

ĐO LƯỜNG KHÁI NIỆM THỰC HÀNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC: SỰ KẾT HỢP GIỮA NỘI DUNG/KỸ THUẬT VÀ VIỆC THAM GIA CỦA NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN VÀO CÁC QUY TRÌNH QUẢN LÝ CHIẾN LƯỢC

Đỗ Thị Hương Dương*

Bài viết này phân tích cách đo lường thực hành Kế toán Quản trị Chiến lược (KTQTCL) thông qua việc kết hợp hai khía cạnh bổ trợ lẫn nhau: (i) mức độ áp dụng các kỹ thuật KTQTCL và (ii) mức độ tham gia của kế toán viên vào quy trình quản lý chiến lược. Trong khi các nghiên cứu trước đây chủ yếu dựa vào việc đánh giá mức độ sử dụng các kỹ thuật như quản trị chi phí chiến lược, kế toán đối thủ cạnh tranh và kế toán khách hàng, thì các nghiên cứu gần đây nhấn mạnh sự cần thiết phải tính đến vai trò chiến lược của kế toán viên nhằm phản ánh thực tiễn toàn diện hơn. Dựa trên khung lý thuyết của Cadez và Guilding (2008), bài viết tổng quan cả công cụ kỹ thuật và vai trò ngày càng mở rộng của kế toán viên như những đối tác chiến lược, đồng thời đề xuất thang đo hai chiều nhằm hỗ trợ hiệu quả hơn cho các nghiên cứu thực nghiệm về thực hành KTQTCL trong tương lai.

• Từ khóa: đo lường, kế toán quản trị chiến lược, kỹ thuật kế toán quản trị, người làm kế toán.

This paper explores the measurement of Strategic Management Accounting (SMA) practices by integrating two complementary dimensions: (i) the application of SMA techniques and (ii) the participation of accountants in strategic management processes. While prior studies have predominantly relied on the extent of SMA technique adoption, such as strategic costing, competitor and customer accounting, recent research highlights the need to incorporate the strategic involvement of accountants to reflect practical realities more comprehensively. Drawing upon the framework of Cadez and Guilding (2008), this study reviews both technical tools and the evolving role of accountants as strategic partners. It proposes a dual-dimensional measurement scale that not only captures the use of SMA techniques but also evaluates accountants' contributions to strategic formulation and execution, thus offering a more holistic approach for future empirical research in strategic accounting practice.

• Key words: measures, strategic management accounting, management accounting techniques, accountants.

Ngày gửi bài: 20/12/2024

Ngày gửi phản biện: 28/01/2025

Ngày nhận kết quả và sửa phản biện: 16/5/2025

Ngày chấp nhận đăng: 30/6/2025

DOI: <https://doi.org/10.71374/jfar.v25.i292.18>

một nhu cầu đo lường thực hành KTQT chiến lược tại các doanh nghiệp.

Những nghiên cứu đầu tiên và rất nhiều nghiên cứu sau này đo lường thực hành KTQT chiến lược dựa trên các kỹ thuật (techniques) KTQT chiến lược như kỹ thuật quản trị chi phí chiến lược, kỹ thuật hoạch định, kiểm soát và quản lý kết quả hoạt động chiến lược, kỹ thuật ra quyết định chiến lược, kỹ thuật kế toán đối thủ cạnh tranh, và kỹ thuật kế toán khách hàng. Việc đo lường được thực hiện thông qua trả lời khảo sát về sự đồng ý của người được hỏi về mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQT chiến lược nói trên.

Một số quan điểm lý thuyết phê phán việc đo lường thực hành KTQT chiến lược thông qua các kỹ thuật của KTQT chiến lược. Họ cho rằng đo lường việc sử dụng kỹ thuật KTQT chiến lược thông qua khảo sát đánh giá mức độ là không phản ánh được đầy đủ thực tiễn khách quan của việc sử dụng này. Họ đề xuất một thang đo gồm 5 yếu tố để đo lường sự tham gia của người làm kế toán vào quá trình quản lý chiến lược của doanh nghiệp.

