy mẫu thuận tiện để thu thập dữ liệu.

Mẫu nghiên cứu (n=266) được đánh giá bằng hệ số Cronbach's Alpha, hệ số tương quan biến tổng và phân tích nhân tố khám phá với các yêu cầu: Hệ số Cronbach's Alpha > 0,6, hệ số tương quan biến tổng > 0,3 (Peterson, 1994), hệ số KMO > 0,5, kiểm định Bartlett có P-value < 0,05, phương sai giải thích > 50%. Các giả thuyết nghiên cứu và mô hình nghiên cứu sau đó được tiếp tục kiểm định với phân tích hồi quy nhị phân Binary Regression.

#### 3.1. Thang đo các biến trong mô hình

Nội dung trong nghiên cứu định lượng là bảng câu hỏi chi tiết với nội dung gồm có thông tin về người được khảo sát, thông tin chi tiết về trường và chủ yếu là thông tin về các thang đo liên quan đến đo lường ý định áp dụng kế toán ABC. Các thang đo trên được xây dựng từ các nghiên cứu gốc của (Sumrall, 2019; Madwe & cộng sự, 2020) và phát triển cho phù hợp với ngữ cảnh nghiên cứu tại các trường Đại học Việt Nam như sau:

*Biến phụ thuộc:* Ý định áp dụng kế toán ABC (YD): Thang đo nhị phân với 2 giá trị (0, 1) được sử dụng để đo lường ý định áp dụng kế toán ABC tương ứng 2 khả năng: Có nhận giá trị 1, Không nhận giá trị 0.

*Biến độc lập:* Các biến quan sát này được đo lường bằng thang đo Likert 5 điểm (1: Rất không đồng ý; 5: Rất đồng ý). Cụ thể là:

Thang đo *nhận thức lợi ích khi áp dụng kế toán ABC (LI)* gồm 3 biến quan sát: Nhu cầu về thông tin chi phí và giá thành gia tăng do môi trường kinh doanh và công nghệ thay đổi liên tục (LI1); Nhu cầu thông tin chi phí, giá thành gia tăng cho các quyết định ngắn hạn (LI2) và Nhu cầu thông tin chi phí, giá thành gia tăng cho các quyết định dài hạn (LI3).

Thang đo *nhận thức bất lợi khi áp dụng kế toán ABC (BL)* gồm 4 biến quan sát: Sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ chi phí chung (BL1); Sự phức tạp và đa dạng của số lượng hệ đào tạo (BL2); Sự phức tạp và đa dạng của số chương trình đào tạo (BL3); Sự phức tạp và đa dạng số hoạt động dịch vụ đào tạo (BL4).

Thang đo *nhận thức áp lực cạnh tranh và công việc (AL)* gồm 4 biến quan sát: Mức độ cạnh tranh về học phí (AL1); Số lượng các đối thủ cạnh tranh (AL2); Các kênh truyền thông đa dạng (AL3); Uy tín và danh tiếng của trường/Sản phẩm (chương trình đào tạo) (AL4).

Thang đo *nhận thức sự ủng hộ của nhà quản lý cấp cao (UH)* gồm 4 biến quan sát: Ban lãnh đạo cấp cao cung cấp đầy đủ các nguồn lực cho nỗ lực triển khai kế toán ABC (UH1); Ban lãnh đạo cấp cao thực hiện quyền hạn của mình trong việc hỗ trợ triển khai kế toán ABC (UH2); Ban lãnh đạo cấp cao truyền đạt hiệu

quả sự hỗ trợ của mình để thực hiện kế toán ABC (UH3); Ban lãnh đạo cấp cao hỗ trợ tích cực việc áp dụng kế toán ABC/ gắn chặt kế toán ABC vào chiến lược cạnh tranh của đơn vị (UH4).

Thang đo *nhận thức đào tạo nhân lực kế toán (DT)* gồm 4 biến quan sát: Đào tạo các kiến thức để thiết kế kế toán ABC (DT1); Đào tạo các kiến thức để thực hiện kế toán ABC (DT2); Đào tạo các kiến thức cần thiết để sử dụng kế toán ABC (DT3); Đào tạo rất hữu ích trong việc giải quyết các mối quan tâm về vai trò của kế toán ABC (DT4).

Thang đo *nhận thức chất lượng của hệ thống công nghệ thông tin (TT)* gồm 3 biến quan sát: công nghệ thông tin là yếu tố cốt lõi trong hệ điều hành của nhà trường (TT1); áp dụng kế toán ABC cần phải có điều kiện cơ sở hạ tầng thông tin và các thiết bị quản lý cần thiết (TT2) và nhà trường đầu tư phần mềm để hỗ trợ kế toán và phân hành khác để tích hợp thông tin các hoạt động của nhà trường (TT3).

