**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC – LÝ THUYẾT VÀ CÁC NGHIÊN CỨU THỰC NGHIỆM**

ThS. Dương Thị Thanh Hiền

ThS. Võ Hồng Hạnh

Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân

*Kế toán quản trị chiến lược (SMA) được hiểu là hệ thống thông tin kế toán quản trị để hỗ trợ phục vụ người quản lý trong việc ra quyết định đặt trọng tâm vào chiến lược trong nền kinh tế hội nhập và cạnh tranh. Công cụ SMA là các kỹ thuật được sử dụng trong việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin cho các nhà hoạch định để ra quyết định và thực hiện việc giám sát. Các lý thuyết và nghiên cứu thực hiện về SMA được thực hiện trên thế giới và gần đây đã xuất hiện tại Việt Nam. Các nghiên cứu thực hiện cung cấp các kiến thức đầy đủ và hoàn thiện về SMA, cũng như các hướng áp dụng vào thực tiễn trong tương lai tại các doanh nghiệp (DN).*

Từ khóa: Kế toán quản trị chiến lược, kế toán quản trị, kế toán, nghiên cứu thực nghiệm …

**1. Giới thiệu**

Kế toán quản trị chiến lược - Strategic management accounting - SMA đã trở nên nổi bật vào cuối những năm 1980 khi là một trong những kỹ thuật và phương pháp tiếp cận mới được thiết kế để hoàn thiện hơn nội dung của KTQT truyền thống. Sử dụng thuật ngữ chiến lược để đặt tên cho phương pháp này cũng nhằm truyền đạt rằng SMA kết hợp triển vọng dài hạn hơn, cũng như nhấn mạnh rộng hơn so với phần lớn hơn của kế toán quản trị. Điều này phù hợp với xác định ban đầu về SMA, của Bromwich (1988).

KTQT là một phân hệ thuộc HTTT kế toán, cung cấp thông tin về quá trình hình thành, ghi nhận doanh thu và chi phí phát sinh khi thực hiện các kế hoạch ngắn hạn, dài hạn và các thông tin khác gắn liền với từng bộ phận cụ thể trong quá trình thực hiện mục tiêu chung do đơn vị đề ra nhằm phục vụ cho nhu cầu quản trị ở các cấp độ khác nhau trong nội bộ đơn vị. Thông tin KTQT phục vụ cho việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị: hoạch định, ra quyết định và giám sát. Theo Luật Kế toán 2015 thì KTQT là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán. SMA được xem như một cách tiếp cận giao thoa giữa quản trị chiến lược và kế toán, được hiểu là kế toán đặt trọng tâm cho việc quản trị chiến lược kinh doanh của DN.

Mặc dù thông tin KTQT truyền thống được coi là quan trọng cho việc dự báo và ra quyết định chiến lược, nhưng sự thay đổi trong bối cảnh hiện tại đòi hỏi một nhu cầu về thông tin với phạm vi rộng hơn không chỉ bên trong mà còn bao gồm cả bên ngoài DN. Do đó, để phù hợp với môi trường năng động và toàn cầu hóa hiện nay thì việc áp dụng SMA là cần thiết và cho phép những nhà KTQT tập trung vào giá trị tăng thêm của công ty so với đối thủ cạnh tranh (Bromwich, 1996).

Guilding và cộng sự (2000) là những người đầu tiên cung cấp bằng chứng thực nghiệm về việc sử dụng các kỹ thuật SMA trên phạm vi quốc tế (Mỹ, Anh và New Zealand). Nghiên cứu được thực hiện dựa trên việc áp dụng và nhận thức được giá trị của 12 kỹ thuật SMA giữa các công ty lớn nhất ở New Zealand, Hoa Kỳ và Anh. Họ tách các kỹ thuật SMA ra khỏi KTQT truyền thống dựa trên tiêu chí một số định hướng chiến lược bao gồm định hướng môi trường, đối thủ cạnh tranh tập trung, định hướng dài hạn và tương lai (Guilding và cộng sự, 2000). Các phát hiện cho thấy mức độ sử dụng SMA khá giống nhau giữa các quốc gia được khảo sát. Kế toán tập trung vào đối thủ cạnh tranh và định giá chiến lược là các kỹ thuật SMA được sử dụng rộng rãi nhất ở tất cả các quốc gia.