1. Giới thiệu

KTQT chiến lược nhận được sự quan tâm lớn của giới khoa học trong một vài thập kỷ trở lại đây. Rất nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã được thực hiện liên quan đến chủ đề này. Điều này làm dấy lên

* Học viện Tài chính

Bài viết này nhằm mục đích khái quát hóa những vấn đề nổi bật liên quan đến đo lường thực hành KTQT chiến lược, và gợi ý thang đo chi tiết cũng như sự kết hợp đo lường thực hành KTQT chiến lược thông qua các kỹ thuật KTQT chiến lược và thông qua sự tham gia của người làm kế toán vào quá trình quản lý chiến lược của doanh nghiệp.

2. Nội dung chính

2.1. Các quan điểm về KTQT chiến lược

Nhìn chung, KTQT chiến lược là một tập hợp con của KTQT được hình thành tương đối gần đây, tập trung vào việc hỗ trợ kế toán cho các quyết định chiến lược và quy trình quản lý chiến lược (Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Hoque, 2003; Ittner & Larcker, 2001; Roslender & Hart, 2003; Yi & Tayles, 2009). Tuy nhiên, mặc dù các nghiên cứu về KTQT chiến lược đang có sự gia tăng (Langfield-Smith, 2008), nhưng vẫn còn những hạn chế trong việc đồng thuận về cấu trúc phân hình thành nội dung KTQT chiến lược.

Trong khi, một số nhà nghiên cứu sử dụng góc nhìn hẹp của chiến lược để định nghĩa KTQT chiến lược là những kỹ thuật (techniques) tập trung vào đối thủ cạnh tranh như mô hình ABC, Quản trị chi phí mục tiêu (Target Costing) hay Thẻ điểm cân bằng (Balanced Scorecard); thì một số khác lại cho rằng KTQT chiến lược mang những nội dung rộng hơn, cụ thể là tất cả các kỹ thuật (techniques) của KTQT tập trung vào chiến lược (Guilding, Cravens, & Tayles, 2000).

Bên cạnh đó, Cadez và Guilding (2008) đưa ra khái niệm về KTQT chiến lược liên quan tới 2 khía cạnh/vấn đề của kế toán định hướng chiến lược, bao gồm: (i) áp dụng các kỹ thuật (techniques) của kế toán quản trị định hướng chiến lược; và (ii) sự tham gia của người làm kế toán vào trong quy trình quản lý mang tính chiến lược của tổ chức/công ty.

Theo đó, Cadez và Guilding xác định có 16 kỹ thuật (techniques) của KTQT chiến lược và nhóm chúng thành 5 nhóm, bao gồm:

- (1) Quản trị chi phí chiến lược (Strategic costing);
- (2) Hoạch định, kiểm soát và quản trị kết quả hoạt động chiến lược (Strategic planning, control and performance management);
- (3) Ra quyết định chiến lược (Strategic decision making);
- (4) Kế toán đối thủ cạnh tranh (Competitor accounting);
- (5) Kế toán khách hàng (Customer accounting).

Ngoài ra, sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược của công ty cũng được Cadez và Guilding (2008) dùng để miêu tả cho khái niệm KTQT chiến lược.

Như vậy, đa số các nhà khoa học đều miêu tả KTQT chiến lược như là những kỹ thuật (techniques) được sử dụng nhằm mục tiêu quản trị chiến lược, và đo lường khái niệm này thông qua đo lường thực hành các kỹ thuật (techniques) tại doanh nghiệp (ALTIN, AKGÜN, & KASIMOĞLU, 2020; Ojra, Opute, & Alsolmi, 2021; Alamri, 2023). Tuy nhiên, cũng có những quan điểm mới cho rằng đo lường thực hành KTQT chiến lược tại doanh nghiệp cũng cần quan tâm tới sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược của doanh nghiệp.

