



Tạp chí Khoa học Đại học Huế: Kinh tế và Phát triển;
pISSN: 2588-1205; eISSN: 2615-9716
Tập 129, Số 5B, 2020, Tr. 35–46; DOI: 10.26459/hueuni-jed.v129i5B.5664

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC – GÓC NHÌN VỀ NGHIÊN CỨU VẬN DỤNG

Phan Thị Thùy Nga*

Trường Đại học Tài chính – Kế toán
Thị trấn La Hà, Tư Nghĩa, Quảng Ngãi, Việt Nam

Tóm tắt: Bài báo giới thiệu về kế toán quản trị chiến lược, một công cụ phân tích và dự báo hiện đại, hỗ trợ các nhà quản trị đưa ra các quyết định quản trị chiến lược giúp doanh nghiệp gia tăng hiệu quả hoạt động về mặt tài chính lẫn phi tài chính, đặc biệt là trong môi trường cạnh tranh ngày càng khốc liệt như hiện nay. Trên cơ sở thu thập, tổng hợp, phân tích và đánh giá các tài liệu nghiên cứu điển hình liên quan, bài báo tổng hợp những điểm đặc trưng trong các nghiên cứu vận dụng về kế toán quản trị chiến lược cũng như lợi ích mà công cụ này mang lại cho các doanh nghiệp trên thế giới. Qua đó, nhìn nhận kế toán quản trị chiến lược sẽ là công cụ phát triển tất yếu và cần nhiều nghiên cứu hơn cho các doanh nghiệp ở Việt Nam trong tương lai.

Từ khóa: kế toán quản trị chiến lược, kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược, vận dụng kế toán quản trị chiến lược

1 Đặt vấn đề

Bối cảnh môi trường kinh doanh ngày càng trở nên khốc liệt đòi hỏi các doanh nghiệp cần nhiều nguồn thông tin hơn để có thể cạnh tranh và phát triển. Kế toán quản trị truyền thống hiện đang dần bộc lộ nhiều hạn chế trong việc hỗ trợ cho các nhà quản trị bởi thông tin mà nó đem lại chỉ mang tính nội bộ và tồn tại trong phạm vi với thời gian dự báo mang tính ngắn hạn [3, 18]; nhấn mạnh thông tin tài chính và chỉ mang tính lịch sử [26]. Kế toán quản trị chiến lược ra đời như một sự tất yếu, bổ sung và hoàn thiện những giới hạn của kế toán quản trị truyền thống. Chính vì vậy, nó được xem là kỹ nguyên phân tích, dự báo bởi nó giúp doanh nghiệp đánh giá và dự báo tầm nhìn chiến lược để đạt được mục tiêu khi thông tin mà nó cung cấp linh hoạt hơn với phạm vi rộng hơn, vượt ra khỏi “tính nội bộ” của doanh nghiệp [3, 11, 15].

Gần 40 năm kể từ khi Simmond [26] giới thiệu đầu tiên về thuật ngữ kế toán quản trị chiến lược đến nay trải qua nhiều tranh luận, nhưng khái niệm lẫn nội dung vẫn chưa có khung thống nhất. Mặc dù vậy, công cụ này vẫn được khuyến khích nghiên cứu vận dụng ở nhiều quốc gia khác nhau trên thế giới. Nếu trước những năm 2000, các nghiên cứu liên quan chỉ cố gắng định hình rõ ràng về kế toán quản trị chiến lược thì từ năm 2000 đến nay các nghiên cứu vận dụng trở nên phổ biến. Điều này được minh chứng bởi số lượng nghiên cứu tăng trưởng khá nhiều không chỉ được

* *Liên hệ:* phanthithuynga@tckt.edu.vn

Nhận bài: 19-02-2020; Hoàn thành phản biện: 14-03-2020; Ngày nhận đăng: 18-05-2020

thực hiện ở các quốc gia có nền kinh tế phát triển như Hoa Kỳ, Vương Quốc Anh và New Zealand mà còn lan sang các nước đang phát triển như Slovenia, Malaysia, Thái Lan và cả Việt Nam.

Tổng quan từ các nghiên cứu vận dụng trên thế giới, bài báo sẽ làm rõ quan điểm về kế toán quản trị chiến lược được sử dụng, thực trạng vận dụng và vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với các doanh nghiệp trên thế giới. Trên cơ sở đánh giá mức độ tiệm cận về lý luận và thực tiễn vận dụng trong các nghiên cứu liên quan ở Việt Nam, bài báo tiếp tục làm rõ sự cần thiết nhằm gợi mở nhiều hướng nghiên cứu liên quan, đặc biệt là thúc đẩy việc vận dụng cho các doanh nghiệp ở Việt Nam. Những vấn đề này sẽ được bài báo trình bày ở các phần như sau: thứ nhất giới thiệu khái quát về kế toán quản trị chiến lược, thứ hai là trình bày và đánh giá những đặc trưng vận dụng trong các nghiên cứu liên quan, thứ ba trình bày vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, thứ tư sẽ trình bày tổng quan về nghiên cứu kế toán quản trị ở Việt Nam từ đó nhìn nhận xu hướng vận dụng công cụ này ở Việt Nam là điều tất yếu và phần cuối cùng là thảo luận và kết luận.

