**VẬN DỤNG CÁC LÝ THUYẾT NỀN TRONG NGHIÊN CỨU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC TẠI CÁC DOANH NGHIỆP.**

Mai Thị Quỳnh Như – Khoa Kế toán

Kế toán quản trị truyền thống được biết đến đầy đủ bắt đầu từ những năm 1950. Giai đoạn này, thị trường bắt đầu có sự cạnh tranh, nhu cầu thông tin để ra quyết định điều hành mang tính tác nghiệp của nhà quản trị nhiều hơn, do đó kế toán quản trị truyền đóng vai trò quan trọng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, tuy nhiên lại chưa đáp ứng được yêu cầu về hoạch định và kiểm soát chiến lược mà chỉ tập trung cho công tác phân tích, lập kế hoạch, dự toán, dự báo, lập ngân sách hoặc đưa ra các thông tin hỗ trợ, tham mưu cho ban lãnh đạo doanh nghiệp. Để hoạt động kinh doanh có hiệu quả hơn nữa, các doanh nghiệp cần một hệ thống kế toán quản trị cung cấp thông tin để có thể hoạch định chiến lược, đó chính là hệ thống kế toán quản trị chiến lược. Do đó trọng tâm của bài về đề cập đến việc vận dụng kế toán quản trị chiến lược thông qua việc vận dụng các lý thuyết: đó chính là lý thuyết dự phòng, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí, lý thuyết lợi thế cạnh tranh.

Từ khóa: kế toán quản trị chiến lược, lý thuyết dự phòng, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí, lý thuyết lợi thế cạnh tranh

1. **Đặt vấn đề**

Kế toán quản trị chiến lược- SMA (Strategic management accounting) là một khái niệm khá mới, là sự giao thoa giữa kế toán, chiến lược và marketing. Đã có rất nhiều tác giả qua các thời kì khác nhau cố gắng đưa ra một khái niệm toàn diện và đầy đủ về SMA. SMA lần đầu tiên được đề cập bởi Simmonds vào năm 1981, ông đã phát biểu về SMA như sau: “Cung cấp và phân tích dữ liệu kế toán quản trị về doanh nghiệp và đối thủ cạnh tranh của mình, để sử dụng trong kiểm soát và phát triển chiến lược kinh doanh”.

Từ khái niệm SMA ban đầu đó, đã có rất nhiều tác giả thực hiện các nghiên cứu liên quan đến SMA và phát triển khái niệm này theo nhiều quan điểm khác nhau. Các nghiên cứu của Bromwich, 1990 đã chỉ ra rằng khái niệm liên quan đến SMA: “Cung cấp và phân tích thông tin tài chính trên thị trường sản xuất của doanh nghiệp, các chi phí của đối thủ cạnh tranh, cơ cấu chi phí, kiểm soát chiến lược của doanh nghiệp và của đối thủ cạnh tranh trên thị trường trong một số thời kỳ.”

Còn theo tác giả Langfield-Smith (2008): “Kế toán quản trị chiến lược đòi hỏi phải có định hướng chiến lược để phát sinh, giải thích, phân tích thông tin kế toán quản trị và các hoạt động của đối thủ cạnh tranh, để cung cấp đặc điểm quan trọng cho sự so sánh.” Tác giả, Tillmann & Goddard (2008) thì cho rằng SMA ở phạm vị rộng hơn, được định nghĩa như là việc sử dụng hệ thống KTQT trong việc hỗ trợ ra quyết định chiến lược

Qua việc tổng hợp các nghiên cứu về khái niệm và quan điểm của các nhà nghiên cứu về SMA. Chúng ta nhận thấy một điều rằng, không thật sự có một khái niệm về SMA nào được chấp nhận rộng rãi nhưng đều có điểm chung: Thứ nhất, đó là hướng đến thông tin được thu thập bên ngoài (chủ yếu là các đối thủ cạnh tranh trong cùng ngành nghề kinh doanh); Thứ hai, sử dụng cả thông tin tài chính (chi phí sản xuất, tỷ suất lợi nhuận) và thông tin phi tài chính (chất lượng sản phẩm, thị trường sản phẩm) và thứ ba thường thì KTQT được xây dựng cho chu kì có thời gian dài tại doanh nghiệp đến các hoạt động có khả năng ảnh hưởng và tác động tiềm tàng đến môi trường.

