

HỆ THỐNG CÁC KỸ THUẬT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC, RÀO CẢN KHI THỰC HIỆN TẠI MỘT SỐ QUỐC GIA TRÊN THẾ GIỚI VÀ LIÊN HỆ THỰC TẾ TẠI VIỆT NAM

● HOÀNG THU HUYỀN

TÓM TẮT:

Kế toán quản trị chiến lược (SMA) và hệ thống các kỹ thuật SMA ra đời và ngày càng khẳng định vai trò quan trọng đối với doanh nghiệp. SMA được xem là hệ thống thông tin kế toán quản trị cùng với hệ thống các kỹ thuật SMA hỗ trợ nhà quản trị đưa ra các quyết định mang tính chiến lược trong bối cảnh kinh tế hội nhập sâu rộng. Tuy nhiên, quá trình thực hiện các kỹ thuật SMA còn gặp phải những rào cản nhất định như nhận thức, sự sẵn sàng thay đổi của các kế toán viên, nhà lãnh đạo và cả chính sách của chính phủ. Bài viết bàn về hệ thống các kỹ thuật SMA và rào cản khi thực hiện tại một số quốc gia trên thế giới, đồng thời liên hệ thực tế ở Việt Nam.

Từ khóa: kế toán quản trị chiến lược (SMA), kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược (SMA), rào cản.

1. Đặt vấn đề

Kế toán quản trị là một phần trong hệ thống thông tin của tổ chức, có vai trò thiết yếu trong việc cung cấp thông tin nhằm hỗ trợ nhà quản lý đưa ra quyết định và kiểm soát hoạt động. Tuy nhiên, kế toán quản trị truyền thống ngày càng bộc lộ những hạn chế, như chỉ tập trung vào các mục tiêu ngắn hạn và chưa chú trọng đến các mục tiêu dài hạn - những yếu tố có thể giúp doanh nghiệp tạo dựng lợi thế cạnh tranh và phát triển bền vững. Đồng thời, kế toán quản trị truyền thống chủ yếu cung cấp thông tin nội bộ mà chưa tính đến các yếu tố quan trọng khác trong môi trường kinh doanh, chẳng hạn như khách hàng hay đối thủ cạnh tranh (Bhimani và Bromwich, 2010).

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. Để giải quyết những hạn chế này, kế toán quản trị chiến lược (SMA) đã ra đời và ngày càng khẳng định vai trò quan trọng đối với doanh nghiệp. Gần 40 năm kể từ khi Simmond [3] giới thiệu đầu tiên về thuật ngữ SMA 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 SMA thì từ năm 2000 đến nay các nghiên cứu vận dụng trở

nên phổ biến. Nhìn chung, SMA được xem là hệ thống thông tin kế toán quản trị hỗ trợ nhà quản trị đưa ra các quyết định mang tính chiến lược trong bối cảnh kinh tế hội nhập sâu rộng, bằng việc áp dụng hệ thống các kỹ thuật để đánh giá đồng thời các yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

2. Hệ thống các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược

Hệ thống các kỹ thuật SMA là một công cụ quan trọng giúp doanh nghiệp kết nối thông tin kế toán với các mục tiêu chiến lược dài hạn. Những kỹ thuật này không chỉ tập trung vào dữ liệu tài chính mà còn tích hợp các yếu tố phi tài chính nhằm hỗ trợ quá trình ra quyết định hiệu quả. Việc áp dụng hiệu quả các kỹ thuật này không chỉ tăng cường năng lực quản lý mà còn nâng cao khả năng thích nghi trước những biến động của thị trường. Do đó, việc nghiên cứu và cho ra đời hệ thống các kỹ thuật SMA được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm.

Bộ danh sách kỹ thuật SMA đầu tiên được đề xuất bởi Guilding và cộng sự (2000). Các tác giả đánh giá rằng kỹ thuật kế toán quản trị truyền thống chủ yếu tập trung vào chiến thuật ngắn hạn, dựa trên năm tài chính và thiếu tính định hướng chiến lược, dài hạn. Hơn nữa, kế toán quản trị truyền thống không phối hợp chặt chẽ với hoạt động marketing hay nghiên cứu thị trường cạnh tranh, do đó chưa đáp ứng được nhu cầu của lãnh đạo cấp cao.