**2. Một số lý thuyết nền liên quan đến SMA**

Lý thuyết dự phòng vận dụng trong lĩnh vực SMA nghiên cứu mối liên quan của nó với môi trường mà DN đang tham gia. Nghĩa là muốn thiết lập một hệ thống SMA thích hợp với DN thì phải dựa vào đặc thù DN và môi trường mà DN đó đang hoạt động. Chính vì thế, chúng ta cần phải quan tâm đến môi trường hoạt động của DN nhằm thiết lập được hệ thống SMA hiệu quả và phù hợp với mỗi DN cụ thể. Căn cứ vào lý thuyết dự phòng, nó cho biết việc sử dụng HTTT KTQT bị tác động bởi những đặc điểm nào của DN và những yếu tố môi trường nào (Gordon và Miller, 1976).

Lý thuyết đại diện khẳng định rằng do không có thông tin đầy đủ và bất cân xứng thông tin giữa bên ủy quyền và bên được ủy quyền nên sẽ phát sinh xung đột về lợi ích. Theo Healy và Palepu (2001) để giảm thiểu xung đột lợi ích giữa bên sở hữu và bên quản lý DN, cần thiết kế những hợp đồng tối ưu giữa hai bên. Những hợp đồng này phải ghi rõ các điều khoản yêu cầu người quản lý DN phải báo cáo hoạt động trong DN bằng báo cáo KTQT nói chung và SMA nói riêng như: phân bổ các nguồn lực, hệ thống dự toán ngân sách, thông tin kiểm soát chi phí... để người chủ sở hữu đánh giá sự tuân thủ những cam kết trong hợp đồng và kiểm soát năng lực của người quản lý về khả năng quản trị các nguồn lực trong DN, đảm bảo được lợi ích bên sở hữu DN (Healy và Palepu, 2001).

Lý thuyết chiến lược áp dụng trong nghiên cứu SMA nhằm tìm cách tích hợp những hiểu biết sâu sắc từ kế toán quản trị và quản lý tiếp thị trong khuôn khổ quản lý chiến lược (Roslender và Hart, 2002). Shank và Govindarajan (1992) tập trung vào mối quan hệ giữa lý thuyết chiến lược và kế toán quản trị, cùng quan điểm sau này của Kaplan và Norton khi nghiên cứu vê thẻ điểm cân bằng (Kaplan và Norton, 1996, 2001).

**3. Một số nghiên cứu thực nghiệm về áp dụng SMA**

Bromwich và Bhimani (1994) đã báo cáo kết quả chỉ ra rằng hầu hết tổ chức đang áp dụng KTQT truyền thống trong việc xử lý thông tin để ra quyết định. KTQT truyền thống mang tính định lượng và tập trung vào bên trong công ty cao hơn, tuy nhiên vì môi trường sản xuất và cạnh tranh ngày càng thay đổi, nên đã không thể tạo ra thông tin phù hợp cho kinh doanh trong môi trường cạnh tranh ngày nay, do đó sẽ khiến các nhà quản lý hạn chế sự tập trung vào các vấn đề liên quan đến đối thủ cạnh tranh, khách hàng và chất lượng sản phẩm. Mặc dù thông tin KTQT truyền thống được coi là quan trọng cho việc dự báo và ra quyết định chiến lược, nhưng sự thay đổi trong bối cảnh hiện tại đòi hỏi một nhu cầu về thông tin với phạm vi rộng hơn không chỉ bên trong mà còn bao gồm cả bên ngoài DN. Do đó, để phù hợp với môi trường năng động và toàn cầu hóa hiện nay thì việc áp dụng SMA là cần thiết và cho phép những nhà KTQT tập trung vào giá trị tăng thêm của công ty so với đối thủ cạnh tranh.

