

# THÔNG TIN HỮU ÍCH CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH CHIẾN LƯỢC TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

## USEFUL INFORMATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING FOR STRATEGIC DECISION MAKING IN ENTERPRISES

*Trần Thị Phương Lan*<sup>1</sup>

Ngày nhận: 11/10/2018

Ngày nhận bản sửa: 14/11/2018

Ngày đăng: 15/02/2019

### **Tóm tắt**

Môi trường kinh doanh ngày càng năng động nên việc cung cấp thông tin chiến lược phù hợp đóng một vai trò quan trọng cho việc xây dựng và thực hiện chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp (DN). Kế toán quản trị chiến lược (SMA) ra đời đã đáp ứng được những điều kiện cần thiết bởi nó được tích hợp các điểm quan trọng từ kế toán quản trị và marketing trong khuôn khổ quản trị chiến lược. Với các phương pháp kỹ thuật hiện đại, SMA đã cung cấp các thông tin nội bộ và tập trung thông tin bên ngoài, cả thông tin tài chính và phi tài chính, là thông tin hữu ích cho việc ra quyết định chiến lược, mang lại lợi thế cạnh tranh và hiệu quả hoạt động kinh doanh cho DN. Bài viết nhằm giới thiệu về SMA, các kỹ thuật của SMA và vai trò của SMA trong các DN. Trên cơ sở đó đưa ra một số định hướng nhằm thúc đẩy việc áp dụng SMA trong các DN Việt Nam.

*Từ khóa:* kế toán quản trị, kế toán quản trị chiến lược, marketing.

### **Abstract**

The business environment is increasingly dynamic so the contribution of the right strategic information plays an vital role in the development and implementation of business strategies. Strategic management accounting (SMA) meets the necessary conditions because it integrates important points from management accounting and marketing within the framework of strategic management. With modern technical methods, SMA provides internal and external information, both financial and non-financial information, which is useful for strategic decision making that provides competitive advantage and business efficiency for businesses. The article aims to introduce SMA, the techniques of SMA and the role of SMA in enterprises. On that basis, several orientations are suggested to promote the level of application of SMA in Vietnam enterprises.

*Key words:* management accounting, strategic management accounting, marketing.

---

<sup>1</sup> Khoa Kế toán - Kiểm toán – Trường Đại Học Tài chính - Marketing

## **Giới thiệu**

Môi trường kinh doanh toàn cầu đã có nhiều thay đổi, đòi hỏi các DN phải áp dụng các kỹ thuật quản lý mới để ứng phó với những thay đổi của môi trường kinh doanh, nhằm đạt được những lợi thế trong kinh doanh, tạo hiệu quả bền vững. Vì thế mà các nhà quản trị trên thế giới đã có xu hướng vận dụng các kỹ thuật của kế toán quản trị hiện đại – Kế toán quản trị chiến lược (SMA) trong quá trình hoạch định, phát triển, thực hiện và đánh giá sự thành công của chiến lược. Nhiều công trình nghiên cứu trên thế giới đã chỉ ra tầm quan trọng của SMA trong quá trình quản trị chiến lược tại các DN. Tuy nhiên, khái niệm về SMA và các kỹ thuật của nó còn là điều mới mẻ tại Việt Nam. Bài viết trước tiên sẽ trình bày khái quát về SMA, tiếp đó là các kỹ thuật của SMA và vai trò cung cấp thông tin của SMA trong việc ra quyết định chiến lược. Cuối cùng bài viết trình bày một số đề xuất nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA trong các DN Việt Nam.

### **1. Khái quát về SMA**

Kế toán quản trị (KTQT) được xem là một phân hệ của hệ thống kế toán với vai trò thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin thích hợp, nhanh chóng cho nhà quản trị nhằm thực hiện việc lập kế hoạch, điều hành, kiểm soát hoạt động và ra các quyết định của một tổ chức. Tuy nhiên KTQT truyền thống ngoài các kỹ thuật của kế toán nói chung, còn sử dụng các kỹ thuật riêng như kỹ thuật nhận diện chi phí, phân tích thông tin, thiết kế thông tin thành các báo cáo đặc thù thông qua các thước đo tài chính với mục tiêu cung cấp thông tin nội bộ để kiểm soát chi phí, sử dụng nguồn lực hiệu quả và nhắm đến các mục tiêu trong ngắn hạn mà bỏ qua

những thông tin phi tài chính, thông tin bên ngoài như đối thủ cạnh tranh, khách hàng, nhà cung cấp, thị trường,... là những thông tin hữu ích giúp các nhà quản trị khám phá và phân tích những thách thức của thị trường cạnh tranh, xây dựng và thực hiện các chiến lược kinh doanh hiệu quả. Ngày nay, khi môi trường kinh doanh toàn cầu thay đổi, KTQT truyền thống không còn phù hợp và đủ sức để cung cấp các thông tin mang tính chiến lược giúp nhà quản trị có thể ứng phó với môi trường kinh doanh không chắc chắn bởi nó đã không tận dụng các kỹ thuật tiên tiến trong lĩnh vực quản lý và ít sử dụng các công cụ quản trị chiến lược. Chính vì lẽ đó mà một loạt các kỹ thuật KTQT hiện đại đã ra đời để khắc phục các nhược điểm của KTQT truyền thống, đó chính là các kỹ thuật của KTQT chiến lược.