Guilding và cộng sự đặt ra tiêu chí cho SMA như sau: thông tin cung cấp phải mang tính dài hạn, hướng đến tương lai và tập trung khai thác các yếu tố bên ngoài tổ chức. Chỉ các kỹ thuật đáp ứng các tiêu chí này mới được xem là SMA hiệu quả. Trên cơ sở đó, họ đã xây dựng một bộ danh sách gồm 12 kỹ thuật SMA chuẩn đầu tiên trong lĩnh vực này. Bộ danh sách kỹ thuật SMA thứ hai được đề xuất bởi nhóm tác giả Cravens et al (2001). Bộ danh sách này được kế thừa từ bộ danh sách của Guilding et al (2000) và bổ sung thêm kỹ thuật hao tổn theo hoạt động (ABC); Benchmarking; tích hợp đo lường thể cân bằng điểm (BSC) và loại bỏ kỹ thuật đánh giá thương hiệu ra danh sách bộ kỹ thuật so với bộ danh sách ban đầu.

Danh sách tiếp theo gồm 14 kỹ thuật SMA do Cinquini và cộng sự (2007) đề xuất. So với danh sách kỹ thuật của Cravens và cộng sự (2001), danh sách này bổ sung thêm một kỹ thuật là phân tích lợi nhuận khách hàng (Customer Profitability Analysis). Sau đó, Cadez và cộng sự (2008) đã phát triển danh sách gồm 16 kỹ thuật SMA, bổ sung thêm hai kỹ thuật mới so với danh sách của Cinquini và cộng sự (2007). Danh sách này được nhiều học giả đánh giá là khá toàn diện và thường được sử dụng làm cơ sở cho nhiều nghiên cứu, chẳng hạn như các công trình của Al-Mawali (2015) và Ojua (2016). Trong khi đó, Shah và cộng sự (2011), trong phần tổng quan lý thuyết về các kỹ thuật SMA, chỉ liệt kê 8 kỹ thuật. Nhóm nghiên cứu của Alsoboa và cộng sự (2015) đã tổng hợp được 19 kỹ thuật SMA dựa trên các nghiên cứu trước đó.

Một quan điểm khác, khi xem xét tiêu chuẩn các kỹ thuật SMA là công cụ dùng để kiểm soát hoạt động, lập kế hoạch và đưa ra quyết định trong tổ chức (Brouthers và Roozen, 1999). Trên cơ sở này, Fowzia (2011) cho biết một số học giả dành sự chú ý ngày càng tăng đến đề tài liên quan đến ứng dụng SMA và khám phá các yếu tố tác động đến thực hiện SMA.

Một số nghiên cứu đã phân chia các kỹ thuật SMA thành các nhóm khác nhau, chủ yếu dựa trên đặc điểm của đối tượng và mục tiêu cung cấp thông tin. Hai cách phân loại tiêu biểu được đề cập như sau: Thứ nhất, Cinquini và cộng sự (2007) chia các kỹ thuật SMA thành bốn nhóm định hướng gồm: (1) Đối thủ, (2) Dài hạn, (3) Quá trình/hoạt động và (4) Người mua. Thứ hai, cách phân loại của Cravens và cộng sự (2008) được nhiều nghiên cứu áp dụng (như Ojra, 2014; Al-Mawali, 2015; Michael và cộng sự, 2017), chia thành năm nhóm chính: (1) Nhóm chi phí (Costing), (2) Lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả (Planning, Control and Performance Measurement), (3) Ra quyết định chiến lược (Strategic Decision Making), (4) Kế toán đối thủ (Competitor Accounting), và (5) Kế toán người mua (Customer Accounting).

3. Rào cản khi thực hiện kế toán quản trị chiến lược

SMA được khởi đầu với một kỳ vọng về sự phát triển rộng rãi và nhanh chóng. Các kỹ thuật SMA

được kỳ vọng mang lại cho tổ chức nhiều lợi ích và tăng năng lực cạnh tranh trong các nền kinh tế mở. Nhưng các nghiên cứu về thực hiện kỹ thuật SMA phản ánh sự một phát triển chậm chạp và không được vận dụng rộng rãi như dự kiến ban đầu.