### 3.3. Xử lý dữ liệu

Trên cơ sở dữ liệu thu thập được, nhóm tác giả thực hiện quá trình phân tích dữ liệu thông qua việc sử dụng công cụ phân tích SPSS phiên bản 20. Các kỹ thuật thống kê trong nghiên cứu định lượng được thực hiện trên phần mềm SPSS bao gồm: (1) kiểm định độ tin cậy thang đo bằng phương pháp tính hệ số Cronbach's Alpha; (2) phân tích nhân tố khám phá (EFA) để tìm sự hội tụ của các biến quan sát tạo thành các nhân tố mới và (3) phân tích tương quan bằng mô hình hồi quy Binary Logistic. Mô hình phân tích hồi quy được thực hiện là mô hình hồi quy nhị phân Binary Regression với biến phụ thuộc là YD, biến độc lập là LI, BL, AL, UH, DT, TT. Mô hình hồi quy như sau:

$$\text{Log} \left[ \frac{P_i}{1-P_i} \right] = B_0 + B_1LI + B_2BL + B_3AL + B_4UH + B_5DT + B_6TT \quad (1)$$

Trong đó:

$P_i$ : Xác suất xảy ra khả năng áp dụng ABC

**Bảng 1: Thang đo và Cronbach's Alpha**

| Thang đo                                       | Cronbach's Alpha |
|------------------------------------------------|------------------|
| Nhận thức bất lợi khi áp dụng kế toán ABC (BL) | 0,770            |
| Nhận thức sự ủng hộ của lãnh đạo cấp cao (UH)  | 0,761            |
| Nhận thức đào tạo nguồn lực kế toán (ĐT)       | 0,742            |
| Nhận thức áp lực cạnh tranh và công việc (AL)  | 0,727            |
| Nhận thức lợi ích khi áp dụng kế toán ABC (LI) | 0,761            |
| Nhận thức chất lượng công nghệ thông tin (TT)  | 0,697            |

Nguồn: SPSS 20.0.

**Bảng 2: KMO and Bartlett's Test**

|                                                  |      |          |
|--------------------------------------------------|------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. |      | ,674     |
| Approx. Chi-Square                               |      | 1611,644 |
| Bartlett's Test of Sphericity                    | df   | 231      |
|                                                  | Sig. | ,000     |

Nguồn: SPSS 20.0.

$B_0, B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6$ : Hệ số hồi quy

LI, BL, AL, UH, DT, TT: Các biến độc lập

## 4. Kết quả nghiên cứu

### 4.1. Kiểm định thang đo

Bảng 1 cho thấy độ tin cậy của thang đo qua hệ số Cronbach's Alpha. Tất cả các biến đều có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,6 đồng thời hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều lớn hơn 0,5 nên thang đo đạt yêu cầu về độ tin cậy. Ngoài ra, kiểm định EFA cho thấy hệ số KMO= 0,674 là phù hợp để phân tích

nhân tố, kiểm định Bartlett's Test có sig = 0,00 < 0,05 thể hiện có sự tương quan lẫn nhau giữa các nhân tố trong tổng thể (Bảng 2). Hệ số Eigenvalue > 1, tổng phương sai trích = 60,74% > 50%, cho thấy mô hình các nhân tố phù hợp.

#### 4.2. Kiểm định giả thuyết và phân tích hồi quy

**Bảng 3: Kết quả hồi quy (N=266)**

|                     |          | B      | S.E.  | Wald   | df | Sig. | Exp(B) |
|---------------------|----------|--------|-------|--------|----|------|--------|
| Step 1 <sup>a</sup> | DT       | ,955   | ,462  | 4,272  | 1  | ,039 | 2,600  |
|                     | UH       | ,961   | ,466  | 4,262  | 1  | ,039 | 2,616  |
|                     | AL       | ,959   | ,450  | 4,539  | 1  | ,033 | 2,609  |
|                     | BL       | -1,739 | ,849  | 4,196  | 1  | ,041 | ,176   |
|                     | LI       | 1,622  | ,607  | 7,151  | 1  | ,007 | 5,065  |
|                     | TT       | 1,622  | ,625  | 6,736  | 1  | ,009 | 5,064  |
|                     | Constant | -5,069 | 1,561 | 10,537 | 1  | ,001 | ,006   |

a. Variable(s) entered on step 1: DT, UH, AL, BL, LI, TT.