2 Kế toán quản trị chiến lược

Kế toán quản trị được xem là một công cụ hỗ trợ hiệu quả cho các nhà quản trị, giúp họ hiểu rõ được hoạt động của chính doanh nghiệp của mình, hiểu rõ được điểm mạnh, điểm yếu nhằm đưa ra các quyết định quản trị ngắn hạn và dài hạn. Khi môi trường ngày càng trở nên khốc liệt thì việc hiểu rõ chính “nội bộ” không những là lợi thế giúp doanh nghiệp có thể cạnh tranh mà còn giúp doanh nghiệp có sự tương tác với bên ngoài. Simmond [26] đã nhận ra điều đó vì ông nhận thấy lợi nhuận được tạo ra không phải chỉ xuất phát từ việc vận dụng thông tin bên trong doanh nghiệp mà còn xuất phát thông tin bên ngoài mà chủ yếu là từ đối thủ cạnh tranh. Theo ông, thông tin liên quan đến đối thủ cạnh tranh rất quan trọng bởi vì nó giúp doanh nghiệp định vị được lợi thế cạnh tranh so với các đối thủ thông qua so sánh chi phí, cơ cấu chi phí thu thập được từ đối thủ cạnh tranh. Trên cơ sở đó, ông đã đưa ra định nghĩa đầu tiên về thuật ngữ Kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) là việc cung cấp, phân tích dữ liệu kế toán của đối thủ cạnh tranh và của doanh nghiệp để phát triển và giám sát được vị trí cạnh tranh [26].

Tuy vậy, KTQTCL vẫn chưa được định hình rõ ràng bởi trong bối cảnh kế toán quản trị (KTQT) truyền thống vẫn được vận dụng phổ biến mặc dù đã xuất hiện những hạn chế nhất định trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị. Hơn nữa, Simmond cho rằng bản chất của KTQTCL là kế toán cho quản trị chiến lược và thông tin cần thu thập của đối thủ cạnh tranh phải là thông tin tài chính và định lượng được. Vì vậy, ông đã đề xuất thiết lập hệ thống tài khoản để ghi nhận thông tin về chi phí, giá cả và sản phẩm của đối thủ cạnh tranh làm cơ sở so sánh giúp doanh nghiệp xác định vị thế chiến lược.

Kế thừa từ Simmond nhưng lại không đồng thuận về trọng tâm mà Simmond đề cập, Bromwich [3] cho rằng KTQTCL nên tập trung các vấn đề bên ngoài, cụ thể là cần thu thập thêm

thông tin của khách hàng vì Bromwich cho rằng cần dựa vào thuộc tính sản phẩm mà khách hàng mong muốn, sau đó sản xuất sản phẩm với giá mà khách hàng sẽ trả, giúp hỗ trợ nâng cao vị thế cạnh tranh của doanh nghiệp.

Nếu Simmond và Bromwich đề cập KTQTCL như một nội dung liên quan đến đối tượng nhất định như khách hàng hoặc đối thủ cạnh tranh thì Lord [18] lại cho rằng KTQTCL là một quá trình bao gồm ba bước thu thập thông tin đối thủ cạnh tranh, khai thác cơ hội giảm chi phí; kết nối kế toán với vị trí chiến lược và được lặp lại thành sáu giai đoạn; Dixon và Smith cho rằng KTQTCL bao gồm bốn giai đoạn: xác định chiến lược kinh doanh, phân tích chi phí chiến lược, phân tích thị trường và đánh giá chiến lược [16].

Nhóm tác giả này đại diện cho quan điểm đầu tiên về KTQTCL khi nỗ lực kết hợp chiến lược vào kế toán quản trị. Điều này xuất phát từ ý nghĩa gốc của thuật ngữ “Chiến lược” trong quân đội, mang hàm ý hiểu rõ đối thủ cạnh tranh để giành được chiến thắng. Hơn nữa, nó cũng là ý tưởng kết hợp khi lý thuyết về chiến lược của Porter phát triển mạnh mẽ trong giai đoạn đó. Quan điểm này một lần nữa được sự đồng thuận của Hiệp hội kế toán quản trị công chứng Anh khi đưa ra khái niệm về KTQTCL là việc cung cấp và phân tích các dữ kiện kế toán quản trị liên quan đến chiến lược kinh doanh, đặc biệt là mức độ tương đối và xu hướng chi phí thực tế về giá, khối lượng, thị phần, dòng tiền và các nhu cầu về tổng nguồn lực của công ty.