2.2. Đo lường thực hành KTQT chiến lược thông qua việc sử dụng các kỹ thuật của KTQT chiến lược

2.2.1. Khái quát về các kỹ thuật của KTQT chiến lược

Cadez và Guilding (2008) đề xuất 16 kỹ thuật (techniques) của KTQT chiến lược, và được phân thành 5 nhóm. Bảng sau tổng hợp các kỹ thuật này:

Nhóm kỹ thuật KTQT chiến lược	Các kỹ thuật KTQT chiến lược
Quản trị chi phí (Costing)	1. Quản trị chi phí thuộc tính sản phẩm (Attribute costing) 2. Quản trị chi phí vòng đời sản phẩm (Life-cycle costing) 3. Quản trị chi phí chất lượng (Quality costing) 4. Quản trị chi phí mục tiêu (Target costing) 5. Quản trị chi phí chuỗi giá trị (Value-chain costing)
Hoạch định, kiểm soát và quản trị kết quả hoạt động (Planning, control and performance management)	1. So sánh điểm chuẩn (Benchmarking) 2. Đo lường kết quả tích hợp (Integrated performance measurement)
Ra quyết định (Decision making)	1. Quyết định chi phí chiến lược (Strategic costing management) 2. Quyết định giá bán chiến lược (Strategic pricing) 3. Quyết định định giá thương hiệu (Brand valuation)
Kế toán đối thủ cạnh tranh (Competitor accounting)	1. Đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment) 2. Giám sát năng lực cạnh tranh (Competitive position monitoring) 3. Thẩm định kết quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh (Competitor performance appraisal)
Kế toán khách hàng (Customer accounting)	1. Phân tích khả năng tạo lợi ích của khách hàng (Customer profitability analysis) 2. Phân tích khả năng tạo lợi ích cả vòng đời khách hàng (Lifetime customer profitability analysis) 3. Định giá khách hàng như những tài sản (Valuation customers as assets)

Nguồn: Cadez & Guilding (2008)

Tóm lược nội dung chính của một số kỹ thuật KTQT chiến lược được trình bày trong phần sau đây:

* Quản trị chi phí chiến lược (Strategic costing)

(i) Quản trị chi phí thuộc tính sản phẩm (Attribute costing). Đây là kỹ thuật quản trị chi phí của các đặc

tính sản phẩm cụ thể, những đặc tính này có thể thu hút được khách hàng. Các đặc tính này có thể là: hiệu suất hoạt động của sản phẩm; độ tin cậy, thời gian bảo hành sản phẩm; mức độ hoàn thiện và tính chính của sản phẩm; bảo hiểm nhà cung cấp; và các dịch vụ hậu mãi.

(ii) Quản trị chi phí vòng đời sản phẩm (Life-cycle costing). Phương pháp tính toán, thẩm định chi phí dựa trên độ dài của các giai đoạn trong vòng đời của sản phẩm hoặc dịch vụ. Những giai đoạn này có thể bao gồm: giai đoạn thiết kế sản phẩm (design), giai đoạn giới thiệu sản phẩm (introduction), giai đoạn tăng trưởng (growth), giai đoạn nở rộ (maturity), giai đoạn thoái trào, và thậm chí cả giai đoạn dừng sản xuất kinh doanh sản phẩm.

(iii) Quản trị chi phí chất lượng (Quality costing). Những chi phí liên quan đến chất lượng sản phẩm là những chi phí: tạo lập (creation), nhận biết (identification), sửa chữa (repair) và cả phòng ngừa hỏng hóc (prevention of defects). Các chi phí này có thể được phân thành 3 nhóm gồm: phòng ngừa (prevention), thẩm định/thẩm tra (appraisal), và những chi phí thất bại bên trong và bên ngoài (internal and external failure costs). Những báo cáo chi phí chất lượng sản phẩm được lập nhằm mục đích dẫn hướng sự chú ý của nhà quản trị tới vấn đề cần đặt sự ưu tiên cho chất lượng sản phẩm.