Kế toán quản trị chiến lược (SMA) được xuất hiện từ những năm đầu thập niên 80, đã được mô tả như là thông tin kế toán quản lý nhằm hỗ trợ các tổ chức trong việc xây dựng và thực hiện chiến lược kinh doanh của tổ chức. Mặc dù chưa có một khái niệm thống nhất về SMA nhưng có thể đưa ra một số khái niệm mang tính khái quát về SMA thông qua các khía cạnh mà SMA cung cấp liên quan đến đối thủ cạnh tranh, khách hàng và thị trường sản phẩm. Khái niệm đầu tiên được Simmonds (1981) giới thiệu với nội dung “SMA là quá trình cung cấp và phân tích dữ liệu kế toán quản lý về DN và đối thủ cạnh tranh để sử dụng trong việc phát triển và theo dõi chiến lược kinh doanh”. Simmonds trong loạt bài viết của ông (1981; 1982; 1986) đã nhấn mạnh khái niệm các yêu cầu về thông tin kế toán quản lý cho phép một tổ chức theo dõi thành quả chiến lược của mình liên quan đến các đối thủ cạnh tranh trên thị

trường. Ông cho rằng sự duy trì khả năng cạnh tranh bền vững là kết quả của việc chống lại các động thái của đối thủ cạnh tranh cốt lõi, do đó cần có thông tin tài chính về đối thủ cạnh tranh, Simmonds (dẫn trong Pires và cộng sự, 2015).

Tiếp đến khái niệm của Bromwich (1990) cho rằng “SMA cung cấp và phân tích các thông tin tài chính về sản phẩm, thị trường của công ty; các chi phí, cấu trúc chi phí của đối thủ cạnh tranh để giám sát các chiến lược của DN cũng như của đối thủ cạnh tranh tại các thị trường trong một số giai đoạn”. Bromwich nhận thấy chức năng của SMA ngoài việc thu thập dữ liệu về DN và đối thủ cạnh tranh, còn xem xét các lợi ích mà sản phẩm cung cấp cho khách hàng như các thuộc tính sản phẩm, chi phí vòng đời sản phẩm, nhằm góp phần xây dựng và duy trì lợi thế cạnh tranh.

Dixon và Smith (1993) đã xác định SMA là một quá trình gồm bốn bước: xác định đơn vị kinh doanh chiến lược; phân tích chi phí chiến lược; phân tích thị trường chiến lược; và đánh giá chiến lược, trong khi đó Lord (1996) coi SMA là quá trình gồm ba bước: thu thập thông tin của đối thủ cạnh tranh; khai thác các cơ hội giảm chi phí; và phù hợp với trọng tâm kế toán với vị trí chiến lược. Dixon và Lord đều coi SMA như sự giao thoa giữa kế toán và quản trị chiến lược, và đề cao vai trò của thông tin phi tài chính trong SMA (Rob Dixon, 1998), trong khi Simmonds và Bromwich thì lại đề cao vai trò của thông tin tài chính.

Nhìn từ quan điểm marketing, Roslender và Hart (2003) coi SMA là “một phương pháp tiếp cận chung để giành lợi thế về vị trí chiến lược, được xác định bởi một nỗ lực để tích hợp những hiểu biết từ kế toán quản trị và quản trị

marketing (tiếp thị) trong khuôn khổ quản trị chiến lược” họ đã nhấn mạnh định hướng của SMA là để tiếp thị nhằm hỗ trợ các nỗ lực của tổ chức đối với lợi thế cạnh tranh bền vững thông qua việc quản lý thương hiệu và hỗ trợ các nỗ lực tiếp thị chiến lược.

CIMA (2005) đã xác định SMA là “một hình thức kế toán quản trị, trong đó nhấn mạnh vào thông tin liên quan đến các yếu tố bên ngoài thực thể, cũng như thông tin phi tài chính và thông tin được tạo ra nội bộ” trích trong (Pitcher, 2015).

Tóm lại, còn rất nhiều ý kiến về khái niệm SMA nhưng qua việc xem xét các khái niệm SMA ở trên có thể đưa ra kết luận rằng SMA là sự giao thoa giữa kế toán - quản trị chiến lược và marketing. Các khía cạnh nổi bật của SMA đó là: Có tính hướng ngoại liên quan đến ngoại cảnh bên ngoài như đối thủ cạnh tranh, khách hàng, thị trường; mang định hướng dài hạn hướng tới tương lai, thể hiện tính chiến lược; cung cấp cả thông tin tài chính và phi tài chính về hoạt động kinh doanh. Từ các khía cạnh này, SMA chính là nguồn cung cấp thông tin quan trọng để hỗ trợ các quyết định chiến lược và giúp các DN có thể đạt được lợi thế cạnh tranh và nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.

## 2. Các kỹ thuật của SMA

Một DN muốn đạt được lợi thế cạnh tranh bền vững, cần phải xây dựng cho mình những chiến lược phát triển trong dài hạn và quản trị chiến lược hiệu quả. DN chỉ thành công khi có được những lợi thế so với đối thủ cạnh tranh, có những chiến lược marketing tốt để làm hài lòng khách hàng và tạo ra giá trị tăng thêm cho khách hàng, đồng thời huy động tối đa nguồn lực và sử dụng có hiệu quả các nguồn lực đó (E.

I. Okoye và Akenbor, 2008). Với vai trò hỗ trợ quản trị chiến lược trong việc xác định thông tin và cung cấp thông tin chiến lược cho việc ra quyết định và kiểm soát hoạt động, một loạt các kỹ thuật của SMA được thiết kế, đây cũng là những yếu tố tạo nên lợi thế cạnh tranh cho DN (Ma & Tayles, 2009). Các kỹ thuật của SMA được thực hiện đầu tiên bởi Guilding và cộng sự năm 2000, với danh sách là 12 kỹ thuật, sau

đó tăng lên 19 kỹ thuật sau hai năm. Tiếp sau đó đã có rất nhiều nhà nghiên cứu đã đưa ra các kỹ thuật của SMA theo những điều kiện về thời gian và bối cảnh nghiên cứu ở mỗi quốc gia và số lượng các kỹ thuật của SMA trong mỗi nghiên cứu có sự khác nhau. Dưới đây là 4 nhóm kỹ thuật gồm 11 phương pháp kỹ thuật quan trọng theo nghiên cứu của Cinquini & Tenucci, 2007, 2010.