Ngoài ra, tổng quan từ tài liệu nghiên cứu cho thấy quan điểm thứ hai về KTQTCL là *tập hợp các kỹ thuật KTQTCL định hướng chiến lược nhằm hỗ trợ cho doanh nghiệp gia tăng hiệu quả* [5, 11] lại là khái niệm được sử dụng phổ biến trong hầu hết các nghiên cứu thực nghiệm sau này. Với dạng sơ khai ban đầu của KTQTCL, các kỹ thuật chủ yếu được đề cập bao gồm nhóm kỹ thuật liên quan đến chi phí và đối thủ cạnh tranh [3, 11]. Roslender và Hart [25] mở rộng mối liên hệ giữa KTQT và quản trị tiếp thị để tăng cường khía cạnh tiếp thị cho khái niệm KTQTCL. Kết quả từ nghiên cứu của nhóm tác giả này cho thấy ngoài những kỹ thuật liên quan đến chi phí như: chi phí thuộc tính, chi phí chiến lược, chi phí mục tiêu, chi phí dựa vào hoạt động thì hai kỹ thuật về chuẩn hóa và thể điểm cân bằng đã được kết nối giá trị với KTQTCL nhằm gia tăng giá trị phục vụ cho việc tiếp thị, bán hàng cũng như phân tích khả năng chi trả của khách hàng. Roslender và Hart [25] một lần nữa khẳng định quan điểm này thông qua phân tích từng nội dung cấu thành nên KTQTCL trong tác phẩm “Strategic management accounting: Lots in a name?”. Mặc dù có sự gia tăng về số lượng kỹ thuật, nhưng quan điểm này là vấp phải sự phản đối của một số tác giả ở Hoa Kỳ vì họ cho rằng đó chỉ là sự liên kết lỏng lẻo của các kỹ thuật trong tập hợp đó [22].

Dù tồn tại nhiều quan điểm, nhưng nhìn chung KTQTCL được hiểu là *kế toán cho quản trị chiến lược hay kế toán quản trị giúp doanh nghiệp thực hiện chiến lược kinh doanh* và luôn có những đặc điểm thể hiện những khác biệt so với kế toán quản trị truyền thống sau:

- KTQTCL có trọng tâm hướng ra bên ngoài;

- Thông tin của KTQTCL là thông tin tài chính lẫn thông tin phi tài chính;
- KTQTCL không bị gò bó bởi hệ thống nội bộ hay hệ thống chi tiêu đặt ra;
- Hỗ trợ định hướng và thực hiện chiến lược cho doanh nghiệp;
- KTQTCL mang tính tương lai.

3 Những đặc trưng trong các nghiên cứu vận dụng về kế toán quản trị chiến lược

Theo các tài liệu nghiên cứu liên quan, nghiên cứu vận dụng kế toán quản trị có những đặc trưng cụ thể sau:

Thứ nhất: khái niệm được các nhà nghiên cứu sử dụng trong hầu hết các nghiên cứu vận dụng là tập hợp các kỹ thuật KTQTCL định hướng chiến lược hỗ trợ cho doanh nghiệp gia tăng hiệu quả. Mục tiêu của các nghiên cứu liên quan nhằm (1) thống kê mức độ vận dụng của những kỹ thuật thực tế và (2) kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng công cụ này, từ đó đề ra những giải pháp hỗ trợ việc vận dụng hiệu quả hơn.

Thứ hai: về danh mục các kỹ thuật trong mỗi nghiên cứu có sự khác biệt ở mỗi quốc gia và có xu hướng được vận dụng nhiều hơn trong các nghiên cứu về sau (Bảng 1).

Mở đầu cho nghiên cứu thực nghiệm phải kể đến Guilding và cs. [11] khi ông tổng hợp được 12 kỹ thuật KTQTCL với mục đích việc sử dụng các kỹ thuật này phải đảm bảo các đặc điểm: định hướng môi trường hoặc tiếp thị, tập trung vào đối thủ cạnh tranh và định hướng dài hạn hướng tới tương lai. Nghiên cứu của Guilding và cs. được thực hiện ở ba quốc gia là New Zealand, Vương Quốc Anh và Hoa Kỳ. Đây cũng là nghiên cứu đầu tiên đánh giá mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQTCL cho các doanh nghiệp hoạt động nhiều lĩnh vực khác nhau. Kế tiếp, Jack [17] đã tiến hành nghiên cứu tương tự nhưng được thực hiện ở các doanh nghiệp hoạt động trong một lĩnh vực khác biệt hoàn toàn đó là lĩnh vực nông nghiệp thuộc các quốc gia là Hoa Kỳ, Vương Quốc Anh, Úc và New Zealand. Kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các doanh nghiệp thuộc loại hình này còn khá hạn chế so với các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực khác nhưng có dấu hiệu cho thấy một số ít nhà sản xuất lớn trong ngành ở New Zealand và Mỹ có xu hướng quan tâm vận dụng công cụ này nhiều hơn trong tương lai.

