**Tìm hiểu về các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược**

Dương Thị Thanh Hiền

*Kế toán quản trị (KTQT) là một bộ phận trong hệ thống thông tin của một tổ chức, đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin hỗ trợ nhà quản lý ra quyết định và kiểm soát hoạt động. Tuy nhiên, KTQT truyền thống đang dần cho thấy những hạn chế như tập trung vào các mục tiêu ngắn hạn, bỏ qua các mục tiêu dài hạn, chỉ tập trung vào việc cung cấp thông tin nội bộ, trong khi môi trường kinh doanh còn tồn tại những yếu tố quan trọng khác như khách hàng hay các đối thủ cạnh tranh (Bhimani và Bromwich, 2010). Kế toán quản trị chiến lược (SMA) với hệ thống các kỹ thuật đã và đang cho thấy vai trò quan trọng, trong việc hỗ trợ các nhà quản trị đưa ra các quyết định mang tính chiến lược. Bài viết cung cấp thông tin liên quan đến kế toán quản trị chiến lược (KTQTCL) và các kỹ thuật KTQTCL hiện nay.*

**1. Định nghĩa về kế toán quản trị chiến lược**

Simmonds (1981), xác định KTQTCL là “việc cung cấp và phân tích dữ liệu KTQT nội bộ và các đối thủ cạnh tranh, nhằm sử dụng trong việc phát triển và giám sát chất lượng kinh doanh của doanh nghiệp” (dẫn trong Langfield–Smith, 2008, trang 205). Định nghĩa của Simmonds cho thấy có mối liên hệ gắn kết giữa KTQT và quản trị chiến lược.

Sau đó, Bromwich (1990, trang 28) cũng đã phát triển thêm từ định nghĩa của Simmonds, ông nhận thấy KTQTCL là: “việc cung cấp và phân tích thông tin tài chính về thị trường sản phẩm của DN cũng như chi phí và cấu trúc chi phí của đối thủ cạnh tranh và giám sát các chiến lược của DN và các đối thủ cạnh tranh trên các thị trường này trong một số thời kỳ”.

Vẫn thừa nhận KTQTCL là sự giao thoa giữa KTQT và quản trị chiến lược, Dixon và Smith (1993); Lord (1996) đã xác định KTQTCL là một quy trình để thực hiện các bước (quy trình) của quản trị chiến lược. Dixon và Smith (1993) đã định nghĩa KTQTCL là một quy trình bốn bước gồm: 1) Nhận dạng đơn vị kinh doanh chiến lược; 2) Phân tích chi phí chiến lược; 3) Phân tích thị trường chiến lược; 4) Đánh giá chiến lược.

Do đó, KTQTCL được xem là nhân tố quan trọng trong các quyết định chiến lược. Ngược lại, một số học giả lại cho rằng, KTQTCL không chỉ bó hẹp trong phạm vi thông tin tài chính mà còn bao gồm cả thông tin phi tài chính để hỗ trợ nhà quản trị trong việc thực hiện và phát triển chiến lược (Botten và Sims, 2005).

Một số nghiên cứu thực nghiệm thừa nhận KTQTCL là một tập hợp các kỹ thuật KTQT hiện đại với các tiêu chuẩn được thể hiện ở một hoặc nhiều định hướng sau: Bên ngoài, cạnh tranh, tiếp thị hoặc định hướng dài hạn, hướng tới tương lai nhằm giúp nhà quản trị kiểm soát tốt chi phí, giám sát hiệu quả khách hàng và đối thủ cạnh tranh, mang lại hiệu quả kinh doanh lâu dài cho DN (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008; McManus, 2013).

Tóm lại, KTQTCL với hơn 40 năm hình thành và phát triển, dù chưa có định nghĩa thống nhất nhưng sự quan tâm đến chủ đề này vẫn còn ở mức tương đối cao. Nhiều định nghĩa cho thấy KTQTCL đã được hoàn thiện với một tập hợp các kỹ thuật KTQT hiện đại, có thể thu nhận, phân tích cả dữ liệu tài chính, phi tài chính liên quan đến trọng tâm bên ngoài DN (đối thủ cạnh tranh, khách hàng, thị trường), mang tính dài hạn, quan điểm rộng như đã phân tích ở trên, đảm bảo thực hiện tốt quá trình quản trị chiến lược/ tiếp thị và các chức năng khác trong DN.