Khảo sát của Bromwich và Bhimani (1994) cho thấy việc vận dụng kỹ thuật SMA vào cuối những năm 1980 và đầu thập kỷ 1990 ở Anh và Bắc Mỹ ở mức thấp. Tomkins và Carr (1996) nhận định rằng chưa có bằng chứng rõ ràng về việc áp dụng rộng rãi SMA, với phần lớn nghiên cứu chỉ ở mức khái niệm và dưới 20 bài nghiên cứu quan trọng được công bố. Gosselin (2007) tổng hợp 1.477 bài viết về kỹ thuật ABC, cho thấy “Nghịch lý ABC” - kỹ thuật này được đánh giá cao nhưng mức độ triển khai thực tế lại thấp. Langfield Smith (2008) cho biết, mặc dù các kỹ thuật KTQTCL như chi phí mục tiêu hay phân tích chuỗi giá trị mang lại lợi thế cho các công ty Nhật Bản, nhưng có rất ít bằng chứng về việc áp dụng rộng rãi, kể cả ở Nhật và các công ty con tại phương Tây.

Mặc dù SMA và hệ thống các kỹ thuật SMA có vai trò và lợi ích trong doanh nghiệp nhưng phát triển rất chậm và chưa được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp (Cadez và Gulding, 2008). Theo nghiên cứu của Sulaiman và cộng sự (2004), có rất nhiều rào cản mà đơn vị gặp phải khi vận dụng SMA.

Rào cản thứ nhất là tâm lý không muốn thay đổi của nhân viên kế toán quản trị và những người lãnh đạo. Theo Bromwich và Bhimanni (1994), sự chậm phát triển của SMA có thể bắt nguồn từ tâm lý không muốn thay đổi, lo ngại những ảnh hưởng bất lợi khi áp dụng kỹ thuật ABC - một trong những kỹ thuật của SMA. Điều này khiến nhân viên cảm thấy áp lực từ việc phải thích nghi với các thông tin mới liên quan đến chi phí, có thể ảnh hưởng đến kết quả công việc của họ.

Nghiên cứu của Sulaiman và cộng sự (2004) cũng chỉ ra rằng, thách thức lớn nhất các tổ chức phải đối mặt là sự không ủng hộ từ cấp quản lý trung gian và nhân viên. Nguyên nhân chính là nỗi lo rằng họ không hiểu rõ về kỹ thuật mới, đồng thời kỹ năng và chuyên môn hiện tại của họ có thể trở nên lỗi thời khi những kỹ thuật này được áp dụng. Theo tâm lý chung, các nhân viên đều

mong muốn giữ được giá trị của mình trong tổ chức. Do đó, bất kỳ điều gì có nguy cơ làm giảm giá trị đó đều sẽ không nhận được sự ủng hộ. Nỗi lo sợ không bắt kịp sự thay đổi và nguy cơ bị đào thải khiến những nhân viên nói trên không ủng hộ việc áp dụng SMA. Rào cản này cũng được Shank (2007) ghi nhận, khi nhân viên lo ngại rằng họ chưa có đủ kiến thức về các kỹ thuật SMA, dẫn đến cảm giác không đủ khả năng thực hiện những kỹ thuật mới trong quá trình áp dụng.

Nghiên cứu Almaryani và cộng sự (2012), sự không sẵn sàng của lãnh đạo để thay đổi các hệ thống hiện đang được sử dụng, bởi vì hệ thống kế toán quản trị truyền thống được coi là đầy đủ và không cần phải thay đổi. Yap và cộng sự (2013) cũng phát hiện ra rào cản này khi khảo sát cho các tổ chức ở Malaysia, những lý do hàng đầu khiến đối tượng khảo sát chủ yếu vẫn thực hiện kế toán quản trị truyền thống là họ không hiểu thực hiện kỹ thuật SMA và yêu cầu thực hiện các kỹ thuật này, thiếu sự hỗ trợ của ban lãnh đạo về ngân sách, thời gian cũng như nhân lực vận dụng sự thay đổi về kỹ thuật SMA. Họ nhận thức đây không phải là công việc của họ và khi áp dụng những kỹ thuật SMA rất phức tạp, nó cần có những kỹ năng đặc biệt thực hiện.