Nghiên cứu sử dụng hồi quy nhị phân để kiểm định giả thuyết về mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến Ý định áp dụng kế toán ABC trên cơ sở nhận thức của nhân viên kế toán, kế toán trưởng tại các trường đại học Việt Nam. Kết quả phân tích hồi quy Binary Regression cho thấy Chi-square = 126,653, Sig=0,00<0,05, -2 Log likelihood = 128,450a cho thấy có ý nghĩa thống kê (Bảng 3).

Bảng 3 cung cấp thông tin về phương trình hồi quy cho thấy: Tại cột Sig của kiểm định Wald ta thấy Sig kiểm định Wald DT, UH, AL, BL, LI, TT nhỏ hơn 0,05 (độ tin cậy 95%), 6 biến này đều có ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán ABC. Quan sát giá trị của DT, UH, AL, LI, TT trên cột B cho thấy chúng lần lượt nhận giá trị là 0,955, 0,961, 0,959, 1,622, 1,622 đều > 0 cho thấy các biến này tác động thuận chiều đến khả năng áp dụng kế toán ABC. Biến BL có giá trị -1,739 cho thấy biến này có tác động ngược chiều với áp dụng kế toán ABC. Với kết quả như trên, ta có phương trình hồi quy:

$$\log_e \left[ \frac{P_i}{1-P_i} \right] = -5,069 + 0,955DT + 0,961UH + 0,959AL - 1,739BL + 1,622LI + 1,622TT \quad (2)$$

#### 5. Hàm ý của nghiên cứu và khuyến nghị

Kết quả nghiên cứu cho thấy khi nhận thức về LI, TT, DT, UH và AL tăng lên thì ý định áp dụng kế toán ABC sẽ tăng lên. Kết quả nghiên cứu cho thấy biến nhận thức về lợi ích áp dụng kế toán ABC và chất lượng công nghệ thông tin có tác động mạnh nhất lên khả năng áp dụng kế toán ABC vì có hệ số B cao nhất, tiếp đến là sự hỗ trợ từ nhà quản trị cấp cao và đào tạo nguồn lực kế toán và cuối cùng là áp lực cạnh tranh và công việc. Đồng thời, kết quả cho thấy mức độ đào tạo nguồn lực kế toán, mức độ áp lực cạnh tranh và công việc, sự hỗ trợ từ nhà lãnh đạo cấp cao, nhận thức về lợi ích từ việc áp dụng kế toán ABC và chất lượng của công nghệ thông tin đều làm tăng khả năng áp dụng kế toán ABC trong các trường Đại học Việt Nam. Những phát hiện phù hợp với các nghiên cứu trước về việc áp dụng kế toán ABC trong các doanh nghiệp (Kaplan & Anderson, 2004; Aldukhil, 2012; Rankin, 2016). So sánh với các nghiên cứu trước đây trong lĩnh vực giáo dục, những phát hiện là phù hợp với Sumrall (2019). Tuy nhiên để có thể áp dụng được kế toán ABC là một vấn đề khá phức tạp, đòi hỏi các trường cần phải:

*Thứ nhất*, nhà trường cần xây dựng danh mục các hoạt động và tiêu thức phân bổ chi phí đào tạo thông qua sự phối kết hợp của tất cả các bộ phận chức năng. Trên cơ sở đó, xác định mối quan hệ nhân quả giữa các hoạt động với nguồn lực, giữa hoạt động với đối tượng tính giá để lựa chọn hệ thống các tiêu thức phân bổ phù hợp.

*Thứ hai*, để có thể sẵn sàng áp dụng kế toán ABC đòi hỏi thay đổi tư duy thông tin chi phí đào tạo chi phục vụ cho mục đích cân đối nguồn thu của nhà trường mà cần phải khẳng định thông tin chi phí phục vụ cho các mục tiêu quản trị nhà trường.

*Thứ ba*, để thay đổi và ứng dụng một mô hình mới phải bắt nguồn từ việc thay đổi tư duy và thiết lập phong cách quản trị sáng tạo của các nhà quản trị. Vì vậy, Ban giám hiệu, Hội đồng trường cần loại bỏ rào cản tâm lý “ngại thay đổi”. Các quyết định của nhà quản trị không còn được hình thành trên cơ sở lối mòn và theo kinh nghiệm mà phải chuyển đổi sang chiến lược nhanh, cạnh tranh dựa trên sự sáng tạo, nhằm tận dụng tốt hơn những lợi thế của nhà trường để có bước đột phá trong đổi mới giáo dục đại học.

*Thứ tư*, trang bị cho đội ngũ nhân viên kế toán những kiến thức chuyên sâu để xây dựng và triển khai kế toán ABC trong việc nhận diện, phân bổ chi phí và xác định giá thành, từ đó làm căn cứ xác định giá dịch vụ đào tạo.