Bảng 1. Tổng hợp về việc vận dụng các kỹ thuật KTQTCL trong các nghiên cứu liên quan

Nhóm Kỹ thuật KTQTCL	Kỹ thuật KTQTCL	Guinding et al (2000)	Lisa Jack (2005)	Cadez & Guinding (2008)	Cinquini & Tenucci (2009)	Đoàn N.P Anh (2012)	Tumer et al (2017)	Kalkhouran et al (2017)	Arunruangsirilerk & Chonglertham (2017)
		New Zealand, Hoa kỳ và Vương Quốc Anh	Anh, Úc, Mỹ và New Zealand	Slovenia & Úc	Ý	Việt Nam	Slovenia	Malaysia	Thailand
Chi phí	1. Thuộc tính chi phí (Attribute costing)	✓		✓			✓	✓	✓
	2. Chi phí vòng đời sản phẩm (Life cycle costing)	✓		✓	✓	✓		✓	✓
	3. Chi phí chất lượng (Quality costing)	✓		✓	✓	✓		✓	✓
	4. Chi phí mục tiêu (Target costing)	✓		✓	✓			✓	✓
	5. Chi phí theo chuỗi giá trị (Value chain costing)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	6. Chi phí dựa trên hoạt động (Activity-based costing)			✓	✓	✓		✓	
Dự toán, kiểm soát và đo lường hiệu quả	7. Chuẩn hóa (Benchmarking)		✓		✓		✓	✓	✓
	8. Đo lường hiệu quả tích hợp (Balanced Scorecard)		✓	✓	✓	✓		✓	✓
Thực hiện quyết định chiến lược	9. Chi phí chiến lược (Strategic costing)	✓		✓			✓	✓	✓
	10. Chiến lược giá (Strategic pricing)	✓		✓			✓	✓	✓
	11. Giá trị thương hiệu (Brand value)	✓		✓				✓	✓
Kế toán đối thủ cạnh tranh	12. Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment)	✓		✓	✓		✓	✓	✓
	13. Đánh giá vị trí cạnh tranh (Competitive position monitoring)	✓		✓	✓			✓	✓
	14. Đánh giá hiệu quả của đối thủ cạnh tranh (Competitor performance appraisal)	✓		✓	✓			✓	✓
Kế toán khách hàng	15. Phân tích lợi ích khách hàng (Customer profitability analysis)	✓		✓	✓		✓	✓	✓
	16. Phân tích lợi ích khách hàng lâu đời (Lifetime customer profitability analysis)			✓				✓	✓
	17. Đánh giá tài sản khách hàng (Valuation of customers as assets)			✓				✓	✓

Nguồn: tác giả tổng hợp

Cadez và Guinding [5] trong nghiên cứu của mình đã tổng hợp được 16 kỹ thuật KTQTCL và phân thành 5 nhóm: chi phí, lập kế hoạch kiểm soát và đo lường hiệu quả, quyết định chiến lược, kế toán đối thủ cạnh tranh và kế toán khách hàng. Đây được xem là tập hợp gần như hoàn chỉnh bởi vì nó giúp doanh nghiệp quản trị các vấn đề nảy sinh có liên quan đến hầu hết các đối tượng bên trong lẫn bên ngoài nhằm thực hiện quyết định chiến lược để gia tăng hiệu quả hoạt động. Chính vì vậy, tập hợp này vẫn được các nhà nghiên cứu sau này sử dụng trong các nghiên cứu thực nghiệm ở một số quốc gia như Ý [4], Slovenia [27], Malaysia [14] hay Thailand [2].

Thứ ba: về sự lựa chọn kỹ thuật KTQTCL trong từng nghiên cứu. Tùy thuộc vào bối cảnh nghiên cứu sẽ những quan điểm khác nhau trong việc đồng thuận về kỹ thuật đó có thuộc tập hợp này hay không. Ví dụ, kỹ thuật chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là kỹ thuật gây ra khá nhiều tranh cãi bởi vì có hai nhóm đối lập hoàn toàn: trong khi Kaplan và cs. [15] và Guinding và cs. [11] cho rằng ABC chỉ là kỹ thuật tính giá mang tính tức thời, tính chính xác về chi phí và phân bổ chi phí chứ không hỗ trợ cho chiến lược thì nhóm có quan điểm ngược lại cho rằng nhờ vào ABC mà hàm ý mang lại cho việc đưa ra quyết định chiến lược rõ ràng hơn và có xu hướng vận dụng nhiều hơn [4, 5, 11, 16, 23]. Ngoài ra, quan điểm về nhóm kế toán khách hàng cũng có sự khác nhau vì Cinquini và Tecnuci [4] chỉ đơn thuần xem đó là một kỹ thuật còn các tác giả khác lại tách ra thành ba kỹ

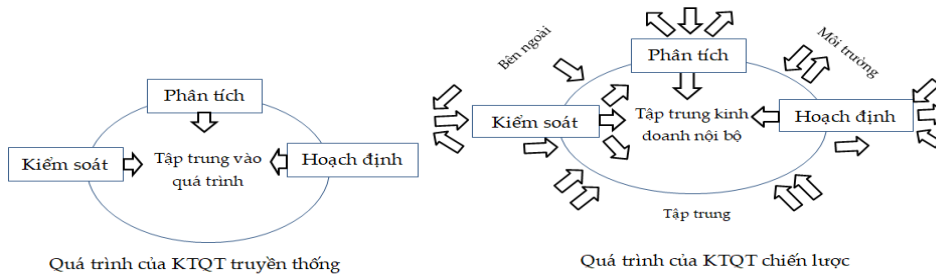
thuật khác nhau: phân tích lợi ích khách hàng, phân tích lợi ích khách hàng lâu dài và đánh giá tài sản khách hàng theo cách phân định giống trước đây của Cadez và Guilding [5].