Anderson và cộng sự (2002) nghiên cứu áp dụng SMA trên phương diện ứng dụng kỹ thuật kế toán dựa trên hoạt động (ABC- Activities based costing), nhóm tác giả lưu ý rằng ABC là một trong những đổi mới quan trọng nhất trong KTQT của thế kỷ XX. Dù thế, nhóm tác giả nêu ra rằng việc thực hiện ABC không cải thiện rõ ràng hiệu quả sản xuất và giá trị công ty. Nhưng họ vẫn nhấn mạnh rằng kể từ khi ABC xuất hiện, nó đã có một ảnh hưởng quan trọng đến sự phát triển của SMA và vai trò của nhân viên KTQT.

Valanciene và Gimzauskiene (2007), trong các nghiên cứu về QTCL đã chỉ ra tầm quan trọng của hệ thống đo lường được triển khai trong tổ chức đến các hoạt động và thực hiện CLKD. Từ đó, tổ chức phải chú ý đến việc duy trì hệ thống quản trị đo lường TQHĐ một cách hiệu quả, vì điều này rất quan trọng đến sự tồn tại của tổ chức. Tổ chức muốn thực hiện việc đo lường này cần phải áp dụng SMA.

Ansari và cộng sự (2007) cho rằng việc vận hành SMA, đặc biệt là chi phí mục tiêu, thường gắn liền với thành công của nhiều DN Nhật Bản. Nghiên cứu được tiến hành trên các DNSX Nhật Bản để đo lường tính hữu hiệu của việc sử dụng chi phí mục tiêu. Nghiên cứu đã tìm thấy việc sử dụng công cụ này có hiệu quả trong việc giảm CPSX. Hơn nữa, những thành công của việc triển khai kỹ thuật trên không những được tìm thấy ở các công ty Nhật Bản, mà nhóm tác giả cũng có bằng chứng nghiên cứu trên các công ty ở Mỹ và châu Âu và cũng đã cho thấy kết quả tích cực về việc giảm CPSX và giảm thời gian lao động.

Cadez và cộng sự (2008) đã thực hiện nghiên cứu về việc áp dụng SMA ở Slovenia, quốc gia có nền kinh tế phát triển và khi chuyển đổi qua nền kinh tế thị trường đã rất thành công. Có 193 DN lớn được khảo sát, kết quả cho thấy việc áp dụng SMA tại các DN nghiệp này chủ yếu tập trung sử dụng nhóm công cụ kỹ thuật ĐTCT và kỹ thuật đánh giá khách hàng như tài sản được sử dụng nhiều nhất trong các công cụ kỹ thuật được khảo sát.

Woods và cộng sự (2012) nghiên cứu một công ty điện tử của Đức, cũng cho thấy sự thành công của việc áp dụng SMA thông qua hệ thống chi phí mục tiêu trong việc giảm CPSX. Họ lưu ý rằng hệ thống này có lợi ích như một công cụ giảm chi phí và cũng như một hệ thống quản lý lợi nhuận chiến lược, ngoài ra có thể có lợi trong việc bảo vệ giá trị của khách hàng. Họ đã cho rằng tất cả các yếu tố CPSX có thể được giảm đáng kể khi áp dụng hệ thống này, điều đó dẫn đến giá bán thấp hơn và khách hàng sẽ ưa chuộng từ đó sẽ tăng khả năng cạnh tranh trong kinh doanh sản xuất cho công ty.

Alsoboa (2015) đã thực hiện khảo sát 37 DN trong ngành công nghiệp của Jordan về việc áp dụng SMA, kết quả cho thấy có 12 công cụ kỹ thuật SMA được thực hiện gồm có: chi phí chất lượng, chi phí chuỗi giá trị, KTQT môi trường, quản trị chi phí chiến lược, ABC, Benchmarking, đánh giá ĐTCT, giám sát vị trí ĐTCT, phân tích lợi nhuận khách hàng, phân tích vòng đời lợi nhuận khách hàng, đánh giá khách hàng như tài sản, BSC. Trong các kỹ thuật trên thì BSC được sử dụng phổ biến và được các DN Jordan đánh giá cao về lợi ích khi vận dụng vào quản trị DN.