(iv) Quản trị chi phí mục tiêu (Target costing). Là một kỹ thuật được sử dụng trong giai đoạn thiết kế sản phẩm, bao gồm các hoạt động để ước tính được chi phí sản phẩm bằng cách lấy giá bán dự kiến (thường là giá thị trường) trừ đi mức lợi nhuận kỳ vọng. Sản phẩm sau đó được thiết kế để đáp ứng được chi phí này.

(v) Quản trị chi phí chuỗi giá trị (Value-chain costing). Đây là một phương pháp tiếp cận dựa trên hoạt động, tại đó các chi phí được tập hợp cho từng hoạt động cần thiết cho việc thiết kế, mua sắm, sản xuất, giới thiệu sản phẩm và các dịch vụ chăm sóc.

*** Hoạch định, kiểm soát và quản trị kết quả hoạt động chiến lược (Strategic planning, control and performance management)**

(i) So sánh điểm chuẩn (Benchmarking). Đây là kỹ thuật so sánh các quy trình nội bộ của một công ty với những tiêu chuẩn/chuẩn mực tốt hơn (so sánh với những bộ phận tốt hơn trong một công ty, so sánh với đối thủ cạnh tranh tốt hơn trong ngành, so sánh với những công ty tốt nhất trong ngành).

(ii) Đo lường kết quả tích hợp (Integrated performance measurement). Đây là một hệ thống đo lường tập trung cơ bản vào những hiểu biết về nhu

cầu của khách hàng và có thể bao gồm cả những thang đo phi tài chính. Cách đo lường này bao gồm cả những bộ phận giám sát các yếu tố quan trọng để đảm bảo sự hài lòng của khách hàng.

*** Ra quyết định chiến lược (Strategic decision making)**

Ra quyết định chiến lược (Strategic decision making) là một trong những nhóm kỹ thuật quan trọng trong hệ thống kỹ thuật của KTQT chiến lược, vì nó trực tiếp hỗ trợ nhà quản trị trong việc lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu dựa trên thông tin kế toán mang tính chiến lược. Nhóm kỹ thuật này không chỉ tập trung vào việc phân tích chi phí và định giá theo các yếu tố truyền thống, mà còn mở rộng sang các yếu tố mang tính dài hạn, định hướng thị trường và thương hiệu - những yếu tố ngày càng trở nên thiết yếu trong môi trường kinh doanh cạnh tranh và biến động mạnh. Các kỹ thuật như định giá chiến lược, định giá thương hiệu hay quản trị chi phí chiến lược đóng vai trò là công cụ giúp nhà quản lý không chỉ duy trì lợi thế chi phí mà còn tạo ra giá trị bền vững cho doanh nghiệp thông qua các quyết định chiến lược dựa trên dữ liệu kế toán chuyên sâu.

(i) Quyết định chi phí chiến lược (Strategic costing management). Là việc sử dụng các dữ liệu chi phí dựa trên thông tin chiến lược và marketing để phát triển và xác định các chiến lược giám sát - những chiến lược có thể tạo ra lợi thế cạnh tranh bền vững.

(ii) Quyết định giá bán chiến lược (Strategic pricing). Là việc phân tích các nhân tố mang tính chiến lược trong quy trình ra quyết định định giá bán sản phẩm. Có 3 nhân tố có thể xem xét bao gồm: phản ứng về giá của đối thủ cạnh tranh, độ co giãn của cầu theo giá, tăng trưởng thị trường, tính kinh tế theo quy mô, và kinh nghiệm.

(iii) Quyết định định giá thương hiệu (Brand valuation). Là một phép định giá tài chính (financial valuation) của thương hiệu thông qua đánh giá các nhân tố phản ánh sức mạnh thương hiệu như: khả năng dẫn đầu (leadership), sự ổn định (stability), thị trường (market), tính quốc tế (internationality), xu hướng (trend), sự hỗ trợ (support), và bảo hộ kết hợp lợi nhuận thương hiệu lịch sử (protection combined with historical brand profits).