Thứ tư: về mức độ vận dụng của từng kỹ thuật KTQTCL. Kết quả nghiên cứu luôn có sự khác nhau nhất định do ảnh hưởng của thang đo Likert được các nhà nghiên cứu sử dụng để đảm bảo phù hợp với bối cảnh nghiên cứu, đặc thù của từng quốc gia, phương pháp, phạm vi và đối tượng nghiên cứu. Ví dụ, nhóm kỹ thuật về chi phí và hai kỹ thuật là chi phí chiến lược và chiến lược giá là những kỹ thuật được sử dụng rộng rãi và nhiều nhất tại các doanh nghiệp lớn thuộc nhiều lĩnh vực ở ba quốc gia New Zealand, Hoa Kỳ và Vương Quốc Anh [11]; kỹ thuật chi phí theo chuỗi giá trị và đo lường hiệu quả tích hợp có tiềm năng sử dụng tại các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp ở Anh, Úc, Mỹ và New Zealand [17], còn kỹ thuật chuẩn hóa thì chỉ đang được các nhà quản lý quan tâm tới. Ở Ý, Cinquini và Tecnucci [4] đã nhận thấy kỹ thuật đo lường hiệu quả tích hợp là kỹ thuật bị hạn chế, chi phí vòng đời sản phẩm cũng ít được vận dụng, nhưng hầu hết các doanh nghiệp lại sử dụng rộng rãi kỹ thuật chi phí chất lượng, đánh giá vị trí cạnh tranh và đánh giá hiệu quả đối thủ cạnh tranh. Còn ở Slovenia và Úc trong các doanh nghiệp sản xuất quy mô lớn, Cadez và Guliding [5] nhận thấy kỹ thuật chi phí chuỗi giá trị được sử dụng phổ biến ở Úc hơn ở Slovenia, chi phí chiến lược, nhóm kỹ thuật kế toán đối thủ cạnh tranh được sử dụng phổ biến ở Slovenia hơn ở Úc, nhưng có một điểm chung là nhóm kỹ thuật kế toán khách hàng lại là nhóm kỹ thuật ít được vận dụng phổ biến trong các doanh nghiệp ở cả hai quốc gia này.

Tuy nhiên, điểm chung của các nghiên cứu này khi thực hiện là mức độ hiểu biết về những thuật ngữ này của các đối tượng tham gia nghiên cứu là quản lý cấp cao, chủ sở hữu doanh nghiệp và kế toán trưởng đều khá hạn chế. Điều này cũng dễ hiểu bởi vì cho đến hiện tại thì kế toán quản trị chiến lược mới chỉ được nhắc đến ở dạng khái niệm trong khi nội dung, khung và phương pháp vẫn còn chưa có sự hướng dẫn chính thức của các hiệp hội nghề nghiệp như kế toán quản trị truyền thống.

3 Vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với hoạt động của doanh nghiệp

Mặc dù tồn tại nhiều quan điểm, nhưng vai trò của kế toán quản trị chiến lược đối với các doanh nghiệp là không thể bàn cãi bởi vì giá trị mang lại khi vận dụng công cụ này luôn là làm gia tăng hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp [5, 14, 27]. Đó không chỉ là hiệu quả tài chính đơn thuần như sự tăng trưởng về doanh thu, lợi nhuận, hoàn vốn đầu tư mà còn cả hiệu quả mang tính phi tài chính như sự hài lòng của khách hàng, gia tăng chất lượng của sản phẩm, sự phát triển của thị phần, sản phẩm mới [5]. Bên cạnh đó, nó còn giúp doanh nghiệp tiết kiệm và kiểm soát được chi phí, thậm chí còn làm cho thông tin trên Báo cáo tài chính có tính liên quan và kịp thời hơn, những điều mà hầu hết các doanh nghiệp kinh doanh đều mong muốn đạt được khi phải cạnh tranh trong môi trường khốc liệt.



Hình 1. Sự khác biệt về quy trình giữa kế toán quản trị truyền thống và kế toán quản trị chiến lược

Nguồn: Keith Ward [29], Strategic management accounting, trang 87

Ngoài ra, đó chính là nội dung và phương pháp của từng kỹ thuật KTQTCL đều đã hoàn chỉnh và đã được nghiên cứu vận dụng trong thực tế khá nhiều. Mỗi kỹ thuật khi vận dụng đều giúp cho doanh nghiệp giải quyết được những mắt xích trọng điểm giúp cho các nhà quản lý thu thập, tổng hợp, xử lý, phân tích, đánh giá và dự báo những vấn đề trọng tâm mà doanh nghiệp cần đạt như chi phí, khách hàng, nhà cung cấp, chiến lược để đạt được mục tiêu chính của mình. Đồng thời, việc vận dụng các kỹ thuật KTQTCL hay công cụ KTQTCL sẽ giúp cho các nhà quản lý có cái nhìn tổng quát cả nội bộ lẫn bên ngoài doanh nghiệp từ đó có những quyết định quản trị phù hợp và hiệu quả hơn. Vấn đề này được minh chứng qua hình ảnh (Hình 1) về quá trình của kế toán quản trị chiến lược với sự bao quát rộng hơn từ bên ngoài, từ môi trường và luôn có sự tác động qua lại với nhau thay vì chỉ tập trung vào quá trình nội bộ mà không quan tâm đến vấn đề bên ngoài doanh nghiệp như quá trình của KTQT truyền thống. Hơn nữa, như đã đề cập về tính ưu việt của KTQTCL đó là thông tin thu thập và cung cấp là thông tin vừa có tính định lượng như những thông tin tài chính và thông tin mang tính định tính như thông tin phi tài chính. Điều đó một lần nữa giúp cho các nhà quản trị bao quát, phân tích, xử lý và dự báo vấn đề hiệu quả hơn.