Như vậy, SMA đã được thế giới thừa nhận là một giải pháp hữu hiệu giúp doanh nghiệp đưa ra các quyết định chiến lược và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. SMA là một cách tiếp cận nâng cao của KTQT nói chung phù hợp với vai trò và chức năng của KTQT trong doanh nghiệp. Trong các thập niên vừa qua, có nhiều nghiên cứu trên thế giới dựa trên các lý thuyết được xây dựng mô tả mối quan hệ giữa các nhân tố tác động đến việc vận dụng SMA trong doanh nghiệp. Trong đề cương của mình, tác giả lựa chọn lý thuyết tiêu biểu để làm nền tảng cơ bản nghiên cứu đó là: lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết đại diện, lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí, lý thuyết dự phòng, lý thuyết lợi thế cạnh tranh.

**2. Vận dụng các lý thuyết nền trong kế toán quản trị chiến lược tại các doanh nghiệp**

2.1 Lý thuyết ngẫu nhiên (Contigency Theory)

2.1.1 Nội dung

Trong những năm gần đây, nghiên cứu thực nghiệm quan trọng trong quản lý kế toán cho khách sạn và du lịch đã được xuất bản (Harris và Mongiello, 2006). Với mục đích giải thích tính đa dạng của các phương pháp kế toán quản lý, các nhà nghiên cứu đã áp dụng lý thuyết bất định hay (lý thuyết ngẫu nhiên) để chứng minh các khía cạnh cụ thể của một hệ thống kế toán liên quan đến các biến ngữ cảnh như thế nào (Emmanuel et al, 1990). Cách tiếp cận ngẫu nhiên đối với KTQT được dựa trên giả thiết rằng không có một hệ thống kế toán tổng quát nào phù hợp áp dụng cho tất cả các tổ chức trong mọi trường hợp. Thay vào đó, lý thuyết ngẫu nhiên cho thấy rằng các tính năng đặc biệt của một hệ thống kế toán chi phí thích hợp sẽ phụ thuộc vào các hoàn cảnh cụ thể trong một tổ chức. Tính hiệu quả của hệ thống KTQT hoàn toàn phụ thuộc vào yếu tố bên trong và ngoài doanh nghiệp. Lý thuyết ngẫu nhiên cho thấy môi trường kinh doanh, công nghệ, chiến lược, cơ cấu tổ chức và văn hóa sẽ quyết định sự lựa chọn của hệ thống kế toán trong doanh nghiệp (Chenhall, 2003). Bất kỳ lợi ích hay bất lợi liên quan nào đó là một chức năng của mức độ liên kết giữa việc thiết kế hệ thống chi phí của một hệ thống và các tập hợp hoàn cảnh đặc biệt của từng doanh nghiệp (Chenhall và Morris, 1986).

2.1.2 Áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên vào việc vận dụng SMA

Lý thuyết ngẫu nhiên giúp tác giả hình thành nên ý tưởng về tác động các nhân tố như: chiến lược kinh doanh, môi trường cạnh tranh, các quy định pháp lý, trình độ nhân viên kế toán, ứng dụng công nghệ thông tin, nhu cầu thông tin và phương pháp thực hiện các kỹ thuật hiện đại trong quá trình tư vấn cho các nhà quản trị trong quá trình hoạch định, triển khai và đánh giá chiến lược kinh doanh. Đồng thời giúp doanh nghiệp phân tích, đánh giá việc thực hiện các chiến lược liên quan đến các thông tin tài chính và phi tài chính tạo cơ sở cho việc thiết kế nội dung dàn bài thảo luận cho phần nghiên cứu định tính được trình bày tiếp ở phần tiếp theo.

2.2 Lý thuyết đại diện (Agency theory)

2.2.1. Nội dung

Theo Jensen and Mec-kling (1976) đã trình bày về lý thuyết đại diện. Nội dung lý thuyết bao gồm các mối quan hệ giữa người quản lý công ty (người đại diện) và nhà đầu tư (các cổ đông). Mối quan hệ đại diện còn thể hiện giữa nhà quản lý cấp cao, cấp trung và cấp thấp trong doanh nghiệp, giữa người quản lý và người trực tiếp sử dụng các nguồn lực. Theo Healy và Palepu (2001), cho rằng trong doanh nghiệp luôn có sự tồn tại mối quan hệ giữa người chủ doanh nghiệp và người điều hành. Mối quan hệ này được thỏa thuận bằng một hợp đồng thể hiện các nội dung cụ thể: khoản thù lao phải trả cho người quản lý điều hành và lợi ích của nhà đầu tư đạt được. Để hợp đồng diễn ra đạt kết quả thì các nhà quản lý và nhà đầu tư phải sử dụng các thông tin về KTQT như: dự toán ngân sách, kiểm soát, phân bổ các nguồn lực… giúp nhà quản trị định hướng cho doanh nghiệp hoạt động ngày càng tốt hơn.