**Bảng 2.1. Danh sách các kỹ thuật của SMA**

Nhóm kỹ thuật	Tên các kỹ thuật của SMA
<b>1. Quản trị chi phí</b>	1. Chi phí theo hoạt động/quản trị hoạt động (ABC/ABM) 2. Chi phí chu kỳ sống (Life cycle costing) 3. Chi phí chất lượng (Quality costing) 4. Chi phí mục tiêu (Target costing) 5. Chi phí chuỗi giá trị (Value chain costing)
<b>2. Quản trị khách hàng</b>	1. Kế toán khách hàng
<b>3. Quản trị đối thủ cạnh tranh</b>	1. Giám sát vị trí cạnh tranh (Competitive position monitoring) 2. Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment) 3. Đánh giá thành quả của đối thủ cạnh tranh dựa trên báo cáo tài chính đã công bố (Competitor performance appraisal based on public financial statements Performance)
<b>4. Đánh giá thành quả</b>	1. Điểm chuẩn (Benchmarking) 2. Đo lường thành quả tích hợp và BSC (Integrated performance measurement & Balanced Scorecard)

Dưới đây là các nội dung cơ bản các kỹ thuật của SMA.

**Bảng 2.2. Nội dung cơ bản các kỹ thuật của SMA**

Tên các kỹ thuật của SMA	Nội dung cơ bản
1. Chi phí theo hoạt động/ quản trị hoạt động (ABC/ ABM)	<p>ABC là một mô hình tập hợp các nguồn lực vào các hoạt động và phân bổ chi phí từ theo mức độ sử dụng hoạt động của các đối tượng chịu chi phí đó. ABC giúp nhà quản trị phân bổ chi phí gián tiếp được chính xác hơn.</p> <p>ABM là cách tiếp cận mang tính hệ thống, tập trung sự quan tâm của nhà quản trị vào cải thiện các hoạt động với mục tiêu nâng cao lợi nhuận thông qua việc nâng cao giá trị cung cấp cho khách hàng.</p>
2. Chi phí chu kỳ sống (Life cycle costing)	<p>Là việc hạch toán chi phí theo từng giai đoạn trong chu kỳ sống của một sản phẩm hoặc dịch vụ gồm: giai đoạn thiết kế, giai đoạn giới thiệu, giai đoạn tăng trưởng, giai đoạn bão hòa, giai đoạn suy thoái và cuối cùng là bị loại bỏ. Mục tiêu nhằm giúp nhà quản trị tăng cường kiểm soát chi phí sản xuất thông qua các giai đoạn của sản phẩm.</p>
3. Chi phí chất lượng (Quality costing)	<p>Là những chi phí liên quan đến việc ngăn ngừa chất lượng kém và các chi phí phát sinh do lỗi sản phẩm và dịch vụ. Chi phí này bao gồm: chi phí phòng ngừa, chi phí thẩm định, chi phí thiệt hại nội bộ và chi phí thiệt hại bên ngoài. Phát sinh chi phí để kiểm soát tốt chất lượng nhằm duy trì lợi thế cạnh tranh của sản phẩm trên thị trường.</p>
4. Chi phí mục tiêu (Target costing)	<p>Là một kỹ thuật để xác định được chi phí mục tiêu của sản phẩm đáp ứng nhu cầu người tiêu dùng và đạt được lợi nhuận mong muốn. Đối với kỹ thuật này, giai đoạn đầu tiên là xác định giá mục tiêu (target price), sau đó là giai đoạn xác định biên lợi nhuận mục tiêu (target profit margin). Cuối cùng, biên lợi nhuận mục tiêu được khấu trừ khỏi giá bán mục tiêu để xác định được chi phí mục tiêu. Nếu chi phí thực tế ước tính vượt quá chi phí mục tiêu, DN cần tìm hiểu cách thức cắt giảm chi phí. Kỹ thuật này được coi là một kỹ thuật của SMA khi chuyển trọng tâm từ nhiệm vụ giám sát chính xác chi phí thành triết lý hướng đến tương lai và gắn với mục tiêu đạt được lợi thế cạnh tranh.</p>
5. Chi phí chuỗi giá trị (Value chain costing)	<p>Là tập hợp chi phí riêng theo từng hoạt động trong chuỗi giá trị từ giai đoạn sản xuất đến phân phối sản phẩm. Kỹ thuật này luôn tạo ra giá trị tăng thêm cho khách hàng và lợi nhuận cho DN bằng sự đổi mới, chất lượng và giảm bớt chi phí.</p>