4 Nghiên cứu vận dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam – xu hướng tất yếu

Các nghiên cứu ban đầu về vận dụng KTQTCL đều được thực hiện trong các doanh nghiệp có quy mô lớn ở các nước có nền kinh tế phát triển như Mỹ, Úc, New Zealand và có xu hướng lan rộng sang các nước đang phát triển như Slovenia, Malaysia, Thái Lan và tất nhiên là có cả Việt Nam.

So với các nước có nền kinh tế phát triển, Việt Nam được xem là một quốc gia có xuất phát điểm thấp, gắn với nền nông nghiệp còn khá lạc hậu. Do vậy, để “đi tắt, đón đầu” hiệu quả thì không chỉ trong tư duy quản lý mà cả công tác điều hành cũng cần có sự thay đổi toàn diện, đồng bộ từ các cấp doanh nghiệp, cơ quan quản lý nhà nước và cụ thể đến từng cá nhân của doanh nghiệp. Đặc biệt, trong bối cảnh khi môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh là hai yếu tố

quyết định, tác động lớn đến sự thành bại của doanh nghiệp thì sự thay đổi đó chính là chìa khóa mở ra cơ hội cho sự thành công và phát triển bền vững của doanh nghiệp. Tuy nhiên, nội dung và phương pháp của kế toán quản trị đang được áp dụng ở Việt Nam cũng dần bộc lộ nhiều hạn chế trong việc hỗ trợ thông tin cho các nhà quản trị phục vụ cho mục đích thực thi chiến lược kinh doanh, vậy nên sự thay đổi là điều tất yếu. Điều này đã được minh chứng qua hai vấn đề về lý luận lẫn thực tiễn liên quan đến sự phát triển của kế toán quản trị tại Việt Nam, cụ thể:

Vấn đề về lý luận

Trước năm 2010, KTQT mới xuất hiện ở Việt Nam nên chưa thật sự được quan tâm và hiểu sâu rộng đúng mức. Hạn chế của kế toán quản trị là chỉ chú trọng vào việc hoàn chỉnh về mô hình KTQT chi phí chung và làm thế nào kết hợp với hệ thống Kế toán tài chính (mô hình hỗn hợp) nhưng chưa có đột phá nhiều trong nội dung bởi vì các phương pháp chi phí còn khá đơn giản phù hợp cho việc phân loại và lập kế hoạch là chủ yếu.

Từ năm 2010 đến 2015, Kế toán quản trị được hoàn thiện về nội dung nhưng chỉ chú trọng vào vấn đề liên quan đến chi phí bao gồm: phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, xây dựng hệ thống dự toán chi phí, phương pháp xác định chi phí, phân tích điểm hòa vốn, phân tích mối liên hệ giữa ba yếu tố khối lượng – chi phí – lợi nhuận, phân tích thông tin chi phí phục vụ cho quyết định ngắn hạn, dài hạn, đặc biệt là sự hoàn thiện về hệ thống báo cáo KTQT nhằm cung cấp thông tin cụ thể, chi tiết hơn cho nhà quản trị. Ở giai đoạn này bắt đầu có sự xuất hiện của một số phương pháp (công cụ, kỹ thuật) KTQT mới được các tác giả quan tâm và đưa vào vận dụng trong các nghiên cứu của mình như: Chi phí dựa vào hoạt động, chi phí mục tiêu nhưng chỉ dừng lại ở việc vận dụng hệ thống phương pháp KTQT chi phí một cách khoa học vào các doanh nghiệp khác nhau chứ chưa có định hướng lâu dài cho các doanh nghiệp. Sự xuất hiện nghiên cứu liên quan đến KTQT chiến lược [10] như một làn gió mới cho các nghiên cứu KTQT qua một giai đoạn phát triển các nghiên cứu sau này để có thể kế thừa và phát triển hoàn chỉnh hơn, đặc biệt gọi các doanh nghiệp có sự tiếp cận dần với công cụ này để giúp họ quản trị doanh nghiệp hiệu quả hơn.