*** Kế toán đối thủ cạnh tranh (competitor accounting)**

(i) Đánh giá chi phí đối thủ cạnh tranh (Competitor cost assessment). Là việc đưa ra những ước tính thường xuyên theo kế hoạch về chi phí đơn vị của đối thủ cạnh tranh.

(ii) Giám sát năng lực cạnh tranh (Competitive position monitoring). Là việc phân tích vị trí cạnh tranh của các đối thủ cạnh tranh trong ngành bằng việc đánh giá và giám sát xu hướng doanh số, thị phần, khối lượng, chi phí đơn vị, và hàng bán bị trả lại của đối thủ cạnh tranh. Những thông tin này có thể cung cấp một nền tảng để đánh giá chiến lược thị trường của đối thủ cạnh tranh.

(iii) Thẩm định kết quả hoạt động của đối thủ cạnh tranh (Competitor performance appraisal). Phân tích số học/cơ học về những báo cáo/tuyên bố đã được đưa ra của đối thủ cạnh tranh để cung cấp thêm những đánh giá về những nguồn chính tạo ra lợi thế cạnh tranh của đối thủ cạnh tranh.

* **Kế toán khách hàng (Customer accounting)**

(i) Phân tích khả năng tạo lợi ích của khách hàng (Customer profitability analysis). Kỹ thuật này bao hàm việc tính toán lợi nhuận kiếm được từ một khách hàng cụ thể. Việc tính toán lợi nhuận được dựa trên chi phí và doanh thu có thể tập hợp cho một khách hàng riêng biệt.

(ii) Phân tích khả năng tạo lợi ích cả vòng đời khách hàng (Lifetime customer profitability analysis). Kỹ thuật này bao gồm việc mở rộng thời gian phân tích khả năng tạo lợi ích của khách hàng trong những năm tương lai. Việc thực hiện phân tích tập trung vào tất cả các dòng doanh thu và chi phí trong tương lai liên quan tới một khách hàng cụ thể.

(iii) Định giá khách hàng như những tài sản (Valuation customers as assets). Kỹ thuật này liên quan đến xác định giá trị của khách hàng đối với công ty. Ví dụ, việc xác định này có thể được thực hiện bằng cách tính toán giá trị hiện tại của tất cả các dòng lợi nhuận trong tương lai có thể quy cho một khách hàng cụ thể.

2.2.2. **Đo lường việc thực hành/áp dụng các kỹ thuật KTQT chiến lược tại doanh nghiệp**

Nhiều nghiên cứu đo lường mức độ sử dụng/áp dụng kỹ thuật KTQT chiến lược thông qua phương pháp đo lường của Cravens & Guilding (2001) và Guilding & McManus (2002). Cụ thể, câu hỏi trong phiếu khảo sát có thể được đặt ra như sau: “Mức độ sử dụng các kỹ thuật KTQT chiến lược tại công ty của ông/bà như thế nào?”, 16 kỹ thuật KTQT chiến lược có thể được liệt kê trong phiếu khảo sát với thang đo likert, với mức thấp nhất là “Hoàn toàn không sử dụng” và mức cao nhất là “Hoàn toàn sử dụng”. Để giúp người trả lời có thêm thông tin về 16 kỹ thuật KTQT chiến lược, một phụ lục cũng được nhiều nghiên cứu thiết kế ở cuối phiếu khảo sát.

2.3. **Đo lường thực hành KTQT chiến lược thông qua sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược**

2.3.1. **Khái quát về sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược**

Song song với sự phát triển của các kỹ thuật KTQT định hướng chiến lược, có nhiều gợi ý cho rằng những người hành nghề kế toán có vai trò lớn hơn trong quy trình quản lý chiến lược của công ty (Fern & Tipgos, 1988). Chenhall cho rằng thực hành KTQT chiến lược đã thay đổi sự tập trung của KTQT từ những vấn đề tác nghiệp lên những định hướng mang tính chiến lược nhiều hơn, thông qua sự tích hợp các vấn đề như: khách hàng, quy trình, nguồn nhân lực và tài chính. Chenhall đưa ra một khái niệm mới về người hành nghề kế toán quản trị là “kế toán viên định hướng chiến lược” (the strategic accountants).