<b>Tên các kỹ thuật của SMA</b>	<b>Nội dung cơ bản</b>
6. Kế toán khách hàng (Customer accounting)	Là kỹ thuật coi khách hàng hoặc nhóm khách hàng là đơn vị phân tích kế toán bao gồm các nội dung như: hướng dẫn để đánh giá lợi nhuận, doanh thu hoặc chi phí phát sinh từ khách hàng hoặc phân đoạn khách hàng. Kỹ thuật này liên quan đến hoạt động marketing được sử dụng để lựa chọn chiến lược khách hàng, thị trường, kênh phân phối.
7. Giám sát vị trí cạnh tranh (Competitor position monitoring)	Là kỹ thuật tiếp cận toàn diện để đánh giá đối thủ cạnh tranh thông qua mở rộng phân tích doanh số bán hàng của đối thủ cạnh tranh chính, thị phần, khối lượng, đơn giá và doanh thu. Điều này giúp nhà quản trị có thể xây dựng chiến lược kinh doanh phù hợp nhằm ứng phó với các đối thủ cạnh tranh của mình.
8. Đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment)	Là kỹ thuật đánh giá các cơ sở sản xuất của đối thủ cạnh tranh, tính kinh tế của quy mô, các mối quan hệ Chính phủ và thiết kế sản phẩm công nghệ, thông qua quan sát, nghiên cứu các nhà cung cấp, khách hàng và nhân viên (đặc biệt là nhân viên cũ) của đối thủ cạnh tranh.
9. Đánh giá thành quả của đối thủ cạnh tranh dựa trên báo cáo tài chính đã công bố (Competitor performance appraisal based on public financial statements Performance)	Là một kỹ thuật để thẩm định kết quả của đối thủ cạnh tranh dựa trên báo cáo tài chính được công bố, bao gồm theo dõi xu hướng doanh thu và mức lợi nhuận cũng như các thay đổi về tài sản và nợ của đối thủ cạnh tranh để đánh giá các lợi thế cạnh tranh quan trọng của đối thủ. Kỹ thuật này có ý nghĩa chiến lược đối với DN
10. Điểm chuẩn (Benchmarking)	Là quá trình xác định các lĩnh vực chính để cải thiện hoạt động, tăng năng suất, khả năng cạnh tranh và chất lượng. Kỹ thuật này so sánh hiệu suất tài chính và hoạt động của công ty với hiệu suất của đối thủ cạnh tranh, hoặc so sánh hiệu suất của các bộ phận trong nội bộ DN.
11. Đo lường thành quả tích hợp (BSC)	Hệ thống đo lường hiệu quả tích hợp này bao gồm việc giám sát các yếu tố để đạt được sự hài lòng của khách hàng và tạo lợi thế cạnh tranh thông qua công cụ là Thẻ cân bằng điểm (Balanced Scorecard – BSC). BSC đề xuất DN cần xem xét 4 khía cạnh, xây dựng một hệ thống đo lường, thu thập các dữ liệu và phân tích chúng trong mối quan hệ với nhau, đó là tài chính, khách hàng, quá trình nội bộ, học hỏi và phát triển.

### **3. Vai trò của SMA trong việc ra quyết định chiến lược**

Tương ứng với các kỹ thuật của SMA như đã trình bày ở trên, vai trò thông tin của SMA được thể hiện ở các khía cạnh sau:

#### **3.1. SMA cung cấp thông tin hướng ra bên ngoài tổ chức**

Nguồn thông tin thu thập từ bên ngoài tổ chức chính là nguồn thông tin quan trọng giúp DN có thể đối phó với môi trường bên ngoài, tạo được các lợi thế cạnh tranh cho DN. Chúng ta đều biết rằng, để đưa ra quyết định chiến lược tốt và quản lý hiệu quả DN trong môi trường kinh doanh đương đại, việc hiểu biết cá nhân, kinh nghiệm và trực giác của người quản lý là không đủ. Do vậy việc sử dụng thông tin về các yếu tố có liên quan đến từ môi trường bên ngoài, cũng như về sự phát triển trong nội bộ DN là rất cần thiết. Nếu không có thông tin chất lượng thì các DN đương đại không có nhiều cơ hội để tồn tại và phát triển. SMA với các kỹ thuật hiện đại đã thu thập và cung cấp được các thông tin bên ngoài tổ chức như đối thủ cạnh tranh, khách hàng và thị trường bên ngoài.

##### **3.1.1. SMA cung cấp thông tin về đối thủ cạnh tranh**

Để có được thông tin về đối thủ cạnh tranh, SMA đã sử dụng nhóm kỹ thuật quản trị đối thủ cạnh tranh, bằng việc so sánh cấu trúc chi phí của đối thủ cạnh tranh chính, xem xét sự hợp lý trong cấu trúc chi phí của DN mình, đồng thời giám sát vị thế cạnh tranh và thành quả của đối thủ cạnh tranh chính để giúp nhà quản trị nhận biết được chiến lược kinh doanh của đối thủ, từ đó có thể xây dựng chiến lược kinh doanh của DN mình tốt hơn, nâng cao hiệu quả hoạt động

của DN. Điều này được chứng minh thông qua việc nghiên cứu của một số tác giả:

Nghiên cứu JW. Hesford (2000) điều tra việc sử dụng thông tin kế toán của đối thủ cạnh tranh của các cá nhân tham gia vào các hoạt động tình báo cạnh tranh. Thông qua cuộc khảo sát bằng thu của 1.000 cá nhân ở Hoa Kỳ và Canada. Việc sử dụng thông tin kế toán đề cập đến việc thu thập hoặc ước tính thông tin chi phí của đối thủ cạnh tranh và khi có sẵn: sự cạnh tranh và kỹ năng ảnh hưởng tích cực đến lợi ích nhận thức đối với việc sử dụng thông tin kế toán của đối thủ cạnh tranh. Kỹ năng cao hơn làm giảm chi phí nhận thức cho việc sử dụng thông tin kế toán. Mức lợi ích nhận thức cao hơn dẫn đến việc sử dụng thông tin kế toán lớn hơn trong khi chi phí nhận thức cao hơn làm giảm việc sử dụng thông tin kế toán. Việc sử dụng thông tin kế toán của cá nhân dẫn đến tăng hiệu quả của các hoạt động thu thập thông tin cạnh tranh và sự tham gia cao hơn với nhân viên kế toán. Khi đánh giá chi phí của đối thủ cạnh tranh, sự tham gia cao hơn với nhân viên kế toán cũng dẫn đến hiệu quả cao hơn và dẫn đến cải thiện hiệu suất tổ chức. Đồng thời Hesford cũng chỉ ra rằng thông tin kế toán được sử dụng thường xuyên được xem như một nguồn thông tin hữu ích, đáng tin cậy và dễ tiếp cận, một nhu cầu kế toán quản lý để tham gia vào quá trình cạnh tranh khi kế toán quản lý có thể hỗ trợ phân tích báo cáo tài chính và so sánh dữ liệu chi phí của đối thủ cạnh tranh với chi phí nội bộ. Nghiên cứu này cũng đưa ra đề xuất: thứ nhất các nhà hoạch định chính sách cần chú ý đến tần suất và mức độ sử dụng thông tin kế toán của đối thủ cạnh tranh của doanh nghiệp. Thứ hai, thông qua giáo dục, các học giả kế toán có thể nâng

cao nhận thức về các thông tin kế toán có thể hỗ trợ quá trình cạnh tranh, cung cấp thông tin chính xác và hữu ích hơn cho các nhà quản trị trong việc ra quyết định của doanh nghiệp.

Malinić và cộng sự (2012) đã đưa ra kết luận các DN trong lĩnh vực kinh doanh của mình không chỉ quan tâm đến lợi ích riêng của họ mà còn vì lợi ích của tất cả các cá nhân và nhóm cá nhân quan tâm đến hiệu suất của doanh nghiệp, tức là lợi ích của tất cả các bên liên quan như đối thủ cạnh tranh. Nghiên cứu này cũng chỉ ra rằng kế toán đối thủ cạnh tranh là chìa khóa mở ra một khung cảnh mới cho kế toán quản trị. Việc theo dõi và cung cấp các thông tin về các đối thủ cạnh tranh để duy trì vị thế cạnh tranh của DN và xác định các chiến lược nhằm cải thiện khả năng cạnh tranh trong tương lai, đồng thời sẽ góp phần đưa ra quyết định chiến lược và kiểm soát hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Nghiên cứu của Okoye và cộng sự (2015) tập trung nghiên cứu mối quan hệ giữa kế toán đối thủ cạnh tranh (CFA) và hiệu quả tài chính tại các công ty sản xuất được niêm yết trên thị trường chứng khoán Nigeria. Nghiên cứu thu thập số liệu từ 56 công ty sản xuất và 224 người trả lời được rút ra từ mẫu. Kết quả nghiên cứu cho thấy việc đánh giá đối thủ cạnh tranh, giám sát vị trí của đối thủ cạnh tranh và đánh giá hoạt động của đối thủ cạnh tranh đều thể hiện mối quan hệ tích cực đáng kể với hiệu quả tài chính và kế toán tập trung vào đối thủ cạnh tranh có tác động tích cực và đáng kể đến hiệu suất tài chính. Nghiên cứu cũng đưa ra kiến nghị, các công ty sản xuất ở Nigeria cũng như các tổ chức khác nên ưu tiên cho SMA và đặc biệt là CFA trong việc nâng cao lợi thế cạnh tranh của mình so với các đối thủ cạnh tranh. Hay nghiên cứu của Alsoboa và Alalaya (2015) cũng cho thấy

kế toán đối thủ cạnh tranh có ảnh hưởng đến lợi thế cạnh tranh trong các DN sản xuất tại Jordan.

Qua các nghiên cứu trên có thể thấy, tầm quan trọng của thông tin về cạnh tranh và kế toán quản trị đối thủ cạnh tranh đã giúp DN có tầm nhìn tốt nhất về hoạt động của đối thủ cạnh tranh hiện tại và tiềm năng, đồng thời đạt được hiệu quả tốt hơn, đặc biệt trong việc xây dựng chiến lược và tạo lợi thế cạnh tranh của DN.

### 3.1.2. SMA cung cấp thông tin về khách hàng

Khách hàng giữ vị trí quan trọng đối với DN bởi khách hàng là nguồn tiêu thụ sản phẩm của DN và chỉ khi có khách hàng có nhu cầu mua hàng thì DN mới tồn tại. Do vậy mà các DN cần phải có công cụ hỗ trợ để có những biện pháp làm hài lòng khách hàng, tạo ra giá trị tăng thêm cho khách hàng cũng chính là mang lại cơ hội kinh doanh hiệu quả cho doanh nghiệp. SMA chính là công cụ hỗ trợ đắc lực trong vấn đề quản trị khách hàng, với kỹ thuật kế toán khách hàng (CA) nhằm cung cấp các thông tin liên quan đến khách hàng, so sánh doanh thu đạt được từ khách hàng hay nhóm khách hàng với các chi phí liên quan đến doanh thu đó, hay phân tích lợi nhuận từ khách hàng,... trên cơ sở này DN dễ dàng lựa chọn được các khách hàng tiềm năng, thị trường sản phẩm và kênh phân phối phù hợp. Bên cạnh đó, một số kỹ thuật khác thuộc nhóm đo lường hiệu quả như Bảng cân bằng điểm (BSC) có thể giúp DN đánh giá các khía cạnh tài chính và phi tài chính trong đó có khía cạnh khách hàng nhằm có các biện pháp quản trị hiệu quả khách hàng. Một số vai trò của CA được thể hiện thông qua các nghiên cứu sau:

(McManus and Guilding, 2002, 2008) đã nghiên cứu khám phá tiềm năng của CA thông

qua tổng hợp tài liệu kế toán và tiếp thị cho thấy CA từ góc độ kế toán và khám phá bản chất của các biện pháp tiếp thị dựa trên việc tiếp thị và quản lý khách hàng. CA có vai trò rất lớn trong việc tập trung thông tin vào khách hàng, phân tích để đánh giá được sự trung thành của khách hàng, giữ chân khách hàng, khả năng sinh lời của khách hàng và sự hài lòng của khách hàng, từ đó giúp nâng cao lợi thế cạnh tranh và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Mcmanus (2013) tiếp tục nghiên cứu việc vận dụng CA và đo lường thành quả hoạt động tiếp thị trong các khách sạn của Úc. Thông qua cuộc khảo sát của 165 nhà quản lý khách sạn Úc, kết quả cho thấy việc vận dụng CA và tiếp thị tập trung vào khách hàng nhiều hơn đối với các khách sạn lớn. Thông tin được cung cấp từ CA giúp cho DN đạt được lợi thế cạnh tranh bằng cách tối đa hóa tiềm năng của khách hàng.

Theo The Institute of Chartered Accountants (Anh) (2002) trong một cuốn hướng dẫn thực tiễn đã nhận định: Phân tích lợi nhuận của khách hàng là một kỹ thuật của SMA nhằm chuyển trọng tâm từ lợi nhuận của dòng sản phẩm sang lợi nhuận của khách hàng cá nhân. Từ những năm 1990, phân tích lợi nhuận của khách hàng (CPA) đã là trọng tâm tập trung cho các nhà tiếp thị và kế toán quản trị. Do vậy các nhà nghiên cứu kế toán quản lý tiếp tục phát huy những nỗ lực quan trọng về thông tin CPA. Khách hàng là động lực chính của các hoạt động chi phí, do đó chúng là yếu tố chiến lược quan trọng nhất để giải thích chi phí và doanh thu được tạo ra bởi một công ty. Việc áp dụng phương pháp tiếp cận khách hàng cho phép các tổ chức tập trung vào khách hàng hơn là sản phẩm làm đối tượng chi phí cho các hoạt động có liên quan

của khách hàng và cũng thấy rằng sản phẩm chỉ là phương tiện chuyển đổi các yêu cầu của khách hàng thành lợi nhuận. Do đó, thông tin CPA trở nên vô giá đối với các tổ chức tập trung vào khách hàng theo nhiều cách.

Albalaki và Majeed (2018), tiến hành kiểm tra mối quan hệ giữa thông tin phân tích lợi nhuận của khách hàng (CPA), mục đích hệ thống chi phí và quy trình ra quyết định trong các tổ chức kinh doanh khách sạn ở Hy Lạp. Kết quả nghiên cứu cho thấy thông tin CPA dự kiến sẽ có mối quan hệ tích cực với quá trình ra quyết định. Đồng thời cho thấy hệ thống chi phí dự kiến sẽ điều chỉnh mối quan hệ giữa thông tin CPA và quá trình ra quyết định.

Có thể thấy thông tin về khách hàng đang là mối quan tâm của rất nhiều doanh nghiệp, việc cải thiện mối quan hệ khách hàng, làm hài lòng khách hàng và nâng cao giá trị khách hàng chính là nâng cao lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp.

### ***3.2. SMA cung cấp thông tin định hướng bên trong nội bộ tổ chức***

Thông tin của SMA mang tính chiến lược, định hướng bên trong tổ chức, nêu bật việc thu thập và báo cáo các thông tin liên quan đến nội lực nhằm khai thác tối đa các nguồn lực của DN để mang lại hiệu quả kinh doanh và tạo lợi thế cạnh tranh bền vững. Dưới áp lực của cạnh tranh, các DN đều phải quan tâm đến vấn đề kiểm soát tốt chi phí, nâng cao chất lượng sản phẩm, giảm thời gian không cần thiết và không tạo ra giá trị thông qua một loạt các kỹ thuật mới như: ABC/ABM; Chi phí chu kỳ sống; Chi phí chất lượng; Chi phí mục tiêu; Chi phí chuỗi giá trị. Việc sử dụng ABC/ABM, chi phí chuỗi giá

trị sẽ giúp phân bổ chi phí chính xác hơn, và nó đã trở thành một công cụ chiến lược với nguồn thông tin chất lượng để làm cơ sở ra quyết định đồng thời giúp nhà quản trị có thể tập trung vào sự cải thiện cách quản lý hoạt động để nâng cao chất lượng sản phẩm, tạo ra giá trị tăng thêm cho khách hàng. Chi phí chu kỳ sống giúp nhà quản trị định hướng được chiến lược kinh doanh thích hợp theo từng giai đoạn của chu kỳ sống sản phẩm. Quản trị chi phí chất lượng giúp công ty thiết lập thứ tự ưu tiên cho các hành động khắc phục. Nếu không có những thông tin từ chi phí chất lượng, các DN có thể phân bổ không hợp lý các nguồn lực của mình, do vậy sẽ nhận được lợi ích thấp hơn. Việc áp dụng chi phí mục tiêu giúp các DN hướng đến sản xuất sản phẩm thỏa mãn được chi phí mục tiêu với lợi nhuận đã được xác định ngay từ giai đoạn đầu của nghiên cứu phát triển sản xuất. Chi phí mục tiêu cũng tập trung vào khách hàng, yêu cầu của khách hàng về chất lượng, chi phí và thời gian được đưa vào quyết định sản phẩm và hướng dẫn phân tích chi phí như Swenson và cộng sự (2003) đã nghiên cứu chi phí mục tiêu được áp dụng trong nhiều ngành khác nhau và cho thấy mức độ thành công của nó trong việc cải tiến và đo lường thành quả hoạt động của DN. Họ cho rằng tính năng tốt nhất của chi phí mục tiêu là tích cực thu hút đầu vào từ khách hàng, kiểm tra xem khách hàng có sẵn sàng trả tiền cho đổi mới thiết kế và để xác định xem chi phí có vượt quá giá trị cho khách hàng không. Từ đó giúp nhà quản trị có thể điều chỉnh quy trình quản lý chi phí cho phù hợp với mục tiêu của mình.