Từ năm 2015 đến nay, các kỹ thuật kế toán quản trị được kế thừa và nghiên cứu vận dụng như là giải pháp hoàn thiện nhằm nâng cao hiệu quả của doanh nghiệp trong thực tế. Ví dụ, Đào Thúy Hà [8] đã đưa ra các điểm mới về việc áp dụng KTQT chi phí trong doanh nghiệp sản xuất thép bằng phương pháp chi phí Kaizen của Yasuhiro Moden và Kazuki Hamada. Nguyễn Thanh Huyền [21] đề cập đến việc vận dụng KTQT chi phí phù hợp với từng giai đoạn của chu kỳ sống sản phẩm phù hợp với điều kiện phát triển ở Việt Nam. Bên cạnh đó, vài nghiên cứu sau này còn có thêm các kỹ thuật mới ngoài chi phí dựa vào hoạt động, chi phí mục tiêu, chu kỳ sống sản phẩm và kế toán môi trường [24], chu kỳ sống sản phẩm [21] và thể điểm cân bằng [13]. Tuy nhiên, những kỹ thuật này chỉ được nghiên cứu vận dụng rời rạc nhằm giải quyết một hoặc một vài vấn đề mà các doanh nghiệp ở Việt Nam đang vướng mắc mà chủ yếu là làm thế nào để kiểm soát và tiết kiệm

chi phí. Chính vì vậy, kỹ thuật này chưa đủ để giúp doanh nghiệp có thể vận dụng nhằm kiểm soát và giải quyết nhiều vấn đề không chỉ nội bộ mà còn bên ngoài doanh nghiệp.

Vấn đề về thực tiễn

Công tác KTQT chỉ được khuyến khích thực hiện trong các doanh nghiệp theo thông tư hướng dẫn số 53/2006/TT-BTC của Bộ Tài chính nên đa số các doanh nghiệp hiện nay vẫn chưa xem trọng công tác này hoặc nếu có áp dụng thì chỉ có các doanh nghiệp quy mô rất lớn có nhu cầu quản trị cao mới thực sự thực hiện. Nhiều lý do được tìm hiểu và đánh giá là do chưa có tính bắt buộc về mặt pháp lý, do doanh nghiệp quá chú trọng vào công tác kế toán tài chính và thuế, do hạn chế về tư duy quản lý, do chưa có đủ nguồn lực để thực hiện một cách hoàn chỉnh. Một lý do khá quan trọng là công tác KTQT bản chất phải được thiết lập dựa trên nhu cầu quản trị mang tính đặc thù của mỗi doanh nghiệp nên người làm công tác thực tế trong doanh nghiệp phải có chuyên môn cao, kinh nghiệm dày dặn và đặc biệt phải sự am tường mọi hoạt động của doanh nghiệp trong quá trình làm việc. Chính vì vậy, lỗ hổng về nguồn nhân lực trình độ cao hiện nay ở Việt Nam cũng là một vướng mắc liên quan.

Những hạn chế đó phần nào trở thành những rào cản khi doanh nghiệp tiếp cận với công cụ KTQTCL, nên đối với các doanh nghiệp ở Việt Nam thì việc vận dụng các kỹ thuật KTQTCL sẽ còn là câu chuyện mới mẻ và lâu dài. Tuy nhiên, việc tiếp cận dần các kỹ thuật KTQTCL trong một số nghiên cứu ở Việt Nam sẽ là tiền đề cho các doanh nghiệp có nhu cầu quản trị chiến lược tìm hiểu và vận dụng nhằm thực hiện chiến lược kinh doanh hiệu quả, gia tăng tính cạnh tranh cho doanh nghiệp. Đó là lý do kế toán quản trị chiến lược trở nên cần thiết và cũng là xu hướng tất yếu để tiếp tục nghiên cứu vận dụng nhiều hơn ở Việt Nam trong tương lai gần.

5 Thảo luận và kết luận

Kế toán quản trị chiến lược, một khái niệm không mới, nhưng lại chưa có khung thống nhất cũng như chưa có phương pháp luận, nội dung rõ ràng như kế toán quản trị truyền thống. Các nghiên cứu vận dụng kế toán quản trị chiến lược đa phần đều dựa trên quan điểm kế toán quản trị là tập hợp các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược mặc dù vẫn tồn tại sự lỏng lẻo hoặc vẫn có độ lệch pha giữa lý thuyết và thực tiễn.

Vai trò và lợi ích mà công cụ này mang lại đã được kiểm chứng trong rất nhiều nghiên cứu trên thế giới. Dựa trên bối cảnh nghiên cứu về kế toán quản trị ở Việt Nam có thể nhìn nhận được sự tất yếu của xu hướng vận dụng công cụ này cho các doanh nghiệp ở đây. Muốn vậy, cần có những nghiên cứu tiệm cận hơn phù hợp với những điều kiện, bối cảnh và văn hóa kinh doanh ở Việt Nam, như nghiên cứu xây dựng khung nội dung KTQTCL thống nhất để có thể hướng dẫn các doanh nghiệp vận dụng hiệu quả hơn, tránh sự chồng chéo hoặc mâu thuẫn, chồng chéo khi vận dụng nhiều kỹ thuật khác nhau mà vẫn giải quyết được những vấn đề doanh nghiệp gặp phải

liên quan đến một hoặc một vài đối tượng khác nhau. Hoặc xuất phát từ những hạn chế còn tồn tại, ảnh hưởng đến việc thực hiện KTQT nói chung và công cụ KTQTCL nói riêng thì việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng công cụ này cho các doanh nghiệp ở Việt Nam cũng là một vấn đề cần thiết để xác định rõ những điểm nghẽn mấu chốt trong chính sách, quy định, đào tạo hay trong công tác thực tế cần tháo gỡ nhằm giúp doanh nghiệp quản trị chiến lược, gia tăng lợi thế cạnh tranh và đạt được hiệu quả hoạt động.