2. Các kỹ thuật kế toán quản trị chiến lược

Dựa trên kết quả về mức độ vận dụng các kỹ thuật KTQTCL ở các quốc gia đang phát triển, đồng thời kết hợp với tiêu chí phân nhóm của Cadez& Guilding (2008) và các kỹ thuật của Guilding cùng nhóm cộng sự (2000, 2001, 2002) tác giả Trần Thị Phương Lan (2024) đã đề xuất danh sách 14 kỹ thuật KTQTCL (Bảng 1).

Bảng 1. Bảng tổng hợp các kỹ thuật KTQTCL

| **Nhóm kỹ thuật KTQTCL** | **Tên các kỹ thuật** |
| --- | --- |
| 1. Chi phí (4 kỹ thuật) | 1. Kỹ thuật về chi phí thuộc tính;  2. Kỹ thuật về chi phí vòng đời;  3. Kỹ thuật về chi phí chất lượng;  4. Kỹ thuật về chi phí mục tiêu. |
| 2. Kế toán đối thủ cạnh tranh (3 kỹ thuật) | 5. Thẩm định chi phí của đối thủ cạnh tranh;  6. Giám sát vị thế cạnh tranh;  7. Thẩm định đối thủ cạnh tranh dựa trên BCTC đã công bố. |
| 3. Kế toán khách hàng  (3 kỹ thuật) | 8. Phân tích lợi nhuận của khách hàng;  9.Phân tích lợi nhuận suốt đời của khách hàng;  10. Đánh giá khách hàng như là tài sản. |
| 4. Lên kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả (2 kỹ thuật) | 11. Xác định điểm chuẩn;  12. Đo lường hiệu quả tích hợp/BSC. |
| 5. Ra quyết định chiến lược  (2 kỹ thuật) | 13. Định giá chiến lược;  14. Định giá thương hiệu. |

Nguồn: Trần Thị Phương Lan (2024)