Tóm lại, các kỹ thuật của SMA với những với nguồn cung cấp thông tin nội bộ đã được rất nhiều quốc gia vận dụng thành công, nhiều nhà

nghiên cứu đã chứng minh vai trò của việc sử dụng các kỹ thuật của SMA để đạt được thành quả hoạt động của DN. Holloway (2006) xác định được vai trò của SMA trong việc ra quyết định quản lý, chủ yếu trong các lĩnh vực lập kế hoạch chiến lược và quản lý sự thay đổi. Cadez và Guilding (2007, 2008) xem xét mối quan hệ giữa các kỹ thuật SMA với thành quả hoạt động ở các công ty tại Slovenia. Kết quả cho thấy SMA có mối quan hệ tích cực đến thành quả hoạt động của các doanh nghiệp. Ở Việt Nam, khi các doanh nghiệp sử dụng càng nhiều SMA thì thành quả doanh nghiệp đạt được càng lớn về cả góc độ tài chính và phi tài chính (Đoàn Ngọc Phi Anh, 2012).

Qua phân tích ở trên cho thấy, SMA có vai trò quan trọng nhằm giúp cho nhà quản trị có thể ra các quyết định chiến lược. Thông tin của SMA đã vượt ra ngoài giới hạn môi trường nội bộ và tập trung vào môi trường bên ngoài, sử dụng cả thông tin tài chính và phi tài chính để hình thành một hệ thống kế toán quản lý hiệu quả và mang tính chiến lược. Do vậy SMA đã trở thành một công cụ hữu hiệu và cần thiết cho tất cả các DN để tồn tại và phát triển trong môi trường kinh doanh phức tạp và thay đổi như hiện nay. Tuy nhiên nhiều nghiên cứu nhận ra rằng có rất nhiều khó khăn phải đối mặt với việc áp dụng các kỹ thuật SMA này bởi các tổ chức. Do đó cần có những nghiên cứu đề xuất để nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA trong các tổ chức đặc biệt là trong các DN Việt Nam hiện nay.

#### **4. Một số đề xuất nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA tại Việt Nam**

##### **4.1. Đối với cơ quan quản lý Nhà Nước**

Nhà nước nên ban hành văn bản phân định phạm vi phản ánh của kế toán quản trị đồng thời

hướng dẫn thực hiện kế toán quản trị tại DN. Để giúp DN thấy được tầm quan trọng trong việc thực hiện KTQT, Nhà nước cần xây dựng một mẫu báo cáo tích hợp nhằm phác họa một bức tranh tổng thể để từng DN nhìn nhận và ứng dụng vào tình hình thực tế của DN mình.

#### **4.2. Các tổ chức nghề nghiệp**

Các tổ chức nghề nghiệp kế toán như Hội Kế toán Việt Nam, nên tạo điều kiện hỗ trợ các DN trong việc tuyên truyền, giới thiệu các kỹ thuật SMA thông qua các buổi hội thảo, giúp các DN nhận thức được vai trò và tác dụng của SMA, tư vấn mô hình kế toán quản trị phù hợp với từng loại DN, hướng dẫn thực hiện và ứng dụng các kỹ thuật kế toán quản trị mới trong từng DN cụ thể để đạt được hiệu quả quản lý tối ưu.

#### **4.3. Đối với các cơ sở đào tạo**

Các trường đại học, cao đẳng thuộc khối ngành kinh tế, cần đổi mới chương trình đào tạo, gắn việc đào tạo theo yêu cầu của DN. Nên xây dựng chương trình từng bậc học có lộ trình để đưa các kỹ thuật SMA vào đào tạo chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán và một số chuyên ngành kinh tế có liên quan. Đối với giảng viên giảng dạy chuyên về kế toán quản trị, cần học tập, nâng cao trình độ, luôn cập nhật kiến thức mới đặc biệt là các kỹ thuật kế toán quản trị hiện đại để có thể truyền tải kiến thức mới cho thế hệ sinh viên – người sẽ ứng dụng các kỹ thuật của SMA tại DN trong một tương lai không xa.

#### **4.4. Đối với DN và người làm kế toán quản trị**

Các chủ DN trước hết cần nhận thức rõ vai trò của KTQT trong một tổ chức, để có sự đầu tư thích đáng cả về cơ sở vật chất, trang thiết bị, về nhân lực nhằm ứng dụng các kỹ thuật của