2.2.2. Áp dụng lý thuyết đại diện vào việc vận dụng SMA

 Lý thuyết đại diện được vận dụng để giải thích cho các nhân tố ảnh hưởng như: Tổ chức phân quyền, sự hiểu biết và nhận thức về SMA của nhà quản trị doanh nghiệp, trình độ nhân viên kế toán. Bên cạnh đó, tác giả cho rằng với cách thức tổ chức, trình độ và năng lực của nhà quản trị, văn hóa doanh nghiệp sẽ có những ảnh hưởng đến sử dụng các kỹ thuật SMA để phân tích, cung cấp thông tin đánh giá tình hình và tư vấn cho các quyết định điều chỉnh chiến lược.

2.3 Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí (Cost benefit theory)

2.3.1. Nội dung

Lý thuyết này đã được các tác giả nghiên cứu như Nick (1993), Eckstein (1958), Sanford (1986), Stuart (2010), các nhà nghiên cứu đều nhận định khi tiến hành một dự án hay khi đưa ra một quyết định kinh doanh thì phải so sánh lợi ích mang lại từ dự án hay quyết định đó. Bên cạnh đó, nhà quản trị doanh nghiệp cũng phải tính được toàn bộ chi phí bỏ ra cho dự án hay quyết định. Tuy nhiên, dự án hay quyết định được lựa chọn phải đảm bảo nguyên tắc là lợi nhuận mang lại phải lớn lớn chi phí bỏ ra. Các tác giả đều cho rằng khi áp dụng hay tổ chức thêm cách thức quản lý nào cho doanh nghiệp cũng phải tuân thủ lý thuyết này thì việc tổ chức đó mới hiệu quả và thuyết phục được nhà quản trị DN.

2.3.2. Áp dụng lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí vào việc vận dụng SMA

 Tác giả vận dụng lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí tác động đến việc vận dụng SMA thông qua hai nhân tố: mức chi phí đầu tư cho việc vận dụng SMA và lợi ích do thông tin KTQT mang lại cho doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp sẽ có nhu cầu thông tin khác nhau, từ đó việc thu nhận, xử lý cung cấp cho nhà quản trị cũng khác nhau nhưng phải đảm bảo mục đích xác định chiến lược, vị thế chiến lược của doanh nghiệp bởi những kỹ thuật liên quan đã xem xét đến các yếu tố bên ngoài như môi trường cạnh. Do đó, tác giả vận dụng lý thuyết này nhằm giải thích cho nhân tố mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí có tác động đến việc vận dụng SMA trong doanh nghiệp.

* 1. Lý thuyết dự phòng

2.4.1 Nội dung

Các nhà nghiên cứu lý thuyết tổ chức truyền thống tin rằng có thể xác định được cấu trúc tối ưu cho tất cả các tổ chức (Fayol, 1949; Taylor, 1911; Weber, 1946). Tuy nhiên, trong thực tế không có một cơ cấu nào là tốt nhất cho một tổ chức. Hiệu suất của một tổ chức phụ thuộc vào sự phù hợp với cơ cấu tổ chức của nó và các biến theo ngữ cảnh như môi trường, chiến lược, công nghệ, quy mô, văn hóa (Chenhall 2007). Các lý thuyết phù hợp giữa cơ cấu tổ chức và các biến theo ngữ cảnh được gọi chung là lý thuyết dự phòng.

Theo lý thuyết dự phòng, KTQT được coi là thành phần của cơ cấu tổ chức. Việc thông qua lý thuyết dự phòng để nghiên cứu KTQT là quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa KTQT cụ thể với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức. Lý thuyết dự phòng nghiên cứu KTQT trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của doanh nghiệp. Nói cách khác một hệ thống KTQT thích hợp với doanh nghiệp phụ thuộc vào đặc điểm doanh nghiệp và môi trường doanh nghiệp đó đang hoạt động.