Đoàn Ngọc Quế và Trịnh Hiệp Thiện (2014) đã tổng hợp về quá trình hình thành và phát triển của lý thuyết SMA sau 34 năm ra đời, để từ đó cho thấy sự cần thiết của lý thuyết SMA trong môi trường kinh doanh hiện đại và xem xét khả năng vận dụng lý thuyết SMA vào DN tại Việt Nam dưới góc nhìn của người làm công tác giảng dạy về KTQT. Để đạt được mục tiêu này, nhóm tác giả đi vào phân tích những thay đổi của môi trường kinh doanh hiện đại đã tác động đến lĩnh vực KTQT, qua đó thấy sự hình thành lý thuyết SMA là tất yếu, phù hợp với sự thay đổi của môi trường kinh doanh. Nội dung bài viết còn tổng thuật các công trình liên quan đến kỹ thuật SMA để giới thiệu một cách khái quát các công cụ được sử dụng trong SMA.

Đỗ Thị Thanh Hương và Lê Trọng Bình (2016) nghiên cứu về khoảng trống trong khái niệm SMA, theo tác giả thì khái niệm SMA vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu, nhiều nghiên cứu mong muốn đạt được kết quả nhiều hơn nhằm lấp đầy khoảng trống trong khái niệm, việc không thống nhất trong khái niệm SMA cũng ảnh hưởng đến việc thiết lập hệ thống các công cụ SMA.

Huỳnh Đức Lộng (2018) đã đưa ra nhận định cần phải đổi mới công tác đào tạo kế toán. Cụ thể tác giả đề xuất cần thay đổi chương trình giảng dạy theo hướng tăng cường và kết nối các môn học về kế toán và các môn học về công nghệ, đặc biệt cần bổ sung thêm môn học SMA trong các cơ sở giáo dục đại học ở Việt Nam. Cơ sở để tác giả đưa ra các đề xuất trên vì với những thау đổi сủа KTQT tгоng thời đại cách mạng công nghiệp 4.0 đã ảnh hưởng lớn đến kế tоán ѵà KTQT; сũng như những thау đổi сủа сông táс kế toán dưới táс động сủа intегnеt ѵạn ѵật, dữ liệu lớn, khаi tháс dữ liệu, máу họс ѵà điện tоán đám mâу.

Đàm Phương Lan (2019) đã nghiên cứu áp dụng SMA trên phương diện áp dụng ABC với việc sử dụng PPNCĐT và PPNCĐL khám phá nội dung và kỹ thuật triển khai phương pháp ABC trong các DNSX thức ăn chăn nuôi nội địa. Tác giả đã làm rõ được ưu thế của ABC trong việc tính giá thành so với phương pháp tính giá thành truyền thống. Đồng thời tác giả đề xuất tính giá thành bằng cách sử dụng kỹ thuật ABC với từng bước kỹ thuật cụ thể trên cơ sở đã đánh giá thực trạng kế toán chi phí và sự phụ thuộc của ABC vào những nhân tố nào trong DNSX thức ăn chăn nuôi nội địa. Tuy nhiên, chưa đi sâu vào phân tích hiệu quả của việc ứng dụng ABC trong loại lĩnh vực này.

Bùi Thị trúc quy (2020) các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng SMA và sự tác động đến thành quả hoạt động tại các doanh nghiệp sản xuất tại khu vực Đông Nam Bộ. Tác giả đã bắt đầu từ việc tham khảo các lý thuyết nền, các nghiên cứu trước đây liên quan đến SMA, đề xuất mô hình lý thuyết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng SMA tác động đến thành quả hoạt động trong các DNSX khu vực Đông Nam Bộ - Việt Nam. Từ kết quả nghiên cứu của đề tài tác giả đã nêu ra một số hàm ý nhằm giúp nâng cao hiệu quả vận dụng SMA góp phần nâng cao thành quả hoạt động trong các DNSX.