Bài báo được thực hiện dựa trên việc tổng hợp, phân tích và đánh giá các tài liệu nghiên cứu ở nước ngoài cũng như các tài liệu liên quan về nghiên cứu kế toán quản trị ở Việt Nam nên sẽ không tránh khỏi những quan điểm mang tính chủ quan của người viết. Do vậy, sẽ cần nhiều nghiên cứu thực nghiệm hơn để đủ cơ sở kiểm chứng bằng các thông số khoa học để đưa ra những luận điểm chắc chắn chính xác hơn.

Tài liệu tham khảo

1. Al-Mawali. H. (2015), Contingent factors of Strategic Management Accounting, *Research Journal of Finance and Accounting Online*, 6(11), 2222–2847.
2. Arunruangsirilert, T. Chonglerttham, S. (2017), Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand, *Asian review of Accounting*, 22(1), 85–105.
3. Bromwich, M. (1990), The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 27–46.
4. Cinquini, L. & Tenucci, A. (2009), Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6, 228–259.
5. Cadez, S. & Guilding, C. (2008), An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836–863.
6. Cadez, S. & Guilding, C. (2012), Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484–501.
7. Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010), Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259.
8. Đào Thúy Hà. (2015), *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
9. Dent, J. F. (1990), Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 3–25.
10. Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng Kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam, *Phát triển kinh tế*, 264, 9 –15.

11. Guilding, C., Cravens, K. S. & Tayles, M. (2000), An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11, 113–135.
12. Juras, A. (2014), Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept?, *Economy Transdisciplinary Cognition*, 17(2), 76–83.
13. Hà Nam Khánh Giao & Trần Đông Huy (2016), Vận dụng thể điểm cân bằng đề xuất giải pháp hoàn thiện quản trị chiến lược tại công ty cổ phần vàng bạc đá quý phú nhuận (PNJ), *Tạp chí khoa học đại học mở TP HCM*, 50(5), 41–55.
14. Kalkhouran et al. (2017), The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 471–491.
15. Kaplan, R. S. (1984), The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, 59(3), 390–418.
16. Langfield-Smith, K. (2008), Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228.
17. Lisa Jack. (2005), The adoption of strategic management accounting tools in agriculture post subsidy reform: a comparative study of practices in the UK, the US, Australia and New Zealand, *Chartered Institute of Management accountants*, 5(7), 1–7.
18. Lord.(1996), Strategic management accounting: the emperor's new clothes?, *Management Accounting Research*, 7, 347–366.
19. Ma, Y. & Tayles, M. (2009), On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective, *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495.
20. Malik, A. & Malik, M. (2011), Strategic management accounting A messiah for management accounting?, *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1–7.
21. Nguyễn Thanh Huyền (2015), *Vận dụng hệ thống phương pháp KTQT chi phí vào chu kỳ sống của sản phẩm tại các doanh nghiệp sản xuất gạch ốp lát Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.
22. Nixon, B. & Burns, J. (2012), The paradox of strategic management accounting, *Management Accounting Research*, 23, 229–244.
23. Pavlatos, O. (2013), An empirical investigation of strategic management accounting in hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756–767.
24. Phạm Hoài Nam (2016), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi*, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính.
25. Roslender, R. & Hart, S. (2010), Strategic Management Accounting: Lots in a Name?, *Accountancy Discussion Papers 1005*, Accountancy Research Group, Heriot Watt University (www.hw.ac.uk), 1–27.

26. Simmonds, K (1981), Strategic management accounting, *Management Accounting*, 5(4), 26–29.
27. Turner, M., Way, S., Hodari, D. & Witteman, W. (2017), Hotel property performance: The role of strategic management accounting, *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33–43.
28. Urquidi, A. & Ripoll, V. (2013), The Choice of Management Accounting Techniques in the Hotel Sector: The Role of Contextual Factors, *Journal of Management Research*, 5(2), 65–82.
29. Ward, K (2004), *Strategic management accounting*, Butterworth-Heinemann, Published in association with the Chartered Institute of Management Accountants, Oxford, United Kingdom.

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING – VIEWING ANGLE OF THE APPLICATION RESEARCH

Phan Thi Thuy Nga*

University of Finance and Accountancy
La Ha Town, Tu Nghia Dist., Quảng Ngãi, Vietnam

Abstract: The paper introduces strategic management accounting, a modern tool of analysis and prediction. It helps managers make their strategic management decisions to increase their business's financial and non-financial performance, especially in a competitive environment. By using the qualitative research method to review relevant research documents, the paper summarizes the remarkable issues about strategic management accounting applications as well as the benefits for businesses. Strategic management accounting will be considered as an indispensable development tool in Vietnam, so we need more research about it in the future.

Keywords: strategic management accounting, strategic management accounting techniques, strategic management accounting application