Rào cản thứ hai thuộc về thách thức hao tổn chi phí khi đầu tư lớn khi thực hiện kỹ thuật SMA trong doanh nghiệp. Chi phí mục tiêu, BSC và ABC cũng được Sulaiman et al (2004) đề cập đến với thách thức về chi phí nếu triển khai áp dụng trong doanh nghiệp. Do kế toán có thể thiếu chuyên môn và hiểu biết về kỹ thuật mới này, nên tổ chức cần thuê hoặc tuyển chuyên gia về đào tạo, tư vấn cho các nhân viên hiện có, giúp cho công tác tổ chức SMA được thuận lợi và nhanh chóng hơn. Vì vậy, việc triển khai các kỹ thuật mới làm tăng chi phí của tổ chức. Nghiên cứu Almaryani và cộng sự (2012) cho thấy hao phí cao hơn khi sử dụng kỹ thuật SMA là nguyên nhân hàng đầu trong nghiên cứu cản trở đến việc thực hiện. Cũng theo Fagbemi và cộng sự (2013), sự nghèo nàn của ngân sách đầu tư cho việc thiết lập một hệ thống kế toán phối hợp với cơ chế kiểm soát nội bộ khi thực hiện kỹ thuật SMA là thách thức lớn khi thực hiện SMA. Thách thức về nguồn

ngân sách đầu tư khi thực hiện SMA cũng là rào cản được tìm thấy trong khảo sát của Ojua (2016).

Rào cản thứ ba là các chính sách của chính phủ. Theo Chenhall và Langfeld-Smith (1998), những quy định này của chính phủ có thể đóng vai trò khuyến khích hoặc cản trở cho việc thực hiện công tác kế toán quản trị. Một nền kinh tế được hoạch định hoặc có mức bảo hộ cao có thể làm cho các công ty ít động lực để tiếp cận các phương pháp mới. Do đó, chính phủ nên áp dụng các chính sách giảm các chương trình bảo hộ khi nền kinh tế có sự cạnh tranh cao, các doanh nghiệp sản xuất sẽ nhanh chóng tiếp cận với các kỹ thuật SMA.

4. Liên hệ thực tế ở Việt Nam hiện nay

Tại Việt Nam, hệ thống các kỹ thuật SMA còn khá mới. Do đó, số lượng các nghiên cứu một cách đầy đủ về các kỹ thuật SMA và vận dụng các kỹ thuật SMA trong các doanh nghiệp còn hạn chế. Thực tế cho thấy mới chỉ có vài công trình nghiên cứu hàn lâm liên quan đến việc áp dụng các kỹ thuật SMA trong một số các loại hình doanh nghiệp khác nhau.

Đoàn Ngọc Phi Anh (2012) đã sử dụng lý thuyết bất định, phương pháp nghiên cứu định lượng và mô hình SEM thực hiện khảo sát 220 doanh nghiệp vừa và lớn để xem xét tác động của cạnh tranh về nguồn nguyên liệu, chất lượng, giá cả, kênh phân phối, đa dạng sản phẩm/dịch vụ, các khía cạnh khác đến việc áp dụng SMA. Kế thừa và phát triển các nghiên cứu của Đoàn Ngọc Phi Anh (2012), Bùi Thị Trúc Quy (2020) đã thông qua khảo sát 321 doanh nghiệp sản xuất tại khu vực miền Đông Nam Bộ Việt Nam. Nghiên cứu nhằm phân tích tác động của 6 yếu tố: mức độ cạnh tranh, chất lượng kinh doanh, phân quyền quản lý, quy mô doanh nghiệp, trình độ công nghệ và năng lực nhân viên kế toán đến việc áp dụng kỹ thuật kế toán quản trị chi phí và ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Nghiên cứu của Nguyen La Soa và cộng sự (2022) đã xác định các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện kỹ thuật kế toán quản trị chi phí liên quan tại 235 doanh nghiệp quy mô vừa ở Việt Nam. Bằng cách sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp và vận dụng các lý thuyết về bất định, đại

diện và thể chế, nhóm nghiên cứu kiểm định 7 yếu tố: mức độ cạnh tranh, trình độ nhân viên kế toán, trình độ công nghệ, chất lượng kinh doanh, rủi ro kinh doanh, văn hóa doanh nghiệp và quản lý phi tập trung có tác động đến việc thực hiện kỹ thuật SMA.