Để phản ứng với môi trường cạnh tranh và ngày càng không chắc chắn, các công ty đã áp dụng định hướng khách hàng một cách rõ ràng hơn. Điều này đã được thể hiện bằng sự xuất hiện của nhiều cấu trúc dựa trên nhóm đa chức năng hơn (cross-functional team-based structures). Thật ngữ “tổ chức theo chiều ngang” (horizontal organization’ đã phát triển để phù hợp với chuỗi giá trị hỗ trợ cho các chiến lược định hướng khách hàng, từ đó làm phẳng các “cấu trúc dọc thông thường” (conventional vertical structures).

Scott và Tiessen lập luận: trái ngược hoàn toàn với các kế toán viên truyền thống, kế toán viên chiến lược là một phần không thể thiếu trong quá trình ra quyết định chiến lược. Các công việc kế toán thông thường hàng ngày được tự động hóa, điều này giúp các kế toán viên có thể tham gia vào các hoạt động quản lý nhiều hơn. Kế toán viên chiến lược có thể được coi là người chủ động trong việc phân tích các vấn đề quản lý kinh doanh hướng đến khách hàng nhiều hơn, thay vì những vấn đề được xác định trong phạm vi hẹp theo định hướng tài chính. Roslender và Hart (2003) coi KTQT chiến lược có mối liên hệ mật thiết với quản trị marketing (marketing management).

Khái niệm kế toán viên chiến lược này được xây dựng dựa trên mối quan hệ chặt chẽ với những người không làm kế toán, trong đó các kế toán viên đảm nhận vai trò liên lạc giữa các bộ phận chức năng và giữa các cấp quản lý. Trong các nghiên cứu trước đây, một số thuật ngữ đã xuất hiện liên quan đến vai trò liên lạc này của kế toán viên chiến lược, ví dụ như: hợp tác kinh doanh (business partnership), điều

phối (coordination), nhóm liên phòng ban (inter-departmental teams), làm việc nhóm (teamwork), hợp tác liên chức năng (interfunctional cooperation), cấu trúc dựa trên nhóm (team-based structures), và kế toán theo chiều ngang (horizontal accounting). Trong quá khứ, có xu hướng cho rằng dữ liệu của công ty được sở hữu mang tính cục bộ, dựa trên chức năng (theo từng bộ phận, phòng ban), điều này đã cản trở việc thu thập thông tin tập trung. Và thực trạng này dường như đang trở nên ít phổ biến hơn trong bối cảnh hiện đại.

Những thay đổi kể trên cho thấy một sự thay đổi mạnh mẽ trong mô hình kế toán cơ bản. KTQT chiến lược không còn được coi là người cung cấp thông tin nữa mà họ được coi là người tham gia tích cực hơn trong quá trình quản lý chiến lược, có quyền đạt được mục đích riêng của mình (Chenhall, 2003). Tuy nhiên, Roslender và cộng sự (Roslender, Hart, & Ghosh, 1998) lưu ý rằng nếu kế toán viên không thể đối phó với những thách thức do vai trò ngày càng phát triển này mang lại thì một bộ phận chức năng khác sẽ thay thế kế toán viên để cung cấp dịch vụ quản lý thông tin. Hoque (2003) cảm thấy các kế toán viên truyền thống đã thể hiện sự thành thạo khi phản ứng với bối cảnh quản lý mới và thấy không có lý do gì không nên củng cố vai trò của kế toán viên chiến lược.

Tóm lại, vai trò của người hành nghề kế toán ngày càng được củng cố và họ tham gia nhiều hơn vào quy trình quản lý của công ty (tham gia vào hoạt động quản lý nhiều hơn). Và vị trí việc làm của kế toán viên chiến lược là một trong những biểu hiện/khía cạnh trong khung khái niệm về KTQT chiến lược (theo quan điểm của Cadez và Guilding (2008)).