**Cụ thể:**

| **Nhóm** | **STT** | **Tên kỹ thuật SMA** | **Định nghĩa** |
| --- | --- | --- | --- |
| Chi phí | 1 | Kỹ thuật về chi phí thuộc tính | Là việc tập hợp các chi phí phát sinh theo các lợi ích (thuộc tính) SP mang lại cho khách hàng như: tính an toàn, bảo hành, và các dịch vụ sau bán hàng… (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008). |
| 2 | Kỹ thuật về chi phí vòng đời | Là chi phí tập trung cho toàn bộ vòng đời của SP mà người mua phải gánh chịu được phát sinh từ giai đoạn thiết kế, giới thiệu, phát triển cho đến hết vòng đời SP. Kỹ thuật này ra đời để thấy được tác động của chi phí trong các giai đoạn từ khâu chuẩn bị, đến sản xuất, và dịch vụ sau bán hàng (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding 2008). |
| 3 | Kỹ thuật về chi phí chất lượng | Là chi phí phát sinh trong quá trình phòng ngừa; thẩm định và hỏng hóc SP... (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008). |
| 4 | Kỹ thuật về chi phí mục tiêu | Là loại chi phí được xác định dựa trên chênh lệch giữa lợi nhuận mục tiêu và giá bán mục tiêu (dựa trên kết quả nghiên cứu thị trường) (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008). |
| Kế toán đối thủ cạnh tranh | 5 | Thẩm định chi phí đối thủ cạnh tranh | Là việc thường xuyên đánh giá về cơ sở vật chất, công nghệ, quy mô kinh tế, cơ cấu nhân sự và nghiên cứu, phát triển của đối thủ để ước tính chi phí đơn vị của họ (Guilding và cộng sự, 2000). |
| 6 | Giám sát vị thế cạnh tranh | Là việc đánh giá và giám sát các xu hướng trong doanh thu bán hàng, thị phần, số lượng hàng bán, giá thành đơn vị và lợi nhuận trên doanh thu của các đối thủ cạnh tranh để xác định vị thế của đối thủ cạnh tranh trong ngành (Guilding và cộng sự, 2000; Cadez và Guilding, 2008). |
| 7 | Thẩm định đối thủ cạnh tranh dựa trên BCTC đã công bố | Là việc phân tích số liệu của các BCTC đã được công bố của đối thủ cạnh tranh để đánh giá lợi thế chính của họ (Cadez và Guilding, 2008; Guilding và cộng sự, 2000). |
| Kế toán khách hàng | 8 | Phân tích lợi nhuận của khách hàng | Là phân tích tất cả các khoản doanh thu; chi phí phát sinh từ khách hàng/nhóm khách hàng để xác định lợi nhuận thu được của từng khách hàng/nhóm khách hàng trong lợi nhuận của công ty (Guilding và McManus, 2002). |
| 9 | Phân tích lợi nhuận suốt đời của khách hàng | Là kỹ thuật (công cụ) được phát triển từ Phân tích lợi nhuận của khách hàng, trong đó lợi nhuận được dự tính cho suốt thời gian tồn tại MQH giao dịch mua bán của khách hàng. Trọng tâm của kỹ thuật này là ước tính các dòng doanh thu và chi phí trong tương lai cho các khách hàng/nhóm khách hàng nhất định (Guilding và McManus, 2002). |
| 10 | Đánh giá khách hàng như là tài sản | Là việc ước tính giá trị hiện tại của mọi luồng lợi nhuận dự kiến trong tương lai được xác định cho một khách hàng/nhóm khách hàng nhằm xác định giá trị của khách hàng đối với DN (Guilding và McManus, 2002). |
| Lên kế hoạch, kiểm soát và đo lường hiệu quả | 11 | Chuẩn đối sánh (điểm chuẩn) | Là việc so sánh các quy trình nội bộ với một tiêu chuẩn lý tưởng trong ngành để có thể cải tiến quy trình đến mức cần thiết nhằm đạt các tiêu chuẩn này (Cadez và Guilding, 2008; Cravens & Guilding, 2001). |
| 12 | Đo lường hiệu quả tích hợp/ BSC | Nhấn mạnh đến nhu cầu khách hàng và kết hợp các biện pháp phi tài chính (Cravens & Guilding, 2001). BSC xem xét trên bốn phương diện: tài chính, khách hàng, quy trình KD nội bộ, học hỏi và tăng trưởng. Kết hợp các phương diện trên, sẽ cung cấp một bức tranh về hiệu suất hoạt động và MQH với chiến lược DN (Cinquini và Tenucci, 2010) |
| Ra quyết định chiến lược | 13 | Định giá chiến lược | Là việc phân tích các nhân tố chiến lược bao gồm: giá của đối thủ cạnh tranh, phản ứng của đối thủ cạnh tranh, khả năng thích nghi (độ co dãn) của đối thủ cạnh tranh, sự phát triển của thị trường và quy mô kinh tế để định giá (Guilding và cộng sự, 2000) |
| 14 | Định giá thương hiệu | Là ước tính giá trị tài chính được tạo ra bởi tên gọi hoặc hình ảnh của thương hiệu chẳng hạn như Intel hoặc Nike  (Cadez và Guilding, 2008; Guilding và cộng sự, 2000) |

Nguồn: Trần Thị Phương Lan (2024)

**3. Kết luận**

Từ việc khái quát về quản trị chiến lược và các định nghĩa về KTQTCL được trình bày ở trên cho thấy, KTQTCL có mối quan hệ mật thiết với chiến lược/ quá trình quản trị chiến lược. KTQTCL được xem là nguồn thông tin cần thiết phục vụ cho các giai đoạn của quá trình quản trị chiến lược với các đặc điểm mang định hướng bên ngoài, thông tin dài hạn, thể hiện cả thông tin tài chính và phi tài chính.

Xem xét tầm quan trọng của vận dụng kỹ thuật KTQTCL, AlMaryani và Sadik (2012) nhận định là những người tham gia khảo sát tin rằng việc vận dụng kỹ thuật KTQTCL ảnh hưởng đáng kể đến việc đạt được các mục tiêu chiến lược của nhà quản trị trong các DN, nhưng các DN phải đối mặt với nhiều khó khăn, trở ngại trong việc vận dụng kỹ thuật KTQTCL vào thực tế.

**Tài liệu tham khảo**

1. Trần Thị Phương Lam (2024). *Các Nhân Tố Tác Động Đến Vận Dụng Kỹ Thuật Kế Toán Quản Trị Chiến Lược Và Thành Quả Hoạt Động Tại Các Doanh Nghiệp Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế Tp. Hồ Chí Minh
2. Simmonds, K. (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of marketing*, *20*(1), 16-31.
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*(1-2), 27-46.
4. Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, *31*, 1-9.
5. 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.
6. Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management accounting research*, *11*(1), 113-135.