Nghiên cứu của Phạm Ngọc Toàn & Lê Thị Mỹ Nường (2018) cho thấy chiến lược kinh doanh linh hoạt hay còn gọi là người tiên phong sẽ tác động đến vận dụng kế toán quản trị trong việc lựa chọn các công cụ kỹ thuật hỗ trợ để đạt được chiến lược đề ra, và việc doanh nghiệp vận dụng chiến lược kinh doanh tấn công linh hoạt thì khả năng thực hiện SMA càng thành công cao hơn.

Như vậy, các nghiên cứu ở Việt Nam bước đầu đều cho thấy điểm chung là việc vận dụng SMA và các kỹ thuật SMA cần phải được xuất phát từ nhu cầu sử dụng thông tin của nhà lãnh đạo. Xuất phát từ nhu cầu của lãnh đạo, người làm kế toán cần phải nắm được bản chất của SMA, cũng như các kỹ thuật SMA để vận dụng vào quá trình cung cấp thông tin. Tuy nhiên, cũng giống như một số quốc gia trên thế giới, Việt Nam cũng gặp phải rào cản từ tâm lý không muốn thay đổi của nhân viên kế toán quản trị và những người lãnh đạo. Các nhà lãnh đạo cũng gặp phải thách thức về hao tổn chi phí khi đầu tư lớn thực hiện kỹ thuật SMA, dẫn đến việc áp dụng hệ thống các kỹ thuật SMA còn nhiều khó khăn. Bên cạnh đó, các chính sách về SMA còn đang được Chính phủ nghiên cứu và thảo luận, để có định hướng và hướng dẫn thực hiện. Đây cũng là nguyên nhân dẫn đến các doanh nghiệp còn loay hoay, gặp nhiều vướng mắc nếu thực hiện tại đơn vị của mình.

5. Kết luận

SMA là công cụ quan trọng giúp doanh nghiệp đạt được lợi thế cạnh tranh và tối ưu hóa nguồn lực. Tuy nhiên, việc triển khai SMA gặp phải nhiều rào cản đáng kể. Để khắc phục, doanh nghiệp cần nâng cao nhận thức, thay đổi tư duy của người làm kế toán cũng như nhà lãnh đạo, tâm lý sẵn sàng đầu tư để áp dụng SMA, áp dụng kỹ thuật SMA. Đồng thời tạo môi trường thuận lợi cho sự thay đổi bao gồm cả môi trường bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, trong đó có sự hỗ trợ về mặt chính sách của chính phủ ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Lê Thị Mỹ Nường (2020), Các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị chiến lược và sự tác động đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam, Luận án Tiến sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
2. Phan Thị Thụy Nga (2020), Strategic Management accounting - Viewing angle of the application research, Tạp chí Khoa học Đại học Huế: Kinh tế và Phát triển, Tập 129, số 5B.
3. Simmonds, K (1981), Strategic management accounting, Management Accounting, 5(4), 26-29.

Ngày nhận bài: 13/8/2024

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 28/8/2024

Ngày chấp nhận đăng bài: 15/9/2024

Thông tin tác giả:

HOÀNG THU HUYỀN

Học viên Cao học K31B08, Học viện Tài chính

**STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TECHNIQUES:
SYSTEMS AND IMPLEMENTATION BARRIERS
ACROSS COUNTRIES**

● **HOANG THU HUYEN**

Master's student, Vietnam Academy of Finance

ABSTRACT:

Strategic Management Accounting (SMA) and its associated techniques have emerged as essential tools for modern businesses, playing a pivotal role in supporting strategic decision-making amid increasing economic integration. As a management accounting information system, SMA provides valuable insights that enable organizations to navigate complex competitive landscapes. However, the adoption of SMA techniques faces significant challenges, including limited awareness, resistance to change among accountants and leaders, and inadequate policy support. This paper explores the framework of SMA techniques and examines the barriers to their implementation, drawing on experiences from various countries to provide a comprehensive analysis.

Keywords: strategic management accounting (SMA), strategic management accounting (SMA) techniques, barriers.