KTQT cũng như SMA, từ đó mới có được các thông tin cần thiết theo yêu cầu của nhà quản trị thì việc quản lý mới có hiệu quả. Tiếp đến DN cần hoàn thiện qui trình sản xuất kinh doanh, hệ thống quản lý, sắp xếp lại bộ máy kế toán theo hướng kết hợp giữa bộ phận kế toán quản trị và kế toán tài chính, định hướng thiết kế và xây dựng mô hình kế toán quản trị hiện đại phù hợp với toàn bộ chu trình quản lý có tính đến vị trí chiến lược của DN mình. Xây dựng hệ thống KTQT hoàn chỉnh, từ hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách kế toán và hệ thống báo cáo KTQT cho phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh và công tác quản lý riêng của DN, dựa trên các mô hình KTQT đã được áp dụng hiệu quả của các DN trong và ngoài nước. Xây dựng hệ thống các chỉ tiêu KTQT cụ thể, thiết lập hệ thống báo cáo quản trị, báo cáo của KTQT cùng với các báo cáo khác của DN như báo cáo về khách hàng, đối thủ cạnh tranh, thị trường sản phẩm, công nghệ sản xuất... để từ đó có cái nhìn toàn diện hơn về những yếu tố đang ảnh hưởng đến hoạt động của DN. Mặt khác, DN cần ứng dụng công nghệ thông tin, sử dụng các phần mềm kế toán chuyên dụng để giảm tải quá trình thu thập xử lý dữ liệu kế toán, KTQT. Đồng thời tổ chức hệ thống thông tin có sự gắn kết chặt chẽ giữa bộ phận kế toán với các bộ phận quản lý khác trong DN để tạo nên một hệ thống thông tin nội bộ hoàn chỉnh phục vụ tốt công tác quản trị DN. Mặt khác, cần quan tâm hỗ trợ việc đào tạo đội ngũ nhân viên kế toán để nâng cao trình độ và chất lượng của thông tin kế toán trong DN.

Đối với người làm công tác KTQT, cần phải có trình độ chuyên môn nhất định về kế toán, và chuyên sâu về KTQT, luôn cập nhật kiến thức mới về KTQT, về công nghệ thông tin trong kế

toán để phục vụ công tác kế toán được nhanh, hiệu quả hơn. Có tư cách đạo đức nghề nghiệp, trung thực, khách quan, không vụ lợi, không tiết lộ thông tin,... đặc biệt cần hiểu rõ các kỹ thuật của SMA và vận dụng chúng một cách hiệu quả trong hoạt động của DN.

### 5. Kết luận

Trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế như hiện nay, khi Việt Nam đã tham gia sâu, rộng vào các Hiệp định Thương mại tự do, Cộng đồng Các nước Asean thì ngoài những cơ hội để phát triển, các DN Việt còn gặp rất nhiều thách thức, đòi hỏi các nhà quản trị các DN cần

phải thay đổi tư duy, nhận thức rõ tầm quan trọng của các kỹ thuật quản lý tiên tiến trong đó có SMA. Áp dụng các kỹ thuật của SMA trong giai đoạn hiện nay sẽ mang lại lợi thế cạnh tranh và đạt được hiệu quả kinh doanh cao cho các DN. Mặc dù bài viết đã đưa ra một vài đề xuất nhằm thúc đẩy việc vận dụng SMA trong các DN Việt Nam nhưng bài viết chưa đi vào nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng SMA trong các DN, và đây cũng chính là khoảng trống đề xuất cho hướng nghiên cứu tiếp theo.

### Tài liệu tham khảo:

#### Tiếng Việt

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*, 9–11.

#### Tiếng Anh

Albalaki, F. M. M., & Majeed, R. J. (2018). Customer Profitability Analysis, Cost System Purposes and Decision Making Process: A Research Framework. *Accounting and Financial Management Journal*, 3(5), 1547–1552.

Alsoboa, S. S., & Alalaya, M. M. (2015). Practices of Competitor Accounting and its Influence on the Competitive Advantages : An Empirical Study in ... Practices of Competitor Accounting and its Influence on the Competitive Advantages : An Empirical Study in Jordanian Manufacturing Companies Pra. *Global Journal of Management and Business Research:D Accounting and Auditing*, 15(3), 13–21.

Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*.

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.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey. In *MPRA Munich Personal RePEc Archive* (p. 11819).

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259.

- Dixon, R. (1998). Accounting for Strategic Management: A Practical Application. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279.
- Dixon, R., & Smith, D. R. (1993). Strategic management accounting. *Omega: The International Journal of Management Science*, 21(6), 605–618.
- Hesford, J. . (2000). De terminant of the use of competitors’ accounting information by competitive intelligence professionals.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495.
- Malinić, S., Jovanović, D., Janković, M., Malinić, S., Jovanović, D., & Janković, M. (2012). Competitive Management Accounting - Response To the Challenges of Strategic Business Decision Making. *Economics and Organization*, 9(3), 297–309.
- Mc Manus, L. (2013). Management Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry : Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, 140–152.
- Mc Manus, L., & Guilding, C. (2008). Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. *Journal of Marketing Management*, 24(7–8), 771–795.
- Okoye, E., Chiekezie, N. R., Egbunike, P. A., & Odum, A. N. (2015). Modeling for the Effects of Competitors Focused Accounting on Financial Performance in Selected Manufacturing Companies Listed on Nigeria Stock Exchange. *Social and Basic Scienees Research Review*, 3(6), 296–309.
- Okoye, E. I., & Akenbor, C. (2008). Strategic Management Accounting Practices in a Competitive Environment: A Theoretical Exposition. *ABSU Journal of Management Sciences*, 4(2), 1–21.
- Pires, R. A. R., Alves, M. do C. G., & Rodrigues, L. L. (2015). Strategic Management Accounting: Definitions and Dimensions,
- Pitcher, G. S. (2015). Management Accounting in support of the strategic management process, 11(1), 1–20.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279.
- Swenson, D., Ansari, S., Bell, J., & Kim, I.-W. (2003). Best Practices in Target Costing. *Management Accounting Quarterly Winter*, 3(4), 12–17.
- The institute of Chartered Accountants. (2002). Customer profitability analysis. In *The insttute of Chartered Accountants* (pp. 1–36).