2.4.2 Áp dụng lý thuyết dự phòng vào việc vận dụng SMA

Không thể xây dựng một hệ thống SMA khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ mà việc vận dụng SMA vào doanh nghiệp phải tùy thuộc vào đặc thù từng doanh nghiệp, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô doanh nghiệp, trình độ công nghệ và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn. Điều này có nghĩa là việc xây dựng một hệ thống SMA hiệu quả phải thích hợp với từng doanh nghiệp, với môi trường bên trong và bên ngoài mà doanh nghiệp đó đang hoạt động.

* 1. Lý thuyết lợi thế cạnh tranh

2.5.1 Nội dung

Trước những năm 1980, mặc dù được sử dụng rộng rãi nhưng khái niệm lý thuyết lợi thế cạnh tranh vẫn chỉ là khái niệm tương đối. Các nghiên cứu chủ yếu đề cập đến điểm mạnh và điểm yếu của doanh nghiệp (Andrews,1971) hoặc chỉ đề cạnh đến một vài trường hợp cạnh tranh không rõ ràng (Penrose, 1959) hoặc chỉ sử dụng để mô tả điều một doanh nghiệp cần để cạnh tranh có hiệu quả (Ansoff, 1965). Trong nghiên cứu lợi thế cạnh tranh của mình năm 1979, Micheal Porter mô tả chiến lược nhằm định vị doanh nghiệp trong mối quan hệ áp lực của thị trường. Lợi thế cạnh tranh được phân ra thành hai loại cơ bản: lợi thế chi phí thấp và lợi thế khác biệt hóa. Bản chất của lợi thế cạnh tranh cho phép doanh nghiệp tạo ra giá trị cao hơn cho khách hàng của doanh nghiệp cũng như mang lại lợi nhuận cao hơn cho doanh nghiệp.

2.5.2 Áp dụng lý thuyết lợi thế cạnh tranh vào việc vận dụng SMA

Nhằm duy trì vị thế của mình, các doanh nghiệp liên tục nghiên cứu để có được các sản phẩm. dịch vụ và cách làm việc tốt hơn. Họ cố gắng để không ngừng nhân cao năng lực nội bộ và các nguồn lực khác. Đồng thời, xác định được lợi thế cạnh tranh cho phép doanh nghiệp xác định chính xác, cụ thể mục tiêu, định hướng chiến lược ngắn hạn và dài hạn. Do đó việc vận dụng SMA nhằm thông qua các kỹ thuật chi phí, lập kế hoạch, kiểm soát và đo lường thành quả hoạt động*,* quyết định chiến lược… nhằmcung cấp dữ liệu cho việc quản trị chiến lược của nhà quản trị thông qua việc cung cấp thông tin có cấu trúc đa chiều và sử dụng cả thước đo tài chính và phi tài chính để đánh giá thành quả hoạt động của doanh nghiệp.

**3.Kết luận**

**Trong những năm gần đây, kế toán quản trị chiến lược (SMA) là một trong những vấn đề được đề cập, xét về góc độ nghiên cứu lý luận và nghiên cứu ứng dụng thực tiễn tại các doanh nghiệp. Đặt trọng tâm vào** các thông tin về những tình huống kinh doanh bên ngoài, các thông tin phi tài chính hoặc các thông tin nội bộ khác ảnh hưởng đến quyết định kinh doanh của doanh nghiệp. **Do đó,** các doanh nghiệp cũng có thể sử dụng SMA như là công cụ để phát triển và thực hiện chiến lược chi phí thấp nhất trong hoạt động kinh doanh của mình.

**Tài liệu tham khảo:**

[1]. Nguyễn Mạnh Thiều (2016). Kế toán quản trị chiến lược trong doanh nghiệp. Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán, số 4 (153), trang  25-27.

[2]. Đàm Phương Lan và cộng sự (2019). Mối liên hệ giữa lựa chọn các kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại tại doanh nghiệp. *Tạp chí Tài chính,* kỳ 2 tháng 5/2019.

## [3]. Arithi, Paul Muthiri (2001), Application of strategic management accounting by large manufacturing companies in Nairobi. Doctoral thesic, University of Nairobi.

[4]. Karen S. Cravens and Chris Guilding (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques*. Advances in Management Accounting*, Volume 10, pages 95–124.

[5]. <http://kketoan.duytan.edu.vn/uploads/139b3223-93d8-4a26-bf4f-421b0ad29e95_tuan1.doc>, truy cập ngày 30 tháng 9 năm 2020.