2.3.2. Đo lường sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược

Kế toán viên tham gia vào quá trình quản lý chiến lược của doanh nghiệp được hàm ý là những nhà quản trị cấp trung gian, ví dụ như: giám đốc tài chính (CEO) hoặc kế toán trưởng (Chief Accountant). Nhân viên kế toán thông thường không thể có khả năng tham gia vào quá trình quản lý chiến lược của doanh nghiệp. Để đo lường khái niệm này, Wooldridge và Floyd's (1990) đã xây dựng một hệ thống thang đo. Những người được hỏi cần trả lời 5 câu hỏi liên quan tới các khía cạnh của quy trình quản trị chiến lược, cụ thể: (1) Tham gia vào quá trình xác định vấn đề và đề xuất mục tiêu của công ty; (2) Tham gia vào việc tạo ra những lựa chọn; (3) Tham gia vào việc đánh giá những lựa chọn; (4) Tham gia vào phát triển những

nội dung chi tiết cho từng lựa chọn; (5) Thực hiện các hành động cần thiết để thực hiện các thay đổi. Để trả lời cho các câu hỏi này, người trả lời lựa chọn theo thang đo likert từ mức thấp nhất là “Hoàn toàn không tham gia” đến mức cao nhất là “Hoàn toàn tham gia” (Hadid, 2020).

3. Kết luận

Các nghiên cứu thực nghiệm về KTQT chiến lược được thực hiện nhiều trong một vài thập kỷ trở lại đây. Phần lớn đo lường khái niệm thực hành/ứng dụng KTQT chiến lược thông qua đo lường mức độ áp dụng của 16 kỹ thuật của KTQT chiến lược theo khung khái niệm của Cadez và Guilding (2008).

Tuy nhiên, việc đo lường này có vẻ không phản ánh được toàn diện thực hành/ứng dụng KTQT chiến lược. Bởi vậy, gần đây, một vài nghiên cứu sử dụng khía cạnh thứ hai trong khung khái niệm về KTQT chiến lược của Cadez và Guilding để đo lường, đó là: sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược.

Bài viết này gợi ý cho những nghiên cứu về KTQT chiến lược tiếp theo về việc đo lường thực hành/áp dụng KTQT chiến lược thông qua sự kết hợp của 2 thang đo: (i) các kỹ thuật KTQT chiến lược được sử dụng; và (ii) sự tham gia của người làm kế toán trong quy trình quản lý chiến lược.

Tài liệu tham khảo:

- Alamri, A. M. (2023). Strategic Management Accounting and Performance. *Research Journal of Finance and Accounting*, 45-57. Retrieved from <https://typeset.io/pdf/strategic-management-accounting-and-performance-measurement-3mrjysa5.pdf>
- Altin, A. Y., Akgün, L., & Kasimoğlu, M. (2020). Measuring the effect of strategic management accounting techniques on making investment decisions of SMEs: EASTERN ANATOLIAN CASE. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 463-492. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1123735>
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 3-31.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 836-863.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 127-168.
- Cravens, K. S., & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 95-124.
- Fern, R. H., & Tipgus, M. A. (1988). Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting*, 25-29.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 45-59.
- Guilding, C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 113-135.
- Hadid, W. (2020). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*. Retrieved from <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/21867/2/FullText.pdf>
- Hoque, Z. (2003). *Strategic Management Accounting*. Frenchs Forest: Pearson.
- Itter, C., & Larcker, D. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 349-410.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 204-228.
- Ojra, J., Opute, A. P., & Alsolmi, M. M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Future Business Journal*. Retrieved from <https://fbj.springeropen.com/articles/10.1186/s43093-021-00109-1>
- Roslender, R., & Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 255-279.
- Roslender, R., Hart, S., & Ghosh, J. (1998). Strategic management accounting: refocusing the agenda. *Management Accounting*, 44-46.
- Wooldridge, B., & Floyd, S. W. (1990). The strategy process, middle management involvement and organizational performance. *Strategic Management Journal*, 231-241.
- Yi, M., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting & Business Research*, 473-494.