*Thứ năm*, vận dụng kế toán ABC trong các trường đòi hỏi một sự đầu tư khá lớn từ các nguồn lực về kinh phí, thời gian và con người. Do vậy, tùy thuộc điều kiện phát triển của từng trường để nghiên cứu, xây dựng kế hoạch đưa kế toán ABC vào vận dụng trong thực tế: nên áp dụng toàn bộ hay áp dụng từng phần, thời điểm triển khai,... Các quyết định này cần lưu ý đến nguyên tắc cân đối giữa lợi ích đạt được và chi phí bỏ ra.

### Tài liệu tham khảo

- Ajzen, I. & Fishbein, M. (1975), *Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, Addition-Wesley, Reading, MA, Chapter 1, 45-49.
- Ajzen, I. (1991), ‘The Theory of Planned Behavior’, *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Al-Omiri, M. (2003), ‘The diffusion of management accounting innovations: a study of the factors influencing the adoption, implementation levels and success of ABC’, Doctoral dissertation, University of Huddersfield.
- Al-Omiri, M. & Drury, C. (2007), ‘A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations’, *Management Accounting Research*, 18(4), 399-424, DOI: 10.1016/j.mar.2007.02.002
- Aldukhil, Y. (2012), ‘Developing and Testing a Model of Successful Adoption of Activity-Based Costing’, Doctoral dissertation, Victoria University.
- Anderson, S.W. & Young, S.M. (1999), ‘The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems’, *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 525-559.
- Bjørnenak, T. & Mitchell, F. (2002), ‘The Development of Activity Based Costing Journal Literature, 1987-2000’, *The European Accounting Review*, 11(3), 481-508, DOI:10.1080/0963818022000001019.
- Brown, D.A., Booth, P. & Giacobbe, F. (2004), ‘Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia’, *Accounting & Finance*, 44(3), 329-356
- Cropper, P., & Cook, R. (2000), ‘Developments: activity-based costing in universities - five years on’, *Public Money & Management*, 20(2), 61-8, DOI:10.1111/1467-9302.00213.
- Dražić, I.L. & Dragija, M. (2012), ‘Activity-based costing as a means to full costing: possibilities and constraints for European universities’, *Journal of Contemporary Management Issues*, 17(1), 33-57
- Ellis, N.J. (2003), ‘Activity-based costing in user services of an academic library’, *Library Trends*, 51(3), 333-48.
- Elagili, G. (2015), ‘Adoption factors for the implementation of activity-based costing systems: A case study of the Libyan cement industry’, Doctoral dissertation, University of Salford.
- Gosselin, M. (1997), ‘The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing’, *Accounting Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Huynh, T., Gong, G. & Huynh, H. (2014), ‘Suggest Solutions for Diffusion and Implementation of Activity-Based Costing In Vietnam’, *Asian Economic and Financial Review*, 4(2), 173.
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000), ‘Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results’, *Management Accounting Research*, 11(3), 349-62. DOI:10.1006/mare.2000.0135.
- Ismail, N. (2010), ‘Activity-based management system implementation in higher education Institution’, *Campus-Wide*

- Kaličanin, D. & Knežević, V. (2013), 'Activity-based costing as an information basis for an efficient strategic management process', *Economic Annals*, 58, 95-119.
- Kaplan, R.S. & Anderson, S.R. (2004), 'Time-Driven Activity-Based costing', *Harvard Business Review*, 11, 131-138.
- Madwe, M.C., Stainbank, L.J. & Green, P. (2020), 'Factors affecting the adoption of activity-based costing at technical and vocational education and training colleges in KwaZulu-Natal, South Africa', *Journal of Economic and Financial Sciences*, 13(1), 1-10, DOI:10.4102/jef.v13i1.467.
- Peterson, R.A. (1994), 'A Meta-Analysis of Cronbach's Coefficient Alpha', *Journal of Consumer Research*, 21, 381-391, DOI: 10.1086/209405.
- Pham, D.H., Dao, T.H. & Bui, T.D. (2020), 'The Impact of Contingency Factors on Management Accounting Practices in Vietnam', *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 77-85, DOI: <http://doi:10.13106/jafeb.2020.vol7.no.8.077>.
- Rankin, R. (2016), 'Exploring the relationship among contextual factor on activity- based costing adoption', Doctoral dissertation, North central University.
- Sumrall, V.E. (2019), 'Diffusion of Activity Based Costing (ABC) in Australian Universities: An Exploration of Drivers and Barriers of ABC Adoption', Doctoral dissertation, Charles Darwin University.