**4. Kết luận**

Trong môi trường cạnh tranh và phát triển hiện nay, các DNSX cần phải ứng dụng phương thức quản lý mới để ứng phó hiệu quả trước biến động của môi trường kinh doanh, nhằm đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững. Để đạt được điều này, các DN bắt đầu quan tâm tổ chức triển khai SMA. Việc áp dụng SMA đã nhận được sự đồng tình và ủng hộ của rất nhiều nhà nghiên cứu và những người làm công tác KTQT trên thế giới và tại Việt Nam. Tại Việt Nam hiện nay, việc ứng dụng KTQT trong các DN, cũng như chương trình giảng dạy KTQT tại các cơ sở đào tạo chủ yếu chỉ hướng đến nội dung của KTQT truyền thống, điều này làm cho KTQT chưa phát huy hết vai trò vốn có của nó trong hoạt động thực tế tại các DN (Võ Văn Nhị, 2014).

Do tầm quan trọng với việc ra quyết định chiến lược, các học giả ngày càng tranh luận ủng hộ SMA nhiều hơn, do đó các nghiên cứu thực nghiệm về SMA trên thế giới và tại Việt Nam cũng được thực hiện nhiều và mang nhiều ý nghĩa thực tiễn. Các nghiên cứu góp phần làm rõ lý thuyết về SMA và mối tương quan giữa SMA với các lợi ích liên quan, là nguồn thông tin cần thiết để doanh nghiệp sản xuất thiết kế và áp dụng SMA trong tương lai.

**Tài liệu tham khảo**

Alsoboa, S. (2015). The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance. *Environment (Woodruff, 1997; Weir, 2014),* 6, 18.

Anderson, S. W., Hesford, J. W., & Young, S. M. (2002). Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 195-211.

Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). Target costing: Uncharted research territory. *Handbooks of management accounting research*, 2, 507-530.

Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). Management Accounting: Pathways to Progress (The Chartered Institute of Management Accountants).

Bromwich, M., (1988). Managerial accounting definition and scope—from a managerial view. *Manage. Account. (UK)* 66 (8), 26–27

Bromwich, M., (2000). Thoughts on management accounting and strategy. *Pacific Account. Rev*. 11 (2), 41–48.

Bromwich, M., 1996. Strategic management accounting. In: Drury, C. (Ed.), Management Accounting Handbook. Butterworth- Heinemann, Oxford.

Bùi Thị Trúc Quy (2020). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chiến lược và sự tác động đến thành quả hoạt động tại các doanh nghiệp sản xuất – nghiên cứu ở khu vực Đông Nam Bộ - Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại học Kinh tế TPHCM

Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society,* 33(7-8), 836-863.

Đàm Phương Lan (2019). *Kế toán chi phí theo mức độ hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nội địa*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Đại học kinh tế quốc dân.

Đỗ Thị Thanh Hương và Lê Trọng Bình (2016). Lấp đầy khoảng trống trong khái niệm và sự phát triển của kế toán quản trị chiến lược, *Tạp chí tài chính*, số 05/2016, 33-38.

Đoàn Ngọc Quế và Trịnh Hiệp Thiện (2014). Kế toán quản trị trong môi trường kinh doanh hiện đại. *Kỷ yếu hội thảo khoa học*, Trường Đại học Kinh tế TPHCM, 7-18.

Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. In *Readings in accounting for management control*, 569-585.

Guilding, C., Cravens, K.S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research,* Vol. 11 No. 1, pp. 113-135

Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.

Rashid, M.M., Ali, M.M. and Hossain, D.M. (2021). Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research. *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 1, pp. 109-132.

Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management accounting research*, 14(3), 255-279.

Roslender, R., Hart, S.J., 2002a. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Crit. Perspect. Account*. 13 (2), 255–277.

Shank, J.K., Govindarajan, V., 1992. Strategic cost management: the value chain perspective. J. *Manage. Account. Res*. 4,179–197.

Võ Văn Nhị (2014). Kế toán quản trị trong môi trường kinh doanh hiện đại. *Kỷ yếu hội thảo khoa học*, Trường Đại học Kinh tế TPHCM, 5-6.

Woods, M., Taylor, L., & Fang, G. C. G. (2012). Electronics: A case study of economic value added in target costing. *Management Accounting Research*, 23(4), 261-277.